

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Privatinės teisės katedra

Tomo Juknio  
V kurso, finansų ir mokesčių teisės  
studijų šakos studento

Magistro darbas

**Mokesčių vengimas: būdai ir vertinimas Lietuvos teisinėje sistemoje**  
**Tax Avoidance: Methods and Assessment in the Lithuanian Legal System**

Vadovas: doc. dr. Martynas Endrijaitis  
Recenzentas: lekt. dr. Gediminas Užubalis

Vilnius  
2023

## ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojama mokesčių vengimo samprata, būdai ir vertinimas Lietuvos teisinėje sistemoje. Darbe koncentruojamasi į mokesčių vengimo institutą, kuris ir yra šio tyrimo objektas. Taip pat tyrime skiriamas dėmesys mokesčių slėpimo ir mokesčių planavimo institutų aiškinimui bei jų atribojimui nuo mokesčių vengimo. Šio tyrimo tikslas yra atskleisti mokesčių vengimo sampratą, įtvirtintą teisinėje doktrinoje, bei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Europos Teisingumo Teismo formuojamoje praktikoje, vertinant mokesčių vengimo atvejus, todėl daug dėmesio yra skiriama teismų praktikos analizei bei jos aiškinimui.

**Pagrindinės sąvokos:** Mokesčių vengimas, mokesčių mokėtojas, mokesčių administratorius, mokestinė nauda.

This research analyzes the concept, ways, and assessment of tax evasion in the Lithuanian legal system. The work focuses on the tax evasion institute, which is the object of this study. The study also pays attention to the interpretation of the tax evasion and tax planning institute and their separation from tax evasion. The purpose of this study is to reveal the concept of tax evasion, established in the legal doctrine, and in the formation of the Supreme Administrative Court of Lithuania, the Commission for Tax Disputes under the Government of the Republic of Lithuania and the European Court of Justice. in practice, assessing cases of tax evasion, therefore a lot of attention is paid to the analysis of court practice and its interpretation.

**Keywords:** Tax evasion, tax payer, tax administrator, tax benefit.

## TURINYS

IŽANGA.....	4
1. MOKESČIŲ VENĖGIMAS.....	7
2. BENDROJI IR SPECIALIOSIOS ANTIVENĖGINĖS NORMOS LIETUVOS MOKESTINĖJE TEISĖS SISTEMOJE.....	10
2.1. Bendroji antivengiminė norma Lietuvos mokestinėje sistemoje.....	10
2.2. Specialiosios antivengiminės normos Lietuvoje mokestinėje sistemoje.....	16
2.2.1. Plonos kapitalizacijos taisyklė Lietuvoje.....	16
2.2.2. Kontroliuojamų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklė.....	17
2.2.3. Sandorių kainodaros taisyklė.....	18
2.2.4. Išmokų tikslinių teritorijų vienetams nepripažinimo taisyklė.....	19
2.3. Specialiųjų teisės normų atribojimas nuo bendrosios antivengiminės normos.....	20
3. MOKESČIŲ SLĖPIMAS.....	21
3.1. Mokesčių slėpimo samprata.....	21
3.2. Mokesčių vengimo santykis su mokesčių slėpimu.....	23
4. MOKESČIŲ PLANAVIMAS.....	25
4.1. Mokesčių planavimo aiškinimas.....	25
4.2. Mokesčių vengimo santykis su mokesčių planavimu.....	26
5. EUROPOS SAJUNGOS INICIATYVOS KOVOJANT SU MOKESČIŲ VENĖGIMU.....	28
6. MOKESČIŲ VENĖGIMO BŪDAI IR VERTINIMAS LIETUVOS TEISMŲ SUFORMUOTOJE PRAKTIKOJE.....	31
IŠVADOS.....	37
ŠALTINIŲ SARAŠAS.....	39
SANTRAUKA.....	44
SUMMARY.....	45

## IŽANGA

Kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos (Mokesčių administravimo įstatymas 8 str. 1 d.). Mokesčių mokėjimas yra neišvengiama prievolė kiekvienam visuomenės nariui. Mokesčių administravimo procedūras reglamentuoja Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Lietuvoje atsakinga už mokesčių administravimą yra – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, kuri ir yra mokesčių administratorius. VMI prie FM kaip institucijos pