

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

Neringos Zaicevaitės,
V kurso, finansų ir mokesčių
teisės studijų atšakos studentės

Magistro darbas

**Antivengiminių priemonių teisinis reglamentavimas ir jo
praktinio taikymo problemos**

Vadovas: lekt. dr. V. Vasiliauskas
Recenzentas: lekt. dr. A. Paulauskas

Vilnius, 2008

TURINYS

Ižanga	4
1. Antivengiminės priemonės. Jų atsiradimo ištakos. Doktrinos	7
1. 1. Bendrųjų prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių atsiradimo ištakos	8
1. 2. Teisinės antivengiminės doktrinos bendrosios teisės tradicijos valstybėse	9
1. 3. Teisinės antivengiminės doktrinos kontinentinės teisės tradicijos valstybėse.....	13
2. Bendrosios antivengiminės priemonės teisinis reglamentavimas Lietuvoje	15
2. 1. Teisinis reglamentavimas, nukreiptas prieš mokesčių vengimą, iki turinio viršenybės prieš formą koncepcijos įtvirtinimo mokesčių įstatymuose.....	15
2. 2. Kovos su mokesčių vengimu praktinės problemos iki turinio viršenybės prieš formą koncepcijos įtvirtinimo mokesčių įstatymuose	17
2. 3. Piktnaudžiavimo institutas – turinio viršenybės prieš formą koncepcijos išraiška...20	
2. 4. Turinio viršenybės prieš formą principo koncepcijos įstatyminis įtvirtinimas.....	22
2. 5. Turinio viršenybės prieš formą principo koncepciją įtvirtinančių įstatymų nuostatų analizė	24
3. Specialiųjų antivengiminių priemonių teisinis reglamentavimas Lietuvoje	32
3. 1. Plonos kapitalizacijos taisyklės. Samprata	33
3. 1. 1. Pajamų ar išlaidų apibūdinimas iš naujo. Teisinis reglamentavimas.....	34
3. 2. Kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklės. Samprata	36
3. 2. 1. Kontroliuojamųjų užsienio vienetų samprata	37
3. 2. 2. Kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo teisinis reglamentavimas	38
3. 3. Sandorių kainodaros taisyklės. Samprata	40
3. 3. 1. Sandorių kainodaros taisyklių teisinis reglamentavimas	42
3. 4. Ūkinės operacijos su tikslinėse teritorijose („ofšoriniuose centruose“) įregistruotais asmenimis	44
3. 4. 1. Tikslinių teritorijų („ofšorinių centrų“) samprata	44
3. 4. 2. Ūkinių operacijų su tikslinėse teritorijose registruotais asmenimis teisinis reglamentavimas	46
4. Antivengiminių priemonių teisinio reglamentavimo bei jo praktinio taikymo problemos	48
4. 1. Mokesčių vengimo sąvoka: jos įtvirtinimas įstatyme. Skiriamoji riba tarp mokesčių vengimo, optimizavimo ir slėpimo.	48
4. 2. Antivengiminių priemonių definicijos įtvirtinimas mokesčių teisės aktuose	53
4. 3. Turinio viršenybės prieš formą principo koncepcijos teisinio reglamentavimo ir praktinio taikymo problemos	56
4. 3. 1. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatų, įtvirtinančių turinio viršenybės prieš formą koncepciją, praktinis taikymas	58
4. 4. Specialiosios antivengiminės priemonės: tikslinių teritorijų sąvokos probleminiai aspektai	60
5. Bendrųjų ir specialiųjų antivengiminių priemonių santykis	63
6. Antivengiminių priemonių teisinis reglamentavimas Vokietijoje	65
6. 1. Bendrosios prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės	68
6. 2. Kontroliuojamųjų užsienio vienetų apmokestinimo taisyklės	71

6. 3. Plonos kapitalizacijos taisyklės.....	72
6. 4. Sandorių kainodaros taisyklės.....	73
Išvados.....	74
Santrauka.....	76
Summary.....	77
Literatūros sąrašas.....	78

Ižanga

Lietuvos Respublikos Konstitucijos¹ 127 straipsnyje yra įtvirtinta pareiga mokėti mokesčius. Tačiau visuomet atsiranda asmenų, kurie vengia šią pareigą atlikti. Dėl tokių asmenų veiksmų nukenčia ne tik valstybės interesai, jos biudžetas, bet ir visos visuomenės interesai. Vengiantysis mokesčių atsiduria geresnėje padėtyje nei tas, kuris juos moka. Taip yra pažeidžiami mokesčių mokėtojų lygybės, visuotinio privalomumo, teisingumo principai.

Kovos su mokesčių vengimu tema su kiekviena diena tampa vis aktualesnė. Ypač per pastarąjį dešimtmetį Lietuvoje, kaip ir daugelyje pasaulio šalių, veikiant laisvosios rinkos sistamai, mokesčių mokėtojai sėkmingai perėmė daugelį pasaulinio verslo praktikos formų, leidžiančių kiek įmanoma labiau sumažinti galimą mokesčių našta. Kartu su pasaulinio verslo tradicijomis buvo perimti ir intelektualūs mokesčių vengimo būdai, kurie į antrąjį planą išstūmė iki tol vyravusį elementarųjį mokesčių vengimą.

Didėjantis mokesčių vengimo mastas bei jo sudėtingumas lėmė ir naujo teisinio reglamentavimo, skirto kovai su intelektualiuoju mokesčių vengimu, įtvirtinimo būtinumą, kuris šiame darbe ir bus analizuojamas.

Darbo aktualumas

Visai neseniai, 2002 – 2004 metais, Lietuvos norminiuose mokesčių teisės aktuose buvo įtvirtintos naujos prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės ir dalis naujų teisės normų buvo skirta specialiųjų antivengiminių priemonių: kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimui, sandorių vertės koregavimui, ūkinėms operacijoms su tikslinėse teritorijose įregistruotais asmenimis, pajamų ar išmokų apibūdinimui iš naujo bei bendrajai antivengiminei normai – turinio viršenybės prieš formą principui – įtvirtinti, kurios labiausiai orientuotos į intelektualųjį mokesčių vengimą.

Darbo tyrimo objektas

¹ Lietuvos Respublikos Konstitucija (su pakeitimais ir papildymais), Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014 (1992-11-30);

Pagrindinis darbo objektas – Lietuvos Respublikos norminiuose mokesčių teisės aktuose įtvirtintos prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos: jų doktrininis aiškinimas bei analizė, jų taikymas mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktikoje. Pagrindinis dėmesys bus skiriamas turinio viršenybės prieš formą principui, kaip bendrai prieš mokesčių vengimą nukreiptai normai ir specialioms antivengiminėms priemonėms – pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo (plonos kapitalizacijos – angl. *thin capitalization rules*) taisyklėms, kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimo taisyklėms, sandorių kainodaros (angl. *transfer pricing*) taisyklėms, ūkinių operacijų, atliekamų su tikslinėse teritorijose registruotais asmenimis, apmokestinimas – o tai sąlygoja ir darbo skyrių išskyrimą.

Darbo tikslai

Jau pats temos pavadinimas suponuoja dviejų pagrindinių tikslų išskyrimą: išanalizuoti antivengiminių priemonių teisinį reglamentavimą bei atskleisti jo praktinio taikymo problemas. Siekiant šių tikslų bus įgyvendinti ir šie uždaviniai:

- I. atskleisti antivengiminių priemonių doktrinų esmę bei jų atsiradimo ištakas;
- II. pateikti turinio viršenybės prieš formą principo įtvirtinimo įstatyme istorinę raidą;
- III. išanalizuoti jį įtvirtinančias teisės normas, atskleisti mokesčių vengimo kaip teisės pažeidimo sudėties analizę, o taip pat pateikti turinio viršenybės prieš formą principo taikymo tvarką mokesčių administratoriui apskaičiuojant mokėtinus mokesčius;
- IV. išnagrinėti Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose įtvirtintas specialiąsias antivengimines normas, identifikuoti jas, suformuluoti ir išanalizuoti atskirų priemonių, nukreiptų prieš mokesčių vengimą, sampratą, pasitelkiant teisinį reglamentavimą, atskleisti jų turinį.
- V. nustatyti bendrųjų ir specialiųjų antivengiminių priemonių santykį;
- VI. išanalizuoti ir susiteminti mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktiką;
- VII. pateikti siūlymus ir pastabas dėl teisinio reglamentavimo tobulinimo, suformuluoti antivengiminių priemonių definiciją;
- VIII. pateikti lyginamąją analizę su Vokietijoje įtvirtintomis antivengiminėmis priemonėmis;

Darbo originalumas

Nagrinėjama tema aktuali, mažai analizuota Lietuvos mokslinėje literatūroje bei doktrinoje. Išsamesnė analizė pateikiama tik A. Paulausko moksliniuose darbuose,

nagrinėjančiuose mokesčių vengimą. Iš jų paminėtina daktaro disertacija „Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos“. Yra ir pavienių bandymų nagrinėti specialiąsias antivengimines priemones. Per pastaruosius kelerius metus buvo rašyti keli magistro darbai susijusia tema.² To priežastis yra ta, kad priemonių, nukreiptų prieš mokesčių vengimą teisinis reglamentavimas atsirado, kaip jau buvo minėta, gana neseniai – tik 2002 – 2004 metais.

Šis darbas, autorės nuomone, yra originalus tuo, jog jame pakankamai išsamiai išanalizuotos antivengiminių priemonių doktrinos, pateikiami pasiūlymai, kaip būtų galima apibrėžti antivengiminių priemonių definiciją, bei pastabos dėl teisinio reglamentavimo, taip pat pateikiama lyginamoji analizė su Vokietijoje įtvirtintomis antivengiminėmis priemonėmis.

Teisės šaltiniai

Darbe remtasi tiek specialiąja užsienio literatūra – Rohatgi, R., Thuronyi, V., Craft, T., L., Soper, P. bei kitų užsienio autorių darbais, tiek Lietuvos mokesčių teisės doktrina – daugiausiai A. Paulausko moksliniais darbais. Taip pat norminiais Lietuvos mokesčių teisės aktais: svarbiausi jų – Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. Darbe analizuojama ir mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika: Lietuvos Aukščiausiojo teismo, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, Mokesčių ginčų komisijos sprendimai. O taip pat ir straipsniai periodiniuose leidiniuose ir pan.

Darbe naudoti metodai

Darbo skyriai išdėstyti taip, jog nuo antivengiminių doktrinų ištakų chronologiškai einama prie jų įtvirtinimo Lietuvos mokesčių teisės aktuose ir einama prie praktinio jų taikymo. Bent jau taip išdėstyti pirmieji skyriai.

Darbe yra naudojami istorinis, lingvistinis, sisteminis, lyginamasis, teleologinis, loginis aprašomasis, dogmatinis metodai. Istorinis metodas padeda atskleisti situaciją Lietuvoje, kol nebuvo įtvirtintos antivengiminės priemonės. Aprašomasis ir sisteminis metodai leidžia visapusiškai atskleisti antivengiminių priemonių teisinį reglamentavimą, teleologinis – nustatyti antivengiminių priemonių įtvirtinimo mokesčių teisės aktuose

² PETKEVIČIŪTĖ, A. *Turinio viršenybės prieš formą koncepcija Lietuvos mokesčių sistemoje. Turinio viršenybės prieš formą koncepcijos kaip bendros prieš mokesčių nukreiptos teisės normos santykis su specialiu mokesčių įstatymu prieš mokesčių vengimą nukreiptomis normomis – praktinio taikymo problemos*. Magistro darbas, 2006;

tikslą. Naudojant loginį metodą atsiranda galimybių įvertinti kitų autorių teiginius, padaryti išvadas. Lyginamojo metodo pagalba atskleidžiami panašumai bei skirtumai tarp Lietuvos bei Vokietijos mokesčių teisės sistemose įtvirtintų antivengiminių priemonių.

1. Antivengiminės priemonės. Jų atsiradimo ištakos. Doktrinos.

Mokesčių vengimas (angl. *tax avoidance*) arba mokesčių slėpimas (angl. *tax shelters, tax evasion*) yra plačiai paplitusi problema daugumoje mokesčių sistemų. Mokesčių mokėtojai yra stipriai motyvuoti sudaryti transakcijas taip, kad pasinaudodami mokesčių taisyklių spragomis ir prieštaravimais kuo labiau sumažintų jiems tenkančią mokestinę naštą. Su šia problema susiduriama taikant praktiškai visus apmokestinimo metodus – taisyklės, nustatančios mokesčių bazę neišvengiamai turi spragų ir neatitikimų, kuriais galima pasinaudoti.

Vienas dažniausių, tačiau kartu ir labiausiai ginčytinas, šios problemos sprendimo metodas yra jos sprendimas naudojantis įvairiomis doktrinomis, kurios bendrai galėtų būti vadinamos antivengiminėmis doktrinomis. Tačiau šios doktrinos nebando užpildyti mokesčių įstatymuose atsiradusių spragų ir eliminuoti neatitikimų. Vietoje to, doktrinos bando spręsti vengimo problemą tiesiogiai, identifikuodamos vengimo elgseną ir ribodamos iš to išplaukiančią mokestinę naudą.³

Dauguma pasaulio jurisdikcijų pasikliauja specialiosiomis antivengiminėmis taisyklėmis (angl. *specific anti-avoidance rules*), jas įtvirtindamos įstatymuose, o taip pat naudojamos jas teisminių precedentų teisėje. Dažniausiai specialiąsias antivengimines priemones jurisdikcijos taiko *post factum*, siekiant užkamšyti įstatymų spragas. Dažnai teisėjų sprendimai būna nesuderinami su įstatymų nuostatomis, tad šios turi būti keičiamos, nors valdžių padalijimo doktrina teigia, jog teismai neturėtų daryti įtakos įstatymų leidžiamajai valdžiai.

Tik keletas šalių turi bendrąją antivengiminę taisyklę (angl. *general anti-avoidance rule*). Pažymėtina, jog Lietuva yra viena iš jų. Pagal šią taisyklę taikomas bendras teisingumo testas prieš nepriimtina mokesčių planavimą. Pagal šį testą žiūrima, ar mokesčiai susimažinami neteisėtai ir ar ne pagal įstatymo leidėjo ketinimus.

Tarptautinis mokesčių vengimas labai priklauso nuo to, kaip teismai interpretuoja teisės aktus. Kontinentinės teisės tradicijų valstybėse dažniausiai įstatymai interpretuojami pažodžiui. Tačiau dauguma tokių valstybių taiko tiksingumo doktriną,

³ WEISBACH, D. A. *An Economic Analysis of Anti – Tax Avoidance Doctrines* [interaktyvus], The University of Chicago Law School, May 17, 2002, p. 4-5. [Žiūrėta 2008 m. vasario 11 d.]. Prieiga per internetą: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=228536#PaperDownload>;

kovodamos prieš rimtus vengimo atvejus. Kelios bendrosios teisės valstybės taip pat interpretuoja pažodžiui (Australija, Indija, Naujoji Zelandija, Jungtinė Karalystė ir kt.), išskyrus tuos atvejus, kai pažodinės interpretacijos rezultatas būtų absurdiškas.⁴

1. 1. Bendrųjų prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių atsiradimo ištakos

1935 m. Jungtinių Amerikos Valstijų (toliau – JAV) Aukščiausiasis teismas nagrinėjo bylą *Gregory v. Helvering*,⁵ kurioje ir buvo pirmą kartą suformuluota bendrosios prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos koncepcija.

1928 m. ieškovė buvo visų *United Mortgage Corporation* akcijų savininkė. Minėta korporacija nuosavybės teise taip pat turėjo 1000 *Monitor Securities Corporation* akcijų. Ieškovė, norėjo, jog pastarosios įmonės akcijos taptų ne įmonės, o jos asmenine nuosavybe ir ji jas galėtų parduoti savo vardu, ir taip išvengti dividendų apmokestinimo ir sumažinti mokamo mokesčio dydį. 1928 m. rugsėjo 18 d. pagal galiojančius įstatymus buvo reorganizuota *Monitor Securities Corporation* ir po trijų dienų *United Mortgage Corporation* (pirmoji bendrovė) perleido *Averil Corporation* 1000 *Monitor Securities Corporation* akcijų, už kurias mainais visos *Averil Corporation* akcijos buvo perleistos ieškovei. *Averil* korporacija jokios kitos veiklos nevykdė ir neketino vykdyti. Po trijų dienų *Averil Corporation* buvo likviduota, o visas jos turtas, t.y. 1000 *Monitor Securities Corporation* akcijų, atiteko ieškovei. Ieškovė iškart pardavė *Monitor* korporacijos akcijas už 133 333 JAV dolerių. Akcijos buvo pirktos už 57 325 JAV dolerių, tad ieškovė taip siekė išvengti šių minėtų sumų skirtumo apmokestinimo.

Mokesčių administratorius (angl. *The Commissioner of Internal Revenue*) šioje byloje laikėsi pozicijos, jog reorganizacija buvo įvykdyta be pagrindo ir į ją neturi būti atsižvelgta bei teigė, jog ieškovė turi būti įpareigota sumokėti mokesť, kurio dydis yra toks, kokį jai būtų tekę sumokėti gaunant iš *United Mortgage Corporation* tokio dydžio dividendus, kokia buvo *Monitor* akcijų pardavimo transakcijos suma. JAV Apeliacinis teismas (angl. *Circuit Court of Appeals*) taip pat laikėsi tokios nuomonės.

Tuo tarpu Mokestinių Apeliacijų Komisija (angl. *Board of Tax Appeals*) nepritarė mokesčių administratoriaus nuomonei, o palaikė ieškovės poziciją.

⁴ ROHATGI, R. *Basic International Taxation*. The Netherlands: Kluwer Law International Distribution Centre, 2002, p. 344;

⁵ Jungtinių Amerikos Valstijų Aukščiausiojo teismo 1935 m. sausio 7 d. sprendimas byloje 293 US 465, *Gregory v. Helvering* (1935) [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://caselaw.lp.findlaw.com/scripts/getcase.pl?navby=CASE&court=US&vol=293&page=465>>;

JAV Auksčiausiajam teismui kilo klausimas, ar ieškovės atlikti veiksmai atitiko įstatymo leidėjo ketinimus? Šioje byloje, kai kalbama apie turto perdavimą iš vienos korporacijos kitai, pagrindiniu šio perdavimo tikslu turėtų būti verslo reorganizavimas, o juo yra sandorio sudarymas, kurio metu tik perleidžiamas turtas iš vienos įmonės kitai. Deja, ieškovės atlikti veiksmai yra ekonomiškai nepagrįsti, ji nesiekė reorganizuoti verslo ar jo dalies, o tik norėjo perleisti akcijų paketą sau, jog jas pardavus apmokestinamos pajamos būtų mažesnės nei dividendų išmokėjimo atveju. Nekyla abejonių, kad nauja korporacija buvo sukurta teisėtai, laikantis įstatymų reikalavimų, tačiau ji nevykdė jokios realios veiklos ir buvo tik gudrus, iš anksto suplanuotas sumanymas, kuriuo buvo pasiektas ieškovės tikslas – sumažinti mokesčių našta – o tai nesuderinama su įstatymo leidėjo ketinimais.⁶

Iš to, kas išdėstyta, galima daryti išvadą, jog JAV Auksčiausiasis teismas šioje byloje konstatavo, kad sprendžiant pajamų apmokestinimo klausimą svarbiausias yra sandorio tikslas, jo turinys, o ne sandorio forma. Nors, kaip jau buvo minėta, įmonė buvo įkurta pagal įstatymų reikalavimus, tačiau visa ši schema nebuvo ekonomiškai pagrįsta, neatitiko įstatymo leidėjo ketinimų, tad šios schemos toleravimas būtų reiškęs įstatyminio reguliavimo paneigimą ir negalėjimą įstatymų nuostatomis užkirsti kelią vis naujai atsirandančioms mokesčių vengimo schemoms.

Šis JAV Auksčiausiojo teismo sprendimas davė pradžią kelioms bendrosios prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos atsiradimą sąlygojančioms doktrinoms. Viena jų – turinio viršenybės prieš formą principo (angl. *substance over form*) doktrina, kita – ekonominio pagrįstumo (angl. *business purpose*) doktrina. Šios doktrinos teisinėje literatūroje išskiriamos kaip pagrindinės ir jomis remiantis formuluojamos prieš mokesčių vengimą nukreiptų normų dispozicijos.⁷

1. 2. Teisinės antivengiminės doktrinos bendrosios teisės tradicijos valstybėse

Bendrosios teisės tradicijos valstybėse daugumą doktrinų arba svarbiausių antivengiminių taisyklių principų galima rasti teisėjų sprendimuose, kurie yra priimti kovos su mokesčių vengimu bylose. Galima išskirti du pagrindinius principus: 1. motyvų

⁶ Jungtinių Amerikos Valstijų Auksčiausiojo teismo 1935 m. sausio 7 d. sprendimas byloje 293 US 465, *Gregory v. Helvering* (1935) [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://caselaw.lp.findlaw.com/scripts/getcase.pl?navby=CASE&court=US&vol=293&page=465>>;

⁷ PAULAUŠKAS, A. Mokesčių vengimas. In *Mokesčių žinios* [interaktyvus], 2006-02-06, Nr. 6 (468). [Žiūrėta 2008 m. balandžio 12 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.mzinios.lt/lt/2006-02-08/straipsniai/mokesciu_teise/mokesciu_vengimas.html>;

testas – verslo tikslo arba ekonominio pagrįstumo (angl. *business purpose*) doktrinoje ir dirbtinumo testas – turinio viršenybės prieš formą (angl. *substance over form*) doktrinoje.

Ekonominio pagrįstumo (angl. *business purpose*) doktrinos⁸, kaip jau buvo minėta, kilmė siejama su Amerikos bendrosios teisės sistema. Pagal šią doktriną transakcijos turi būti vykdomos *bona fide* (geros valios) verslo tikslais. Ekonominio turinio (angl. *economic substance*) doktrina dažnai taikoma kartu su pastarąja doktrina. Ji taip pat aiškinasi, ar pelnas yra galimas, ar transakcija yra vien tik „įrašas“, kuris yra kitų papildomų veiklų priežastis.

Taigi, ekonominio pagrįstumo doktrina skirta kovoti su tokiomis mokesčių vengimo schemomis, kurios neturi verslo tikslo. Jos pagalba atskiriamos operacijos, kurios turi tikrąjį verslo tikslą nuo operacijų, kurių dominuojantis tikslas yra mokesčių vengimas. Vien tik arba didžiąja dalimi mokesčio išvengimas arba susimažinimas negali būti tikslas pagal šią doktriną. Nors nėra įstatymiškai įtvirtinto verslo ar komercinio tikslo apibrėžimo, tačiau keliais Jungtinės Karalystės teismų sprendimais buvo pabandyta apibūdinti verslo tikslo taisyklę: „Komercinis ar verslo tikslas neturi būti vien finansinis, tačiau gynyba nuo valdžios perėmimo (kontrolinio akcijų paketo perėmimo) laikoma pateisinamu verslo tikslu“.

Turinio viršenybės prieš formą principo (angl. *Substance over Form Principle*) doktrina. Apie formos ir turinio atskyrimą buvo žinoma jau Aristotelio laikais, tačiau Aristotelis šį terminą naudojo kitame kontekste, siekdamas atskirti medžiagos materiją bei jos fizinę formą. Autorius Summers savo darbuose, remdamasis Aristotelio raštais, analizuoja turinio ir formos tarpusavio priklausomybę, bet tuo pačiu juos laiko ir labai skirtingais. Turinį ir formą sieja bendras tikslas – tam tikros funkcijos atlikimas, kuri sąlygoja vienodai ir forma, ir turinys.⁹ Tuo tarpu teisėje vis labiau svarbus tampa turinys, leidžiant formai nukrypti nuo tam tikrų reikalavimų.

Kaip jau buvo galima suprasti, turinio viršenybės prieš formą mokesčių doktrina yra teisėjų kūrinys.¹⁰ Ja dažnai remiamasi teismuose tokiais atvejais, kai mokesčių mokėtojas formaliai sukonstruoja susijusių sandorių grandinę ir iš to gauna mokestinės naudos, kuri išplaukia iš tokios sandorių schemos. Tačiau mokesčių teisė reikalauja, jog būtų ryšys

⁸ NAKAMURA, K. M., HOGROIAN, F. *Under the watchful eye of state tax administrators: the business-purpose doctrine* [interaktyvus], The Tax Adviser, 2002-09-01. [Žiūrėta 2008 m. vasario 12 d.]. Prieiga per internetą: <http://goliath.ecnext.com/coms2/summary_0199-2036068_ITM>;

⁹ SOPER, P. *On the Relation between Form and Substance in Law* [interaktyvus], Ratio Juris, 20 tomas, Nr. 1, 2007-04, p. 56-65. [Žiūrėta 2008 m. vasario 15 d.] Prieiga per internetą: <<http://www.blackwell-synergy.com/doi/pdf/10.1111/j.1467-9337.2007.00347.x>>;

¹⁰ LIKHOVSKI, A. *Formalism and Israeli Anti-Avoidance Doctrines in the 1950s and 1960s* [interaktyvus], Tel Aviv University - School of Law, 2004-06-15 (TILEY, J. *Studies in the History of Tax Law*, p. 77-339, Hart Publishing, 2004). [Žiūrėta 2008 m. vasario 19d.]. Prieiga per internetą: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=564521#PaperDownload>;

tarp trokštamos mokestinės naudos ir tikslo, kuris yra susijęs su verslo tikslais arba pelno siekimu. Mokestinis motyvas privalo būti tik šalutinis, o ne pagrindinis tikslas.

Jeigu mokestinės naudos motyvas užgožia verslo tikslą ir/arba pelno siekimą, labiausiai tikėtina, jog teismai nuspręs, kad mokesčio mokėtojo pastangos atitikti „formą“ neatspindi tikrojo sumanymo turinio ir tuomet mokesčio mokėtojui nebus leidžiama gauti planuotos mokestinės naudos.¹¹

Turinio viršenybės prieš formą principas teigia, kad faktai turi būti įvertinti remiantis *bona fide* ekonominiu ir komerciniu turiniu, o ne formaliu turiniu. 1987 m. OECD ataskaita šį principą apibrėžė „kaip ekonominės ir socialinės realybės viršenybę prieš pažodinį teisės aktų interpretavimą“¹². Yra kelios turinio viršenybės prieš formą doktrinos variacijos:

1. Ekonominio turinio trūkumas (angl. *lack of economic substance*). Taikomas situacijoms, kai teisinė forma naudojama transakcijoms, kurioms mokesčių mokėtojas turi realią ekonominę galią apmokestinamoms įplaukoms be mokestinių išpareigojimų. Pavyzdžiui, darbo sutarčių vietoje sudaromos autorinės sutartys su darbuotojais, taip sumažinant mokesčių, atitenkančių valstybei, dydį.

2. Fiktyvių operacijų (angl. *sham transactions*) doktrina teigia, jog transakcija, kuri neturi svaraus verslo tikslo ir kuriai trūksta ekonominio pagrindo, laikoma fiktyvia. Fiktyvi operacija slepia operacijos ekonominę realybę, kuri egzistuoja tik formoje. Teisinė forma išlaikoma, bet formoje slypintis turinys būna teisiškai suklastotas. Nors dokumentai ar veiksmai rodo, jog operacija buvo vykdyta, tačiau jos iš tikrųjų nebuvo arba buvo įvykdyta kita operacija (kai sandorio šalys sako viena, o ketinimai yra visai kiti). Šiomis operacijomis nesukuriamos teisės ir pareigos (kurių sukūrimą ir siekiama parodyti), kadangi teisiniai santykiai, kurie susiformuotų sudarant tokius sandorius, iš tikrųjų neegzistuoja. Kad operacija yra fiktyvi, visos šalys puikiai supranta. Tokio mokesčių administratoriaus konstatuoto fiktyvumo mokesčių teisėje pavyzdys galėtų būti transakcija, dirbtinai sukurianti nuostolius, kuriais yra mažinamas apmokestinamasis pelnas ir taip išvengiama dalies mokesčių;¹³ fiktyvia gali būti laikoma mokesčių rojuje mokesčių vengimui įkurta „laiškų dėžutės“ (angl. *letter-box*) kompanija.

¹¹ CRAFT, T. L. *Doctrines of Substance Over Form, Economic Substance, Economic Reality, Business Purpose and Sham Transactions* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008 m. vasario 11 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.taxrisk.com/Doctrines.shtml>>;

¹² PAULASKAS, A. Mokesčių vengimas. In *Mokesčių žinios* [interaktyvus], 2006-02-06, Nr. 6 (468). [Žiūrėta 2008 m. balandžio 12 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.mzinios.lt/lt/2006-02-08/straipsniai/mokesciu_teise/mokesciu_vengimas.html>;

¹³ CRAFT, T. L. *Tax abuses* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008 m. vasario 15 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.taxrisk.com/Sham.shtml>>;

3. Pavadinimo doktrina (angl. *doctrine of label*). Šalys naudoja neteisingus pavadinimus ar rūšis, kvalifikuodamos tikrųjų teisių ir pareigų visumą. Kitaip nei fiktyvios operacijos metu, čia šalys sukuria teises ir pareigas, kurios iš tikro egzistuoja ar kurios nesiskiria nuo tikrųjų. Pavyzdžiui, paskola gali būti su tokia palūkanų norma, kuri neatitinka ištiestos rankos principo ir yra be gražinimo terminų; teismas nelaikys operacijos paskola, jei paskolos gavėjas turės mokėti 400 procentų metines palūkanas; jei akcininkas sutiks akcijas parduoti už 125 kasmetines įmokas ir tai tarp šalių bus įvardinta kaip pajamų gavimas, teisme tai gali būti pavadinta palūkanų mokėjimu.¹⁴

Nors turinio viršenybės prieš formą doktrina nepakeitė normų aiškinimo taisyklių ar kitų teisinio interpretavimo taisyklių, ši doktrina tapo pagrindiniu įrankiu, kurio pagalba teismai analizuoja mokesčių įstatymų nuostatas.¹⁵

Operacijų sekos (angl. *step-transaction*) doktrina. Kai atskiri sandoriai yra susiję, vienas nuo kito priklausantys ir orientuoti į konkretų rezultatą, siekiama atpažinti sandorių turinį ir tam tikrą sandorių seką laikyti vienu sandoriu. Yra įvairių testų, kurių pagalba galima nustatyti, ar reikia taikyti minėtą doktriną: 1. „surišančio įsipareigojimo“ testas – žiūrima, ar tuo metu, kai buvo atliktas pirmas žingsnis (sandoris), buvo tas „surišantis įsipareigojimas“, kad būtų galima atlikti vėlesnius veiksmus; 2. „galutinio rezultato“ testas, kuris nustato, ar atskiri žingsniai yra iš anksto paruoštos vienos transakcijos dalys, nuo pat pradžių skirtos pasiekti pirminį iš anksto numatytą rezultatą; 3. „tarpusavio priklausomybės“ testas, kuris padeda išsiaiškinti, ar vienos transakcijos nebūtų pakakę tam pačiam rezultatui pasiekti vietoje kelių transakcijų sekos.

Kai kurios bendrosios teisės tradicijos šalys, matydamos tarpusavyje susijusių operacijų vykdymą, ir išvystė šią sandorių sekos doktriną bei pradėjo operacijų seką traktuoti kaip vieną operaciją, remdamosis turinio viršenybės prieš formą principu (Pvz.: Kanada, Japonija, Jungtinė Karalystė, JAV). Esant sandorių sekai, iš anksto nustatytos tarpinės operacijos (net jei vykdomos *bona fide*) gali būti ignoruojamos ir kelios susijusios operacijos gali būti palaikytos viena sudėtine operacija. O taip pat operacijos gali būti išskaidytos į atskirus žingsnius, nustatant jų tinkamumą apmokestinimui. Sandorių sekos doktrinos taikymo pavyzdys gali būti *W. T. Ramsay Limited v. IRC* byla Jungtinėje Karalystėje.¹⁶

¹⁴ ROHATGI, R. *Basic International Taxation*. The Netherlands: Kluwer Law International Distribution Centre, 2002, p. 346 – 348;

¹⁵ BOWEN, T. E. *Substance-over-form doctrine in multistate taxation* [interaktyvus], The Tax Adviser, 2005-10-01. [Žiūrėta 2008 m. vasario 13 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.allbusiness.com/accounting-reporting/corporate-taxes/560536-1.html>>;

¹⁶ ROHATGI, R. *Basic International Taxation*. The Netherlands: Kluwer Law International Distribution Centre, 2002, p. 348;

Fantomo korporacijos (angl. *Phantom-corporation*) doktrina, kaip ir fiktyvių operacijų doktrina, dažniausiai taikoma ekonominio pagrįstumo (verslo tikslo) ir ekonominės esmės kontekste. Kaip ir fiktyvių operacijų doktrina ji gali būti naudojama operacijų ignoravimui (jų pripažinimui fiktyviomis) ir neleidžia pasinaudoti tų transakcijų atnešta mokestine nauda. Teismai gali laikyti fiktyviomis, realiai nesančiomis net tam tikras bendroves Fantomo korporacijų sistemoje tam, kad pasiektų įplaukas generuojantį subjektą, atskleisdami ir neleisdami gauti atskirų subjektų (bendrovių Fantomo sistemoje) suformuotos mokestinės naudos. Ši doktrina nagrinėja ne tik atskiro subjekto verslo tikslus, ekonominę esmę, bet taip pat, ar subjektas laikėsi korporacijos vidaus taisyklių vykdydamas savo veiklą: pavyzdžiui, ar tam tikras subjektas įdarbino darbuotojus, ar šaukė valdybos posėdžius ir t.t.¹⁷

1. 3. Teisinės antivengiminės doktrinos kontinentinės teisės tradicijos valstybėse

Kontinentinės teisės tradicijos šalys remiasi įstatymais ir nesilaiko teisėjų kuriamos precedentų teisės, kuri paplitusi tarp bendrosios teisės tradicijos šalių. Tačiau teismų sprendimai neįtakoja įstatymų taikymo. Teismai kontinentinės teisės šalyse taiko taisykles, norėdami sukontroliuoti bendrąjį mokesčių vengimą.

Piktnaudžiavimo teisėmis (angl. „*Abuse of Right*“) doktrina. Keletas kontinentinės teisės jurisdikcijų (pvz.: Argentina, Austrija, Belgija, Prancūzija, Vokietija, Nyderlandai, Portugalija, Ispanija) taiko formos ir tikslo taisykles iš piktnaudžiavimo teisėmis doktrinos. Piktnaudžiavimas teisėmis yra manipuliavimas įstatymo intencija arba jo dvasia. Mokesčių mokėtojas negali naudotis savo teisėmis atlikdamas transakciją vien tam, kad susimąžintų mokesčius, nes tai pažeistų valstybės interesus (lėšų į biudžetą surinkimą). Transakcija vykdoma taip, kad jos teisėta forma turi būti normalus ir įprastas metodas ekonominiam rezultatui pasiekti. Valstybės pripažįsta mokesčių mokėtojo teisę tvarkyti savo reikalus taip, kad jis mokėtų minimalius mokesčius, tačiau jei rezultatas prieštarauja įstatymo tikslui ar prasmei, tokius mokesčių mokėtojo veiksmus galima pavadinti piktnaudžiavimu teise.

Piktnaudžiavimo teise (angl. „*Abuse of law*“) doktrina. Kai kurios jurisdikcijos (ypač Nyderlandai) taiko kontinentinės teisės tradicijos piktnaudžiavimo teise doktriną. Piktnaudžiavimo teise doktrina yra panaši į verslo tikslo (ekonominio pagrįstumo) taisyklę. Piktnaudžiavimo teise principas leidžia teismui ignoruoti operaciją, kuri buvo

¹⁷ NAKAMURA, K. M., HOGROIAN, F. *Under the watchful eye of state tax administrators: the business-purpose doctrine* [interaktyvus], The Tax Adviser, 2002-09-01. [Žiūrėta 2008 m. vasario 12 d.]. Prieiga per internetą: <http://goliath.ecnext.com/coms2/summary_0199-2036068_ITM>;

atlikta mokesčių išvengimui ir pakeisti ją tinkama operacija. Pritaikomas mokestis, mokamas už panašią, tik apmokestinamą operaciją. Doktrina išskiria piktavališką ir geros valios mokesčių susimažinimą. Antrasis būdas yra leidžiamas. Remdamasis Olandijos Aukščiausiojo teismo sprendimu (1926 m.), mokesčių administratorius Nyderlanduose privalo patenkinti 3 sąlygas prieš taikydamas piktnaudžiavimo teise principą: 1. mokesčių vengimas turi būti vienintelis ar pirmaeilis operacijos atlikimo motyvas; 2. operacijai trūksta realaus motyvo ar tikslo (išskyrus, mokesčių vengimo); 3. būsimosios mokestinės pasekmės privalo pažeisti įstatymų intencijas bei tikslus.

Piktnaudžiavimo teise pavyzdys galėtų būti toks: Olandijos motininė bendrovė finansavo savo dukterines bendroves per ofšorinę dukterinę bendrovę tam, kad išvengtų mokesčio, mokamo už gaunamas palūkanas (suteikus paskolą dukterinėms bendrovėms). Mokestis būtų mokamas tuo atveju, jei pinigai būtų paskolinti tiesiogiai. Olandijos įstatymai nenumato mokesčių, kai palūkanos mokamos nerezidentams.

Simuliacijos (angl. *Simulation*) doktrina. Konkrečios kontinentinės teisės tradicijų šalys (pvz.: Belgija, Prancūzija) taiko šią doktriną, norėdamos užtikrinti turinio viršenybę prieš formą. Tariama operacija skiriasi nuo realios ir realybėje neturi jokio pagrindo ar realios intencijos. Tokiais atvejais mokesčių administratorius gali ignoruoti imituojamą operaciją ir pakeisti ją tikrąja operacija. Šis principas panašus į fiktyvių operacijų ar pavadinimo doktrinas, kur operacijos yra apgaulingos ar netikros, o tikroji operacijos intencija skiriasi nuo jos teisinės formos. Kaip pavyzdį būtų galima pateikti operaciją, kurios metu įmonės akcininkai paskolina 10 mln. JAV dolerių savo įmonei, kurios įstatinis kapitalas yra nedidelis. Įmonei paskolintus pinigus akcininkai laiko paskola dėl mažesnių mokesčių, o ekonomiškai tai turėtų būti įstatinio kapitalo didinimas.¹⁸

¹⁸ ROHATGI, R. *Basic International Taxation*. The Netherlands: Kluwer Law International Distribution Centre, 2002, p. 350 – 352;

2. Bendrosios antivengiminės priemonės teisinis reglamentavimas Lietuvoje

Nors Lietuva priklauso kontinentinės teisės tradicijos valstybėms, formuluojant bendrosios prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos dispoziciją jos pagrindu buvo pasirinkta ankstesniame darbo skyriuje išanalizuota turinio viršenybės prieš formą principo doktrina. Pažymėtina, jog ši doktrina kaip bendroji prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė yra taikoma ir Austrijoje, Vokietijoje, Italijoje, Švedijoje, Jungtinėje Karalystėje, Danijoje, Ispanijoje.¹⁹ Šios darbo dalies tikslas – atskleisti šio principo įtvirtinimo įstatyme istorinę raidą, išanalizuoti jį įtvirtinančias teisės normas, atskleisti mokesčių vengimo kaip teisės pažeidimo sudėties analizę, o taip pat pateikti turinio viršenybės prieš formą principo taikymo tvarką mokesčių administratoriui apskaičiuojant mokėtinus mokesčius.

2. 1. Teisinis reglamentavimas, nukreiptas prieš mokesčių vengimą, iki turinio viršenybės prieš formą koncepcijos įtvirtinimo mokesčių įstatymuose

1995 m. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo redakcijoje²⁰ tokių sąvokų kaip mokesčių vengimas ir mokesčių slėpimas nebuvo. Mokesčių vengimas buvo paminėtas Administracinių teisės pažeidimų kodekso²¹ 172-1 straipsnyje, numatančiame atsakomybę už mokesčių vengimą. Tačiau mokesčių vengimo sąvoka jame nebuvo pateikta.

Tuo metu buvo įtvirtintos tokios mokesčių įstatymų pažeidimų sudėtys – mokestinės prievolės neįvykdymas dėl aplaidumo ir dėl didelio aplaidumo bei piktybiniai mokesčių įstatymų pažeidimai. Pastaraisiais buvo laikomi pasikartojantys, sistemingi ar sąmoningi mokesčio įstatymo pažeidimai ir už juos mokesčių mokėtojas galėjo būti traukiamas administracinė²² arba baudžiamojon atsakomybėn. Jiems priskiriami tokie atvejai kaip aplaidus ar apgaulingas įmonės, įstaigos, organizacijos buhalterinės apskaitos tvarkymas, apskaitos dokumentų paslėpimas, sunaikinimas arba praradimas, jeigu dėl to

¹⁹ ROHATGI, R. *Basic International Taxation*. The Netherlands: Kluwer Law International Distribution Centre, 2002, p. 352 – 362;

²⁰ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 1995-07-26, Nr. 61-1525;

²¹ Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 26, 35, 208, 209, 210, 211, 237, 292, 320 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas. Valstybės žinios, 1996-04-23, Nr. 1-1297; 1996-05-08, Nr. 41-990;

²² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 1995-07-26, Nr. 61-1525;

nebuvo galima visiškai ar iš dalies nustatyti įmonės, įstaigos, organizacijos veiklos, komercinės, ūkinės, finansinės būklės rezultatų ar įvertinti turto; neteisingų duomenų apie savo pajamas ar jų naudojimą įrašymas mokesčio administratoriui pateikiamoje mokesčio deklaracijoje; mokesčio deklaracijos mokesčio administratoriui nepateikimas ar pavėluotas pateikimas; apskaitos dokumentų netvarkymas, jų klastojimas ir pan.²³ Šios veikos iš esmės atitinka šiuo metu galiojančio Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso²⁴ įtvirtintas nusikalstamų veikų sudėtis, kurios yra traktuojamos kaip mokesčių slėpimas (o ne vengimas) ir yra laikomos nusikaltimais. Tuo tarpu nagrinėtiniu laikotarpiu už tokius mokesčių įstatymų pažeidimus paprastai grėšė administracinė atsakomybė ir tik sunkiais pažeidimo atvejais – baudžiamoji.

Vėliau²⁵ mokestinės prievolės neįvykdymo dėl aplaidumo ir dėl didelio aplaidumo sudėčių buvo atsisakyta, o piktybinių mokesčių teisės pažeidimų sąrašas plečiamas, griežtinama atsakomybė (didinamos baudos) už jų padarymą.²⁶ Atsirado nuomonių, jog piktybinis mokesčių nemokėjimas apibrėžtas labai plačiai ir aptakiai, leidžiantis už bet kokią klaidą ar menkiausią darbuotojo nusižengimą taikyti nepagrįsto dydžio baudas.²⁷ Kaip parodė praktika, tokios baudos visiškai nepasiteisino – įmonėms jos reiškė bankrotą, biudžetui – neatgautiną nepriemoką. Taigi, tokią baudų sistemą buvo siūloma panaikinti, o baudos dydį sieti su nusižengimo – padarytos žalos biudžetui – dydžiu.²⁸

Iš to, kas išdėstyta, galima daryti išvadą, kad 1995 – 1999 m. galiojusiuose norminiuose teisės aktuose yra neaišku, kur yra mokesčių vengimas, o kur – mokesčių slėpimas. Veikos, kurios šiandien laikomos mokesčių slėpimu ir yra kvalifikuojamos kaip nusikaltimai, buvo laikomos piktybiniu mokesčių įstatymų pažeidimu, mokesčių vengimu ir už jas galėjo būti „atsiperkama“ ir administracine atsakomybe – bauda. Vadinasi, tai, kas dabar laikoma mokesčių slėpimu ir yra iš esmės baudžiamosios teisės reguliavimo dalyku buvo laikoma piktybiniu mokesčių vengimu, o pagal šiandienos realijas

²³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 1995-07-26, Nr. 61-1525;

²⁴ Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso patvirtinimo ir įsigaliojimo įstatymas. Baudžiamasis kodeksas. Valstybės žinios, 2000-10-25, Nr. 89-2741; XXXII skyrius (nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai finansų sistemai), 219 – 223 straipsniai;

²⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 17, 26, 26¹, 27, 29, 30, 31, 32, 33, 37, 38, 39, 39¹, 49, 50, 52, 54, 55, 56, 57, 58 straipsnių papildymo ir pakeitimo bei papildymo 27¹, 27², 29¹, 52¹, 56¹ straipsniais ir 47, 48 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymas. Valstybės žinios, 1998-07-31, Nr. 68-1978;

²⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 25, 39, 49, 50, 52, 54, 55, 56 straipsnių pakeitimo ir papildymo 39⁽¹⁾ straipsniu įstatymas. Valstybės žinios, 1997-02-26, Nr. 17-362; Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 49 ir 50 straipsnių pakeitimo įstatymas. Valstybės žinios, 1997-03-28, Nr. 27-622;

²⁷ Kai kuriais piktybinių mokesčių teisės pažeidimų atvejais galėjo būti skiriama 25 procentų dydžio bauda, skaičiuojama nuo paskutiniųjų 12 mėnesių apyvartos ir ne mažesnė kaip 50 000 litų.

²⁸ LIETUVOS LAISVOSIOS RINKOS INSTITUTAS, *Knyga 2000 - 2004 metų Seimo nariams ir rinkėjams* [interaktyvus], 2000-06-20. [Žiūrėta 2008 m. kovo 22 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai/mokesciai_ir_mokesciu_administravimas/2411>;

suprantamo mokesčių vengimo ir su juo kovoti specialiai tam skirtų priemonių įstatymuose nebuvo.

Toks teisinis reglamentavimas, numatantis atsakomybę tik už šiurkščius mokesčių įstatymų pažeidimus bei neįtvirtinantis ir neišskiriantis mokesčių vengimo sąvokos, kovos su juo būdų bei priemonių Lietuvoje buvo iki 2002 m. liepos 1 d., kai buvo įtvirtintas piktnaudžiavimo institutas.²⁹

2. 2. Kovos su mokesčių vengimu praktinės problemos iki turinio viršenybės prieš formą koncepcijos įtvirtinimo mokesčių įstatymuose

Nepaisant aukščiau minėtų nagrinėto teisinio reglamentavimo trūkumų, mokesčių administratorius buvo atradęs būdą, kuris leido kovoti su pačiais įvairiausiais mokesčių vengimo atvejais, tokiais kaip ilgalaikio turto pirkimo sandoriai (su atpirkimo teise), pirkimo sandoriai iš su įmone susijusių asmenų, įvairios operacijos su akcijomis, taip pat ir priklausančiomis užsienio bendrovėms, fiktyvių paslaugų, pavyzdžiui, programų pirkimas iš įmonių, esančių lengvatinėse mokesčių teritorijose, įstatinio kapitalo mažinimas, emitento akcijų supirkimas, patentininkų sandymas, operacijos prekių kainomis tarp susijusių asmenų, atlyginimų išmokėjimas prizų, paramos formomis ir kiti.³⁰ Tas būdas buvo kitų teisės šakų normų taikymas, kuris, nors ir kitu aspektu, draudė tokias operacijas, kuriomis siekiama išvengti mokesčių.³¹

Kadangi, kaip jau buvo minėta, mokesčių teisės aktai iki piktnaudžiavimo instituto įtvirtinimo nenumatė jokių prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių, mokesčių administratorius naudojo tiek sename³², tiek dabar galiojančiame³³ Civiliniame kodekse (toliau – CK) įtvirtintu negaliojančių (niekinių ir nuginjimų) sandorių institutu.³⁴ Mokesčių administratorius galėjo laikyti sandorį, kuriuo siekiama mokestinės naudos, niekiniu, jei jis atitikdavo įstatyme numatytus pagrindus: prieštaraudavo imperatyvioms

²⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38⁽¹⁾, 50, 52⁽¹⁾, 56⁽¹⁾ straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26⁽²⁾ straipsniu įstatymas. Valstybės žinios, 2002-06-28, Nr. 65-2628;

³⁰ PALIJANSKAS, M. Mokesčių planavimo teisinis reguliavimas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2003, Nr. 11, p. 84; PALIJANSKAS, M. *Mokesčių planavimas: neetiškas ir žalingas?* [interaktyvus]. Pranešimas iš tarptautinės konferencijos "Mokesčių įtaka šalių konkurencinumui", 2002 m. gruodžio 5-6 d., Vilnius. [Žiūrėta 2008 m. kovo 22 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.freema.org/Pranesim/palijanskas.phtml>>;

³¹ MARCINKEVIČIUS, L. *Darbuotojas ar vykdančis individualią veiklą asmuo: teisingo atribojimo reikšmė* [interaktyvus], 2005-08-01. [Žiūrėta 2008 m. kovo 23 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.juridicon.lt/index.php?-1228736131>>;

³² Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. Valstybės žinios, 1964-07-10, Nr. 19-138;

³³ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2000-09-06, Nr. 74-2262;

³⁴ RĖKSNYS, J. Užkardas naujiesiems „intelektualams“. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2002, Nr. 9, p. 24;

įstatymo normoms, viešajai tvarkai ar gerai moralei. Tokius sandorius buvo galima laikyti niekiniais ir nesikreipiant į teismą. Tuo tarpu nuginkčijamieji sandoriai pripažinti negaliojančiais galėjo būti tik teismo sprendimu. Tad mokesčių administratorius, sandorius, kuriais buvo siekiama mokestinės naudos, laikydavo niekiniais (nes tam nereikėdavo teismo sprendimo), o tai, savo ruožtu, sukeldavo ne tik sandorio šalių nepasitenkinimą, bet dažnai išprovokavo ir teisminį ginčą.³⁵

Tokia kovos su mokesčių vengimu praktika sukėlė nemažai ginčų, iškėlė daug klausimų. Kadangi sandoriai, jų sudarymas ir galiojimas yra civilinės teisės, o ne viešosios teisės reguliavimo dalykas, kilo klausimų, ar mokesčių administratorius turi teisę tam tikrą sandorį pripažinti niekiniu arba iškelti jo nuginkčijimo klausimą teisme; taip pat daug diskusijų sukėlė ir klausimas, ar mokesčių administratorius apskritai gali "kištis" į civilinius ūkio subjektų santykius³⁶; ar tokiais jo veiksmais nėra pažeidžiami ūkinės veiklos laisvės ir sutarčių laisvės principai (CK 1.2 str.), viešojo bei privataus intereso proporcingumas; ar tokiu savo elgesiu mokesčių administratorius neperžengia įstatymu jam priskirtos kompetencijos, kurios apimtį lemia Viešojo administravimo įstatymo 4 str. 1, 4 dalyse įtvirtinti įstatymo viršenybės bei draudimo piktnaudžiauti valdžia principai.³⁷ Taip pat, mokesčių administratoriui atlikus mokestinius patikrinimus ir faktiškai pripažinus mokesčių mokėtojų sandorius niekiniais, susidarydavo tokia situacija, kad mokesčių mokėtojas pagal sudarytus sandorius įgyja civilines teises bei pareigas, o mokestiniuose teisiniuose santykiuose vadovautis tokiais sandoriais jis negali.³⁸

Kokie atsakymai buvo surasti į aukščiau iškeltus klausimus, galima sužinoti išanalizavus A. Paulausko³⁹, J. Rėksnio⁴⁰ darbus bei mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktiką.

Kalbant apie tai, ar mokesčių administratoriaus turi teisę naudotis civilinės teisės negaliojančių (niekinių ir nuginkčijamų) sandorių institutu, siekdamas eliminuoti sandorius, kuriais yra siekiama mokestinės naudos, svarbu pažymėti, jog Lietuvos

³⁵ PAULAUSKAS, A. Mokesčio objekto išreiškimo į bazę problemos [interaktyvus]. *Teisė: mokslo darbai*, Nr. 51, 2004, p. 3 – 4. [Žiūrėta 2008 m. kovo 23 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.leidykla.vu.lt/inetleid/teise/51/straipsniai/str9.pdf>>;

³⁶ RĖKSNYS, J. Užkardas naujiesiems „intelektualams“. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2002, Nr. 9, p. 25;

³⁷ PAULAUSKAS, A. Mokesčio objekto išreiškimo į bazę problemos [interaktyvus]. *Teisė: mokslo darbai*, Nr. 51, 2004, p. 1 – 4. [Žiūrėta 2008 m. kovo 23 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.leidykla.vu.lt/inetleid/teise/51/straipsniai/str9.pdf>>;

³⁸ Mokestinių ginčų nagrinėjimo praktika Mokestinių ginčų komisijoje. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2004, Nr. 7 – 8, p. 95;

³⁹ *Ibidem*, p. 3 – 4;

⁴⁰ RĖKSNYS, J. Užkardas naujiesiems „intelektualams“. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2002, Nr. 9;

vyriausiasis administracinis teismas vienoje iš savo plenarinės sesijos nutarčių⁴¹ yra konstatavęs, jog susiklosčius tokiems teisiniams santykiams, kurių viešosios teisės normos nereglamentuoja, yra galimas subsidarius privatinės teisės normų taikymas. Tai tiesiogiai įtvirtinta Civilinio kodekso 1.1 straipsnyje. Iš antrosios minėto straipsnio dalies išplaukia, jog Civilinio kodekso normos viešojo administravimo srityje gali būti taikomos tik tais atvejais, kai tai yra išakmiai nurodyta Civiliniame kodekse ir kai viešojo administravimo santykiai nėra tiesiogiai reglamentuoti viešosios teisės normomis.⁴² Toks subsidarius Civilinio kodekso normų taikymas pildant viešosios teisės spragas leidžia tiksliau prognozuoti galimą susiklosčiusių teisinių santykių įvertinimą, nei teisės spragas šalinant kitais būdais – įstatymu arba teisės analogija.⁴³

Mokesčių administratorius, skaičiuodamas mokesčio bazę ir tam tikrus mokesčio mokėtojo sudarytus sandorius laikydamas niekiniais, nepažeidžia ūkinės veiklos laisvės ir sutarčių laisvės principų, viešojo bei privataus intereso proporcingumo, neperžengia įstatymais jam priskirtos kompetencijos tik tuomet, kai jis tai daro tik Civilinio kodekso numatytais pagrindais ir tvarka, ir tik tiek, kiek tai yra reikalinga norint tinkamai įgyvendinti pareigą kontroliuoti mokesčių apskaičiavimo, jo sumokėjimo į biudžetą teisingumą.⁴⁴ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra pasakęs, jog nei mokesčių administravimo įstatymas, nei Civilinis kodeksas nesuteikia teisės mokesčių administratoriui privačius sandorio šalių santykius ir ginčyti juos tokiais pagrindais, kurie nėra susiję su mokestinių prievolių vykdymu.⁴⁵

Mokesčių administratorius taip pat bandydavo kai kuriuos sandorius, kuriais buvo siekiama išvengti mokesčių, tačiau kurių negaliojimo pagrindai nebūdavo tokie akivaizdūs ir pakankami, nuginčyti teisme kaip niekinius. Tačiau tokie veiksmai dažniausiai neduodavo pageidaujamo rezultato – teismai tokiu pagrindu nepripažindavo sandorių niekiniais.⁴⁶ Ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas taip pat buvo nelinkęs priimti mokesčių administratoriui palankių sprendimų bei teigė, jog nesant akivaizdumo, jog pagrindinis bei vienintelis sandorio šalių ketinimas buvo nukreiptas

⁴¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. gruodžio 15 d. plenarinės sesijos nutartis a.b. UAB „Palink“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹¹-648-2003, kat. 11.2;

⁴² Mokestinių ginčų nagrinėjimo praktika Mokestinių ginčų komisijoje. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2004, Nr. 7 – 8, p. 95;

⁴³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. gruodžio 15 d. plenarinės sesijos nutartis a.b. UAB „Palink“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹¹-648-2003, kat. 11.2;

⁴⁴ PAULAUSKAS, A. Mokesčio objekto išreiškimo į bazę problemos [interaktyvus]. *Teisė: mokslo darbai*, Nr. 51, 2004, p. 5. [Žiūrėta 2008 m. kovo 23 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.leidykla.vu.lt/inetleid/teise/51/straipsniai/str9.pdf>>;

⁴⁵ *Ibidem*;

⁴⁶ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus 2003 m. sausio 20 d. nutartis c.b. *Marijampolės apskrities valstybinė mokesčių inspekcija v. UAB „Kraitėnė“*, Nr. 3K-3-62/2003, kat. 15.2.1.2; 45.5;

pasiekti tikslą, kuris yra priešingas visuomenės interesams, viešajai tvarkai ar gerai moralei, sandoris gali būti pripažįstamas negaliojančiu tik įrodžius aplinkybes, kurios sudaro sandorio negaliojimo pagrindą civilinio proceso nustatyta tvarka. Kadangi mokesčių administratorius negali turėti daugiau teisių, vertindamas sandorius, nei teismas, jis negali pripažinti sandorį esant niekinį, jei, kaip jau buvo minėta, sandorio negaliojimo pagrindas nėra akivaizdus.⁴⁷

Pažymėtina, kad Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK) 1999 – 2001 m.⁴⁸ laikėsi griežtos pozicijos, jog civilinėje teisėje galioja prezumpcija, kad sandoriai galioja, kol nėra įrodyta priešingai, ir kad tai pripažįstama ir viešojoje teisėje. Tad sandoriai gali būti pripažinti negaliojančiais tik teismine tvarka pareiškus atitinkamus reikalavimus ir mokesčių administratorius negali savo valia pripažinti sandorių galiojančiais ar negaliojančiais. Tuo tarpu vėliau⁴⁹ pozicija „švelnėjo“, buvo teigiama, kad mokesčio administratorius *ex officio* sandorį gali laikyti negaliojančiu, tačiau tik išimtiniais atvejais ir tada, kai yra akivaizdus jo negaliojimo pagrindas ir jokių papildomų įrodymų rinkti nereikia.

Kovos su mokesčių vengimu praktika bei iš to kylančios ir aukščiau išdėstytos praktinės problemos įrodo, kad mokesčių administratorius turėjo teisę ginčyti sandorius, tačiau ši jo teisė, kaip matyti, kėlė daug problemų tiek teismui, tiek pačiam mokesčių administratoriui. Taigi, mokesčių administratoriui reikėjo suteikti naujas galimybes, būdus bei priemones taikant mokesčių įstatymus nekvestionuojant paties civilinio santykio. Būtent 2002 m.⁵⁰ tai ir buvo padaryta – įtvirtinta nauja priemonė kovai su mokesčių vengimu – piktnaudžiavimo institutas – leidžianti mokesčių administratoriui perkvalifikuoti sandorių mokesčines pasekmes nesprendžiant apie paties sandorio pasekmes – iš jo kylančias šalių teises ir pareigas.⁵¹

2. 3. Piktnaudžiavimo institutas – turinio viršenybės prieš formą koncepcijos išraiška

⁴⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. spalio 17 d. nutartis a.b., Nr. A5 – 621/2003;

⁴⁸ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999 m. veiklos ataskaita; 2000 m. veiklos ataskaita; 2001 m. veiklos ataskaita [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008 m. kovo 26 d.]. Prieiga per internetą: < <http://www.mgk.lt/index.php?m0=item20031228235305>>;

⁴⁹ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. veiklos ataskaita; 2003 m. veiklos ataskaita; [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008 m. kovo 26 d.]. Prieiga per internetą: < <http://www.mgk.lt/index.php?m0=item20031228235305>>;

⁵⁰ Mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38⁽¹⁾, 50, 52⁽¹⁾, 56⁽¹⁾ straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26⁽²⁾ straipsniu įstatymas. Valstybės žinios, 2002-06-28, Nr. 65-2628;

⁵¹ RĖKSNYS, J. Užkardas naujiesiems „intelektualams“. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2002, Nr. 9, p. 25;

Atsižvelgiant į Lietuvoje susiklosčiusias socialines, ekonomines realijas, į sėkmingai perimtą kitose valstybėse bei tarptautiniame versle paplitusią verslo praktiką, kartu su pasaulinio verslo tradicijomis atsineštus intelektualius mokesčių vengimo būdus, į antrąjį planą nustūmusius elementarųjį mokesčių vengimą, kuris buvo paremtas akivaizdžiai neteisingų duomenų pateikimu, dokumentų klastojimu, sukčiavimu bei kitais pažeidimais, kuriuos nesunku apibrėžti⁵² bei jau minėtas problemas, kurios kilo kovojant su mokesčių vengimu, remiantis civilinės teisės normomis, 2002 m. birželio 28 d. Mokesčių administravimo įstatyme⁵³ buvo įtvirtintas piktnaudžiavimo institutas, „skirtas intelektualaus mokesčių vengimo prevencijai“.⁵⁴

Minėtame įstatyme buvo įtvirtinta piktnaudžiavimo sąvoka, 26⁽²⁾ straipsnio pirmojoje dalyje įtvirtinta pareiga mokesčių mokėtojui mokesčius apskaičiuoti sąžiningai, vadovaujantis mokesčių įstatymais. O straipsnio antrojoje dalyje buvo nustatyta, jog esant piktnaudžiavimui, mokesčio administratorius, nustatydamas mokesčio bazę ir apskaičiuodamas mokėtiną mokesčio sumą, turi teisę neatsižvelgti į mokesčio mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) sandorį, ūkinę operaciją ar bet kokią jų grupę, kurių tikslas yra gauti mokestinę naudą, bei turi teisę atkurti iškreiptas arba slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką. Taigi, piktnaudžiavimo instituto pagrindinis uždavinys buvo „įstatymų lygmeniu įtvirtinti turinio viršenybės formai principą ir nustatyti tokios mokesčio mokėtojo veiklos padarinius“.⁵⁵

Taip pat svarbu pažymėti, kad piktnaudžiavimo institutą įtvirtinančio Mokesčių administravimo įstatymo redakcijoje buvo numatyta, jog įstatymo nuostatos, įtvirtinančios piktnaudžiavimo institutą galioja ir bus taikomos tik tokiems mokesčio mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) sandoriams, ūkinėms operacijoms ar bet kokiai jų grupei, kurie įvyko ar yra vykdomi po 2002 m. liepos 1 d.⁵⁶ Vadinasi, sandoriams, ūkinėms operacijoms ar jų grupėms, kuriais siekiama išvengti mokesčių, tačiau sudarytiems ar įvykusiems iki 2002 m. liepos 1 d. piktnaudžiavimo institutas negali būti taikomas.

⁵² RĖKSNYS, J. Užkardas naujiesiems „intelektualams“. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2002, Nr. 9, p. 23;

⁵³ Mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38⁽¹⁾, 50, 52⁽¹⁾, 56⁽¹⁾ straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26⁽²⁾ straipsniu įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002-06-28, Nr. 65-2628;

⁵⁴ RĖKSNYS, J. Užkardas naujiesiems „intelektualams“. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2002, Nr. 9, p. 23;

⁵⁵ PAULAUSKAS, A. Mokesčio objekto išreiškimo į bazę problemos [interaktyvus]. *Teisė: mokslo darbai*, Nr. 51, 2004, p. 15. [Žiūrėta 2008 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.leidykla.vu.lt/inetleid/teise/51/straipsniai/str9.pdf>>;

⁵⁶ Mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38⁽¹⁾, 50, 52⁽¹⁾, 56⁽¹⁾ straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26⁽²⁾ straipsniu įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002-06-28, Nr. 65-2628, 12 straipsnis;

Taikant piktnaudžiavimo institutą, mokesčių administratoriui pakanka mokesčio mokėtojo veikoje nustatyti piktnaudžiavimo požymius, kad į tokį sandorį nebūtų atsižvelgiama apskaičiuojant mokesčio bazę bei mokėtinus mokesčius, ir nėra sprendžiamas tokio sandorio ar jo dalies negaliojimo klausimas, nevertinamos šio sandorio pagrindu mokesčio mokėtojui atsiradusios civilinės teisės bei pareigos, o taip pat šalims neatsiranda jokių civilinių teisinių padarinių.⁵⁷ Svarbu pažymėti, jog net ir įvedus į mokesčių teisę piktnaudžiavimo institutą, visvien „mokesčių administratoriui, kaip suinteresuotam asmeniui, Civilinio kodekso 1.78 straipsnio 5 dalies taikymo prasme išlieka galimybė reikšti bendrosios kompetencijos teismui reikalavimą dėl niekinio sandorio teisinių pasekmių taikymo ir reikalauti pripažinti sandorį negaliojančiu“⁵⁸.

2. 4. Turinio viršenybės prieš formą principo koncepcijos įstatyminis įtvirtinimas.

Lietuvoje, ruošiantis narystei Europos Sąjungoje, siekiant suderinti savo teisės aktus su galiojančiais Bendrijoje, dar 2003 m. buvo pradėtas ruošti naujas Mokesčių administravimo įstatymo projektas. Jame buvo įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas bei detalizuojamas šio principo taikymas mokesčiniuose santykiuose. Pastebėtina, kad šio principo taikymo tvarka šiam principui suteikė visai naują, nei aprašyta 10 straipsnyje, turinį. Jei 10 straipsnyje kalbama apie įstatymo normų turinio viršenybę prieš formą, tai detalizuojant šio principo taikymą jau buvo kalbama apie mokesčio mokėtojo sandorių formos atitikimą jų turiniui. Tokio prieštaravimo negalėjo būti, nes siūlomas turinio pirmumo formai principas mokesčių teisėje buvo naujas, ir buvo būtina tiksliai suformuluoti, ką jis reiškia ir tos prasmės vieningai laikytis visame įstatyme.⁵⁹ Į šias Lietuvos laisvosios rinkos instituto pastabas buvo atsižvelgta rengiant vėlesnį įstatymo projektą.

Naujojo mokesčių administravimo įstatymo projekto tikslas buvo aiškiau suredaguoti tuo metu galiojusį Mokesčių administravimo įstatymą; perkelti tuo metu galiojusius teisės aktus, reglamentuojančius mokesčių administravimo procedūras, nuostatas į minėtąjį įstatymą; apibrėžti pagrindinius apmokestinimo tvarkos teisinio

⁵⁷ PAULAUSKAS, A. Mokesčio objekto išreiškimo į bazę problemos [interaktyvus]. *Teisė: mokslo darbai*, Nr. 51, 2004, p. 15. [Žiūrėta 2008 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.leidykla.vu.lt/inetleid/teise/51/straipsniai/str9.pdf>>;

⁵⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. gruodžio 15 d. plenarinės kolegijos nutartis a.b. UAB „Palink“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹¹-648-2003, kat. 11.2;

⁵⁹ LIETUVOS LAISVOSIOS RINKOS INSTITUTAS *LR mokesčių administravimo įstatymo projekto analizė ir išvados* [interaktyvus], 2003 rugsėjis. [Žiūrėta 2008 m. kovo 29 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrinka.lt/Tyrimai/Mokest/Mokadmin.phtml>>;

reglamentavimo principus, taikomus visiems mokesčių teisės aktams. Visa tai buvo daroma, atsižvelgiant į Lietuvos gyvenimo realijas, pasinaudojant geriausia užsienio valstybių patirtimi įstatymo lygmenyje tiksliau, nuosekliau ir išsamiau reglamentuoti mokesčių administravimo procedūras.⁶⁰

Kaip jau buvo minėta, tuo metu galiojantis piktnaudžiavimo institutas iš esmės jau buvo įtvirtinęs, jog mokesčiniuose santykiuose turiniui teikiama pirmenybė formos atžvilgiu. Tačiau „piktnaudžiavimo“ termino naujame įstatymo projekte buvo atsisakyta ir pasirinkta turinio viršenybės prieš formą principo sąvoka, atsižvelgiant į Europos sąjungos valstybėse naudojamą terminiją bei siekiant įtvirtinti specialų, pasaulinėje praktikoje visuotinai taikomą mokesčio apskaičiavimo būdą – mokesčio apskaičiavimą taikant minėtąjį principą.⁶¹

2004 m. kovo mėnesį Lietuvos Respublikos Seime buvo svarstomas galutinis naujo Mokesčių administravimo įstatymo projektas⁶², balandžio 13 d. Seime jam buvo pritarta. Nors šis įstatymas įsigaliojo nuo Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje dienos – 2004 m. gegužės 1 d. – jo 69 straipsnio 1 dalis, buvo pradėta taikyti mokesčių mokėtojo sandoriams, ūkinėms operacijoms ar bet kokiai jų grupei, kurie įvyko ar buvo vykdomi po 2002 m. liepos 1 d.⁶³ Tokį įstatymo atgal galiojimą galima paaiškinti tuo, jog jau piktnaudžiavimo institutu buvo siekiama įgyvendinti turinio viršenybę prieš formą ir naujajame įstatyme buvo iš esmės pakeistas tik šio instituto pavadinimas.⁶⁴

Taigi, 2004 m. gegužės 1 d. Lietuvoje galutinai susiformavo visapusiška, atitinkanti pasaulinius standartus, prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonių sistema, kurią sudarė ne tik atitinkamuose naujai priimtuose mokesčių įstatymuose atsiradusios specialiosios antivengiminės priemonės (apie jas bus kalbama kitame darbo skyriuje), kurios buvo įtvirtintos dar 2002 – 2003 m., bet ir jų gretas papildžiusi bendroji prieš mokesčių vengimą nukreipta norma – turinio viršenybės prieš formą principas. Tokios prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonių sistemos tikslas – padėti suformuoti užkardą

⁶⁰ Mokesčių administravimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas. Parengė: Lietuvos Respublikos finansų ministerija, 2004-01-15, Nr. IXP-3196;

⁶¹ Mokesčių administravimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas. Parengė: Lietuvos Respublikos finansų ministerija, 2004-01-15, Nr. IXP-3196;

⁶² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo projektas. Parengė: Biudžeto ir finansų komitetas, 2004-03-25, Nr. IXP-3196(2SP);

⁶³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 2004-04-28, Nr. 63-2243, 166 straipsnis;

⁶⁴ VAINIENĖ, R. Įstatymai už įstatymo ribų. In *Mokesčių žinios* [interaktyvus], 2002-05-27. [Žiūrėta 2008 m. kovo 30 d.]. Prieiga per internetą: < <http://www.freema.org/Straipsn/Admin.phtml>>;

mokesčių mokėtojams, taikantiems vis intelektualesnius bei sunkiau atpažįstamus mokesčių vengimo būdus.⁶⁵

2. 5. Turinio viršenybės prieš formą principo koncepciją įtvirtinančių įstatymų nuostatų analizė

Šioje darbo dalyje bus siekiama išnagrinėti norminiuose mokesčių teisės aktuose esančias normas, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą bei jo taikymą, nustatant mokesčio mokėtojui mokestinę bazę bei jam priklausančią mokėti mokesčių sumą, taip pat išanalizuoti normų lingvistines konstrukcijas, pateikti mokesčių vengimo kaip teisės pažeidimo sudėties analizę. Bus remiamasi A. Paulausko⁶⁶, A. Medelienės⁶⁷, J. Rėksnio⁶⁸ darbais, mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika, Valstybinės mokesčių inspekcijos pateiktu apibendrintu Mokesčių administravimo įstatymo komentaru bei kita specialiąja literatūra. Pagrindinis aktas, kurio normos ir bus analizuojamos – Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas.

Auksčiau minėto įstatymo 10 straipsnis teigia, jog „mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai“. Tai reiškia, jog mokesčių teisiniuose santykiuose yra svarbiausia vertinti ir teikti prioritetą šių santykių dalyvių (tiek mokesčių mokėtojo, tiek mokesčių administratoriaus) veiklos turiniui, o ne formaliai jos išraiškai. Tad net jei mokesčių teisinių santykių dalyvių veikla ir neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, bet jos turinys atitinka aplinkybes, kurias numato mokesčių įstatymai, yra vadovaujama mokesčių įstatymų nuostatomis, kurios taikytinos ne jos formai, o veiklos turiniui. Galima pateikti šio principo taikymo pavyzdį: Mokesčių administravimo įstatymo 34 straipsnyje yra nustatyta, jog mokesčių administratorius, atlikdamas savo funkcijas bei įgyvendindamas savo teises, atliekamus veiksmus turi įforminti sprendimais ir kitais dokumentais, kurių formas bei užpildymo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius. Tačiau kyla klausimas, kaip vertinti tokias situacijas, kai tokie sprendimai ar kiti dokumentai neatitinka nustatytos formos reikalavimų. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nagrinėjamą normą viename iš savo sprendimų

⁶⁵ RĖKSNYS, J. Užkardas naujiesiems „intelektualams“. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2002, Nr. 9, p. 23;

⁶⁶ PAULAUŠKAS, A. Mokesčio objekto išreiškimo į bazę problemos [interaktyvus]. *Teisė: mokslo darbai*, Nr. 51, 2004, p. 15. [Žiūrėta 2008 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.leidykla.vu.lt/inetleid/teise/51/straipsniai/str9.pdf>>;

⁶⁷ MEDELIENĖ, A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese. *Teisė*, 2004, Nr. 53;

⁶⁸ RĖKSNYS, J. Užkardas naujiesiems „intelektualams“. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2002, Nr. 9;

interpretuoja taip, jog „visi netikslumai sandorį patvirtinančiuose dokumentuose, turi būti vertinami kaip formos pažeidimai, tačiau todėl žymiai svarbiau yra nustatyti sandorio turinį. Sandorio turinys nustatomas visomis leistinomis įrodinėjimo priemonėmis, bei įvertinant visas sandorio sudarymo, vykdymo bei įvykdymo aplinkybes“.⁶⁹ Autorės nuomone, ir šioje situacijoje reikėtų taikyti turinio viršenybės prieš formą principą ir vertinti ne sprendimo ar kito dokumento formą, bet turinį, žiūrėti, ar aiški sprendimo esmė, ar įmanoma suprasti tikruosius mokesčių administratoriaus ketinimus. Jeigu turinys leidžia suprasti esmę, ką iš tiesų norima pasakyti, toks dokumentas ar sprendimas turėtų būti laikomas teisėtu ir neturėtų būti keliamas jo negaliojimo klausimas⁷⁰.

Šiame straipsnyje nagrinėtiną principą tik įtvirtinamas, nedetalizuojant jo aiškinimo bei taikymo, kurie kiekvienu atveju priklauso nuo konkrečių faktinių aplinkybių. Turinio viršenybės prieš formą principo taikymą apskaičiuojant mokesčius reglamentuoja to paties įstatymo 69 straipsnis. Jame nustatyta, jog mokesčių mokėtojui sudarant sandorį, ūkinę operaciją ar bet kokią jų grupę turint tikslą gauti mokestinę naudą – tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokėjimo terminus, išvengti mokesčio mokėjimo ar sumažinti mokėtiną jo sumą, padidinti grąžintiną (išskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus – mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą, neatsižvelgdamas į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką. Tokiais atvejais mokesčių administratorius atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal atitinkamas mokesčių įstatymų nuostatas.⁷¹ Šiame straipsnyje turinio viršenybės prieš formą principas yra priemonė, nukreipta prieš mokesčių vengimą. Šio principo dėka yra apibrėžta ir mokesčių vengimo sąvoka.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas vienoje iš savo plenarinės sesijos nutarčių yra konstatavęs, jog „nemokant mokesčių viešasis interesas yra pažeidžiamas, o subjektas, tiesiogiai ar netiesiogiai prisidedantis prie mokesčių nemokėjimo mokesčių teisės prasme elgiasi nesąžiningai. Tokiu būdu pažeidžiami ir mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principai [...]. Šiuos principus pažeidžianti

⁶⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. rugsėjo 21 d. nutartis a.b. *UAB "Baltijos bunkeravimo agentūra" v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A15 – 766/2004, kat. 11.3;

⁷⁰ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2000-09-06, Nr. 74-2262, 1.93 straipsnis;

⁷¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 2004-04-28, Nr. 63-2243, 69 straipsnis;

veika negali būti laikoma teisėta veikla.“⁷² Tokia teismo pozicija leidžia daryti išvadą, jog mokesčių vengimas yra priešinga teisei veika, kuria padaroma žala įstatymo saugomoms teisėms, teisėtiems interesams ar apskritai teisinei tvarkai. Teisės teorijoje⁷³ tokia veika yra įvardijama kaip teisės pažeidimas, o tą veiką apibūdinančių požymių, kuriais ji ir pasireiškia, visuma, vadinama teisės pažeidimo sudėtimi ir yra apibrėžiama kaip „tipiškiausių ir esminių, objektyvių ir subjektyvių veikos požymių sistema, kuri apibūdina konkrečią veiką kaip pavojingą visuomenei ir priešingą teisei“. Nors teisės pažeidimo sudėtis plačiausiai yra tyrinėjama baudžiamosios teisės, ji yra svarbi ir bendrajai teorijai, nes yra naudojama įvairiose teisės šakose atsižvelgiant į jų specifiką. Taigi, pasistengsime išanalizuoti mokesčių vengimo kaip teisės pažeidimo sudėtį mokesčių teisės kontekste. Tiek teisės teorijoje, tiek baudžiamosios teisės teorijoje⁷⁴ pripažįstama, jog teisės pažeidimo sudėtis yra sudaryta iš tokių elementų: objekto, objektyviosios pusės, subjekto, subjektyviosios pusės. Šių požymių visumos buvimas bei jų konstatavimas mokesčio mokėtojo veikoje leidžia jo veiką kvalifikuoti kaip teisės pažeidimą – priešingą teisei veiką. Taigi, mokesčių vengimo, įtvirtinto turinio viršenybės prieš formą principo pagalba, kaip teisės pažeidimo sudėties elementai yra šie:

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. Pažeidus šį objektą, žala padaroma ne tik šiai sistemai, bet ir kitiems teisiniams gėriams – sąžiningo ūkininkavimo tvarkai, pažeidžiami, teisingumo, mokesčių visuotinio privalomumo bei mokesčių mokėtojų lygybės principai“.⁷⁵

Mokesčių vengimo objektyvioji pusė – tai išorinė teisės pažeidimo kaip veikos pusė⁷⁶, pasireiškianti kaip materialiai išreikštas, išorinis elgesys. Mokestinių santykių kontekste aktualūs teisės pažeidimo objektiniai požymiai yra: 1. veika (veikimas ar

⁷² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. plenarinės kolegijos nutartis a.b. *UAB „Tauja“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A¹¹ – 355/2004, kat. 11.2, 11.3;

⁷³ VAIŠVILA, A. *Teisės teorija*: vadovėlis. Vilnius: Justitia, 2000, p. 343 – 346;

⁷⁴ ABRAMAVIČIUS, A., et al. *Baudžiamoji teisė. Bendroji dalis*: vadovėlis, trečiasis pataisytas ir papildytas leidimas. Vilnius: Eugrimas, 2003, p. 150;

⁷⁵ PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimas. In *Mokesčių žinios* [interaktyvus], 2006-02-25. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.mzinios.lt/lt/2006-02-25/straipsniai/mokesciu_teise/mokesciu_vengimas.html>;

⁷⁶ ABRAMAVIČIUS, A., et al. *Baudžiamoji teisė. Bendroji dalis*: vadovėlis, trečiasis pataisytas ir papildytas leidimas. Vilnius: Eugrimas, 2003, p. 150;

neveikimas); 2. Veikos padariniai (žala); 3. Priežastinis ryšys tarp veikos ir pasekmių; 4. veikos padarymo būdai.⁷⁷

Mokesčių vengiama gali būti tik veikimu – aktyviais mokesčio mokėtojo veiksmais, t. y. sudarant sandorius ar atliekant ūkines operacijas. Sandoriais laikomi asmenų veiksmai, kuriais yra siekiama sukurti, pakeisti arba panaikinti civilines teises bei pareigas.⁷⁸ Tuo tarpu ūkinės operacijos sąvoka yra platesnė. Ja laikoma ūkio subjekto veikla, kuri keičia turto ir (arba) nuosavo kapitalo, finansavimo sumų bei išpareigojimų dydį ir (arba) struktūrą.⁷⁹ Taigi ūkinė operacija gali būti atliekama ir pačios įmonės viduje, neturint tikslo sukurti, pakeisti ar panaikinti civilinių teisių ar pareigų bei nesukeliant teisinių padarinių tretiesiems asmenims (pvz., prekių perdavimas iš sandėlio į prekybą). Mokesčių vengiama perkeliant mokesstinę naštą susijusiam asmeniui, kuris yra neapmokestinamas arba naudojantis mokesstinėmis lengvatomis, sukuriama tokios operacijų schemas, dėl kurių pats mokesčių mokėtojas atitinka įstatyme įtvirtintus teisę į mokesstinę lengvatą turinčio asmens kriterijus.⁸⁰

Mokesčių vengimas kaip teisės pažeidimas gali būti atliekamas tam tikrais būdais: 1. iškreipiant aplinkybes; 2. slepiant aplinkybes. Aplinkybės yra slepiamos ar iškreipiamos dėl to, jog mokesčio įstatymas būtent su jomis sieja apmokestinimo tvarką, nuo jų tiesiogiai priklauso mokėtinų mokesčių suma. Tai gali būti daroma sudarant apsimestinius sandorius ar atliekant ūkines operacijas, kurie neatspindi tikrojo atliekamų veiksmų turinio, sudarant fiktyvius sandorius ar buhalterinėje apskaitoje atvaizduojant fiktyvias ūkines operacijas.⁸¹

Mokesčių vengimo subjektu laikomas mokesčio mokėtojas – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesť; taip pat mokesť išskaičiuojantis asmuo, kuriam mokesčių teisės aktais nustatyta prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokesť ir jį sumokėti į biudžetą. Įstatymo nuostatos tiek mokesčio mokėtojui, tiek mokesť išskaičiuojančiam asmeniui taikomos vienodai, išskyrus tiesiogiai numatytus specialius atvejus. Mokesčio mokėtoju gali būti tiek fizinis, tiek juridinis asmuo. Pastaruoju taip pat laikoma bet kokia užsienio valstybės organizacija, pagal

⁷⁷ VAIŠVILA, A. *Teisės teorija*: vadovėlis. Vilnius: Justitia, 2000, p. 343 – 346; ABRAMAVIČIUS, A., *et al.* *Baudžiamoji teisė. Bendroji dalis*: vadovėlis, trečiasis pataisytas ir papildytas leidimas. Vilnius: Eugrimas, 2003, p. 150;

⁷⁸ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2000-09-06, Nr. 74-2262, 1.63 straipsnis;

⁷⁹ Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001-11-28, Nr. 99-3515, 2 str. 21 d.;

⁸⁰ PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimas. In *Mokesčių žinios* [interaktyvus], 2006-02-20, Nr. 8 (470). [Žiūrėta 2008 m. balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.mzinios.lt/lt/2006-02-25/straipsniai/mokesciu_teise/mokesciu_vengimas.html>;

⁸¹ *Ibidem*;

Lietuvos Respublikos ar užsienio valstybės įstatymus pripažįstama teisės subjektu.⁸² Svarbu pažymėti, jog pagal įstatymą ar sutarties pagrindą mokesčių našta gali būti perkelta asmeniui, kuris pagal įstatymą nėra nei mokesčio mokėtojas, nei mokesčių išskaičiuojantis asmuo. Tokiu atveju mokesčių vengimo subjektu būtų mokesčio mokėtojas, o ne mokesčio našta perimantis asmuo, nes pastarasis tik sumoka už mokesčio mokėtoją jo jau apskaičiuotą sumą į biudžetą.⁸³

Subjektyvioji mokesčių vengimo pusė – tai subjektyvių požymių, apibūdinančių teisės pažeidimą bei jo pasekmes, visuma. Prie subjektyviają pažeidimo pusę sudarančių požymių priskiriami: 1. kaltė – teisės pažeidėjo psichinis santykis su savo veiku, kuri yra priešinga teisei, bei pasekmėmis; 2. pažeidimo padarymo motyvas – paskatos dėl kurių padarytas pažeidimas; 3. tikslas – tai rezultatas, kurio siekiama teisei priešingais veiksmais.⁸⁴ Nors teisės teorijoje pagrindiniu subjektyviosios pusės požymiu yra laikoma kaltė, mokesčių vengimo kontekste, autorės nuomone, daug svarbesnis yra pažeidimo tikslas, nes jo nenustačius mokesčio mokėtojo veikoje, negalimas ir pažeidimo – mokesčių vengimo – fakto konstatavimas. Tačiau pastebėtina, jog į kaltę yra atsižvelgiama skiriant sankcijas už mokesčių vengimą ir ji tiesiogiai įtakoja skiriamos baudos dydį.

Iš Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio išplaukia, jog būtinuoju mokesčių vengimo subjektyviosios pusės elementu yra mokesčių mokėtojo sudarytų sandorių ar ūkinių operacijų tikslas – mokesstinės naudos gavimas. Mokestinė nauda gali pasireikšti įvairiai:

- tiesioginiu ar netiesioginiu mokesčio mokėjimo terminų nukėlimu;
- mokėtinos mokesčio sumos sumažinimu;
- visišku mokesčio mokėjimo išvengimu;
- gražintinos (įskaitytinės) mokesčio permokos (skirtumo) padidinimu;
- mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminų sutrumpinimu.

Šios mokesstinės naudos išraiškos formos yra alternatyvios ir norint konstatuoti mokesčių vengimo faktą reikia mokesčio mokėtojo veikoje nustatyti tikslą – gauti mokesstinę naudą – kuris pasireiškia bent viena iš aukščiau minėtų mokesstinės naudos išraiškos formų.

⁸² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 2004-04-28, Nr. 63-2243;

⁸³ PAULAUSKAS, A. Mokesčio objekto išreiškimo į bazę problemos [interaktyvus]. *Teisė: mokslo darbai*, Nr. 51, 2004, p. 8. [Žiūrėta 2008 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.leidykla.vu.lt/inetleid/teise/51/straipsniai/str9.pdf>>;

⁸⁴ ABRAMAVIČIUS, A., et al. *Baudžiamoji teisė. Bendroji dalis*: vadovėlis, trečiasis pataisytas ir papildytas leidimas. Vilnius: Eugrimas, 2003, p. 200; VAIŠVILA, A. *Teisės teorija*: vadovėlis. Vilnius: Justitia, 2000, p. 346;

Tuo tarpu išskirti bei atriboti mokesčių vengimo tikslą nuo motyvo nėra lengva. „Motyvas skiriasi nuo tikslo. Tikslas nėra tas pats, kas subjektyvus motyvas ar intencija mokesčių mokėtojo galvoje. Tikslas yra objektyvus operacijos rezultatas“.⁸⁵ Kadangi motyvu yra laikomos paskatos dėl kurių daromas pažeidimas, o tikslu – rezultatas, kurio siekiama teisei priešingais veiksmais, būtų galima teigti, jog mokestinės naudos gavimas ateityje gali būti ir motyvu pasielgti tam tikru būdu, ir to elgesio tikslu.

Kaip jau buvo minėta, subjektyviosios pusės požymiu yra ir mokesčio vengimo subjekto kaltė. Mokesčių gali būti vengiama tik tam tikra kaltės forma – tyčia, kai asmuo suvokia, jog iš sudaromų sandorių, atliekamų ūkinių operacijų jis gaus mokestinę naudą ir būtent tai ir yra tokių jo veiksmų tikslu, kurių jis kryptingai siekia.⁸⁶ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra išaiškinęs, kad sąvoka „vengimas“ lingvistine prasme suprantama kaip stengimasis išsisukti, išsisukinėjimas (Dabartinės lietuvių kalbos žodynas IV leidimas, Vilnius 2000, psl. 921). Stengimasis išsisukti, tai elgesio būdas, kuris parodo žmogaus sąmonėje susiformavusį valinį elementą – sąmoningą siekimą tam tikrų pasekmių. Todėl vengimą mokėti mokesčių aiškinant mokestinių teisinį santykių kontekste, darytina išvada, kad tai yra sąmoninga, tyčinė veika [...] ir turi būti nustatyti tokie mokesčio mokėtojo faktiškai atlikti veiksmai, kurie įrodytų, kad mokesčio mokėtojas siekė išvengti visiško ar dalinio mokesčio mokėjimo“.⁸⁷ Mokesčių vengimo atveju kaltė visuomet preziumuojama. Laikoma, kad dėl mokesčio įstatymo pažeidimo yra kaltas mokesčių mokėtojas, jeigu jis neįrodo priešingai. Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojas padarė pažeidimą, nes vadovavosi įsigaliojusiu teisės aktu, kurio nuostatos prieštaravo kitam teisės aktui mokesčių klausimais.⁸⁸ Nors Lietuvos vyriausiasis teismas yra pažymėjęs, jog „nurodymas sumokėti papildomai apskaičiuotą mokesčių į biudžetą nėra sankcija, o pareiga teisingai apskaičiuoti ir sumokėti mokesčių nepriklauso nuo vykdančiojo kaltės“. Tad ir nesant mokesčio mokėtojo kaltės dėl mokesčio įstatymo pažeidimo, prievolė sumokėti mokesčių jam visvien išlieka. Kaltė, kaip jau buvo minėta, yra aktuali skiriant teisinės atsakomybės priemones už mokesčių įstatymų pažeidimus, tame tarpe ir mokesčių vengimą. Nors, kaip jau buvo minėta, kaltė yra preziumuojama, į jos formą (tyčią ar neatsargumą) yra atsižvelgiama skiriant konkretų baudos dydį, o tai,

⁸⁵ ROHATGI, R. *Basic International Taxation*. The Netherlands: Kluwer Law International Distribution Centre, 2002, p. 346;

⁸⁶ PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimas. In *Mokesčių žinios* [interaktyvus], 2006-02-20, Nr. 8 (470). [Žiūrėta 2008 m. balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.mzinios.lt/lt/2006-02-25/straipsniai/mokesciu_teise/mokesciu_vengimas.html>;

⁸⁷ Ką reiškia sąvoka „vengimas mokėti mokesčius“. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2004, Nr. 11, p. 76;

⁸⁸ Mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. VMI Mokesčių Informacijos Centras, 2007 lapkričio 30 d., 141 str. 1 dalies komentaras. [Žiūrėta 2007 m. gruodžio 18 d.]. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000040008&tree_id=1000007320>;

savaime suprantama, yra labai subjektyvu, kai nėra griežtų kriterijų, kurie įpareigotų skirti tik tokio ir ne kitokio dydžio baudą.⁸⁹

Labai svarbus mokesčių vengimo atveju ir įrodinėjimo naštos paskirstymas. Civilinės teisės doktrina įrodinėjimo pareigą apibrėžia „kaip būtinybę šaliai nustatyti aplinkybes, kurių nenustačius jai gali atsirasti neigiamų padarinių“.⁹⁰ Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnyje įtvirtinta, kad „mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas“, o „mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos“.⁹¹ Taigi, iš šio straipsnio aiškinimo ir jo prasmės išplaukia, jog tai, kad tam tikrų mokesčių mokėtojo atliktų operacijų tikslas yra mokestinė nauda, turi nustatyti mokesčių administratorius. Tuo tarpu įrodyti, jog tais veiksmais nebuvo siekiama vien mokestinės naudos, jau yra mokesčių mokėtojo pareiga.⁹²

Svarbu pabrėžti, jog mokesčių mokėtojas privalo pagrįsti mažinančias mokestinę našta ūkines operacijas ir mokesčių administratoriaus reikalavimu jis turėtų pateikti argumentus bei įrodymus dėl keliančio abejonių sandorio tikslingumo. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas ekonomine logika savo atliktų veiksmų, kuriais buvo gauta mokestinė nauda, paaiškinti negali, mokesčių administratorius gali daryti išvadą, jog tokiais veiksmais buvo siekiama vien mokestinės naudos. ”Kokių įrodymų pakanka, kad sandorio tikslu pagrįstai galima būtų laikyti verslo poreikių tenkinimą, o ne mokesčių vengimą, kiekvienu konkrečiu atveju turi spręsti mokesčių administratorius, kuris turi nustatyti aplinkybes, patvirtinančias ar paneigiančias vieno ar kito tikslo siekimą. Neįrodžius mokesčio mokėtojo veiksmuose tikslo gauti mokestinę naudą, konstatuoti mokesčių vengimo fakto negalima“.⁹³

Būtent šiuos požymius galima išvelgti sistemiškai analizuojant Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintą bendrąją antivengiminę priemonę. Ir tik tuomet, kai nustatomas tapatumas tarp tam tikro subjekto veikos ir normos, kurios pagrindu yra apibrėžiamas mokesčių vengimas, dispozicijoje numatytos teisės pažeidimo sudėties, galima konstatuoti mokesčių vengimo faktą. Taigi, nesant bent vieno iš būtinų požymių,

⁸⁹ MEDELIENĖ, A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese. *Teisė*, 2004, Nr. 53, p. 125;

⁹⁰ LAUŽIKAS, E., MIKELĖNAS, V., NEKROŠIUS, V. *Civilinio proceso teisė: vadovėlis*, I tomas. Vilnius: Justitia, 2003, p. 423;

⁹¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 2004-04-28, Nr. 63-2243;

⁹² MEDELIENĖ, A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese. *Teisė*, 2004, Nr. 53, p. 118 – 121;

⁹³ PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimas. In Mokesčių žinios [interaktyvus], 2006-02-20, Nr. 8 (470). [Žiūrėta 2008 m. balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.mziniuos.lt/lt/2006-02-25/straipsniai/mokesciu_teise/mokesciu_vengimas.html>;

pavyzdžiui, tam tikras subjektas negali būti mokesčių vengimo subjektu; nenustatomas tikslas gauti mokestinę naudą; mokestinė nauda gaunama tik kaip papildomas rezultatas šalia finansinės verslo tikslais, ekonomiškai pagrįstos naudos; mokestinė nauda gaunama neslepiant, neiškreipiant aplinkybių, o teisėtai pasinaudojus subjektui priklausančia lengvata. Kaip jau buvo minėta, mokestinės naudos išraiškos formų gali būti tiek viena (pvz., mokėjimo terminų nukėlimas), tiek kelios (pvz., mokėjimo terminų nukėlimas, mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas).

Tiek mokesčių teisės doktrina⁹⁴, tiek Mokestinių ginčų komisija⁹⁵, praktikoje taikydama turinio viršenybės prieš formą principą išskyrė "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 – nesiekiamas maksimalus pelnas minimaliomis sąnaudomis; 4) vertinant atliktų veiksmų visumą, jie neatitinka mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės, nors vertinant atliktus veiksmus atskirai vienas nuo kito, jie formaliai neprieštarauja įstatymų reikalavimams". Lietuvos teisės aktuose apibrėžta bendroji mokesčių vengimo sąvoka bei joje įtvirtinti požymiai formaliaja prasme atitinka šiuos aukščiau išdėstytus bei mokesčių teisės teorijos nurodomus požymius. Būtent šie požymiai mokesčių vengimą leidžia atskirti nuo teisėto elgesio.⁹⁶

Pažymėtina, jog turinio viršenybės prieš formą koncepcija taip pat yra įtvirtinta ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme. Dėl gausios mokestinių ginčus nagrinėjančių institucijų praktikos taikant minėto įstatymo normas, įtvirtinančias turinio viršenybę formai, apie minėtą koncepciją bei jos praktinio taikymo problemas bus kalbama tolesniame darbo skyriuje.

⁹⁴ PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimas. In *Mokesčių žinios* [interaktyvus], 2006-02-13, Nr. 7 (469). [Žiūrėta 2008 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.mzinios.lt/lt/2006-02-13/straipsniai/mokesciu_teise/mokesciu_vengimas.html>;

⁹⁵ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. balandžio 21 d. sprendimas a.b. N. L. v. *Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. S-202-(7-143-2005), kat. 9.1.;

⁹⁶ PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu [interaktyvus]. *Viešoji politika ir administravimas*. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, Nr. 15, 2006. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 14 d.]. Prieiga per internetą: <www.mruni.lt/lt/padaliniai/centrai/leidybos_centras/leidiniai/dl_n.php?file=5203&id=1442>;

3. Specialiųjų antivengiminių priemonių teisinis reglamentavimas Lietuvoje

Be jau išanalizuotos bendrosios prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos – turinio viršenybės prieš formą principo – galiojantys mokesčių teisės aktai įtvirtina ir specialiąsias antivengimines normas. Šių normų įtvirtinimo tikslas – užkirsti kelią konkreitiems piktnaudžiavimo atvejams. Šios specialiosios antivengiminės priemonės suteikia teisę mokesčių administratoriui koreguoti vertę sandorių, sudarytų tarp asociuotų asmenų (angl. *transfer pricing*), nustatančios kontroliuojamųjų užsienio vienetų (angl. *controlled foreign corporation*) apmokestinimą, pajamų ar išmokų apibūdinimą iš naujo (plonos kapitalizacijos taisyklės) (angl. *thin capitalization rules*), išmokų užsienio vienetams, įregistruotiems tikslinėse teritorijose, nepripažinimą leidžiamais atskaitymais (Pelno mokesčio įstatymo 31 str. 2 dalis), užsienio vienetų, veikiančių ne per nuolatines buveines Lietuvos Respublikos teritorijoje, apmokestinimą prie pajamų šaltinio (Pelno mokesčio įstatymo 4 str. 4 dalis).⁹⁷

Visas šias specialiąsias priemones reglamentuoja Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, lydimieji teisės aktai – Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimai, Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymai. Kai kurias iš jų reglamentuoja ir kiti įstatymai, pavyzdžiui, kainų koregavimą tarp susijusių asmenų, įtvirtina ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio bei pridėtinės vertės mokesčio įstatymai.

Pažymėtina, jog šių normų taikymo mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų praktikoje dar nėra, nors, kaip jau buvo minėta, šios priemonės buvo įtvirtintos dar 2002 metais. Nors šios taisyklės buvo perimtos iš pasaulinės praktikos, Lietuvos mokesčių administratoriams jos yra tarsi „svetimos“, nes nieko panašaus anksčiau Lietuvoje nėra buvę. Taip pat trūksta mokymų darbuotojams, ypač teritorinėse mokesčių inspekcijose, leidžiančių susipažinti su pasikeitimais, jų taikymo praktikoje tvarka, kelti kvalifikaciją ir t.t. O ir mokesčių teisės doktrinoje beveik nėra mokslinių darbų, tyrimų, pasiūlymų, kaip reikėtų taikyti šias antivengimines priemones praktikoje. Šių priemonių integracijai, autorės nuomone, gali užkirsti kelią ir tai, jog egzistuoja bendroji antivengiminė norma,

⁹⁷ PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. In *Viešoji politika ir administravimas* [interaktyvus]. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2006, Nr. 15, p. 35. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 14 d.]. Prieiga per internetą: <www.mruni.lt/lt/padaliniai/centrai/leidybos_centras/leidiniai/dl_n.php?file=5203&id=1442>;

kurią galima taikyti praktiškai visais atvejais, kai konstatuojamas mokesčių vengimo faktas. Šios normos taikymu yra tarsi užpildoma spraga, atsirandanti dėl specialiųjų priemonių netaikymo. Visos šios galimos priežastys turi įtakos šių specialiųjų antivengiminių priemonių praktinio taikymo nebuvimui mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktikoje. Mokesčių administratorius kol kas nelabai linkęs jas taikyti, o tai sąlygoja šių normų kol kas tik teorinę egzistenciją Lietuvos mokesčių teisės sistemoje. Nors spaudoje vis dažniau pasigirsta, jog mokesčių administratorius jau bando taikyti sandorių kainodaros taisykles tarptautinėms bendrovėms, siekdamas nustatyti, kokią pelno mokesčio dalį, mokesčių administratoriaus vertinimu, šios bendrovės turi mokėti į biudžetą. Lieka tikėtis, jog tokių mokesčių administratoriaus bandymų vis daugės ir specialiųjų antivengiminių priemonių taikymo mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktikoje sulauksime jau greitai.

Būtent dėl aukčiau išdėstytų priežasčių šioje darbo dalyje bus atskleista specialiųjų antivengiminių priemonių samprata, jų teisinis reglamentavimas Lietuvoje, deja, be praktinių pavyzdžių. Autorė pasitengs pateikti nuomonę, pasiūlymus bei pastabas, kylančius išanalizavus teisinį šių priemonių reglamentavimą.

3. 1. Plonos kapitalizacijos taisyklės. Samprata

Daugumos Europos Sąjungos bei kitų pasaulio valstybių praktikoje gan ilgai yra taikomos plonos kapitalizacijos taisyklės (angl. *thin capitalization rules*). Šiomis taisyklėmis siekiama, jog motininės įmonės investuotų į savo dukterinių įmonių nuosavą kapitalą, o ne teiktų joms paskolas. Priešingu atveju, kai motininės įmonės nedidina dukterinių įmonių įstatinio kapitalo, o tik teikia joms paskolas, palūkanos, mokamos už paskolas, viršijančios leistiną paskolų iš susijusių šalių ir kapitalo santykį, laikomos neleidžiamais atskaitymais mažinant pasiskolinusios įmonės apmokestinamąjį pelną. Kiekvienoje valstybėje leistinas paskolų ir nuosavo kapitalo santykis gali skirtis. Kai kuriose valstybėse palūkanos už šį santykį (paskolų ir nuosavo kapitalo) viršijančią paskolą laikomos dividendais. Tuo tarpu Lietuvoje palūkanos už paskolas, viršijančias leistiną kapitalizacijos santykį, laikomos neleidžiamais atskaitymais, tačiau į dividendus neperklasifikuojamos.⁹⁸

⁹⁸ BARTUSEVIČIENĖ, K. Palūkanos ne visada yra leidžiami atskaitymai. In *Apskaitos ir mokesčių apžvalga* [interaktyvus], 2005, Nr. 5 [Žiūrėta 2007 m. gruodžio 18 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.paciolis.lt/index.php?cid=30229>>;

Pagal Lietuvoje taikomas plonos kapitalizacijos taisykles palūkanos už akcininkų ir susijusių asmenų paskolas yra priskiriamos leidžiamiems atskaitymams, tuo tarpu palūkanos už kontroliuojamą skolintą kapitalą ir valiutos keitimo nuostoliai nepriskiriami.⁹⁹

Plonos kapitalizacijos principas Lietuvoje yra įtvirtintas Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnyje kaip pajamų arba išmokų apibūdinimas iš naujo. Šio principo įgyvendinimą detalizuoja Vyriausybės nutarimu patvirtintos taisyklės.¹⁰⁰ Pažymėtina, jog ši speciali prieš mokesčių vengimą nukreipta norma, remiantis mokesčių įstatymais bei kitais teisės aktais, Lietuvoje taikoma nuo 2004 m. sausio 1 dienos.

3. 1. 1. Pajamų ar išlaidų apibūdinimas iš naujo. Teisinis reglamentavimas

Pagal Pelno mokesčio įstatymą¹⁰¹ – Lietuvos Respublikos apmokestinamieji vienetai, pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymą¹⁰² – nuolatiniai bei nenuolatiniai Lietuvos Respublikos gyventojai, atitinkamo įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuodami savo apmokestinamąjį pelną (pajamas), Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais ir tvarka turi iš naujo apibūdinti pajamas ar išmokas. Šiuos atvejus bei to apibūdinimo iš naujo tvarką nustato jau minėtos taisyklės¹⁰³. Pajamos arba išmokos, apibūdinamos iš naujo pagal šias taisykles ir apmokestinamos Pelno mokesčio ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymų nustatyta tvarka, atsižvelgiant į šių iš naujo apibūdintų pajamų arba išmokų pobūdį.¹⁰⁴

Pagal taisyklių 3 punktą „Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio (-ių) skolintojo (-u) skolinto kapitalo už atlygį dalis, viršijanti šio skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4 : 1, laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu“. Kontroliuojančiojo skolininko, skolinto kapitalo už atlygį, fiksuoto kapitalo sąvokas, remiantis mokesčių įstatymais, taip pat nustato minėtos taisyklės.

⁹⁹ JUREVIČIUS, R., BALČIŪNAS, G., BARTKUS, G. *Verslo sąlygos Lietuvoje. Teisės ir mokesčių apžvalga* [interaktyvus], 2007, p. 26 – 27 [Žiūrėta 2007 m. gruodžio 18 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.jbblegal.lt/upload/doc/lt/LIT_DB_2007-final.pdf>;

¹⁰⁰ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimas *Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo*, Nr. 1575. Valstybės Žinios, 2003, Nr. 116-5289;

¹⁰¹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110-3992;

¹⁰² Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais), Valstybės Žinios, 2002, Nr. 73-3085;

¹⁰³ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimas *Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo*, Nr. 1575. Valstybės Žinios, 2003, Nr. 116-5289;

¹⁰⁴ JUREVIČIUS, R. *et al. Mokesčiai ir teisė*: Informacinis biuletenis [interaktyvus], 2004-01-16, Nr. 14 [Žiūrėta 2007 m. gruodžio 19 d.]. Prieiga per internetą: <www.litlex.lt/portal/papildomiok/2003%2012-newsletter-final-LT.doc>;

Taisyklėse yra nustatytas tam tikras apribojimas – už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu, tad apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Lietuvos vieneto pajamų, t.y. neįtraukiama į leidžiamus atskaitymus, todėl nemažina Lietuvos vieneto apmokestinamojo pelno.¹⁰⁵

Šios taisyklės netaikomos: 1. jeigu Lietuvos vienetas įrodo, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų. Tai būtų tokia pati palūkanų norma, nekilnojamojo turto įkeitimas (hipoteka), laidavimas, garantija ir kt. prievolių užtikrinimo būdai¹⁰⁶, kurių paprastai reikalauja bankai, suteikdami paskolas; 2. jeigu vienetas, skolinantis Lietuvos apmokestinamajam vienetui kapitalą už atlygį, yra finansinė įstaiga, teikianti finansinės nuomos (lizingo) paslaugas.¹⁰⁷

Apibendrinus tai, kas išdėstyta aukščiau, galima išskirti pagrindines sąlygas, kurios visos yra būtinos, jog šios taisyklės būtų taikomos: 1) sandoris sudaromas (teikiama paskola) tarp asociuotų asmenų – tarp kontroliuojančiojo skolintojo ir ir kontroliuojamojo vieneto; 2) fiksuoto ir skolinto kapitalo santykis yra didesnis nei 1 su 4; 3) palūkanų norma už suteiktą skolintą kapitalą viršija normą, tuo metu esančią rinkoje.

Pažymėtina, jog esant visoms šioms sąlygoms, iš pajamų negali būti atskaitomos ne tik palūkanos, bet ir kitokios išmokos, atsiradusios už sutartinių įsipareigojimų nevykdymą, jei jos išmokamos susijusiam asmeniui. Prie tokių išmokų priskirtinos bet kokios sumos (nesvarbu, kaip jos pavadintos), mokamos už bet kokių iš sutarčių kylančių pareigų nevykdymą, netinkamą ar pavėluotą vykdymą, nepaisant to, ar palūkanos ar kitokios išmokos nustatytos įstatymais ar sutartimis.¹⁰⁸

Tačiau nesant bent vienos iš aukščiau paminėtų sąlygų, šios taisyklės yra netaikomos, o tai reiškia, jog palūkanos už kontroliuojamą skolintą kapitalą būtų laikomos leidžiamais atskaitymais bei jų dydžiu būtų mažinamas apmokestinamasis pelnas.

Išanalizavus pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo teisinį reglamentavimą, darytina išvada, jog tokio reglamentavimo tikslas – siekti, jog asociuoti asmenys vieni kitus finansuotų didindami įstatinį kapitalą, o ne teikdami paskolas arba jas teiktų rinkos sąlygomis. Taigi, siekiama išvengti situacijų, kad užsienio vienetai pelną pasiimtų per

¹⁰⁵ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimas *Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo*, Nr. 1575. Valstybės Žinios, 2003, Nr. 116-5289;

¹⁰⁶ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2000-09-06, Nr. 74-2262, 1.93 straipsnis;

¹⁰⁷ 2003 m. gruodžio 9 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1575 *Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo*, Žin., 2003, Nr. 116-5289;

¹⁰⁸ VILDŽIŪNAITĖ, V. Svainiai moka mažiau? Kaip skaičiuoti pelno mokestį sandoriuose tarp susijusių asmenų. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2002, Nr. 7 – 8, p. 30.

palūkanas už paskolas. Norima, jog jie pelną skirstytųsi dividendų forma. Priešingu atveju, būtų pažeidžiamas mokesčių mokėtojų lygybės principas, nes asociuoti vienetai, finansuodami vienas kitą skolintu kapitalu įgytų pranašumą lyginant su nepriklausomais (nesusijusiais) asmenimis, kadangi, kaip jau buvo minėta, palūkanos yra leidžiami atskaitymai, mažinantys apmokestinamąjį pelną, o dividendai nepriskiriami prie leidžiamų atskaitymų. Be to, palūkanos yra apmokestinamos mažesniu nei dividendai mokesčių tarifu. Palūkanos apmokestinamos 10 procentų, o dividendai – kaip pajamos iš paskirstytojo pelno – 15 procentų tarifu.¹⁰⁹

Atkreiptinas dėmesys, jog minėtas nuosavo ir skolinto kapitalo santykis įvairiose valstybėse skiriasi. Pavyzdžiui, Vokietijoje yra įtvirtintas 1 su 1.5, Belgijoje – 1 su 1, Japonijoje – 1 su 3, Portugalijoje – 1 su 2, Ispanijoje – 1 su 3, Australijoje – 1 su 2, Olandijoje yra nustatyta tam tikra suma, nuo kurios jau būtų taikomos plonos kapitalizacijos taisyklės, kitose šalyse, tokiose kaip Jungtinė Karalystė, Prancūzija, išvis tokio santykio nėra nustatyta.¹¹⁰ Daugumoje iš šių valstybių tam, kad vienetas būtų laikomas kontroliuojančiuoju užtenka turėti nuo 10 iki 25 ir tik kai kur, pavyzdžiui, Prancūzijoje, daugiau kaip 50 procentų kontroliuojamojo vieneto akcijų (dalių, paju) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti. Iš to, kas išdėstyta, autorė daro išvadą, jog Lietuvoje plonos kapitalizacijos taisyklės yra labai liberalios ir lanksčios lyginant su minėtomis šalimis (ypač Vokietija), kadangi net ir turint vienetui 50 procentų kito vieneto akcijų (dalių, paju) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įgyti bei suteikus kontroliuojamajam vienetui didesnę nei leidžia Lietuvoje įtvirtintas santykis paskolą, gali būti išvengta minėtų taisyklių taikymo, jei palūkanų norma atitiks rinkoje nusistovėjusią palūkanų normą. Autorės nuomone, gali būti, jog būtent toks plonos kapitalizacijos taisyklių liberalumas bei lankstumas ir sąlygojo Lietuvos mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų praktikos nebuvimą šių taisyklių taikymo srityje, nes, kaip supratome, dauguma atvejų gali būti išvengta šių taisyklių taikymo.

3. 2. Kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklės. Samprata

Kadangi pajamos, kurių šaltinis yra užsienyje, paprastai apmokestinamos po to, kai jos pripažįstamos mokesčių mokėtojo pajamomis jo rezidavimo valstybėje, viena iš

¹⁰⁹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110-3992, 5 str. 2, 3 dalys;

¹¹⁰ PAULAUSKAS, A. *Mokesčių administravimas. Mokesčiai ginčai*. Paskaitų medžiaga, 2007;

galimybių išsisukti nuo mokesčių yra įregistruoti ar kitaip organizuoti užsienio vienetą tokioje valstybėje, kurioje pajamų ar pelno mokesčiai yra labai maži arba jų išvis nėra. Daugelis valstybių, kuriose reziduoja mokesčių mokėtojas tokį pajamų ar pelno įplaukų į biudžetą praradimą laiko neteisingu jų fiskalinės politikos atžvilgiu, tad imasi priemonių, kurios padėtų užkirsti kelią tokiam mokesčių vengimui. Vienas iš būdų tai pasiekti – priimti kontroliuojamųjų užsienio vienetų apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus, jais išplėsti mokesčių mokėtojo rezidavimo vietos apmokestinimo taisyklių taikymą pajamoms taip, jog į rezidento apmokestinamąsias pajamas įeitų ir jo užsienyje įregistruotų ar kitaip organizuotų kontroliuojamųjų užsienio vienetų gautos ir uždirbtos pajamos.

„Tokios kontroliuojamųjų užsienio vienetų apmokestinimo taisyklės (angl. *controlled foreign corporation legislation*) pasaulyje taikomos jau nuo 1970 metų.“ 2000 m. jos buvo taikomos daugelyje pasaulio valstybių, tokių kaip: Australija, Brazilija, Kanada, Danija, Suomija, Prancūzija, Vokietija, Vengrija, Indonezija, Italija, Japonija, Meksika, Naujoji Zelandija, Norvegija, Portugalija, Pietų Afrika, Šiaurės Korėja, Ispanija, Švedija, Jungtinė Karalystė bei JAV.¹¹¹

3. 2. 1. Kontroliuojamųjų užsienio vienetų samprata

Daugelyje valstybių kontroliuojamuoju užsienio vienetu laikoma korporacija, kurią didžiąja dalimi ar visiškai, individualiai ar kolektyviai, valdo akcininkas – rezidentas. Kontrolė gali būti grinžiama turimais balsais ar akcijų nuosavybe, pasireiškianti galimybe dalintis pelną ar turtą likvidavimo atveju. Kontrolė gali būti nominali ar *de facto*. Daugumos valstybių jurisdikcijų, turinčių kontroliuojamųjų užsienio vienetų taisykles, pripažįsta tiesioginę ir netiesioginę kontrolę, taip pat kontrolę per susijusius asmenis ir vienetus.¹¹²

Tuo tarpu pagal Lietuvoje galiojančius mokesčių teisės aktus¹¹³ kontroliuojamuoju apmokestinamuoju vienetu galima vadinti tokį vienetą, kurį kontroliuoja kitas vienetas ar nuolatinis gyventojas – kontroliuojantysis asmuo. Loginiu požiūriu kontroliuojantysis asmuo – tai toks asmuo, kuris kontroliuoja kitą vienetą (kontroliuojamąjį vienetą).

¹¹¹ KONTRIMAVIČIŪTĖ, J. Kiek uždirbta svetur? Užkardas mokesčių vengimui – pozityviųjų pajamų apmokestinimas (1). *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2003, Nr. 3, p. 27;

¹¹² ROHATGI, R. *Basic International Taxation*. The Netherlands: Kluwer Law International Distribution Centre, 2002, p. 375 – 376;

¹¹³ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110-3992;

Vienetas, laikomas kontroliuojamu kito vieneto arba nuolatinio gyventoju (toliau – kontroliuojantis asmuo), jeigu:

- 1) jame kontroliuojantis asmuo mokestinio laikotarpio paskutinę dieną pats tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 proc. kontroliuojamojo vieneto akcijų (dalių, paju) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti arba
- 2) jame kontroliuojantis asmuo mokestinio laikotarpio paskutinę dieną kartu su susijusiais asmenimis valdo daugiau kaip 50 proc. kontroliuojamojo vieneto akcijų (dalių, paju) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti ir jo paties valdoma dalis yra ne mažesnė kaip 10 proc. akcijų (dalių, paju) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti.¹¹⁴

3. 2. 2. Kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo teisinis reglamentavimas

Normos, nustatančios kontroliuojamųjų užsienio vienetų apmokestinimą yra įtvirtintos Pelno mokesčio įstatyme.¹¹⁵ Vyriausybė¹¹⁶ bei finansų ministras¹¹⁷ yra priėmę lydimočius teisės aktus, skirtus šių normų, t.y. šių taisyklių, įgyvendinimui.

Pagal bendrą kontroliuojamųjų užsienio vienetų apmokestinimo taisyklę į kontroliuojančio Lietuvos vieneto mokesčio bazę įskaitomos ir visos jo kontroliuojamojo užsienio vieneto atitinkamo mokestinio laikotarpio pozityviosios pajamos arba jų dalis proporcingai Lietuvos vieneto turimų akcijų (dalių, paju), balsų ar teisių į kontroliuojamojo vieneto pelną skaičiui.¹¹⁸ Tai reiškia, kad skaičiuojant Lietuvos vieneto pajamas, tenkančias tam tikram jo mokestiniam laikotarpiui, yra svarbu apskaičiuoti ir jo

¹¹⁴ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras. Parengė: VMI Mokesčių Informacijos Centras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007 m. gruodžio 9 d.]. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000039733>>;

¹¹⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110-3992,

¹¹⁶ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. spalio 21 d. nutarimas *Pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto arba Lietuvos nuolatinio gyventojų pajamas tvarka; Pajamų, neįtraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšys*, Nr. 1657, Valstybės Žinios, 2002, Nr. 102-4560;

¹¹⁷ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2005 m. sausio 20 d. įsakymas *Dėl Lietuvos Respublikos finansų ministro 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*, Nr. 1K-025, Valstybės žinios, 2005-01-27, Nr.12-394;

¹¹⁸ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110-3992;

kontroliuojamųjų užsienio vienetų atitinkamu mokestiniu laikotarpiu gautas ir/ar uždirbtas pajamas, išskiriant jose konkrečiai pozityvias pajamas.¹¹⁹

Pozityvios pajamos – tai kontroliuojamojo užsienio vieneto gautos pajamos proporcingai kontroliuojančio vieneto turimų akcijų (dalių, paju), balsų ar teisių į kontroliuojamojo vieneto pelną skaičiui. Tačiau ne visos kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos yra laikomos pozityviosiomis. Dažniausiai tai užsienio kontroliuojamų vienetų ne aktyvios veiklos pajamos – palūkanų pajamos, autorinis atlyginimas, lizingo (finansinės nuomos) pajamos, turto vertės padidėjimo pajamos, pajamos iš paskirstytojo pelno, įskaitant dividendus, ir kitos pajamos – vadinamos pasyviosiomis pajamomis. Tam tikrais atvejais į pozityvias pajamas yra įtraukiamos ir aktyvios veiklos pajamos, jei jos atitinka tam tikras mokesčių teisės aktuose įtvirtintas sąlygas.¹²⁰

Lietuvos Respublikos Vyriausybė nutarimu yra nustačiusi pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto pajamas tvarką ir pajamų, neįtraukiamų į pozityvias pajamas, rūšis.¹²¹

Pelno mokesčio įstatymo VIII skyrius nustato specialias pajamų apmokestinimo sąlygas, o 39 straipsnyje yra reglamentuota vienos iš specialiųjų pajamų rūšių – pajamų, gautų iš kontroliuojamojo užsienio vieneto – apmokestinimo tvarka bei sąlygos.

Vis dėlto ne visų kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamos yra įtraukiamos į kontroliuojančiojo Lietuvos vieneto pajamas.¹²²

Pažymėtina, jog kontroliuojantis Lietuvos vienetas iš apskaičiuoto pelno mokesčio nuo pozityviųjų pajamų, įtrauktų į to vieneto pajamas, sumos gali atskaityti pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą, sumokėtą užsienio valstybėje nuo toje valstybėje gautų ir/ar uždirbtų kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamų, įtrauktų į jį kontroliuojančio Lietuvos vieneto pajamas kaip pozityviosios pajamos, proporcingai

¹¹⁹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras. Parengė: VMI Mokesčių Informacijos Centras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007 m. gruodžio 9 d.]. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000039733>>;

¹²⁰ KONTRIMAVIČIŪTĖ, J. Kiek uždirbta svetur? Užkardas mokesčių vengimui – pozityviųjų pajamų apmokestinimas (2). *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2003, Nr. 6, p. 37 – 38;

¹²¹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras. Parengė: VMI Mokesčių Informacijos Centras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007 m. gruodžio 9 d.]. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000039733>>;

¹²² Lietuvos Respublikos finansų ministro 2005 m. sausio 20 d. įsakymas *Dėl Lietuvos Respublikos finansų ministro 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*, Nr. 1K-025, Valstybės žinios, 2005-01-27, Nr.12-394;

Lietuvos vieneto turimų akcijų (dalių, paju), balsų ar teisių į kontroliuojamojo vieneto pelną skaičiui.¹²³

Šioje normoje yra įtvirtintas vienas iš teisinio dvigubo apmokestinimo išvengimo metodų – kreditavimo metodas. Tai reiškia, jog mokesčio mokėtojas (Lietuvos kontroliuojantysis vienetas) gauna kreditą, kuris lygus kitoje valstybėje (kontroliuojamojo užsienio vieneto registravimo ar kitokio organizavimo valstybėje) sumokėtiems nuo pozityviųjų pajamų (pelno ar kitiems analogiškiems) mokesčiams. Taigi, Lietuvoje apmokestinamas tik skirtumas, kuris gaunamas iš Lietuvoje apskaičiuoto toms pozityviosioms pajamoms, įtrauktoms į Lietuvos kontroliuojančiojo vieneto mokesčio bazę, pelno mokesčio atimant mokesť (mokesčius), sumokėtus kontroliuojamojo užsienio vieneto (registravimo ar kitokio organizavimo) valstybėje už pozityviasias pajamas.

Tačiau, išanalizavus šią normą, galima teigti, jog kreditavimo metodas, autorės nuomone, yra taikomas tik iš dalies, vadinasi dvigubas apmokestinimas tų pačių pajamų nėra visiškai panaikinamas, nes kontroliuojančiajam Lietuvos vienetai tenka didesnė mokesstinė našta (į jo mokesstinę bazę įtraukiant kontroliuojamojo užsienio vieneto pozityviasias pajamas) nei tuo atveju, kai tas kontroliuojamasis vienetas būtų įsteigtas Lietuvoje.

3. 3. Sandorių kainodaros taisyklės. Samprata

Tokie veiksniai kaip globalizacija, tarptautinės prekybos plėtra stiprina ir tarptautinių bendrovių, turinčių antrinių įmonių kitose užsienio valstybėse, vaidmenį. Dėl įvairiose užsienio valstybėse egzistuojančių skirtingų mokesčių tarifų bei mokesčių apskaičiavimo principų tarptautinės bendrovės siekia sumažinti mokėtinų mokesčių sumas bei nori įgyti įvairių papildomų pranašumų. Tai lengviausia padaryti asociuotiems asmenims sudarant kontroliuojamas transakcijas, t. y. sandorius tarp asocijuotų asmenų, tokiomis kainomis, kurios neatitinka tikrosios rinkos kainos. Tačiau nustačius tokią kontroliuojamo sandorio kainą, kuri skiriasi nuo tikrosios rinkos kainos, asocijuotoms įmonėms iškyla rizika, kad mokesčių administratorius koreguos kontroliuojamojo sandorio kainą. Tokiu atveju dalis sąnaudų, patirtų vykdant kontroliuojamąjį sandorį, būtų priskirta prie neleidžiamų atskaitymų, todėl padidėtų įmonės apmokestinamasis pelnas, mokėtini mokesčiai. Taip pat gali būti skiriamos

¹²³ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras. Parengė: VMI Mokesčių Informacijos Centras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007 m. gruodžio 9 d.]. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000039733>>;

baudos, delspinigiai už laiku nesumokėtus mokesčius. Būtent dėl to įmonės, norinčios išvengti minėtos mokesčių rizikos, turi tinkamai nustatyti sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodarą.¹²⁴

Pastebėta, jog sparčiai daugėjant sandorių tarp asocijuotų asmenų, vis labiau populiarėja toks mokestinių pajamų paskirstymo tarp šalių modelis – iš šalių, kuriose mokesčių tarifai yra didesni, pajamos perkeliamos į kitas šalis, kur mokesčiai yra mažesni, ir dalis mokesčių sumokama į tų šalių biudžetus. Dėl to daugelio šalių vyriausybės susitarė, jog mokesčių tikslais asocijuotų įmonių pelnas gal būti koreguojamas tiek, kiek reikia tokiems iškraipymams bei neatitikimams rinkos sąlygoms koreguoti bei užtikrinti, jog sandoriai tarp asocijuotų asmenų būtų sudaromi tikraja rinkos kaina. Svarbu pažymėti ir tai, kad sandoriai tarp asocijuotų asmenų apima ne tik prekių ar paslaugų pirkimą–pardavimą, bet ir paskolų suteikimą, nematerialaus turto perleidimą (pvz., kelios dukterinės įmonės naudoja vieną prekės ženklą, kuris nuosavybės teise priklauso pagrindinei bendrovei), turto nuomą ir t. t.¹²⁵

Nors dar 2004 metais Lietuvoje buvo įteisinta sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodara, kurią turėtų taikyti dauguma didžiųjų Lietuvos įmonių, iki šiol Lietuvoje šia tema praktiškai nėra nei mokslinių straipsnių, nei valstybės institucijų paaiškinimų ar metodinių nurodymų, kaip ši kainodara turėtų būti taikoma. Tuo tarpu Vakarų Europos, Šiaurės Amerikos valstybėse sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodara plačiai nagrinėjama gana seniai.¹²⁶ Nemažai tyrimų atlikę bei juos publikavę yra tarptautinių audito bendrovių, tokių kaip „PricewaterhouseCoopers“, „Ernst and Young“, KPMG, „Deloitte and Touche“, specialistai. Sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros nustatymo principai yra pateikiami ir Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) išleistose Sandorių tarp asocijuotų asmenų metodinėse rekomendacijose (*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. 2001: Paris).¹²⁷

¹²⁴ POŠKAITĖ, D., NOVIKOVAS, M. Pelningumo rodiklių naudojimas siekiant nustatyti sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodarą. In *Ekonomika* [interaktyvus], 2006, Nr. 76, p. 72. [Žiūrėta 2007 m. gruodžio 18 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.leidykla.eu/fileadmin/Ekonomika/76/Dalia_Poskaite__Martynas_Novikovas.pdf>;

¹²⁵ *Ibidem*;

¹²⁶ POŠKAITĖ, D., NOVIKOVAS, M. šią išvadą savo darbe pateikia, remdamiesi BERRY, C. 1999, p. 47–56; LEVEY, M., WRAPE, S., 2005, p. 462; ROLFE, C., 2004, p. 552; PRZYSUSKI, M., LALAPET, S., 2005, p. 759–767; SHAPIRO, A., 1995, p. 538–560; SMULLEN, J., 2001, p. 106; TUCHA, T., BREM, M., 2005, p. 22 ir kitų autorių publikacijomis;

¹²⁷ POŠKAITĖ, D., NOVIKOVAS, M. Pelningumo rodiklių naudojimas siekiant nustatyti sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodarą. In *Ekonomika* [interaktyvus], 2006, Nr. 76, p. 71. [Žiūrėta 2007-12-18]. Prieiga per internetą: <http://www.leidykla.eu/fileadmin/Ekonomika/76/Dalia_Poskaite__Martynas_Novikovas.pdf>;

3. 3. 1. Sandorių kainodaros taisyklių teisinis reglamentavimas

Kaip jau buvo minėta, Lietuvoje sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodara buvo įtvirtinta tik 2004 m., Lietuvos Respublikos finansų ministru priėmus įsakymą „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“¹²⁸ (toliau - taisyklės). Tačiau jau nuo 2002 m. mokesčių teisės aktuose: Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnyje, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnyje bei Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 17 straipsnyje jau iki kainodaros taisyklių patvirtinimo buvo nustatyta, jog sandoriai tarp asocijuotų asmenų turi būti sudaromi tikrąją rinkos kaina.¹²⁹

Pagal Pelno mokesčio įstatymą vienetai, apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną, pajamomis iš bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos turi pripažinti sumą, kuri atitinka tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. Tuo tarpu leidžiamais atskaitymais arba ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais jie turi pripažinti bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos sąnaudų sumą, kuri taip pat atitinka tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą.

Jei asocijuoti asmenys, tarpusavyje sudarydami sandorius arba ūkines operacijas nustato kitokias sąlygas (auksčiau išdėstytas) nei būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoryje arba ūkinėje operacijoje, tuomet 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.¹³⁰

Sandoriais tarp asocijuotų asmenų (kontroliuojamomis transakcijomis) laikomi sandoriai tarp vienai tarptautinei ar tos pačios valstybės įmonių grupei priklausančių įmonių.¹³¹ Asociuotais asmenimis laikomi vienetai arba fiziniai asmenys, atitinkantys bent vieną iš šių kriterijų: 1. jie yra susiję asmenys; 2. jie gali vienas kitam daryti įtaką,

¹²⁸ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 4 d. įsakymas *Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių*, Nr. 1K-123, Valstybės Žinios, 2004, Nr. 58-2074;

¹²⁹ POŠKAITĖ, D., NOVIKOVAS, M. Pelningumo rodiklių naudojimas siekiant nustatyti sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodarą In *Ekonomika* [interaktyvus], 2006, Nr. 76, p. 71. [Žiūrėta 2007-12-18]. Prieiga per internetą: <http://www.leidykla.eu/fileadmin/Ekonomika/76/Dalia_Poskaite_Martynas_Novikovas.pdf>;

¹³⁰ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110-3992

¹³¹ PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. In *Viešoji politika ir administravimas* [interaktyvus]. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2006, Nr. 15, p. 37. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 14 d.]. Prieiga per internetą: <www.mruni.lt/lt/padaliniai/centrai/leidybos_centras/leidiniai/dl_n.php?file=5203&id=1442>;

dėl kurios tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų sąlygos būtų kitokios nei tuo atveju, jei kiekvienas šių asmenų siektų sau maksimalios ekonominės naudos.¹³²

Jau minėtose Finansų ministro patvirtintose sandorių kainodaros taisyklėse yra įtvirtinta, jog sandorių, sudaromų tarp asociuotų asmenų, t.y. kontroliuojamųjų transakcijų, kainos turi atitikti ištiestos rankos principą, kuris reiškia, jog kontroliuojamųjų transakcijų kainos neturi skirtis nuo tikrosios rinkos kainos, o uždirbtas pelnas arba pajamos, gautos atlikus kontroliuojamąsias transakcijas, neturi skirtis nuo pelno (pajamų), kuris būtų uždirbtas, atlikus transakciją tikrąja rinkos kaina. Ištiestosios rankos principas grindžiamas kontroliuojamosios transakcijos sąlygų palyginimu su nekontroliuojamąja transakcija (sandoriu tarp neasociuotų asmenų), kai tarp jos ir kontroliuojamosios transakcijos yra palyginamumas (palyginamąja transakcija) ar bet kokiais kitais sandoriais ar bet kokiomis kitomis ūkinėmis operacijomis (transakcijomis).¹³³

Norint nustatyti, ar kontroliuojamosios transakcijos kaina atitinka ištiestos rankos principą, reikia įvertinti kontroliuojamąją transakciją; kontroliuojamąją transakciją palyginti su nekontroliuojamąja (parenkant pastarąją turi būti remiamasi informacija, kuri buvo gauta vertinant kontroliuojamąją transakciją); parinkti nekontroliuojamųjų transakcijų ir jas įvertinti; remiantis surinkta informacija pritaikyti vieną (ar kelis) kainodaros metodus.

Taip pat reikėtų pabrėžti, jog kainų koregavimą atlieka pats mokesčių mokėtojas. Tuo tarpu mokesčių administratorius tik patikrina, ar mokesčių mokėtojo kontroliuojamų transakcijų kainos atitinka ištiestos rankos principą.¹³⁴ Jis privalo įvertinti faktines šių sandorių aplinkybes ir atsižvelgti į mokesčių mokėtojo taikomos kainodaros pagrindimą. Ir tik tuomet, kai mokesčių mokėtojas nesugeba pagrįsti, jog jo sudarytų sandorių kainos atitinka ištiestos rankos principą, mokesčių administratorius turi teisę mokėtiną mokesčio sumą perskaičiuoti, ją pagrįsdamas savo nuožiūra taikoma metodika. Dėl to labai svarbus šioje srityje yra mokesčių mokėtojo bei mokesčių administratoriaus bendravimas.

Kaip jau buvo minėta, šios taisyklės Lietuvoje atsirado neseniai, tad mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktikos šioje srityje taip pat dar nėra. Tačiau

¹³² Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110-3992;

¹³³ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 4 d. įsakymas *Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių*, Nr. 1K-123, Valstybės Žinios, 2004, Nr. 58-2074;

¹³⁴ PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. In *Viešoji politika ir administravimas* [interaktyvus]. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2006, Nr. 15, p. 37. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 14 d.]. Prieiga per internetą: <www.mruni.lt/lt/padaliniai/centrai/leidybos_centras/leidiniai/dl_n.php?file=5203&id=1442>;

paskutiniuoju metu vis dažniau spaudoje pasirodo Valstybinės mokesčių inspekcijos pranešimų apie farmacijos bei kompiuterių prekyba užsiimančių įmonių patikrinimus. "Valstybinė mokesčių inspekcija ėmėsi aktyvių veiksmų vertindama tarptautiniu mastu veikiančių bendrovių veiklą Lietuvoje ir darydama išvadas, kokia pelno mokesčio dalis, Lietuvos mokesčių administratoriaus vertinimu, turėtų būti mokama į Lietuvos biudžetą."¹³⁵

Tad artimiausiu metu belieka tikėtis sulaukti tiek Mokestinių ginčų komisijos, tiek Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, susijusios su sandorių kainodaros taisyklių taikymu Lietuvoje.

3. 4. Ūkinės operacijos su tikslinėse teritorijose („ofšoriniuose centruose“) įregistruotais asmenimis

1998 m. kompanijos, registruotos lengvatinio apmokestinimo zonos bei valstybėse (ofšoriniuose centruose) kontroliavo apie 40 procentų pasaulinės finansų rinkos.¹³⁶ 2002 m. tokios kompanijos (bankai, trestai, investicinės kompanijos), registruotos lengvatinio apmokestinimo valstybėse bei zonos jau valdė daugiau kaip 50 % pasaulio finansinės rinkos kapitalo. Per 1992 – 2002 metus kompanijų, kasmet steigiamų ofšoriniuose centruose (ofšorinėse jurisdikcijose), skaičius viršijo 65 000.¹³⁷ Kaip matyti, prekyba per „ofšorinius centrus“ pasiekia vis didesnę mastą, lengvatinio apmokestinimo valstybėse ar zonos įsteigtos kompanijos valdo vis didesnę pasaulinės rinkos dalį. Darytina išvada, kad tai ne vienos valstybės – nacionalinės, o visų valstybių problema, kurią reikia spręsti tarptautiniu lygmeniu. Autorės nuomone, tikslinga išnagrinėti, kaip su šia problema kovoja Lietuva, kokius kovos būdus ir metodus ji įtvirtina savo nacionaliniuose mokesčių teisės aktuose.

3. 4. 1. Tikslinių teritorijų („ofšorinių centrų“) samprata

Visame pasaulyje yra gana daug valstybių arba zonų (administracinių teritorijų), kurios neturi arba turi nepakankamai vidaus išteklių, kurie reikalingi plėtoti ekonomiką –

¹³⁵ LINGIS, L., KAPITANOVAS, D. Sandorių su asociuotais ir kontroliuojančiais asmenimis mokestiniai aspektai ir deklaravimas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2007, Nr. 11, p. 26;

¹³⁶ BOGDANOVIČIUS, S. *Ofšorinės firmos versle: schemas, apžvalgos, patarimai*. Vilnius: S. Bogdanovičiaus informacinis biuras, 1999, p. 6;

¹³⁷ ALEKNA, M. Ofšorinių kompanijų pritaikymas versle. In *Verslo banga* [interaktyvus], 2002. [Žiūrėta 2007 m. gruodžio 9 d.]. Prieiga per internetą: <<http://verslas.banga.lt/lt/patark.full/3c0377e96a406>>;

gamybą bei verslą. Šios teritorijos, norėdamos „prisivilioti“ užsienio investuotojus bei verslininkus, taiko jiems įvairias mokesčių lengvatas, bando sudaryti palankesnes sąlygas nei kitose valstybėse. Ne tik riboti vidaus išteklių sąlygoja tokių teritorijų atsiradimą. Tai lėmė ir istoriškai susiklosčiusios aplinkybės, ir įvairių pasaulio neramumų, pavyzdžiui, sukilimų, perversmų, karų ir kitų ginkluotų konfliktų metu, atsiradęs „nešvarus“ kapitalas, taip pat didelių finansinių interesų grupių poreikiai.¹³⁸ Yra daug terminų, apibūdinančių tokias vietas, kur galioja ūkio subjektų veiklai palankios finansų teisės normos. Tose teritorijose, kuriose kalbama vokiškai, vartojamas „mokesčių oazės“ terminas; prancūziškai kalbančiuose kraštuose – tokį terminą atitinka „mokesčių rojus“; o angliškai kalbančiųjų teritorijose dažniausiai vartojamas „*tax haven*“ pavadinimas, kuris reškia šalį, kurioje maži mokesčiai, mokesčių mokėtojų prieglaudą ir asociuojasi su saugia vieta.¹³⁹ Tuo tarpu, teisinėje – ekonominėje literatūroje dažniausiai tokias teritorijas priimta vadinti „mokesčių rojais“ valstybėmis (šalimis) arba „ofšoriniais centrais“. Tai iš esmės yra sinonimai, nors galima išskirti tarp jų ir tam tikrus skirtumus. „Mokesčių rojus“ valstybė lengvatas suteikia visoms įmonėms, kompanijoms (tiek vietos, tiek užsienio). Tuo tarpu „ofšoriniai centrai“ jas teikia tik toms užsienio įmonėms, kompanijoms, kurios visus sandorius sudaro su nerezidentais, t.y. ne su vietinėmis įmonėmis, o su ofšorinėmis kompanijomis.¹⁴⁰ Tai reiškia, kad pagrindinė sąlyga, jog „ofšoriniai centrai“ teiktų minėtas lengvatas, yra ta, kad įmonė negali vykdyti veiklos tos šalies, kurioje ji yra registruota, t.y. paties „ofšorinio centro“, teritorijoje bei turėti iš tokios veiklos pajamų.¹⁴¹

Termino „ofšoras“ kilmės šalis yra Jungtinės Amerikos Valstijos. Jis kilęs iš anglų kalbos žodžio „offshore“, kuris išvertus į lietuvių kalbą reiškia „nutolęs nuo kranto“.¹⁴² Dar 1950 m. spaudoje buvo aprašytas atvejis, kai finansinė organizacija, pasirinkusi tinkamą savo veiklos vietą, taip išvengė dalies mokesčių, perkeldama verslą į tokią teritoriją, kur mokesčių tarifai yra mažesni. Yra ir daugiau sampratų, kas yra „ofšorinis centras“. Jas pateikia V. Gaidelys savo disertacijoje „Ofšoriniai centrai Lietuvos įmonių tarptautinėje prekyboje“.¹⁴³ Literatūroje galima rasti ir ofšorinių jurisdikcijų sąvoką.¹⁴⁴

¹³⁸ GAIDELYS, V. *Ofšoriniai centrai Lietuvos įmonių tarptautinėje prekyboje*. Daktaro disertacijos santrauka, Kaunas: Kauno technologijos universitetas, 2003, p. 8;

¹³⁹ GLUCHOWSKI, J. Mokesčio oazės (rojais) esmė ir požymiai. *Teisė*, 2004, Nr. 50, p. 168;

¹⁴⁰ BUŠKEVIČIŪTĖ, E., PUKELIENĖ, V. *Valstybės mokesčių sistema*, Kaunas: Technologija, 1998, p. 158;

¹⁴¹ GAIDELYS, V. *Ofšoriniai centrai Lietuvos įmonių tarptautinėje prekyboje*. Daktaro disertacijos santrauka, Kaunas: Kauno technologijos universitetas, 2003, p. 8;

¹⁴² BUŠKEVIČIŪTĖ, E., *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 2003, p. 255;

¹⁴³ GAIDELYS, V. *Ofšoriniai centrai Lietuvos įmonių tarptautinėje prekyboje*. Daktaro disertacijos santrauka, Kaunas: Kauno technologijos universitetas, 2003, p. 8;

¹⁴⁴ STUGYS, K., GALDIKAS, K., VENSLOVAS, I., SAKALAUŠKAS, A. - *Ofšorinis verslas*. Vilnius: Kredito brokeris, 2001, p. 57;

Tuo tarpu Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose vartojama kita sąvoka – tikslinė teritorija. Bendriausia prasme tai yra „mokesčių rojaus“, „ofšorinio centro“ ar „ofšorinės jurisdikcijos“ sinonimas, tačiau galintis turėti skirtumų lyginant su pastarųjų trijų terminų sąvokomis. Kadangi nagrinėjamas antivengiminių priemonių teisinis reglamentavimas, autorės nuomone, svarbiausia susikoncentruoti į teisinius, mokesčių teisės aktuose pateiktus apibrėžimus bei sąvokas. Ekonominės sąvokos tokios kaip „mokesčių rojaus“ valstybės, „ofšoriniai centrai“ bei „ofšorinės jurisdikcijos“ pateikiamos tam, jog būtų galima suvokti tikslinių teritorijų sąvoką plačiaja prasme.

3. 4. 2. Ūkinių operacijų su tikslinėse teritorijose registruotais asmenimis teisinis reglamentavimas

Ši speciali antivengiminė priemonė, įtvirtinta Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme,¹⁴⁵ turi specialų požymį – aplinkybę, jog ūkinės operacijos yra atliekamos su asmenimis, kurie yra įregistruoti *tikslinėse teritorijose*. Tikslinių teritorijų sąrašą, remdamasis Pelno mokesčio įstatyme įtvirtintais kriterijais, yra įsakymu patvirtinęs finansų ministras.¹⁴⁶ Pelno mokesčio įstatymas numatyto tam tikrus apribojimus, kurie yra taikomi tais atvejais, kai Lietuvos Respublikos vienetai sudaro sandorius su tikslinių teritorijų sąraše numatytose valstybėse arba zonose organizuotais vienetais,¹⁴⁷ t.y. tam tikrų išmokų į tikslines teritorijas negalima priskirti leidžiamiems atskaitymams.

Galima panagrinėti vieną iš tokių apribojimų. Prie neleidžiamų atskaitymų priskiriamos Lietuvos vieneto arba nuolatinės buveinės išmokos (išskyrus išmokas už materialias vertybes, jeigu Lietuvos vienetas arba nuolatinė buveinė turi dokumentus, patvirtinančius šių vertybių įvežimą) užsienio vienetais, kurie įregistruoti ar kitaip organizuoti tikslinėse teritorijose, „jei jas išmokantis Lietuvos vienetas ar nuolatinė buveinė centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka nepateikia įrodymų vietos mokesčių administratoriui, kad: 1. šios išmokos yra susijusios su jas išmokančio ir gaunančio vieneto įprastine veikla; 2. išmokas gaunantis užsienio vienetas valdo turta, reikalingą tokiai įprastinei veiklai vykdyti; 3. tarp išmokos ir ekonomiškai pagrįstos

¹⁴⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110-3992;

¹⁴⁶ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. balandžio 11 d. įsakymas *Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo*, Nr. 94, Valstybės Žinios, 2002, Nr. 41-1544;

¹⁴⁷ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras. Parengė: VMI Mokesčių Informacijos Centras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007 m. gruodžio 9 d.]. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000039733>>;

ūkinės operacijos yra ryšys“.¹⁴⁸ Išmokos tikslinėse teritorijose įregistruotiems arba kitaip organizuotiems vienetais pagal minėtus kriterijus turi būti pagrįstos įrodymais, kuriuos vietos valstybinei mokesčių inspekcijai pateikia išmokas išmokantis asmuo. Įrodymų pateikimo taisyklės nustatytos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko įsakymu.¹⁴⁹

Pastebėtina, jog šios taisyklės yra gana liberalios – mokesčių administratoriui paliekama teisė nuspręsti, ar Lietuvos vieneto įrodymas yra pakankamas. Jos leidžia vienetai neapsiriboti vien tik sąraše nustatytais įrodymais, jei išmokas išmokantis vienetas dėl objektyvių bei jo pagrįstų priežasčių negali pateikti taisyklėse nurodytų dokumentų ar jų dalies. Tokiais atvejais vienetas, siekdamas priskirti tam tikras užsienio vienetai mokamas išmokas leidžiamais atskaitymams, privalo pateikti kitus dokumentus, kurie atitiktų Pelno mokesčio įstatyme nustatytus kriterijus. Tačiau kartu tai reiškia, jog kiekvienas atvejis priklausys nuo to, kaip tokias liberalias taisykles taikys mokesčių administratorius.¹⁵⁰

Tuo tarpu Lietuvos vieneto arba per nuolatinę buveinę veikiančio užsienio vieneto išmokos tikslinėse teritorijose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems užsienio vienetais už materialias vertybes gali būti pripažįstamos leidžiamais atskaitymais nepateikiant šiame straipsnyje nurodytų įrodymų, t.y. vadovaujantis bendra įstatymo nustatyta tvarka, jeigu Lietuvos vienetas arba nuolatinė buveinė turi šių materialių vertybių įvežimą patvirtinančius dokumentus (sąskaitas, muitinės deklaracijas ir pan.).¹⁵¹

Įstatymų leidėjo, įtvirtinusio šį bei kitus apribojimus, tikslas – neleisti Lietuvos Respublikos vienetais mažinti savo apmokestinamojo pelno sudarant sandorius su tikslinėse teritorijose įregistruotais ar kitaip organizuotais asmenimis, jei tokių sandorių metu patirtos išlaidos gali būti įtraukiamos į leidžiamus ir ribotų dydžių leidžiamus atskaitymus, o taip pat – kai tokių sandorių metu gautos pajamos gali būti įtraukiamos į neapmokestinamąsias pajamas.

¹⁴⁸ MISIŪNAS, I., GUZELIENĖ, D. Pajamų ir leidžiamų atskaitymų pripažinimas sandoriuose su tikslinėse zonose registruotomis įmonėmis. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2004, Nr. 12, p. 18 – 19;

¹⁴⁹ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2003 m. rugsėjo 1 d. įsakymas *Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2002 m. rugsėjo 4 d. įsakymo Nr. 258 „Dėl Lietuvos vieneto arba per nuolatinę buveinę veikiančio užsienio vieneto tikslinėse teritorijose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems užsienio vienetais išmokamų išmokų (išskyrus išmokas už materialines vertybes, jeigu Lietuvos vienetas arba nuolatinė buveinė turi dokumentus, patvirtinančius šių vertybių įvežimą) pripažinimo leidžiamais atskaitymais įrodymų pateikimo vietos mokesčių administratoriui taisyklių patvirtinimo pakeitimo*, Nr. V-242;

¹⁵⁰ MISIŪNAS, I., GUZELIENĖ, D. Pajamų ir leidžiamų atskaitymų pripažinimas sandoriuose su tikslinėse zonose registruotomis įmonėmis. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2004, Nr. 12, p. 21;

¹⁵¹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras. Parengė: VMI Mokesčių Informacijos Centras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007 m. gruodžio 9 d.]. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000039733>>;

4. Antivengiminių priemonių teisinio reglamentavimo bei jo praktinio taikymo problemos

Išanalizavus antivengiminių priemonių teisinį reglamentavimą bei mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktiką, susijusią su šių priemonių taikymu, galima išvelgti ir probleminių klausimų tiek pačiame reglamentavime, tiek jo taikyme. Be anksčiau darbe iškeltų teisės normų praktinio taikymo problemų, išnagrinėjus bei apibendrinus mokesčių teisės aktus, teisės teoretikų bei praktikų darbus, mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų sprendimus šioje darbo dalyje bus siekiama išskirti tam tikras, autorės nuomone, svarbiausias problemas bei rasti jų sprendimo būdus. Taip pat autorė pateiks pasiūlymus, kaip jos nuomone, reikėtų tam tikrose srityse tobulinti teisinį reglamentavimą, kad iškiltų kuo mažiau problemų jį taikant.

4. 1. Mokesčių vengimo sąvoka: jos įtvirtinimas įstatyme. Skiriamoji riba tarp mokesčių vengimo, optimizavimo ir slėpimo.

Lietuvos mokesčių teisės teorijoje bei doktrinoje yra pateikta nemažai mokesčių vengimo apibrėžimų bei pasiūlymų, kaip reikėtų jį apibrėžti. Daugelis šių definicijų yra tiesiog vertiniai iš užsienio, daugiausiai iš anglų, kalbos, kadangi kalbininkai jų dar nesunormino.¹⁵² Tai, autorės nuomone, yra nemaža problema, kadangi tam tikrų sąvokų – tokių kaip mokesčių vengimas, slėpimas, optimizavimas – neįtvirtinimas norminiuose mokesčių teisės aktuose gali sukelti nemažą painiavą, neaiškumus ne tik taikant tokius santykius reglamentuojančias teisės normas, bet net ir neleisti atskirti šių iš esmės skirtingų reiškinių arba ribą tarp jų padaryti „ploną ir neaiškia“. Autorės nuomone, tikslinga apžvelgti, kaip šiuos reiškinius apibrėžia ir kaip juos siūlo atskirti mokesčių teisės teoretikai bei praktikai. Iš pradžių pateiksime, kaip užsienio autoriai savo darbuose apibrėžia šiuos reiškinius.

Mokesčių vengimas paprastai yra priimtinas, teisėtas pasinaudojimas mokesčių sistema bandant sumažinti mokamo mokesčio našta, dydį, „įtelpant“ į įstatymo rėmus,

¹⁵² PALIJANSKAS, M. Mokesčių planavimo teisinis reguliavimas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2003, Nr. 11, p. 81; PALIJANSKAS, M. *Mokesčių planavimas: neetiškas ir žalingas?* [interaktyvus]. Pranešimas iš tarptautinės konferencijos "Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui", 2002 m. gruodžio 5-6 d., Vilnius. [Žiūrėta 2008 m. kovo 22 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.freema.org/Pranesim/palijanskas.phtml>>;

atskleidžiant visą esminę informaciją (fiksuoiant visas aplinkybes, transakcijas, jų neiškraipant ir nenuslepiant). Kaip pavyzdį būtų galima pateikti naudojimąsi nepriklausančiais mokesčių leidžiamais atskaitymais; pakeičiant savo verslo struktūrą; inkorporuojant ar įsteigiant ofšorinę kompaniją mokesčių rojuje. Kaip priešprieša mokesčių vengimui yra mokesčių slėpimas – bendras terminas, kuris apibūdina fizinių ar juridinių asmenų bei kitų vienetų pastangas išvengti mokesčio mokėjimo nelegaliais būdais. Mokesčių slėpimo atveju įprastai yra išgalvojamos, iškreipiamos ar slepiamos aplinkybės apie veiklos tikrąją padėtį nuo mokesčių administratoriui tam, kad sumažinti mokestinę naštą. Mokesčiai dažniausiai slepiami pateikiant nesąžiningą, apgaulingą, neteisėną finansinę atskaitomybę mokesčių administratoriui (ne visos įplaukos, pajamos nurodomos, ne visas pelnas, per daug priskiriama prie leidžiamų atskaitymų ir pan.)

Mokesčių vengimas gali būti laikomas amoraliu išsisukinėjimu nuo savo pareigų visuomenei; taip pat gali būti dalis strategijos, kai nenorima remti žiaurių (pvz. Karas prieš Iraką) valdžios veiklų arba tiesiog kiekvieno piliečio teisė atrasti visus legalius būdus, kad būtų galima išvengti per didelės mokestinės naštos. Tuo tarpu, mokesčių slėpimas laikomas nusikaltimu beveik visose valstybėse, kai kaltoji pusė nubaudžiama baudomis ar netgi laisvės atėmimo bausmėmis. Šiuo atveju pažymėtina išimtis būtų Šveicarija: mokestinė apgaulė (mokestinių dokumentų klastojimas, padirbimas) yra laikoma nusikaltimu, tačiau mokesčių slėpimas (pavyzdžiui, ne viso turto deklaravimas) nelaikomas nusikaltimu.¹⁵³

Tuo tarpu Lietuvoje analizuojamų mokesčių vengimo, slėpimo bei optimizavimo sąvokų apibrėžimo bei jų atskyrimo problema pasidarė aktuali visai neseniai – 2002 m., kai Mokesčių administravimo įstatyme buvo įtvirtintas piktnaudžiavimo institutas, o netrukus įstatymuose atsirado ir specialiosios antivengiminės priemonės. Kadangi šios priemonės buvo naujos Lietuvos mokesčių teisei, iškart po jų įtvirtinimo buvo bandoma apibrėžti mokesčių optimizavimą, vengimą bei slėpimą.

Kalbant apskritai apie mokesčių vengimą paprastai išskiriamos dvi mokesčių išvengimo arba sumažinimo formos: 1. teisėtas mokesčių išvengimas; 2. neteisėtas mokesčių išvengimas.

Teisėtu mokesčių vengimu laikomas „mokesčių naštos sušvelninimas pasinaudojant mokesčių įstatymų ar atskirų valstybių mokestinių jurisdikcijų (paprastai naudojamosi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatomis ir jų nustatomais teisiniais

¹⁵³ TASANEN, K. *Differences between Tax Avoidance and Tax Evasion* [interaktyvus], Albinet Media Services, 2008. [Žiūrėta 2008 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <<http://albinet.com/articles/offshore-company/taxes>>;

režimais) suteikiamomis galimybėmis atliekant tam tikro pobūdžio sandorį, ūkinę operaciją, priimant verslo sprendimą ar pasirenkant veiklos modelį. Literatūroje toks teisėtas mokesčių išvengimas yra įvardijamas kaip mokesčių minimizavimas (angl. *tax mitigation*), mokesčių planavimas (angl. *tax planning*) arba teisėtas mokesčių išvengimas (angl. *legitimate tax avoidance*).¹⁵⁴ Tokie veiksmai iš principo atitinka įstatymų leidėjo tikslus, nes nustatydamas tam tikras apmokestinimo tvarkos lengvatas įstatymų leidėjas pats sąmoningai skatina mokesčių mokėtojus jomis naudotis“.¹⁵⁵

Tuo tarpu neteisėtu mokesčių išvengimu („tikruoju“ mokesčių vengimu) laikoma veika, kuri neatitinka mokesčių įstatymų reikalavimų ir dėl kurios nesumokami mokesčiai arba sumokama jų per mažai. Neteisėto mokesčių vengimo formos:

1. mokesčių vengimas (angl. *tax avoidance*) – mokesčių sumažinimas ar jų nemokėjimas imituojant teisės aktų reikalavimus atitinkantį veiklos modelį ar sandorių seką ir taip gaunant mokesstinę naudą;

2. mokesčių slėpimas (angl. *tax evasion*) - pats šiurkščiausias mokesčių mokėjimo išvengimas, kuris pasireiškia tokiais fiziniiais veiksmais kaip akivaizdžiai neteisingų duomenų apie pajamas ir turtą pateikimas, dokumentų klastojimas, sukčiavimas ir kitais veiksmais, nukreiptais į mokesčių bazės nuslėpimą. Mokesčių slėpimo formų pavyzdžiai: neįsiregistravimas mokesčių mokėtoju, nors vykdoma veikla; gana primityvus veiksmas – mokesčių nesumokėjimas (net ir po mokesčių administratoriaus raginimo) bei kiti.¹⁵⁶

Tačiau kai kurie bandymai¹⁵⁷ apibrėžti aukščiau aptartus reiškinius tik įvedė tam tikros sumaištis. Kalbant apie mokesčių planavimą buvo išskirtos tokios sąvokos:

1) Mokesčių minimizavimas ar optimizavimas (angl. *tax mitigation, tax planing*), kurie laikomi sąžininga bei priimtina mokesčio mokėtojo veika, nors dėl jo ir sumažėja mokėtina mokesčio suma;

2) Piktnaudžiavimas teise siekiant mokesstinės naudos (angl. *tax avoidance*). Juo „laikytina tokia mokesčio mokėtojo veika, kuria siekiama „apeiti“ įstatymo nuostatas, formaliai laikantis nustatytų procedūrų ir jų nepažeidžiant“.

¹⁵⁴ Šios sąvokos vėliau darbe bus vartojamos kaip sinonimai;

¹⁵⁵ VASILIAUSKAS, V. *Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. Optimizuoti ar vengti?* [interaktyvus], 2006-05-21. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.buhalteris.lt/index.php?cid=819&new_id=650>;

¹⁵⁶ VASILIAUSKAS, V. *Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. Optimizuoti ar vengti?* [interaktyvus], 2006-05-21. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.buhalteris.lt/index.php?cid=819&new_id=650>;

¹⁵⁷ VASILIAUSKAS, V. *Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. Optimizuoti ar vengti?* [interaktyvus], 2006-05-21. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.buhalteris.lt/index.php?cid=819&new_id=650>;

3) Mokesčių vengimas (angl. *tax evasion*). Juo paprastai laikomas kriminalinis elgesys, o taip pat veika, kuria aiškiai yra pažeidžiamos teisės aktų nuostatos.

Autorė nesutinka su tokiais sąvokų pavadinimais, nes jie, kaip jau buvo minėta, tik sukelia sunkumų šių minėtų reiškinių atskyrimui, antrąją reiškinį siūlydama pavadinti mokesčių vengimu, o trečiąją – mokesčių slėpimu. Tokį siūlymą autorė pateikia išanalizavus kitų teisės teoretikų bei praktikų darbus¹⁵⁸, užsienio šalyse pateikiamas šių reiškinių definicijas¹⁵⁹ bei Lietuvos šios srities teisinį reglamentavimą bei mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktiką.¹⁶⁰

Kalbant apie mokesčių vengimo atskyrimą nuo mokesčių planavimo (optimizavimo) galima išskirti tokius požymius:

I. pagrindiniu požymiu, skiriančiu mokesčių vengimą nuo mokesčių planavimo, yra **tikslas**;

Mokesčių vengimo pagrindiniu, o dažnai ir vieninteliu tikslu (bei būtinu požymiu) yra mokestinė nauda. Tuo tarpu mokesčių planavimo atveju mokesčių mokėtojo sandorio, ūkinės operacijos ar bet kokia jų grupės pagrindinis tikslas yra verslo poreikių ar kitų teisėtų tikslų tenkinimas, o mokestinė nauda atsiranda kaip papildomas tokios veiklos rezultatas, t.y. mokestinė našta sumažinama perkeliant pajamas ir turtą vykdant įprastą komercinę-ūkinę veiklą.¹⁶¹

II. įprastinėje verslo praktikoje, atmetus mokestinės naudos aspektą, toks veiklos modelis ar sandorių seka nebūtų pasirinkti;¹⁶²

¹⁵⁸ PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimas. In *Mokesčių žinios* [interaktyvus], 2006-02-06, Nr. 6 (468). [Žiūrėta 2008 m. balandžio 12 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.mzinios.lt/lt/2006-02-08/straipsniai/mokesciu_teise/mokesciu_vengimas.html>; PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu [interaktyvus]. *Viešoji politika ir administravimas*. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, Nr. 15, 2006. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 14 d.]. Prieiga per internetą: <www.mruni.lt/lt/padaliniai/centrai/leidybos_centras/leidiniai/dl_n.php?file=5203&id=1442>;

¹⁵⁹ TASANEN, K. *Differences between Tax Avoidance and Tax Evasion* [interaktyvus], Albinet Media Services, 2008. [Žiūrėta 2008 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <<http://albinet.com/articles/offshore-company/taxes>>; WEISBACH, D. A. *An Economic Analysis of Anti – Tax Avoidance Doctrines* [interaktyvus], The University of Chicago Law School, May 17, 2002, p. 4-5. [Žiūrėta 2008 m. vasario 11 d.]. Prieiga per internetą: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=228536#PaperDownload>;

¹⁶⁰ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2002 m. vasario 24 d. nutartis a.b. *BĮ UAB "Lietpack" v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A⁸ - 27 – 03, kat. 11.2; 11.4;

¹⁶¹ PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimas. In *Mokesčių žinios* [interaktyvus], 2006-02-13, Nr. 7 (469). [Žiūrėta 2008 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.mzinios.lt/lt/2006-02-13/straipsniai/mokesciu_teise/mokesciu_vengimas.html>;

¹⁶² VASILIAUSKAS, V. *Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. Optimizuoti ar vengti?* [interaktyvus], 2006-05-21. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.buhalteris.lt/index.php?cid=819&new_id=650>;

Atriboti mokesčių optimizavimą ir vengimą yra svarbu dėl to, jog būtent prieš pastarąjį reiškinį ir yra nukreiptos šiame darbe analizuojamos antivengiminės priemonės.

Tuo tarpu mokesčių vengimą nuo mokesčių slėpimo skiriantis požymis yra **teisiniai padariniai**. Mokesčių slėpimo atveju už tokius veiksmus yra nustatyta baudžiamoji atsakomybė, tokie veiksmai yra kvalifikuojami kaip nusikaltimas.¹⁶³ Tačiau nors Baudžiamasis kodeksas ir numato atsakomybę už veiksmus, kurių pagalba yra slepiami mokesčiai, pastebėtina, jog pačios mokesčių slėpimo definicijos jis neįtvirtina.

Skiriamąją ribą tarp mokesčių vengimo bei slėpimo svarbu rasti ir dėl to, jog mokesčių administratorius prieš neteisėtą mokesčių vengimą turi naudoti tam skirtą priemonę – turinio viršenybės prieš formą principą. Tačiau iki šio principo įtvirtinimo mokesčių įstatymuose mokesčių administratorius buvo priverstas naudoti iš principo ne tam skirtas priemones, šiuo atveju – mokesstinės prievolės suformavimą mokesčių administratoriaus nuožiūra. Tad ir po minėto principo įtvirtinimo mokesčių administravimo praktika ne kartą pasuko kitu keliu, ir mokesčių vengimo atveju taikant mokesstinės prievolės suformavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.¹⁶⁴

Tokios mokesčių vengimo, planavimo bei slėpimo definicijos ir jų skiriamieji požymiai yra pateikiami teisės teoretikų bei praktikų darbuose. Nors kaip jau buvo minėta anksčiau, mokesčių vengimo sąvoka yra apibrėžiama Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnyje įtvirtintų požymių pagalba, autorės nuomone, ji galėtų būti įtvirtinta ir įstatymo 2 straipsnyje, kuriame yra visos pagrindinės šiame įstatyme vartojamos sąvokos. Autorės siūlymu, būtų galima pateikti tokį apibrėžimą:

Mokesčių vengimas – tai aktyvūs ekonominei logikai prieštaraujantys mokesčio mokėtojo veiksmai, kuriais yra padaroma žala valstybės (savivaldybės) biudžetui, pasireiškiantys sandorių, ūkinių operacijų ar jų grupių sudarymu, iškreipiant ar slepiant aplinkybes, neatskleidžiant tikrųjų sandorio tikslų bei šalių ketinimų, kurių pagrindinis ar vienintelis tikslas yra gauti mokesstinę naudą. Nors vertinant šiuos mokesčio mokėtojo atliktus veiksmus atskirai vienas nuo kito, jie formaliai neprieštarauja įstatymų reikalavimams, tačiau vertinant atliktų veiksmų visumą, jie neatitinka mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės.

¹⁶³ Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso patvirtinimo ir įsigaliojimo įstatymas. Baudžiamasis kodeksas. Valstybės žinios, 2000-10-25, Nr. 89-2741, 219 – 223 straipsniai;

¹⁶⁴ VASILIAUSKAS, V. *Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. Optimizuoti ar vengti?* [interaktyvus], 2006-05-21. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.buhalteris.lt/index.php?cid=819&new_id=650>;

Taip pat būtų tikslinga įtvirtinti ir kitą, iš aukščiau minėtos definicijos išplaukiančią sąvoką: **mokestinė nauda** - tiesioginis ar netiesioginis mokesčio mokėjimo terminų nukėlimas ir/arba mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas ir/arba visiškas mokesčio mokėjimo išvengimas ir/arba gražintinos (įskaitytinės) mokesčio permokos (skirtumo) padidinimas ir/arba mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminų sutrumpinimas.

Tačiau ne tik dėl mokesčių vengimo kaip reiškinių neapibrėžtumo kyla problemų teisės aktuose nustatant mokesčių vengimo sąvoką, apimančią konkrečias gyvenimo situacijas. Praktikoje yra sukuriamos vis naujos mokesčių vengimo schemos, kurių pagalba galima išsisukti nuo mokesčių mokėjimo, ir anksčiau ar vėliau atsiras tokių mokesčių vengimo schemų, kurios į nustatytą įstatyme sąvoką jau nebeįeis. Taip atsiras spragų, kurias užpildyti kaskart reikės nemažai laiko bei pastangų. Tad tokios konkrečios ir aiškios mokesčių vengimo definicijos įtvirtinimas įstatyme leistų įgyvendinti vieną bendrųjų administravimo principų – sufomuluoti paprastą bei aiškią teisės normą, tačiau neleistų įgyvendinti kito, ne ką mažiau svarbaus, bendrojo mokesčių administravimo principo – užtikrinti mokesčių mokėjimo neišvengiamumą.¹⁶⁵

4. 2. Antivengiminių priemonių definicijos įtvirtinimas mokesčių teisės aktuose

Nors daugelis teisės teoretikų bei praktikų vartoja terminą „antivengiminės priemonės“, nei mokesčių teisės teorija bei doktrina, nei praktika, o taip pat ir mokesčių teisės aktai nepateikia šio termino definicijos. Autorės manymu, būtų tikslinga įstatymiškai įtvirtinti antivengiminių priemonių definiciją mokesčių teisės aktuose. Tai leistų šį terminą apibrėžti, padaryti tikslesnį ir visiems aiškų.

Terminas „antivengiminis“ lingvistine prasme susideda iš dviejų žodžių – „anti“ (iš graikų kalbos) – tai priešdėlis, reiškiantis priešingybę, priešiškimą kam nors (atitinka lietuviškai „prieš“)¹⁶⁶ bei vengimas (kaip jau buvo minėta) – stengimasis išsisukti, išsisukinėjimas. Stengimasis išsisukti, tai elgesio būdas, kuris parodo žmogaus sąmonėje susiformavusį valinį elementą – sąmoningą siekimą tam tikrų pasekmių.¹⁶⁷

¹⁶⁵ PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. In *Viešoji politika ir administravimas* [interaktyvus]. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2006, Nr. 15, p. 28. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 14 d.]. Prieiga per internetą: <www.mruni.lt/lt/padaliniai/centrai/leidybos_centras/leidiniai/dl_n.php?file=5203&id=1442>;

¹⁶⁶ KVIETKAUSKAS, V., KINDERYS, A., VILUVEITAS, V. *Tarptautinių žodžių žodynas*. Vilnius: Vyriausioji enciklopedijų redakcija, 1985, p. 35;

¹⁶⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2002 m. vasario 24 d. nutartis a.b. *BĮ UAB „Lietpack“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A⁸ - 27 – 03, kat. 11.2; 11.4;

Plačiąją prasme antivengiminės priemonės nustato draudimus piktnaudžiauti teise¹⁶⁸, yra nukreiptos prieš mokesčių vengimą. Tuo tarpu lingvistine prasme jas būtų galima įvardinti kaip priemones, nukreiptas prieš išsisukinėjimą, stengimą išsisukti – prieš elgesio būdą, kuriuo sąmoningai siekiama tam tikrų pasekmių.

Autorė, išanalizavusi prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių teisinį reglamentavimą, mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktiką šioje srityje bei teisės teoretikų bei praktikų darbus, siūlytų tokias šio termino definicijos modifikacijas.

Autorės nuomone, **antivengimines priemones** būtų galima įvardinti kaip tam tikrą visuomeninių santykių sritį reguliuojančių teisės normų kompleksą¹⁶⁹, kas teisės teorijoje vadinama – institutu. Galėtų kilti klausimas, ar antivengiminių priemonių reguliuojamas visuomeninių santykių srities mastas yra pakankamas, jog šią priemonių grupę būtų galima įvardinti kaip institutą. Didėjantis mokesčių vengimo kaip reiškinio paplitimas ir atsirandančios vis sudėtingesnės bei intelektualesnės mokesčių vengimo schemas galėtų leisti priemones, nukreiptas kovai su šiais reiškiniais, įvardinti kaip institutą.

Pažymėtina, jog antivengiminių priemonių įtvirtinimu mokesčių teisės aktuose bei atsakomybės už mokesčių vengimą nustatymu yra daromas poveikis šiems žalingiems visuomenėje susiformavusiems mokesčių vengimo santykiams. Šis poveikis pasireiškia tam tikrų funkcijų įgyvendinimu. Autorės manymu, išanalizavus tiek mokesčių teisės¹⁷⁰, tiek kitų teisės šakų¹⁷¹ funkcijas būtų galima teigti, jog mūsų nagrinėjamų santykių kontekste svarbiausios būtų šios:

1. Reguliuojamoji mokesčių funkcija.

Tam tikrų nuostatų (šiuo atveju – antivengiminių priemonių) įtvirtinimu įstatyme reguliuojami tam tikri visuomeniniai santykiai (šiuo atveju, išreiškiama valstybės pozicija, kokiems visuomeniniams santykiams ji nori užkirsti kelią).¹⁷²

2. Bendrosios prevencijos arba auklėjamoji funkcija.

Realus atsakomybės taikymas asmenims, vengusiems mokesčių ir taip pažeidusiems mokesčių įstatymų nuostatas daro atitinkamą poveikį ir kitiems, potencialiai linkusiems ar jau bandantiems vengti mokesčių. Kitaip tariant, antivengiminių priemonių nustatymu

¹⁶⁸ PALIJANSKAS, M. Mokesčių planavimo teisinis reguliavimas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2003, Nr. 11, p. 82;

¹⁶⁹ KVIETKAUSKAS, V., KINDERYS, A., VILUVEITAS, V. *Tarptautinių žodžių žodynas*. Vilnius: Vyriausioji enciklopedijų redakcija, 1985, p. 215;

¹⁷⁰ MARCIJONAS, A., SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003, p. 17 – 18;

¹⁷¹ ABRAMAVIČIUS, A., et al. *Baudžiamoji teisė. Bendroji dalis: vadovėlis, trečiasis pataisytas ir papildytas leidimas*. Vilnius: Eugrimas, 2003, p. 25 – 29;

¹⁷² MARCIJONAS, A., SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003, p. 17;

siekama užkirsti kelią tokiems mokesčių vengimo atvejams apskritai. Tačiau to nepakanka, dėl to ir yra būtina nustatyti ir atsakomybę už tokius pažeidimus.¹⁷³

3. Apsaugos funkcija.

Teisės doktrinoje¹⁷⁴ ši funkcija apibrėžiama kaip „teisinio poveikio kryptis, skirta apsaugoti bendrus svarbiausius ekonominius, politinius, nacionalinius, asmeninius santykius, jų neliečiamumą ir pašalinti neigiamus visuomeninei santvarkai santykius“. Mokesčių teisės kontekste šia funkcija siekiama apsaugoti valstybės interesus (garantuoti laiku atliekamą lėšų surinkimą į biudžetą), o taip pat visuomenės interesus, nes vengiantysis mokesčių atsiduria geresnėje padėtyje nei tas, kuris juos moka, siekiama užtikrinti mokesčių mokėtojų lygybės, visuotinio privalomumo bei teisingumo principų įgyvendinimą.

4. Represinė funkcija.

Ši funkcija¹⁷⁵ įgyvendinama tuomet, kai jau yra pažeisti arba netinkamai vykdomi mokesčių teisės aktų reikalavimai ir atitinkamos mokesčių teisės normos numato teisės subjekto pareigą atsakyti už tokių reikalavimų ar draudimų nepaisymą, ir kartu nustato tokios ataskomybės ribas. Atsakomybę už mokesčių vengimą numato tiek Mokesčių administravimo įstatymas¹⁷⁶, tiek Administracinių teisės pažeidimų kodeksas¹⁷⁷.

Taigi, autorės nuomone, tai pagrindinės funkcijos, kurias padeda įgyvendinti antivengiminių priemonių institutas. Apibendrinant tai, kas išdėstyta, galima išskirti ir dar kelis apibrėžimus:

Antivengiminės priemonės – tai institutas, kurį sudaro prieš mokesčių vengimą nukreiptų normų, įtvirtintų norminiuose mokesčių teisės aktuose, sistema, kurią sudaro: bendroji norma – turinio viršenybės prieš formą principas, leidžianti mokesčių administratoriui neatsižvelgti į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, o žiūrėti į turinį, bei specialiosios normos - suteikiančios teisę mokesčių administratoriui koreguoti vertę sandorių, sudarytų tarp asociuotų asmenų, nustatyti kontroliuojamųjų užsienio vienetų apmokestinimą, pajamų ar išmokų apibūdinimą iš naujo, nepripažinti išmokų užsienio vienetams, įregistruotiems tikslinėse teritorijose, leidžiamais atskaitymais;

¹⁷³ ABRAMAVIČIUS, A., et al. *Baudžiamoji teisė. Bendroji dalis: vadovėlis, trečiasis pataisytas ir papildytas leidimas*. Vilnius: Eugrimas, 2003, p. 25;

¹⁷⁴ ANDRUŠKEVIČIUS, A. *Administracinės teisės principai ir normų ribos*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2004, p. 98;

¹⁷⁵ *Ibidem*;

¹⁷⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2004-04-28, Nr. 63-2243, 138 – 143 straipsniai;

¹⁷⁷ Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 1985, Nr. 1-1, 172⁽¹⁾ straipsnis;

apmokestinti prie pajamų šaltinio užsienio vienetus, veikiančius ne per nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikos teritorijoje ir kt.

Antivengiminės priemonės – tai valstybės institucijų norminiais mokesčių teisės aktais nustatytų būdų, metodų bei taisyklių sistema, skirta mokesčių vengimo prevencijai bei kovai su mokesčių mokėtojų sudarytais sandoriais, ūkinėmis operacijomis bei jų grupėmis, kurių tikslas yra gauti mokesstinę naudą.

4. 3. Turinio viršenybės prieš formą principo koncepcijos teisinio reglamentavimo ir praktinio taikymo problemos

Turinio viršenybės prieš formą koncepcijos įtvirtinimu mokesčių teisės aktuose buvo išspręstos vienos problemos (užpildytos spragos kovoje su mokesčių vengimu, mokesčių administratoriui nebereikia „skolintis“ civilinės teisės instituto), tačiau atsirado kitos. Pagrindinės jų: 1. mokesčių mokėtojai negali būti tikri, kad vadovaudamiesi įstatymais jie teisingai sumokėjo mokesčius (nebūtų užtikrintas teisinio tikrumo principas) Tuo jie galėtų įsitikinti tik tuomet, kai mokesčių mokėtoją patikrintų mokesčių administratorius; 2. kadangi prievolė apskaičiuoti mokesčius yra nustatyta pačiam mokesčių mokėtojui, jis turi turėti aiškias ir tikslias taisykles, kuriomis vadovaudamasis tą mokesčių apskaičiuotų. 3. mokesčių administratorius yra iškeliamas „virš įstatymo“ – turinio viršenybės prieš formą principas jam leidžia nepaisyti galiojančių įstatymų, o mokesčio bazę nustatyti vadovaujantis savo asmeniniu (subjektyviu) supratimu apie „tikrąją ekonominę prasmę“, „mokesstinę naudą“. Kitaip tariant, įstatymuose nustatyti subjektyvūs vertinamieji kriterijai suteikia labai plačią mokesčių administratoriui diskreciją priimant sprendimus; 4. Tokio principo įtvirtinimas bei jo taikymo tvarka yra itin pavojingi mokesčių mokėtojams, kadangi atima bet kokią galimybę mokėti mokesčius vadovaujantis įstatymais. Mokesčių mokėtojas tampa pažeidžiamas, jis tarsi nesaugomas įstatymų ir gali pradėti ieškoti kitų apsisaugojimo būdų.¹⁷⁸ Tai gali iššaukti

¹⁷⁸ VAINIENĖ, R. Įstatymai už įstatymo ribų. In *Mokesčių žinios* [interaktyvus], 2002-05-27. [Žiūrėta 2008 m. kovo 30 d.]. Prieiga per internetą:< <http://www.freema.org/Straipsn/Admin.phtml>>.

paskatas korupcijai, kyšininkavimui, neteisėtiems pareigūnų veiksams, šantažui, netgi galimybę mokesčio administratoriaus rankomis susidoroti su konkurentais.¹⁷⁹

Išanalizavus mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktiką bei mokesčių teisės doktriną galima išskirti tokias turinio viršenybės prieš formą principo kaip bendrosios prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos teisinio reglamentavimo praktinio taikymo problemas:

1) **Sandorių tarp susijusių asmenų problema.** Tai viena dažniausiai pasitaikančių mokesčių vengimo schemų, kuomet pasinaudojama Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme¹⁸⁰ įtvirtintomis lengvatomis. Jame yra nustatyta, jog paveldėjimo ar dovanojimo būdu gautos pajamos iš sutuoktinių, vaikų (įvaikių), tėvų (itėvių) ir senelių yra neapmokestinamos pajamų mokesčiu. Šia nuostata yra pasinaudojama tuomet, kai norima parduoti turtą, kurio įsigyjimo vertė yra ženkliai mažesnė už tą, kurią norima gauti pardavimo metu. Taigi, sudaromas dovanojimo sandoris tarp artimųjų giminaičių ir turto vertė jau nurodoma ta, kuri vyrauja rinkoje ir už kurią norima parduoti tą turtą. Kadangi, kaip jau buvo minėta, tokios pajamos, gautos iš dovanojimo, kai dovanotoju yra artimasis giminaitis, yra neapmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu, taip yra gaunama mokestinė nauda, nesumokamas gyventojų pajamų mokestis. Be to, įstatymas numato ir galimybę teikiant deklaraciją pasinaudoti įstatymo numatytomis teisėmis ir prašyti gražinti gyventojų pajamų mokesčio permoką, kuria mokesčių mokėtojai dažniausiai ir siekia pasinaudoti. Mokesčių mokėtojai dažnai „įkliūna“ sudarydami tokius sandorius: jie klaidingai mano, jog tik sandorio sudarymas ne rinkos kaina gali atkreipti mokesčių administratoriaus dėmesį ir būti pripažintas mokesčių vengimu; jie taip pat pasirenka per trumpus laiko tarpus tarp dovanojimo sandorio ir pirkimo – pardavimo sandorio, kas tikslą išvengti mokesčių daro dar akivaizdesnį; taip pat dažnai mokesčių administratoriui tampa žinoma apie derybas su būsimuoju pirkėju, kurios vyksta dar iki dovanojimo sutarties sudarymo; dažnai pinigai, gauti už parduotą turtą, atsiduria dovanotojo sąskaitoje, kas leidžia teigti, jog mokestinės naudos gavėjas yra dovanojimo sandorio iniciatorius ir leidžia teismui teigti, jog šis asmuo yra tinkamas mokesčių vengimo subjektas.¹⁸¹

¹⁷⁹ PAULIKAITĖ, G. *Mokesčių administravimas netaps palankesnis verslui* [interaktyvus]. Interviu su Seimo nariu R. Palaičiu. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 25 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.klaipeda.daily.lt/dialog.print.php?id=1081881628>>;

¹⁸⁰ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais), Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085;

¹⁸¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. rugsėjo 13 d. nutartis a.b. *Galina Ogankova v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, A¹⁰ – 1019/2005, kat. 9.5.; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. birželio 23 d. nutartis a.b. *Genovaitė Motiejūnienė v.*

2) Iškreiptų aplinkybių netikslaus atkūrimo problema. Praktikoje dažnai pasitaiko situacijų, kai iškreiptos aplinkybės yra atkuriamos netiksliai. Auksčiau minėtu atveju, kuomet turtas, prieš jį parduodant, padovanojamas artimam giminaičiui, mokestinę naudą gavusiu laikytinas dovanotojas, kuris siekia išvengti gyventojų pajamų mokesčio nuo turto pardavimo gautų pajamų. Tad ir prievolė mokėti mokestį atsiranda būtent šiam asmeniui. Aplinkybė, jog pinigus už turtą jį pardavęs gauna apdovanotasis, nereiškia, kad jis gavo pajamas. Mokesčio bazė apdovanotam asmeniui perkeliama tik formaliai, tad pajamas gavusiu asmeniu reikėtų laikyti dovanotoją. Ir nesvarbu, jog nėra pateikti įrodymai apie tai, kad pinigai grąžinti dovanotojui, nes iš ūkinių operacijų visumos matyti, kad jis siekia išvengti pajamų mokesčio¹⁸² Jau minėtoje Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartyje¹⁸³ buvo nepagrįstai vadovaujama Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 8 str. 1 dalimi, kuri įtvirtina, kad pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu. Teismas nurodė, jog pajamas gavusiu asmeniu yra laikomas asmuo, kuriam buvo išmokėta suma už parduotą turtą, ir kaip tik nuo šių pajamų turėtų būti skaičiuojamas pajamų mokestis. Laikantis tokio požiūrio apskritai būtų paneigiama galimybė pasinaudoti mokesčių lengvata, nes visais atvejais gavus mokestinę naudą reikėtų taikyti Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnį. O pripažinus, kad pajamas gavo apdovanotas ir vėliau turtą pardavęs asmuo, neatkuriamos jokios iškreiptos aplinkybės.¹⁸⁴ Deja, šioje nutartyje išreikštu neteisingu savo požiūriu teismas vadovavosi ir kitose savo bylose.¹⁸⁵

4. 3. 1. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatų, įtvirtinančių turinio viršenybės prieš formą koncepciją, praktinis taikymas

Nors Mokesčių administravimo įstatyme yra numatyta, jog mokesčių administravimo procedūros vienodai taikomos visiems 13 straipsnyje nurodytiems

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, A⁶ – 741 – 05, kat. 9.7.; 9.7.1.;

¹⁸² PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimas. In *Mokesčių žinios* [interaktyvus], 2006-02-27, Nr. 9 (471). [Žiūrėta 2008 m. balandžio 26 d.]. Prieiga per internetą: < http://www.mzinios.lt/lt/2006-03-03/straipsniai/mokesciu_teise/mokesciu_vengimas.html>;

¹⁸³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. birželio 23 d. nutartis a.b. *Genovaitė Motiejūnienė v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, A⁶ – 741 – 05, kat. 9.7.; 9.7.1.;

¹⁸⁴ PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimas. In *Mokesčių žinios* [interaktyvus], 2006-02-27, Nr. 9 (471). [Žiūrėta 2008 m. balandžio 26 d.]. Prieiga per internetą: < http://www.mzinios.lt/lt/2006-03-03/straipsniai/mokesciu_teise/mokesciu_vengimas.html>;

¹⁸⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. gruodžio 19 d. nutartis a.b. *I. B. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, A⁸ – 1844 – 05, kat. 9.1; 65.1;

mokesčiams, išskyrus atvejus, kai šis įstatymas ar atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės (toliau – PVM) mokesčio įstatyme¹⁸⁶ taip pat yra įtvirtinta turinio viršenybės prieš formą koncepcija. 64 straipsnio 9 dalyje įtvirtinta, jog „Mokesčių administravimo įstatymo nustatytais pagrindais PVM mokėtojo turimose PVM sąskaitose-faktūrose nurodytos pirkimo PVM sumos:

- 1) gali būti neatskaitomos neatsižvelgiant į tai, kad PVM sąskaita-faktūra atitinka visus šiame straipsnyje nustatytus reikalavimus;
- 2) gali būti atskaitomos neatsižvelgiant į tai, kad PVM sąskaita-faktūra atitinka ne visus šiame straipsnyje nustatytus reikalavimus“.

Ši norma paprastai yra taikoma, kai keliamas teisės į PVM atskaitą klausimas. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas¹⁸⁷ vienoje iš tokių bylų konstatavo, jog „PVM sumų atskaitymas galimas tik tuo atveju, kai šios sumos išskirtos juridinę galią turinčiose PVM sąskaitose – faktūrose arba Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytais atvejais kituose juridinę galią turinčiuose apskaitos dokumentuose.[...] Įstatymo reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos faktūros buvimas laikytinas teisės į PVM atskaitą tinkamo realizavimo sąlyga, kuri pati savaime dar nepatvirtina teisės į PVM atskaitą buvimo.[...] nuostata „juridinę galią turinčiose PVM sąskaitose – faktūrose“ vertintina kaip nusakanti formaliųjų PVM sąskaitų – faktūrų rekvizitų buvimą ir šių rekvizitų atitikimą tikrosioms ūkinės operacijos vykdymo aplinkybėms. Nustačius, jog PVM sąskaita – faktūra negali būti laikoma patvirtinančia atitinkamo turinio ūkinės operacijos buvimą, ji laikytina neturinčia juridinės galios. Aplinkybę, jog lemiamą reikšmę turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais, patvirtina ir naujojo 2004 metų balandžio 13 d. Mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsnis, kuris įtvirtina turinio viršenybės prieš formą principą. Taigi aiškiai pastebima įstatymų leidėjo pozicija tikrajam ūkinės operacijos turiniui teikti pirmenybę šio turinio įforminimo atžvilgiu.“

Šioje nutartyje išsakyta savo pozicija teismas nuosekliai rėmėsi ir netgi citavo ją vėlesnėse savo bylose, kuriose buvo sprendžiamas teisės į PVM atskaitą klausimas.¹⁸⁸

¹⁸⁶ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės Žinios, 2002, Nr. 35-1271;

¹⁸⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. plenarinės kolegijos nutartis a.b. UAB „Tauja“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹¹ – 355/2004, kat. 11.2, 11.3;

¹⁸⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. lapkričio 15 d. nutartis a.b. UAB „Kelena“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹⁴–893-04, kat. 11.2; 11.3; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. sausio 12 d. nutartis a.b. V. K. prekybos įmonė „Vita“ v. Vastybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁸ – 51 – 05, kat. 9.3; 65.1; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. balandžio 8 d. nutartis a.b. J. Š.

Lietuvos vyriausiojo teismo pėdomis ginėuose dēl teisės į PVM atskaitą sekė ir Mokestinių ginėų komisija ir laikėsi tokios pat pozicijos.¹⁸⁹

Pažymėtina, jog Pridėtinės vertės mokesėio įstatyme įtvirtinta turinio viršenybės prieš formą koncepcija įsigaliojo 2002 m. liepos 1 d., tad pagal principą *lex retro non agit* ji negali bėti taikoma tiems teisiniams santykiams, kurie susiklostė iki šios normos įsigaliojimo. Taigi, mokestinius ginėus nagrinėjanėios institucijos teisingai pritaikė minėtą principą sprendamos mokestinius ginėus¹⁹⁰ ir teisiniams santykiams, susiklosėiusiems iki 2002 m. liepos 1 d. taikė santykių susiklostymo momentu galiojusio Pridėtosios vertės mokesėio įstatymo nuostatas¹⁹¹.

Iš to, kas išdėstyta, galima daryti išvadą, jog įtvirtinus turinio viršenybės prieš formą principą mokesėių teisės aktuose, jis pradėtas plaėiai taikyti tiek mokesėių administratoriaus, tiek mokestinius ginėus sprendžianėių institucijų praktikoje. Daugelyje išanalizuotų bylų šio principo taikymą reglamentuojanėios teisės normos pritaikytos teisingai.

4. 4. Specialiosios antivengiminės priemonės: tikslinių teritorijų sąvokos probleminiai aspektai

Lietuvos Respublikos pelno mokesėio įstatymo 2 straipsnio 33 dalyje yra įtvirtinta tikslinės teritorijos sąvoka.

„Tikslinė teritorija – užsienio valstybė arba zona, kuri yra įtraukta į finansų ministro nustatytą Tikslinių teritorijų sąrašą ir atitinka bent du iš šioje dalyje nustatytų kriterijų:

1) šioje teritorijoje analogiško mokesėio tarifas yra mažesnis kaip 75 procentai šio Įstatymo 5 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyto tarifo;

gamybos – paslaugų įmonė „Šakys“ v. Valstybinė mokesėių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A²-431-05, kat. 9.1; 9.3;

¹⁸⁹ Mokestinių ginėų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. lapkriėio 10 d. sprendimas a.b. UAB „NI“ v. Valstybinės mokesėių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. S-447-(7-450-2005), kat. 9.3.; Mokestinių ginėų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. rugpjūėio 18 d. sprendimas a.b. UAB „MI“ v. Valstybinės mokesėių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. S-386-(7-370-2005), kat. 9.3.; Mokestinių ginėų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. birželio 10 d. sprendimas a.b. UAB „LI“ v. Valstybinės mokesėių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. S-282-(7-270/2005), kat. 8.1.6; Mokestinių ginėų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. lapkriėio 10 d. sprendimas a.b. UAB „LI“ v. Valstybinės mokesėių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. S-579-(7-530/2004), kat. 11.3;

¹⁹⁰ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. sausio 14 d. nutartis a.b. P.V. II. v. Vastybinė mokesėių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁴-21-2005, kat. 11.1, 11.3; Mokestinių ginėų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. gruodžio 1 d. sprendimas a.b. UAB „B2“ v. Valstybinės mokesėių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. S-472-(7-475-2005), kat. 8.1.6.;

¹⁹¹ Lietuvos Respublikos pridėtosios vertės mokesėio įstatymas. Valstybės žinios, 1994-01-12, Nr. 3-40;

- 2) šioje teritorijoje taikomos skirtingos apmokestinimo analogišku mokesčiu taisyklės – pagal tai, kokioje valstybėje yra įregistruotas ar kitaip organizuotas kontroliuojantis asmuo;
- 3) šioje teritorijoje taikomos skirtingos apmokestinimo analogišku mokesčiu taisyklės – pagal tai, kokioje valstybėje vykdoma veikla;
- 4) kontroliuojamasis apmokestinamasis vienetas yra sudaręs sutartį su tos valstybės mokesčio administratoriumi dėl mokesčio tarifo ar mokesčio bazės;
- 5) šioje teritorijoje nėra efektyvaus keitimosi informacija;
- 6) šioje teritorijoje nėra finansinio-administracinio skaidrumo: neviseškai aiškios mokesčio administravimo taisyklės ir šių taisyklių taikymo tvarka nėra pateikiama kitų valstybių mokesčių administratoriams.”¹⁹²

Autorė šioje definicijoje išvelgia tam tikras galinčias iškilti problemines situacijas. Aiškinantis pirmąsias dvi aukščiau išdėstytos sąvokos eilutes galima suprasti, jog tikslinė teritorija galima laikyti tik tą užsienio valstybę arba zoną, kuri yra įtraukta į finansų ministro nustatytą Tikslinių teritorijų sąrašą **ir** atitinka bent du iš nustatytų kriterijų. Kadangi minėtas finansų ministro Tikslinių teritorijų sąrašas ir yra sudaromas remiantis aukščiau išdėstytais kriterijais, kyla klausimas, kam į šį tikslinių teritorijų sąrašą įtrauktai valstybei ar zonai dar kartą atitikti šiuos kriterijus ir kaip tai patikrinti. Vadovaujantis įstatymo raide darytina išvada, jog jei tam tikra valstybė ar zona atitinka bent du iš minėtų kriterijų, tačiau neįeina į minėtą finansų ministro patvirtintą Tikslinių teritorijų sąrašą, ji nelaikoma tikslinė teritorija ir jai netaikomi su šia aplinkybe susiję apribojimai, įtvirtinti pelno mokesčio įstatyme. Ir atvirkščiai, jei valstybė ar zona įeina į Tikslinių teritorijų sąrašą, tačiau neatitinka dviejų ar daugiau kriterijų, įtvirtintų įstatymo 2 straipsnio 33 dalyje, ji taip pat nelaikoma tikslinė teritorija (nors pagal lingvistinį aiškinimą turėtų būti laikoma, nes yra žodis „ir“, kuris reiškia, jog turi būti įtraukta į Tikslinių teritorijų sąrašą ir atitikti bent du kriterijus, tačiau praktikoje paprastai vadovujamasi vien tik sąrašu). Savaime suprantama, tokių situacijų negali būti dėl to, jog finansų ministras, sudaro ir tvirtina minėtą sąrašą, remdamasis šiais įstatyme įtvirtintais kriterijais. Tačiau galimos tokios situacijos, kai valstybė ar zona atitinka bent du iš šių kriterijų, tačiau, nespėjus sureaguoti į greitai besikeičiančias aplinkybes ir neįtraukus jos į Tikslinių teritorijų sąrašą, Lietuvos Respublikos vienetai pasinaudoja įstatymo spraga ir nevaržomi jokių įstatyme įtvirtintų apribojimų, kuri laiką gali sudaryti sandorius su tokiose teritorijose įregistruotais asmenimis, taip mažindami savo apmokestinamąjį pelną ir vengdami

¹⁹² Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110-3992;

mokesčių. Tuo tarpu į Tikslinių teritorijų sąrašą įeinančiose, tačiau keičiantis sąlygoms jau nebeatitinkančiose bent dviejų kriterijų užsienio valstybėse arba zonose įregistruotų ar kitaip organizuotų vienetų sandoriams su Lietuvos Respublikos vienetais būtų taikomi Pelno mokesčio įstatyme numatyti apribojimai. Taip būtų pažeidžiamas mokesčių mokėtojų lygybės (lygiateisiškumo) principas, nes mokesčių mokėtojai, kurie sudaro sandorius su tikslinėse teritorijose (nors tokiomis jos ir neturėtų būti tuo metu) įregistruotais asmenimis yra blogesnėje padėtyje lyginant su tais, kurie sudaro sandorius su vienetais, kurie registruoti ne tikslinėse teritorijose. Siekiant išvengti tokių galimų situacijų autorė siūlytų Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 33 dalyje įtvirtintą tikslinės teritorijos sąvoką tikslinti apibrėžiant taip:

Tikslinė teritorija – užsienio valstybė arba zona, kuri atitinka bent du iš šių nustatytų kriterijų: [...]. Remiantis šiais įtvirtintais kriterijais yra sudaromas finansų ministro patvirtintas Tikslinių teritorijų sąrašas, kuris yra pavyzdinis ir kiekvienu atveju juo yra remiamasi, tačiau parinkta valstybė ar zona tuo konkrečiu parinkimo momentu turi atitikti ir bent du iš aukščiau išdėstytų kriterijų.

Savaime suprantama, kiekvienas dalykas turi ir teigiamų, ir neigiamų pusių, tad akivaizdu, jog tokia sąvokos formuluotė atneštų daug papildomų sunkumų mokesčių administratoriui: jis kiekvienu konkrečiu momentu, konkrečią valstybę ar zoną, kuri yra įtvirtinta Tikslinių teritorijų sąrašė, turėtų tikrinti, ar ji vis dar atitinka bent du iš minėtų kriterijų, ir atvirkščiai – kiekvieną valstybę ar zoną, kuri nėra įtraukta į sąrašą, tikrinti pagal minėtus kriterijus. Tai praktikoje būtų sunkiai įgyvendinama, tad šis autorės pasvarstymas yra labiau idėjinis, teorinio lygmens.

5. Bendrųjų ir specialiųjų antivengiminių priemonių santykis

Bendrųjų ir specialiųjų antivengiminių priemonių santykį būtų galima įvardinti kaip šių normų konkurenciją. Sąvoką „konkurencija“ (lot. *concurrere* – priešišškai susidurti) būtų galima apibrėžti kaip varžymąsi dėl ko nors. Baudžiamosios teisės teorijoje¹⁹³ teisės normų konkurencijos sąvoka dažniausiai apibūdina tuos atvejus, kuomet kelios teisės normos gali būti pritaikytos konkrečiam juridiniam faktui – konkrečiam teisės pažeidimui. Tačiau priimant galutinį sprendimą dėl teisės pažeidimo kvalifikavimo yra parenkama tik viena norma. Taigi, kalbant mokesčių teisės kontekste, galima teigti, jog bendrosios ir specialiosios prieš mokesčių vengimą nukreiptų normų konkurencija yra tuomet, kai vienam mokesčių įstatymų pažeidimui (mokesčių vengimo atvejui), gali būti pritaikytos dvi normos: viena bendresnė (turinio viršenybės prieš formą principas), kita konkretnė (viena iš specialiųjų antivengiminių normų). Kadangi, kaip spręsti šią konkurenciją, įstatymas nenumato, atsakymą pateikia teismų praktika bei baudžiamosios teisės teorija – jose nuosekliai laikomasi tokios taisyklės, jog esant bendrosios ir specialiosios normos konkurencijai yra taikoma specialioji.¹⁹⁴

Kaip taikomos bendrosios ir specialiosios prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos yra pažymima ir Valstybinės mokesčių inspekcijos pateiktame apibendrintame Mokesčių administravimo įstatymo komentare. Taip pat ir mokesčių teisės doktrinoje teigiama, jog specialiąsias prieš mokesčių vengimą nukreiptas normas mokesčių administratorius turi teisę taikyti ir tuomet, kai mokesčio mokėtojo veiksmuose nėra Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnyje įtvirtintų mokesčių vengimo požymių. Tokiais atvejais yra nesvarbu, ar mokesčio mokėtojas sudarytu sandoriu siekė mokestinės

¹⁹³ ABRAMAVIČIUS, A., et al. *Baudžiamoji teisė. Bendroji dalis*: vadovėlis, trečiasis pataisytas ir papildytas leidimas. Vilnius: Eugrimas, 2003, p. 335;

¹⁹⁴ ABRAMAVIČIUS, A., et al. *Baudžiamoji teisė. Bendroji dalis*: vadovėlis, trečiasis pataisytas ir papildytas leidimas. Vilnius: Eugrimas, 2003, p. 337 – 338;

naudos, ar buvo slepiamos, iškreipiamos aplinkybės, lemiančios mokesčių įstatymais nustatytą apmokestinimo tvarką.¹⁹⁵

Tačiau net kai mokesčių administratorius nustato mokesčio mokėtojo veikloje mokesčių vengimą signalizuojančias aplinkybes, mokestis mokesčio mokėtojui taikant turinio viršenybės prieš formą principą (Mokesčių administravimo įstatymo 69 str.) gali būti apskaičiuojamas tik tada, kai nėra galimybės pritaikyti specialiąsias antivengimines atitinkamo mokesčio įstatyme įtvirtintas nuostatas.¹⁹⁶

Tačiau net ir išsiaiškinus, jog specialioji prieš mokesčių vengimą nukreipta norma turi prioritetą kvalifikuojant mokesčių vengimo atvejus bendrosios normos atžvilgiu, gali iškilti klausimas, ar gali būti tokių situacijų, kai šios dvi normos, t.y. bendroji ir specialioji antivengiminės, gali būti taikomos abi kartu. Autorė norėtų pateikti pavyzdį, kuriame, jos nuomone, būtų galima taikyti abi minėtas normas.

Įmonė A ir įmonė B yra susiję asmenys. Įmonės A įstatinis kapitalas yra 50 000 lt. Ji iš įmonės B 2007 m. sausio 4 d. pasiskolina 300 000 lt. su 40 procentų metine palūkanų norma. Šias palūkanas įmonė A įtraukia į leidžiamus atskaitymus, taip sumažindama savo apmokestinamąjį pelną. Šioje situacijoje mokesčių administratorius, skaičiuodamas 2007 m. įmonės A mokesčio bazę turėtų taikyti plonos kapitalizacijos taisyklės (pajamų ar išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės) – specialiąją normą, nes 1. Paskola yra suteikta susijusio asmens; 2. Nuosavo ir įstatinio kapitalo santykis 1 : 6, vadinasi palūkanos nuo 100 000 lt. negali būti įtrauktos į leidžiamus atskaitymus, jei palūkanų norma neatitinka vidutinės metinės palūkanų normos; 3. 40 procentų metinė palūkanų norma gerokai viršija vidutinę rinkos palūkanų normą. Tačiau kadangi šis nuosavo ir skolinto kapitalo santykis yra skaičiuojamas paskutinę mokestinio laikotarpio dieną – 2007 m. gruodžio 31 d., o įmonė A įmonei B atiduoda gruodžio 30 d. 120 000 lt., ir mokesčių administratorius, skaičiuodamas mokesčio bazę į šią dalį negali atsižvelgti. Tačiau, jei 2008 m. sausio 4 d. įmonė A vėl pasiskolina 120 000 lt., autorės manymu, turėtų būti taikomas ir Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnis. Remiantis turinio viršenybės prieš formą principu turėtų būti atkuriamos iškreiptos, slepiamos aplinkybės bei atkuriami tikroji esama padėtis. Tuomet būtų galima teigti, kad tokio paskolos grąžinimo 2007 m. gruodžio 30 d. ir naujos paskolos 2008 m. sausio 4 d. iš tikrųjų nebuvo – t.y. į šiuos sandorius

¹⁹⁵ PAULAIŠKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas* [interaktyvus]., Nr. 15, 2006, p. 35, Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras. [Žiūrėta 2007 m. gruodžio 18 d.]. Prieiga per internetą: <www.mruni.lt/lt/padaliniai/centrai/leidybos_centras/leidiniai/dl_n.php?file=5203&id=1442>;

¹⁹⁶ Mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. VMI Mokesčių Informacijos Centras, 2007 lapkričio 30 d., 141 str. 1 dalies komentaras. [Žiūrėta 2007 m. gruodžio 18 d.]. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000040008&tree_id=1000007320>;

neatsižvelgti ir vis dėl to taikyti plonos kapitalizacijos taisyklės – palūkanų sumos, sumokėtos už tą viršijančią santykį dalį, kaip jau buvo minėta, palūkanų nuo 100 000 lt., neįtraukti į leidžiamus atskaitymus.¹⁹⁷

Iš to, kas išdėstyta, galima daryti išvadą, jog ir mokesčių teisėje galioja bendra normų konkurencijos taisyklė – kai tarpusavyje konkuruoja bendroji ir specialioji normos – taikoma specialioji norma. Tačiau tam tikrais atvejais galimas ir abiejų šių normų taikymas.

6. Antivengiminių priemonių teisinis reglamentavimas Vokietijoje

Mokesčių vengimas¹⁹⁸ (vok. *die Steuerhinterziehung*) Vokietijoje yra nusikalstama veika, už kurią yra baudžiama pagal mokesčių įstatymus. Atsakomybę už šį mokesčių įstatymų pažeidimą numato Vokietijos mokesčių administravimo įstatymo (vok. *die Abgabenordnung* – vėliau AO) 370 straipsnis. Jame numatyta, kad už mokesčių vengimą gali būti skirta iki 10 metų laisvės atėmimo bausmė arba bauda. Tuo tarpu Šveicarijoje, kaip jau buvo minėta anksčiau, egzistuoja skirtumai tarp mokesčių vengimo (tik bauda gresia už šį įstatymo pažeidimą) ir mokestinės apgaulės/sukčiavimo (vok. *der Steuerbetrug*) – kuri yra traktuojama kaip mokesčių mokėjimo tvarkos pažeidimas¹⁹⁹ (vok. *ein Vergehen*) – vidutinio sunkumo nusikalstama veika – už kurią gali būti skiriamos ne tokios didelės laisvės atėmimo bausmės arba piniginė bauda.²⁰⁰ Kaip jau buvo minėta anksčiau, Šveicarija pažymėtina išimtis, kurioje netgi mokesčių slėpimas (pavyzdžiui, ne viso turto deklaravimas) nelaikomas nusikaltimu. O mokestinė apgaulė/sukčiavimas (mokestinių dokumentų klastojimas, padirbimas) jau yra laikomi nusikaltimu.²⁰¹

AO 370 straipsnis vadinasi „mokesčių vengimas“. Tačiau straipsnyje veikos sudėtis yra konstruojama visiškai kitaip, lyginant su Lietuvos Respublikos mokesčių

¹⁹⁷ Šis pavyzdys pateiktas remiantis PAULAUSKO, A. *Mokesčių administravimas. Mokestiniai ginčai*. Paskaitų medžiaga, 2007;

¹⁹⁸ WIKIPEDIA, *Steuerhinterziehung* [interaktyvus]. In: Wikipedia, Die freie Enzyklopädie. Bearbeitungsstand: 5. April 2008, 08:09 UTC. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 7 d.]. Prieiga per internetą: <<http://de.wikipedia.org/w/index.php?title=Steuerhinterziehung&oldid=44768792>>;

¹⁹⁹ WIKIPEDIA, *Vergehen*. [interaktyvus]. In: Wikipedia, Die freie Enzyklopädie. Bearbeitungsstand: 5. März 2008, 15:20 UTC. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 19 d.]. Prieiga per internetą: <<http://de.wikipedia.org/w/index.php?title=Vergehen&oldid=43339940>>;

²⁰⁰ WIKIPEDIA, *Steuerhinterziehung* [interaktyvus]. In: Wikipedia, Die freie Enzyklopädie. Bearbeitungsstand: 5. April 2008, 08:09 UTC. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 7 d.]. Prieiga per internetą: <<http://de.wikipedia.org/w/index.php?title=Steuerhinterziehung&oldid=44768792>>;

WIKIPEDIA, *Steuerstrafat* [interaktyvus]. In: Wikipedia, Die freie Enzyklopädie. Bearbeitungsstand: 25. Februar 2008, 21:52 UTC. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 8 d.]. Prieiga per internetą: <<http://de.wikipedia.org/w/index.php?title=Steuerstrafat&oldid=42991622>>;

²⁰¹ TASANEN, K. *Differences between Tax Avoidance and Tax Evasion* [interaktyvus], Albinet Media Services, 2008. [Žiūrėta 2008 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <<http://albinet.com/articles/offshore-company/taxes>>;

administravimo įstatymo 69 straipsniu. Pastarajame straipsnyje yra įtvirtinti mokesčių vengimo požymiai, mokesčių administratoriaus teisė (o kartu ir pareiga) esant šiems požymiams skaičiuojant mokestinę bazę neatsižvelgti į tokius mokesčių mokėtojo sandorius, kuriais siekiama mokestinės naudos, atkurti slepiamas ar iškreiptas aplinkybes ir apie atsakomybę už mokesčių vengimą šiame straipsnyje nėra kalbama. Tuo tarpu Vokietijoje mokesčių vengimo sudėtis yra konstruojama tokios formuluotės pagalba, kokia naudojama ir Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse, – „tas, kas padarė [...] baudžiamas [...]“. AO 370 straipsnio pirmoji dalis įtvirtina pagrindinę nusikaltimo sudėtį ir nustato, jog laisvės atėmimo bausmė iki penkerių metų arba pinigine bauda yra baudžiamas tas, kas: 1. finansinėms įstaigoms ar kitoms valdžios institucijoms pateikia neteisingus ar neišsamius duomenis apie faktus, kurie yra svarbūs apskaičiuojant mokesčius, 2. finansinėms įstaigoms nepateikia privalomų pateikti duomenų apie faktus, kurie yra svarbūs mokesčių apskaičiavimui (nusikalstamas neveikimas) arba 3. nenaudoja mokesčio ženklų ar kontrolės pašto ženklų (nusikalstamas neveikimas) ir dėl to susimažina savo mokėtinus mokesčius arba gauna kitokią teisiškai nepriklausančią, nepateisinamą mokestinę naudą.

Antrojoje straipsnio dalyje nustatyta, jog baudžiamas yra ir pasikėsinimas atlikti auksčiau išvardintas veikas.

Trečioji straipsnio dalis įtvirtina kvalifikuotą mokesčių vengimo kaip nusikaltimo sudėtį ir numato, jog ypač sunkiais mokesčių vengimo atvejais yra skiriama nuo 6 mėnesių iki 10 metų laisvės atėmimo bausmė. Ypač sunkiais yra laikomi atvejai, kai nusikaltėlis: 1) ypač dideliu mastu susimažina savo mokėtinus mokesčius arba gauna kitokią teisiškai nepriklausančią, nepateisinamą mokestinę naudą, 2) piktnaudžiauja savo kaip valdžios atstovo (pareigūno) padėtimi ar naudoja savo kompetenciją ne pagal paskirtį (peržengia savo kompetencijos ribas), 3) pasinaudoja valdžios atstovo (pareigūno), kuris piktnaudžiavo savo padėtimi ar naudojo savo kompetenciją ne pagal paskirtį (peržengė savo kompetencijos ribas), pagalba, 4) klastodamas dokumentus ar naudodamas dokumentus su neatitinkančiais tikrovės bei iškreiptais duomenimis nuolat (ne kartą) susimažina mokėtinus mokesčius ar įgauna kitokių teisėtai nepriklausančių mokestinių pranašumų (gauna kitokią mokestinę naudą) arba 5) yra narys tam tikros grupuotės, kuri yra susijusi su straipsnio pirmojoje dalyje išvardintų veikų tęstiniu atlikimu, kurių pagalba yra susimažinami apyvartos (vok. *die Umsatzsteuer*) ar akcizų – netiesioginiai (vok. *die Verbrauchssteuer*) mokesčiai ar gaunama nepateisinamos mokestinės naudos – komercinių pranašumų apyvartos ar akcizų mokesčių srityse.

Pažymėtina, jog mokesčių vengimas nusikaltimu yra pripažįstatmas net ir tuomet, kai mokesčių vengiama dėl prekių, kurių importas, eksportas ar tranzitas Vokietijoje yra uždrausti.²⁰²

Išanalizavus minėtame straipsnyje įtvirtintą mokesčių vengimo kaip nusikalstamos veikos sudėtį, galima pažymėti, jog mokesčių vengimas pagal pagrindinę savo nusikalstamos veikos sudėtį yra laikomas mokesčių mokėjimo tvarkos pažeidimu – nusižengimu. (vok. *ein Vergehen*). Nusižengimu Vokietijoje, kaip jau buvo minėta, yra laikoma vidutinio sunkumo nusikalstama veika, už kurią gali būti skiriama nedidelė (iki 5 metų) laisvės atėmimo bausmė arba piniginė bauda. Pagal senesnę AO 370 straipsnio redakciją mokesčių vengimas buvo laikomas nusikaltimu. Kaip jau buvo minėta, šiuo metu baudžiamas ir pasikėsinimas (bandymas, mėginimas) išvengti mokesčių. Tačiau minėto įstatymo 371 straipsnis numato ir išimtį, kai esant tam tikroms sąlygoms asmuo gali būti nebaudžiamas, nors ir mėgino vengti ar išvengė mokesčių. Reikalinga sąlyga – kad nusikaltęs asmuo prisipažintų anksčiau, negu nusikalstamas veiksmas būtų buvęs atskleistas mokesčių administratoriaus ar kitų finansinių valdžios įstaigų. Taigi, pagrindinėje nusikalstamos veikos sudėtyje yra palikta galimybė prisipažįstant (demaskuojant save, atliekant veiksmus, kuriais nusikalstantis asmuo paskutiniu momentu sustabdo nusikalstamos veikos įvykdymą) likti nenubaustam, o tai veikia kaip „aktyvi atgaila“ – asmuo pasmerkia save kaip padariusį nusikalstamą veiką. Taip pat mokesčių vengimą reikia atskirti nuo neapgalvoto/lengvabūdiško mokesčio susimažinimo (378 straipsnis), kuris skirtingai nuo mokesčių vengimo yra vien tik viešosios tvarkos pažeidimas ir finansinės institucijos gali ir netikrinti tokio mokesčių mokėtojo. Taip yra dėl tikslingumo bei legalumo principų, kurie suteikia monopoliją tam tikroms kompetentingoms institucijoms bei leidžia joms pasirinkti, ką tikrinti, ką sekti ir jei yra pagrindas – pradėti ikiteisminį tyrimą.

Pažymėtina, kad nusikaltimas būtų laikomas baigtu, reikia, kad iš tokios veikos kiltų ir padariniai – mokestinės naudos gavimas (materialinė nusikaltimo sudėtis). Problema yra ta, jog yra neaišku, kada asmens atliekamas nusikaltimas yra laikomas baigtu, jei jis nepateikė jokių duomenų (pvz., nedeklaravo pajamų).

Tačiau Vokietijoje AO 370 straipsnis yra kritikuojamas, nes jis įtvirtina ne patį reikalavimą mokėti mokesčius, o tik mokesčių įstatymų pritaikymą pažeidimo atveju. Abejojama ir dėl to, ar mokesčių vengimas priskiriamas prie blanketinių deliktų (vok. *die Blankettdelikten*), neturinčių tiksliai apibūdintos pažeidimo sudėties, ar apie jį galima

²⁰² *Abgabenordnung (AO)* [interaktyvus], Geltung ab 01.01.1977, FNA: 610-1-3; neugefasst durch B. v. 01.10.2002 BGBl. I S. 3866, 2003 I S. 61; zuletzt geändert durch Artikel 4 G. v. 08.04.2008 BGBl. I S. 666. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 25 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.buzer.de/gesetz/1966/a28076.htm>>;

kalbėti kaip apie atskirą baudžiamąjį įstatymą. Blanketiniai deliktai vadinamos nusikalstamos veikos, kurių įstatyminis pagrindas yra kodifikuotas taip, kad blanketinių normų – nuorodų pagalba šių nusikalstamų veikų sudėčių aprašymus galima rasti kituose papildomuose, panašiuose įstatymuose, o taip pat įstatymuose bei poįstatyminiuose teisės aktuose, kurie ateityje dar tik bus priimti.²⁰³

Stipriai kritikuojamas buvo ir AO 370 straipsnio 3 dalies 5 punktas, kuriuo priklausymas mokesčių vengiančioms verslo grupuotėms yra apibrėžtas kaip nusikaltimas, už kurį, kaip jau buvo minėta, gresia laisvės atėmimo bausmė. Be to, Vokietijos Aukščiausiasis teismas kritikavo ir tai, jog terminas „mokesčių vengiančios grupuotės“ nėra aiškiai apibrėžtas ir tuo yra prieštaraujantis Konstitucijai.²⁰⁴

Iš to, kas išdėstyta, galima daryti išvadą, jog Vokietijoje mokesčių vengimas yra laikomas nusikalstama veika, už kurios padarymą gresia laisvės atėmimo bausmė. Tuo tarpu Lietuvoje – tai mokesčių teisės pažeidimas, už kurio padarymą gali būti skiriamos baudos (o laisvės atėmimo bausmės gresia už mokesčių slėpimą, kuris Lietuvoje laikomas nusikaltimu). Taigi, sankcijos už mokesčių vengimą yra labai griežtos lyginant tiek su Šveicarija, tiek su Lietuva. Tokia griežta sankcijų sistema išreiškia ir įstatymų leidėjo poziciją į šį reiškinį. Autorės nuomone, griežtų bausmių taikymas kovoje su mokesčių vengimu Vokietijoje yra metodas, padedantis kontroliuoti šį nuolat vis labiau plintantį reiškinį, veikiantis kaip labai griežta auklėjamojo pobūdžio priemonė jau nusižengusiems bei prevencinė priemonė kitiems asmenims, kurie ketino ar dar tik ketina nusižengti.

6. 1. Bendrosios prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės

Jau minėtame Vokietijos AO yra įtvirtintos bendrosios antivengiminės normos (angl. *general anti-avoidance rules*), siekiant užkirti kelią mokesčių slėpimui ir mokesčių minimizavimui, kai yra piktnaudžiaujama įstatymuose įtvirtintomis nuostatomis. Struktūrinės operacijos, kurių pirminis tikslas yra mokesčių vengimas, gali būti ignoruojamos remiantis „piktnaudžiavimo forma bei teisine konstrukcija“ nuostatomis.

²⁰³ WIKIPEDIA, *Steuerhinterziehung* [interaktyvus]. In: Wikipedia, Die freie Enzyklopädie. Bearbeitungsstand: 11. April 2008, 08:09 UTC. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 17 d.]. Prieiga per internetą: <<http://de.wikipedia.org/w/index.php?title=Steuerhinterziehung&oldid=44768792>>; WIKIPEDIA, *Blankettdelikt* [interaktyvus]. In: Wikipedia, Die freie Enzyklopädie. Bearbeitungsstand: 10. November 2007, 23:12 UTC. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 7 d.]. Prieiga per internetą: <<http://de.wikipedia.org/w/index.php?title=Blankettdelikt&oldid=38831843>>;

²⁰⁴ WIKIPEDIA, *Steuerhinterziehung* [interaktyvus]. In: Wikipedia, Die freie Enzyklopädie. Bearbeitungsstand: 11. April 2008, 08:09 UTC. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 17 d.]. Prieiga per internetą: <<http://de.wikipedia.org/w/index.php?title=Steuerhinterziehung&oldid=44768792>>;

Piktnaudžiavimas teisine forma yra susijęs su nukrypimu nuo įprastos verslo veiklos vykdymo. Jei operacija turi priimtina teisinę formą ir verslo tikslą, ji negali būti nugincyta net jei mokėtojas pasirenka teisinę formą, kuri minimizuoja mokesčius. Vokietijos Aukščiausiasis federalinis finansų teismas (vok. *der Bundesfinanzhof*) remiasi požiūriu, jog kiekvienas mokesčių mokėtojas turi teisę tvarkyti reikalus taip, kad sutaupyta mokesčių sąskaita ar net jų išvengtų.

AO 42 straipsnyje kalbama apie operacijas, kurioms trūksta svaraus verslo (ekonominio pagrįstumo) tikslo. 1994 m. „Antivengiminis ir techninio taisymo“ įstatymas išplėtė bendrųjų prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių sąrašą pagal minėtą verslo tikslo ar ekonominio pagrįstumo (angl. *business purpose*) taisyklę.

Norint taikyti minėtą straipsnį, turi būti: 1. Aiškiai nustatyta intencija išvengti mokesčio. 2. Teisinis operacijų išdėstymas turi būti netinkamas konkrečiam ekonominiam tokio išdėstymo tikslui. 3. Negali būti jokio kito ekonominio tikslo (ar kitų teisėtų tikslų), kuris pateisintų operaciją.

Vokietijos teismai taip pat taiko turinio viršenybės prieš formą principo taisyklę, interpretuodami tikslingumo principą. Taip pat taikoma ir įstatymo ar teisės analogija, tačiau tik mokesčių taisyklėse numatytiems atvejams ir tik tuomet, kai tam tikrų atvejų taisyklės neapima, jų nereguliuoja dėl nenumatytų spragų įstatymo formuluotėse.²⁰⁵

Jau minėtas AO 41 straipsnis teigia, kad operacijos, kurios teisiškai yra negaliojančios, visvien yra apmokestinamos, jei jos turi ekonominį rezultatą. Taip pat nustatyta, jog fiktyvios operacijos yra ignoruojamos apskaičiuojant mokesčius. Ši priemonė turėtų būti pritaikyta teisingai tik fiktyvioms operacijoms. Tais atvejais, kai išdėstytos operacijos yra tik formalios, kyla klausimas, ar šalys ketino šiomis operacijomis sukurti teises pasekmes. 41 straipsnis taikomas, jei ketinimų sukurti teises pasekmes nebuvo.

Platesnės apimties prieš piktnaudžiavimą nukreipta taisyklė yra įtvirtinta 42 straipsnyje: „mokesčių įstatymų negalima vengti neteisingai pasinaudojant teisinio išdėstymo galimybėmis. Kai atrandamas toks neteisingas naudojimas, mokestinės pasekmės bus tokios, kokios išplauktų iš teisinės konstrukcijos, kuri atitinka ekonomines aplinkybes“. Papildomai paaiškinama, jog „mokesčių vengimas yra neteisingas teisinių konstrukcijų naudojimas teisinių konstrukcijų pasirinkimo procese, kai toks pasirinkimas neatitinka ekonominės operacijos tikslo ir yra siekiama tik susimąžinti mokesčius“. Su

²⁰⁵ ROHATGI, R. *Basic International Taxation*. The Netherlands: Kluwer Law International Distribution Centre, 2002, p. 356;

tuos susiję keturi elementai: 1. Netinkamas naudojimas; 2. Teisinė konstrukcija; 3. Netinkamumas; 4. Mokesčių vengimas.

Neteisingo naudojimo koncepcija iš tikrųjų susideda iš 3 ir 4 elementų (pagal Tipke/Kruse), kai šių elementų nėra, konstrukcijos negalima pavadinti neteisingai naudojamos. „Teisinių konstrukcijų galimybės“ reiškia galimybę sudaryti sutartis ir kitus realius dokumentus. Jos taip pat apimtų viešosios (angl. *public*) teisės ir mokesčių teisės konstrukcijas. 42 straipsnis netaikomas tuomet, kai mokesčių teisė priklauso nuo „konkreto teisinio santykio, kuris nesusijęs su ekonominiu pagrindu“. Teisinė konstrukcija netinkama, jei ji netarnauja ekonominiam tikslui, daroma tik dėl mokesčių vengimo ir netarnauja kitiems (nemokestiniais) tikslams. Papildomi ir nereikalingi sudėtingi žingsniai vykdant operaciją gali būti palaikyti netinkama konstrukcija.²⁰⁶

Kai mokesčių mokėtojas turi verslo tikslą, tinkamiausia teisinė konstrukcija įprastai bus paprasta, tiesioginė ir nesudėtinga. Tačiau 42 straipsnis iš mokesčių mokėtojo nereikalauja, kad jis eitų pačiu tiesiausiu keliu; gali būti daugiau nei vienas tinkamas kelias į konkretų tikslą. Faktas, kad konkreti konstrukcija naudojama mokestinei naudai gauti, nereiškia piktnaudžiavimo, jei taip yra pasiekiamas ir verslo tikslas. 42 straipsnis taikomas tik tada, kai pagrindiniu yra mokesčių vengimo tikslas, paprastai turint tam objektyvų pagrindą.

Ši 42 straipsnyje įtvirtinta taisyklė teismuose interpretuojama labai plačiai, pavyzdžiui:

1) Tėvas padovanoja konkrečią sumą pinigų iš savo sąskaitos savo jaunesniajam vaikui su sąlyga, kad vaikas ilgam laikotarpiui pinigus paskolins tėvui (suteiks ilgalaikę paskolą). Tokia struktūra buvo palaikyta netinkama;

2) Taip pat laikoma piktnaudžiavimu pagal 42 straipsnį, kai mama perleidžia sūnui apartamentus neatlygintinai, o sūnus juos išnuomoja mamai;

3) Jei mokesčių mokėtojas atsiima turta iš verslo (ne verslo tikslams siekti) likus mažai laiko iki turto vertinimo tam, kad būtų pritaikytas mažesnis mokestis, kuris priklauso nuo verslo vertės ir po trumpo laikotarpio vėl įneša turta, tai laikoma netinkamu sandoriu;

4) Išankstinis išlaidų apmokėjimas už paslaugas, kurios bus suteiktos tik po kelių metų yra netinkamas sandoris ir nelaikomas verslo išlaidomis einamaisiais mokestiniais metais;

5) Perdavimas įmonės akcijų, o ne jos turimo turto (kai norima įgyti turta) laikomas mokesčių vengimu;

²⁰⁶ THURONYI, V. *Comparative Tax Law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003, ISBN 90-411-9923-3, p. 190 – 191;

6) Turto perdavimas korporacijai, kuri yra mokesčių rojuje, būtų laikomas netinkama konstrukcija, kadangi korporacija netarnauja jokiame verlo tikslui ir nevykdo jokios nepriklausomos veiklos;

7) Vieneto įkūrimas šalyje, su kuria pasirašyta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, vien tik naudos iš dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties gavimo (angl. *for treaty shopping*) tikslais irgi gali būti pripažintas neteisėtu bei kiti.²⁰⁷

Taigi, mokesčių administratorius gali plačiai ir lanksčiai taikyti 42 straipsnį įvairiems mokesčių vengimo atvejams. Tai yra kaip kontrastas kitoms šalims, kuriose tokiais atvejais būtų taikomos specialiosios antivengiminės normos. 42 straipsnyje įtvirtintos taisyklės apimties platumas taip pat reiškia, jog negalima užtikrintai nuspėti, kokiose bylose teismas norės taikyti šią priemonę, o kokiose nenorės.

Tačiau pastebėtina, jog ne visuomet taikomas minėtas straipsnis ir jis nėra vienintelė priemonė kovojant su piktnaudžiavimu. Teismas gali pritaikyti turinio viršenybės prieš formą principo metodą; šis metodas paskutiniuoju metu dažnai naudojamas kaip pirmasis žingsnis ir jam teikiamas prioritetas ir tik po to bandoma pritaikyti 42 straipsnį.²⁰⁸

6. 2. Kontroliuojamųjų užsienio vienetų apmokestinimo taisyklės

Pagal 1972 m. Vokietijos Užsienio reikalų mokesčių įstatymą (vok. *das Aussensteuergesetz*) kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos mažų mokesčių jurisdikcijose apmokestinamos kaip dividendai. Kontroliuojamuoju užsienio vienetu yra laikoma bet kokia nereziduojanti kompanija, kurioje Vokietijoje reziduojantys mokesčių mokėtojai tiesiogiai ar netiesiogiai (įskaitant ir bendrąją nuosavybę) turi daugiau nei 50 procentų balsų ar teisių į paskirstytąjį pelną. Mažais mokesčiais laikomi mokesčiai, kurie yra 30 procentų mažesni nei Vokietijoje taikomi mokesčių tarifai, kurie yra įtvirtinti mokesčių įstatymuose, nebent veiklos nuostoliai, užsienio mokesčių susimažinimas bei nuolaidos sumažina minėtą skaičių. Kontroliuojamieji užsienio vienetai turi atitikti kontrolės ir nuosavybės testus kiekvienais mokesčiais metais.

Apmokestinamosioms pajamoms priskirtinos tos pajamos, kurios yra: 1. Reguliarios pasyviosios pajamos; 2. Portfelio didinimo pajamos; 3. Konkrečios motininės kompanijos „aktyviosios pajamos“ iš susijusios grupės operacijų (priverstinis draudimas, pardavimai tarp dukterinių bendrovių ir panašiai). Kai investicijos yra skirtos portfelio

²⁰⁷ THURONYI, V. *Comparative Tax Law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003, ISBN 90-411-9923-3, p. 192 – 193;

²⁰⁸ THURONYI, V. *Comparative Tax Law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003, ISBN 90-411-9923-3, p. 194;

didinimui, kontroliuojamųjų užsienio vienetų taisyklės taikomos tik akcininkams, kurie turi bent 10 procentų nuosavybės tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojamajame vienete.

Apmokestinamosios kontroliuojamųjų užsienio vienetų mokesčių metų pajamos skaičiuojamos nuo nepaskirstyto pelno, skaičiuojama, kiek mažiau buvo sumokėta mokesčių užsienyje lyginant su ta suma, kuri būtų apskaičiuota pagal Vokietijos mokesčių įstatymus. Gautas skaičius laikomas dividendų paskirstymu kitais mokesčiais metais. Vokietijoje mokestis, mokamas už pajamas, gražinamas, jei dividendai ar kapitalo prieaugis parduodant kontroliuojamųjų užsienio vienetų akcijas gaunami ne vėliau kaip per ketverius metus.

Pagal 2000 metų Mokesčių minimizavimo įstatymą (angl. *Tax Reduction Act*), įtvirtinti tokie kontroliuojamųjų užsienio vienetų apmokestinimo pokyčiai taisyklėse, kurie įsigaliojo nuo 2001 metų: mažais mokesčiais laikomi tokie mokesčiai, kurie sudaro jau nebe 30, o 25 procentus Vokietijoje taikomų mokesčių tarifų. Be to, kontroliuojamuoju užsienio vienetu laikoma bet kokia nereziduojanti kompanija, kurioje Vokietijoje reziduojantys mokesčių mokėtojai tiesiogiai ar netiesiogiai (įskaitant ir bendrąją nuosavybę) turi daugiau nei 10 procentų balsų (nebe 50 procentų) ar teisių į paskirstytąjį pelną.²⁰⁹

6. 3. Plonos kapitalizacijos taisyklės

Plonos kapitalizacijos taisyklės taikomos tik palūkanų mokėjimams, kuriuos išmoka Vokietijoje reziduojanti kompanija pagrindiniam akcininkui, kuris neturėtų teisės į mokesčių susigrąžinimą, jei jam būtų išmokami dividendai. Jei akcininkas ar asmuo, kuris su juo yra susijęs, turi daugiau nei 25 procentus akcijų nuosavybės teise Vokietijoje reziduojančioje kompanijoje, išmokėtos palūkanos už skolintą kapitalą negali būti įtrauktos į sąnaudas, kai paskola viršija leidžiamą nuosavo ir skolinto kapitalo santykio dydį. Maksimalus leistinas skolinto ir nuosavo kapitalo santykis, kai skolinama su fiksuota palūkanų norma, buvo 3 su 1, kai paskola galėjo būti gauta tokiomis pačiomis sąlygomis iš nesusijusios trečiosios šalies arba banko. Pagal taisyklės, skaičiuojamas tik akcininko turimos nuosavybės ir tik akcininko suteiktos paskolos santykis. Nuosavybė – tai akcininkų fondai (konkrečiau – įstatinis kapitalas), rezervai ir išsaugotos pajamos

²⁰⁹ ROHATGI, R. *Basic International Taxation*. The Netherlands: Kluwer Law International Distribution Centre, 2002, p. 383 – 384;

praėjusių finansinių metų pabaigoje. Į skolos sąvoką patenka trečiųjų šalių skolos, kurios viena kitą neutralizuoja (angl. *back-to-back arrangements*) teisių ir pareigų prasme.

Aukštesnis limitas (9 su 1) buvo taikomas reziduojančiai holdingo kompanijai. Siekiant pritaikyti plonos kapitalizacijos taisykles, kompanija turi turėti mažiausiai dviejų vienetų nuosavybės reziduojančiose ar užsienio kompanijose ir daugiau nei 75 procentus visų jos pajamų turi sudaryti pajamos, gautos iš tokio dalyvavimo. Hibridiniams skolos instrumentams (konvertuojamosios obligacijos, pelno dalijimosi obligacijos, tyliosios partnerystės, pelno dalijimosi paskolos) ir dalyvavimo paskoloms, su kintančių palūkanų normų mokėjimais (susietais su pelnu ar apyvarta) taikomas 0,5 su 1 santykis.

Perteklinės palūkanos perkvalifikuojamos į dividendus, atitinkamai ir apmokestinamos. Pagal šalies įstatymus paskola gali ir nebūti perkvalifikuojama į dividendus.

Pagal jau minėtą 2000 metų Mokesčių minimizavimo įstatymą, plonos kapitalizacijos taisyklėse sumažintas maksimalaus leidžiamo skolinto ir nuosavo kapitalo santykis nuo 3 su 1 iki 1,5 su 1 – veiklą vykdančioms kompanijoms ir nuo 9 su 1 iki 3 su 1 – holdingo kompanijoms. 0,5 su 1 santykis kintančių palūkanų normų instrumentams buvo panaikintas. Šie pakeitimai įsigaliojo nuo 2001 sausio 1 dienos.²¹⁰

6. 4. Sandorių kainodaros taisyklės

Įstatymais ir teismų praktika bei procedūromis, kurias kuria mokesčių administratoriai, Vokietijoje buvo įtvirtintos sandorių kainodaros taisyklės. Jos panašios į 1983 metų „Administravimo Principus“, kurie buvo didžiąja dalimi paremti 1979 metų EPBO ataskaita. Šie principai reikalavo, jog kiekviena kompanija generuotų adekvatų bendrąjį pelną ar kapitalo grąžą lyginant su konkurentais. Jokia kompanija neturėtų dirbti už mažesnę pelną, negu kad galima būtų tikėtis uždirbti toje verslo šakoje esant tam tikroms rinkos sąlygoms. Todėl susijusių šalių operacijos privalo būti suderintos ir su palyginamosiomis nekontroliuojamomis transakcijomis bei su prižiūrimomis komercinėmis operacijomis. Mokesčių mokėtojai yra laikomi susijusiais asmenimis, jei kuri nors iš operacijos šalių ar trečioji šalis tiesiogiai ar netiesiogiai turi bent 25 procentus nuosavybės kitame vienete ar turi kontrolės galimybes mokesčių mokėtojui.

²¹⁰ ROHATGI, R. *Basic International Taxation*. The Netherlands: Kluwer Law International Distribution Centre, 2002, p. 405 – 406;

Minėti principai leidžia taikyti bet kurį iš trijų kainodaros metodų, kurie atitinka ištiestos rankos principą, tačiau pelnu paremti metodai yra nepriimtini. Perpardavėjų ar distributorių atveju išimtinai taikomas perpardavimo kainos metodas. Be pirminių koregavimų yra vykdomi ir antriniai, kad pajamas galima būtų laikyti paslėpto pelno paskirstymu ar kapitalo persiuntimu.

Pagal Vokietijos mokesčių taisykles, pažangios kainodaros planavimas yra susijęs su sandorių kainodaros klausimais. Mokesčių administratoriai naudojami konfidencialia statistika apie autorinius honorarus ir palūkanų normas, dalinasi ta informacija su auditoriais, taip jiems pavyksta peržiūrėti įmonių sandorių kainodarą. Pažymėtina, kad mokesčių administratoriai nenaudoja užsienio statistikos tarpusavyje lygindami Vokietijos subjektus.²¹¹

Išvados

1. Mokesčių vengimas (angl. *tax avoidance*) yra plačiai paplitusi problema daugumoje mokesčių sistemų ir su šia problema susiduriama taikant praktiškai visus apmokestinimo metodus – taisyklės, nustatančios mokesčių bazę neišvengiamai turi spragų ir neatitikimų, kuriais galima pasinaudoti. Tad vienas dažniausių šios problemos sprendimo metodas yra jos sprendimas naudojantis įvairiomis antivengiminėmis doktrinomis. Antivengiminių priemonių doktrinų analizė, išskiriant kokios doktrinos labiausiai paplitusios bendrosios, o kokios kontinentinės teisės tradicijos valstybėse, darbe buvo pateikta siekiant atskleisti šių doktrinų taikymo apimtį: kas pagal kiekvieną iš jų yra labiausiai akcentuojama, kokius požymius turi atitikti veika, jog ją būtų galima kvalifikuoti kaip mokesčių vengimą, kokiais būdais ir priemonėmis yra siūloma eliminuoti sandorius, kuriais vengiama mokesčių ir kita. Šios doktrinos tarpusavyje yra susipynusios, negalima griežtai apibrėžti kiekvienos iš jų ribų, jų taikymo apimties. Daugiausiai dėmesio buvo skirta turinio viršenybės prieš formą principo (angl. *Substance over Form Principle*) doktrinai, kadangi būtent jos pagrindu Lietuvoje ir buvo suformuluota bendrosios prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos dispozicija. Šios doktrinos taikymo sritis yra plačiausia, ji turi net keletą variacijų: ekonominio turinio trūkumo, fiktyvių operacijų, pavadinimo doktrinos (angl. *lack of economic substance, sham transaction, doctrine of the label*). Tai turinio viršenybės prieš formą principo doktriną daro įvairiapusiškesnę, tobulesnę, galinčią

²¹¹ ROHATGI, R. *Basic International Taxation*. The Netherlands: Kluwer Law International Distribution Centre, 2002, p. 423 – 424;

kovoti su platesniu mokesčių vengimo atvejų ratu, būtent šios priežastys turbūt ir nulėmė jos pasirinkimą formuluojant bendrąją antivengiminę normą Lietuvoje.

2. Nors būtinuoju ir pagrindiniu mokesčių vengimo požymiu yra mokesčio mokėtojo tikslas – mokestinės naudos gavimas, kurį turi nustatyti mokesčių administratorius, tik tuomet, kai nustatomas tapatumas tarp tam tikro subjekto veikos ir Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnyje tvirtintos normos dispozicijoje numatyto mokesčių vengimo kaip teisės pažeidimo sudėties požymių visumos, galima konstatuoti mokesčių vengimo faktą. Taigi, nesant bent vieno iš šių požymių negali būti konstatuojamas ir mokesčių vengimo faktas. Tikslas yra vienas – mokestinės naudos gavimas, o mokestinės naudos išraiškos formų gali būti tiek viena (pvz., mokėjimo terminų nukėlimas), tiek kelios (pvz., mokėjimo terminų nukėlimas, mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas).

3. Turinio viršenybės prieš formą principo kaip kovos su mokesčių vengimu priemonės įtvirtinimas Lietuvoje sukėlė ir nemažai praktinių problemų:

- neužtikrinamas mokesčių teisėje teisinio aiškumo principas – mokesčių mokėtojas įgyvendindamas savo pareigą mokėti mokesčius turi teisę į aiškias ir tikslias taisykles, kuriomis vadovaudamasis tą mokesťį turi apskaičiuoti;
- neužtikrinamas teisinio tikrumo principas – kad teisingai sumokėjo mokesčius, mokesčių mokėtojas gali įsitikinti tik tuomet, kai mokesčių mokėtoją patikrina mokesčių administratorius;
- mokesčių administratoriui suteikiama per plati diskrecija, o tai gali sudaryti sąlygas piktnaudžiavimui;
- sandorių tarp susijusių asmenų – vienos iš dažniausiai pasitaikančių mokesčių vengimo schemos – problema;
- iškreiptų aplinkybių netikslaus atkūrimo problema.

4. Išanalizavus bei susisteminus antivengiminių priemonių teisinį reglamentavimą, jų doktrininį aiškinimą, remiantis bendrąja bei mokesčių teisės teorija bei mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika darbe pateikiama ir kelios pačių antivengiminių priemonių definicijos modifikacijos;

5. Ir mokesčių teisėje galioja bendra normų konkurencijos taisyklė – kai tarpusavyje konkuruoja bendroji ir specialioji normos – taikoma specialioji norma. Tačiau tam tikrais atvejais galimas ir abiejų šių normų taikymas.

6. Vokietijoje mokesčių vengimas yra laikomas nusikalstama veika, už kurios padarymą gresia laisvės atėmimo bausmė. AO 370 straipsnis yra kritikuojamas, nes jis įtvirtina ne patį reikalavimą mokėti mokesčius, o tik mokesčių įstatymų pritaikymą

pažeidimo atveju. Vokietijoje yra įtvirtintos bendrosios antivengiminės normos, kurios suformuluotos kelių antivengiminių doktrinų pagrindu, tokių kaip turinio viršenybės prieš formą principo (angl. *Substance over Form Principle*), ekonominio pagrįstumo (angl. *business purpose*) doktrinomis, draudimu piktnaudžiauti forma bei teisine konstrukcija. Vokietijoje yra įtvirtintos ir specialiosios antivengiminės priemonės – tokios pat kaip ir Lietuvoje – kontroliuojamųjų užsienio vienetų apmokestinimo taisyklės, plonos kapitalizacijos taisyklės, sandorių kainodaros taisyklės.

Santrauka

ANTI-AVOIDANCE MEASURES IN LEGAL REGULATION AND ITS PRACTICAL APPLICATION PROBLEMS

Magistro *darbo objektas* - Lietuvos Respublikos norminiuose mokesčių teisės aktuose įtvirtintos prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos: jų doktrininis aiškinimas bei analizė, jų taikymas mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų praktikoje. Pagrindinis dėmesys skiriamas turinio viršenybės prieš formą principui, kaip bendrajai prieš mokesčių vengimą nukreiptai normai ir specialiosioms antivengiminėms priemonėms – pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo (plonos kapitalizacijos – angl. *thin capitalization*) taisyklėms, kontroliuojamųjų užsienio vienetų apmokestinimo taisyklėms, sandorių kainodaros (angl. *transfer pricing*) taisyklėms, ūkinių operacijų, atliekamų su tikslinėse teritorijose registruotais asmenimis, apmokestinimas.

Darbo tikslai - išanalizuoti antivengiminių priemonių teisinį reglamentavimą bei atskleisti jo praktinio taikymo problemas. *Darbo uždaviniai*: atskleisti turinio viršenybės prieš formą principo įtvirtinimo įstatyme istorinę raidą; išanalizuoti jį įtvirtinančias teisės normas, atskleisti mokesčių vengimo kaip teisės pažeidimo sudėties analizę, o taip pat pateikti turinio viršenybės prieš formą principo taikymo tvarką mokesčių administratoriui

apskaičiuojant mokėtinus mokesčius; išnagrinėti Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose įtvirtintas specialiąsias antivengimines normas, identifikuoti jas, suformuluoti ir išanalizuoti atskirų priemonių, nukreiptų prieš mokesčių vengimą, sampratą, pasitelkiant teisinį reglamentavimą, atskleisti jų turinį; nustatyti bendrųjų ir specialiųjų antivengiminių priemonių santykį; išanalizuoti ir susisteminti mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktiką; pateikti siūlymus bei pastabas dėl teisinio reglamentavimo tobulinimo; pateikti lyginamąją analizę su Vokietijoje įtvirtintomis antivengiminėmis priemonėmis.

Magistro darbas *gali būti naudingas* teisės studentams, teisininkams teoretikams ir praktikams, verslininkams, mokesčių teisės konsultantams.

Summary

ANTI-AVOIDANCE MEASURES IN LEGAL REGULATION AND ITS PRACTICAL APPLICATION PROBLEMS

The object of the master thesis – norms, which are embeded in Lithuanian Republic tax laws and which are against tax avoidance: their doctrinal explanation and analysis, their practical appliance in a light of institutions, which solve taxing disputes. Main consideration is paid to substance over form principle, which is a general anti-avoidance rule and to specific anti-avoidance rules – thin capitalization rules, controlled foreign corporations imposition rules, transfer pricing rules, transactions with organizations, which operate in tax-heavens, imposition. The two objectives of this dissertation are as follows: to analyse anti-avoidance measures embeded in tax laws and unfold their practical implication problems. In order to reach the goal, further tasks were set: to unfold substance over form principles historical embedment evolution in laws; to analyse law rules, which embed this principle, to unfold tax avoidance composition as violation of law analysis and also to present the order of substance over form principle application, when tax authority has to impose a tax; to study special anti-avoidance rules, which are infixed in Lithuanian Republic tax laws, identify these rules, formulate and analyse sepearate definitions of measures pointed against tax avoidance, conception, by employing law rules, to unfold their substance; to estimate relationship between general and specific anti-

avoidance rules; to analyse and structure practice of institutions, which solve taxing disputes; to make offers and comments on laws perfection; to present a comparative analysis with German anti-avoidance measures.

This master thesis could be useful to students studying law, lawyers theoreticians and practitioners, businessmen, tax law consultants.

Literatūros sąrašas

Norminiai teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (su pakeitimais ir papildymais), Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014 (1992-11-30);

2. Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso patvirtinimo ir įsigaliojimo įstatymas. Baudžiamasis kodeksas. Valstybės žinios, 2000-10-25, Nr. 89-2741;

3. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2000-09-06, Nr. 74-2262;

4. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 26, 35, 208, 209, 210, 211, 237, 292, 320 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas. Valstybės žinios, 1996-04-23, Nr. 1-1297; 1996-05-08, Nr. 41-990;

5. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 1985, Nr. 1-1;

6. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. Valstybės žinios, 1964-07-10, Nr. 19-138;

7. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 2004-04-28, Nr. 63-2243;

8. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais), Valstybės Žinios, 2002, Nr. 73-3085;

9. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38(1), 50, 52(1), 56(1) straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26(2) straipsniu įstatymas. Valstybės žinios, 2002-06-28, Nr. 65-2628;

10. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės Žinios, 2002, Nr. 35-1271;

11. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110-3992;

12. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001-11-28, Nr. 99-3515;

13. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 17, 26, 261, 27, 29, 30, 31, 32, 33, 37, 38, 39, 391, 49, 50, 52, 54, 55, 56, 57, 58 straipsnių papildymo ir pakeitimo bei papildymo 271, 272, 291, 521, 561 straipsniais ir 47, 48 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymas. Valstybės žinios, 1998-07-31, Nr. 68-1978;

14. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 25, 39, 49, 50, 52, 54, 55, 56 straipsnių pakeitimo ir papildymo 39(1) straipsniu įstatymas. Valstybės žinios, 1997-02-26, Nr. 17-362;

15. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 49 ir 50 straipsnių pakeitimo įstatymas. Valstybės žinios, 1997-03-28, Nr. 27-622;

16. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 1995-07-26, Nr. 61-1525;

17. Lietuvos Respublikos pridėtosios vertės mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 1994-01-12, Nr. 3-40;

18. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2005 m. sausio 20 d. įsakymas *Dėl Lietuvos Respublikos finansų ministro 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*, Nr. 1K-025, Valstybės žinios, 2005-01-27, Nr.12-394;

19. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. rugpjūčio 16 d. įsakymas *Dėl Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymo Nr. 344 „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“ pakeitimo*, Nr. 1K-291, Valstybės Žinios, 2004, Nr. 92-3379;

20. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 4 d. įsakymas *Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos*

Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių, Nr. 1K-123, Valstybės Žinios, 2004, Nr. 58-2074;

21. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimas *Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo*, Nr. 1575. Valstybės Žinios, 2003, Nr. 116-5289;

22. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. spalio 21 d. nutarimas *Pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto arba Lietuvos nuolatinio gyventojų pajamas tvarka; Pajamų, neįtraukiamų į pozityvias pajamas, rūšys*, Nr. 1657, Valstybės Žinios, 2002, Nr. 102-4560;

23. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. balandžio 11 d. įsakymas *Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo*, Nr. 94, Valstybės Žinios, 2002, Nr. 41-1544;

24. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymas *Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo*, Nr. 344, Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110-4021.

25. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2003 m. rugsėjo 1 d. įsakymas *Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2002 m. rugsėjo 4 d. įsakymo Nr. 258 „Dėl Lietuvos vieneto arba per nuolatinę buveinę veikiančio užsienio vieneto tikslinėse teritorijose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems užsienio vienetais išmokamų išmokų (išskyrus išmokas už materialines vertybes, jeigu Lietuvos vienetas arba nuolatinė buveinė turi dokumentus, patvirtinančius šių vertybių įvežimą) pripažinimo leidžiamais atskaitymais įrodymų pateikimo vietos mokesčių administratoriui taisyklių patvirtinimo pakeitimo*, Nr. V-242;

Specialioji literatūra

26. ABRAMAVIČIUS, A., *et al.* *Baudžiamoji teisė. Bendroji dalis: vadovėlis*, trečiasis pataisytas ir papildytas leidimas. Vilnius: Eugrimas, 2003, 503 p.;

27. ANDRUŠKEVIČIUS, A. *Administracinės teisės principai ir normų ribos*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2004, 271 p.;

28. BOGDANOVIČIUS, S. *Ofšorinės firmos versle: schemos, apžvalgos, patarimai*. Vilnius: S. Bogdanovičiaus informacinis biuras, 1999;

29. BUŠKEVIČIŪTĖ, E., *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 2003, 332 p.;

30. BUŠKEVIČIŪTĖ, E., PUKELIENĖ, V. *Valstybės mokesčių sistema*, Kaunas: Technologija, 1998;

31. GAIDELYS, V. *Ofšoriniai centrai Lietuvos įmonių tarptautinėje prekyboje*. Daktaro disertacijos santrauka, Kaunas: Kauno technologijos universitetas, 2003;

32. GLUCHOWSKI, J. Mokesčio oazės (rojaus) esmė ir požymiai. *Teisė*, 2004, Nr. 50;
33. KONTRIMAVIČIŪTĖ, J. Kiek uždirbta svetur? Užkardas mokesčių vengimui – pozityviųjų pajamų apmokestinimas (1). *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2003, Nr. 3;
34. KONTRIMAVIČIŪTĖ, J. Kiek uždirbta svetur? Užkardas mokesčių vengimui – pozityviųjų pajamų apmokestinimas (2). *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2003, Nr. 6;
35. KVIETKAUSKAS, V., KINDERYS, A., VILUVEITAS, V. *Tarptautinių žodžių žodynas*. Vilnius: Vyriausioji enciklopedijų redakcija, 1985, 528 p.;
36. LAUŽIKAS, E., MIKELĖNAS, V., NEKROŠIUS, V. *Civilinio proceso teisė: vadovėlis*, I tomas. Vilnius: Justitia, 2003, 512 p.;
37. LINGIS, L., KAPITANOVAS, D. Sandorių su asociuotais ir kontroliuojančiais asmenimis mokestiniai aspektai ir deklaravimas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2007, Nr. 11, p. 26;
38. MARCIJONAS, A., SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003, 288 p.;
39. MEDELIENĖ, A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese. *Teisė*, 2004, Nr. 53;
40. MISIŪNAS, I., GUZELIENĖ, D. Pajamų ir leidžiamų atskaitymų pripažinimas sandoriuose su tikslinėse zonose registruotomis įmonėmis. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2004, Nr. 12;
41. Mokestinių ginčų nagrinėjimo praktika Mokestinių ginčų komisijoje. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2004, Nr. 7 – 8;
42. PALIJANSKAS, M. Mokesčių planavimo teisinis reguliavimas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2003, Nr. 11;
43. PAULAUSKAS, A. *Mokesčių administravimas. Mokestiniai ginčai*. Paskaitų medžiaga, 2007;
44. PETKEVIČIŪTĖ, A. *Turinio viršenybės prieš formą koncepcija Lietuvos mokesčių sistemoje. Turinio viršenybės prieš formą koncepcijos kaip bendros prieš mokesčių nukreiptos teisės normos santykis su specialių mokesčių įstatymų prieš mokesčių vengimą nukreiptomis normomis – praktinio taikymo problemos*. Magistro darbas, 2006;
45. RĖKSNYS, J. Užkardas naujiesiems „intelektualams“. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2002, Nr. 9;
46. ROHATGI, R. *Basic International Taxation*. The Netherlands: Kluwer Law International Distribution Centre, 2002, 704 p.;

47. STUGYS, K., GALDIKAS, K., VENSLOVAS, I., SAKALAUSKAS, A. - *Ofšorinis verslas*. Vilnius: Kredito brokeris, 2001, 57 p.;

48. THURONYI, V. *Comparative Tax Law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003, ISBN 90-411-9923-3, 408 p.;

49. VAIŠVILA, A. *Teisės teorija: vadovėlis*. Vilnius: Justitia, 2000, 376 p.;

50. VILDŽIŪNAITĖ, V. Svainiai moka mažiau? Kaip skaičiuoti pelno mokesčių sandoriuose tarp susijusių asmenų. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2002, Nr. 7 – 8;

Praktinė medžiaga

51. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus 2003 m. sausio 20 d. nutartis c.b. *Marijampolės apskrities valstybinė mokesčių inspekcija v. UAB „Kraitinė“*, Nr. 3K-3-62/2003, kat. 15.2.1.2; 45.5;

52. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. gruodžio 19 d. nutartis a.b. *I. B. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, A⁸ – 1844 – 05, kat. 9.1; 65.1;

53. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. rugsėjo 13 d. nutartis a.b. *Galina Ogankova v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, A¹⁰ – 1019/2005, kat. 9.5;

54. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo 2005 m. birželio 23 d. nutartis a.b. *Genovaitė Motiejūnienė v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, A⁶ – 741 – 05, kat. 9.7; 9.7.1;

55. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo 2005 m. balandžio 8 d. nutartis a.b. *J. Š. gamybos – paslaugų įmonė „Šakys“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A² - 431 – 05, kat. 9.1; 9.3;

56. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo 2005 m. sausio 14 d. nutartis a.b. *P.V. IĮ. v. Vastybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A⁴-21-2005, kat. 11.1, 11.3;

57. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo 2005 m. sausio 12 d. nutartis a.b. *V. K. prekybos įmonė „Vita“ v. Vastybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A⁸ – 51 – 05, kat. 9.3; 65.1;

58. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo 2004 m. lapkričio 15 d. nutartis a.b. *UAB „Kelena“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A¹⁴-893-04, kat. 11.2; 11.3;

59. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. plenarinės kolegijos nutartis a.b. *UAB „Tauja“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A¹¹ – 355/2004, kat. 11.2, 11.3;

60. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo 2004 m. rugsėjo 21 d. nutartis a.b. *UAB "Baltijos bunkeravimo agentūra" v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A¹⁵ – 766/2004, kat. 11.3;

61. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo 2003 m. gruodžio 15 d. plenarinės sesijos nutartis a.b. *UAB "Palink" v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A¹¹-648-2003, kat. 11.2;

62. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo 2003 m. spalio 17 d. nutartis a.b., Nr. A⁵ – 621/2003;

63. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo 2002 m. vasario 24 d. nutartis a.b. *BĮ UAB "Lietpack" v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A⁸ - 27 – 03, kat. 11.2; 11.4;

64. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. gruodžio 1 d. sprendimas a.b. *UAB „B2“ v. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. S-472-(7-475-2005), kat. 8.1.6.;

65. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. lapkričio 10 d. sprendimas a.b. *UAB „NI“ v. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. S-447-(7-450-2005), kat. 9.3.;

66. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. rugpjūčio 18 d. sprendimas a.b. *UAB „MI“ v. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. S-386-(7-370-2005), kat. 9.3.;

67. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. birželio 10 d. sprendimas a.b. *UAB „LI“ v. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. S-282-(7-270/2005), kat. 8.1.6.;

68. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. balandžio 21 d. sprendimas a.b. *N. L. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. S-202-(7-143-2005), kat. 9.1.;

69. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. lapkričio 10 d. sprendimas a.b. *UAB „LI“ v. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. S-579-(7-530/2004), kat. 11.3.;

Elektroniniai dokumentai

70. *Abgabenordnung (AO)* [interaktyvus], Geltung ab 01.01.1977, FNA: 610-1-3; neugefasst durch B. v. 01.10.2002 BGBl. I S. 3866, 2003 I S. 61; zuletzt geändert durch Artikel 4 G. v. 08.04.2008 BGBl. I S. 666. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 25 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.buzer.de/gesetz/1966/a28076.htm>>;

71. ALEKNA, M. Ofšorinių kompanijų pritaikymas versle. In *Verslo banga* [interaktyvus], 2002. [Žiūrėta 2007 m. gruodžio 9 d.]. Prieiga per internetą: <<http://verslas.banga.lt/lt/patark.full/3c0377e96a406>>;

72. BARTUSEVIČIENĖ, K. Palūkanos ne visada yra leidžiami atskaitymai. In *Apskaitos ir mokesčių apžvalga* [interaktyvus], 2005, Nr. 5 [Žiūrėta 2007 m. gruodžio 18 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.paciolis.lt/index.php?cid=30229>>;

73. CRAFT, T. L. *Tax abuses* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008 m. vasario 15 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.taxrisk.com/Sham.shtml>>;

74. Jungtinių Amerikos Valstijų Aukščiausiojo teismo 1935 m. sausio 7 d. sprendimas byloje 293 US 465, *Gregory v. Helvering (1935)* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://caselaw.lp.findlaw.com/scripts/getcase.pl?navby=CASE&court=US&vol=293&page=465>>;

75. JUREVIČIUS, R. *et al. Mokesčiai ir teisė: Informacinis biuletenis* [interaktyvus], 2004-01-16, Nr. 14 [Žiūrėta 2007 m. gruodžio 19 d.]. Prieiga per internetą: <www.litlex.lt/portal/papildomiok/2003%2012-newsletter-final-LT.doc>;

76. JUREVIČIUS, R., BALČIŪNAS, G., BARTKUS, G. *Verslo sąlygos Lietuvoje. Teisės ir mokesčių apžvalga* [interaktyvus], 2007 [Žiūrėta 2007 m. gruodžio 18 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.jbblegal.lt/upload/doc/lt/LIT_DB_2007-final.pdf>;

77. LIETUVOS LAISVOSIOS RINKOS INSTITUTAS LR mokesčių administravimo įstatymo projekto analizė ir išvados [interaktyvus], 2003 rugsėjis. [Žiūrėta 2008 m. kovo 29 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrinka.lt/Tyrimai/Mokest/Mokadmin.phtml>>;

78. LIETUVOS LAISVOSIOS RINKOS INSTITUTAS, *Knyga 2000 - 2004 metų Seimo nariams ir rinkėjams* [interaktyvus], 2000-06-20. [Žiūrėta 2008 m. kovo 22 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai/mokesciai_ir_mokesciu_administravimas/2411>;

79. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras. Parengė: VMI Mokesčių Informacijos Centras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007 m. gruodžio 9 d.]. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000039733>>;

80. LIKHOVSKI, A. *Formalism and Israeli Anti-Avoidance Doctrines in the 1950s and 1960s* [interaktyvus], Tel Aviv University - School of Law, 2004-06-15 (TILEY, J.

Studies in the History of Tax Law, p. 77-339, Hart Publishing, 2004). [Žiūrėta 2008 m. vasario 19d.]. Prieiga per internetą: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=564521#PaperDownload>;

81. MANCHIA, A., NIAS, P. M. W. *EU Anti-Avoidance Principle – Indirect Tax* [interaktyvus], McDermott Will and Emery, 2006-04-20. [Žiūrėta 2008 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.mwe.com/index.cfm/fuseaction/publications.nldetail/object_id/1577e235-964a-4fef-8228-85db7db58a98.cfm>;

82. MARCINKEVIČIUS, L. *Darbuotojas ar vykdančias individualią veiklą asmuo: teisingo atribojimo reikšmė* [interaktyvus], 2005-08-01. [Žiūrėta 2008 m. kovo 23 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.juridicon.lt/index.php?-1228736131>>;

83. Mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. VMI Mokesčių Informacijos Centras, 2007 lapkričio 30 d. [Žiūrėta 2007 m. gruodžio 18 d.]. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000040008&tree_id=1000007320>;

84. BOWEN, T. E. *Substance-over-form doctrine in multistate taxation* [interaktyvus], The Tax Adviser, 2005-10-01. [Žiūrėta 2008 m. vasario 13 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.allbusiness.com/accounting-reporting/corporate-taxes/560536-1.html>>;

85. CRAFT, T. L. *Doctrines of Substance Over Form, Economic Substance, Economic Reality, Business Purpose and Sham Transactions* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008 m. vasario 11 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.taxrisk.com/Doctrines.shtml>>;

86. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės *1999 m. veiklos ataskaita; 2000 m. veiklos ataskaita; 2001 m. veiklos ataskaita* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008 m. kovo 26 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.mgk.lt/index.php?m0=item20031228235305>>;

87. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės *2002 m. veiklos ataskaita; 2003 m. veiklos ataskaita*; [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008 m. kovo 26 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.mgk.lt/index.php?m0=item20031228235305>>;

88. NAKAMURA, K. M., HOGROIAN, F. *Under the watchful eye of state tax administrators: the business-purpose doctrine* [interaktyvus], The Tax Adviser, 2002-09-01. [Žiūrėta 2008 m. vasario 12 d.]. Prieiga per internetą: <http://goliath.ecnext.com/coms2/summary_0199-2036068_ITM>;

89. PALIJANSKAS, M. *Mokesčių planavimas: neetiškas ir žalingas?* [interaktyvus]. Pranešimas iš tarptautinės konferencijos "Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui", 2002

m. gruodžio 5-6 d., Vilnius. [Žiūrėta 2008 m. kovo 22 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.freema.org/Pranesim/palijanskas.phtml>>;

90. PAULAUSKAS A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu, *Viešoji politika ir administravimas*, Nr. 15, 2006. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras [interaktyvus]. [Žiūrėta] 2007 12 18. Prieiga per internetą: <www.mruni.lt/lt/padaliniai/centrai/leidybos_centras/leidiniai/dl_n.php?file=5203&id=1442>;

91. PAULAUSKAS, A. Mokesčio objekto išreiškimo į bazę problemos [interaktyvus]. *Teisė: mokslo darbai*, Nr. 51, 2004 [Žiūrėta 2008 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.leidykla.vu.lt/inetleid/teise/51/straipsniai/str9.pdf>>;

92. PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimas. In *Mokesčių žinios* [interaktyvus], 2006-02-06, Nr. 6 (468). [Žiūrėta 2008 m. balandžio 12 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.mzinios.lt/lt/2006-02-08/straipsniai/mokesciu_teise/mokesciu_vengimas.html>;

93. PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimas. In *Mokesčių žinios* [interaktyvus], 2006-02-13, Nr. 7 (469). [Žiūrėta 2008 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.mzinios.lt/lt/2006-02-13/straipsniai/mokesciu_teise/mokesciu_vengimas.html>;

94. PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimas. In *Mokesčių žinios* [interaktyvus], 2006-02-20, Nr. 8 (470). [Žiūrėta 2008 m. balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.mzinios.lt/lt/2006-02-25/straipsniai/mokesciu_teise/mokesciu_vengimas.html>;

95. PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimas. In *Mokesčių žinios* [interaktyvus], 2006-02-27, Nr. 9 (471). [Žiūrėta 2008 m. balandžio 26 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.mzinios.lt/lt/2006-03-03/straipsniai/mokesciu_teise/mokesciu_teise/mokesciu_vengimas.html>;

96. PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. In *Viešoji politika ir administravimas* [interaktyvus]. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2006, Nr. 15. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 14 d.]. Prieiga per internetą: <www.mruni.lt/lt/padaliniai/centrai/leidybos_centras/leidiniai/dl_n.php?file=5203&id=1442>;

97. PAULIKAITĖ, G. *Mokesčių administravimas netaps palankesnis verslui* [interaktyvus]. Interviu su Seimo nariu R. Palaičiu. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 25 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.klaipeda.daily.lt/dialog.print.php?id=1081881628>>;

98. POŠKAITĖ, D., NOVIKOVAS, M. Pelningumo rodiklių naudojimas siekiant nustatyti sandorių tarp asociuotų asmenų kainodarą. In *Ekonomika* [interaktyvus], 2006, Nr. 76, p. 71. [Žiūrėta 2007-12-18]. Prieiga per internetą: <http://www.leidykla.eu/fileadmin/Ekonomika/76/Dalia_Poskaite__Martynas_Novikovas.pdf>;

99. SOPER, P. *On the Relation between Form and Substance in Law* [interaktyvus], *Ratio Juris*, 20 tomas, Nr. 1, 2007-04, p. 56-65. [Žiūrėta 2008 m. vasario 15 d.] Prieiga per internetą: <<http://www.blackwell-synergy.com/doi/pdf/10.1111/j.1467-9337.2007.00347.x>>;

100. TASANEN, K. *Differences between Tax Avoidance and Tax Evasion* [interaktyvus], Albinet Media Services, 2008. [Žiūrėta 2008 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <<http://albinet.com/articles/offshore-company/taxes>>;

101. VAINIENĖ, R. Įstatymai už įstatymo ribų. In *Mokesčių žinios* [interaktyvus], 2002-05-27. [Žiūrėta 2008 m. kovo 30 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.freema.org/Straipsn/Admin.phtml>>;

102. VASILIAUSKAS, V. *Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. Optimizuoti ar vengti?* [interaktyvus], 2006-05-21. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.buhalteris.lt/index.php?cid=819&new_id=650>;

103. WEISBACH, D. A. *An Economic Analysis of Anti – Tax Avoidance Doctrines* [interaktyvus], The University of Chicago Law School, May 17, 2002 [Žiūrėta 2008 m. vasario 11 d.]. Prieiga per internetą: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=228536#PaperDownload>;

104. WIKIPEDIA, *Blankettdelikt* [interaktyvus]. In: Wikipedia, Die freie Enzyklopädie. Bearbeitungsstand: 10. November 2007, 23:12 UTC. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 7 d.]. Prieiga per internetą: <<http://de.wikipedia.org/w/index.php?title=Blankettdelikt&oldid=38831843>>;

105. WIKIPEDIA, *Steuerhinterziehung* [interaktyvus]. In: Wikipedia, Die freie Enzyklopädie. Bearbeitungsstand: 5. April 2008, 08:09 UTC. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 7 d.]. Prieiga per internetą: <<http://de.wikipedia.org/w/index.php?title=Steuerhinterziehung&oldid=44768792>>;

106. WIKIPEDIA, *Steuerstraftat* [interaktyvus]. In: Wikipedia, Die freie Enzyklopädie. Bearbeitungsstand: 25. Februar 2008, 21:52 UTC. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 8 d.]. Prieiga per internetą: <<http://de.wikipedia.org/w/index.php?title=Steuerstraftat&oldid=42991622>>;

107. WIKIPEDIA, *Vergehen* [interaktyvus]. In: Wikipedia, Die freie Enzyklopädie. Bearbeitungsstand: 5. März 2008, 15:20 UTC. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 19 d.]. Prieiga per internetą: <<http://de.wikipedia.org/w/index.php?title=Vergehen&oldid=43339940>>;

Travaux préparatoires

108. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo projektas. Parengė: Biudžeto ir finansų komitetas, 2004-03-25, Nr. IXP-3196(2SP);

109. Mokesčių administravimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas. Parengė: Lietuvos Respublikos finansų ministerija, 2004-01-15, Nr. IXP-3196.

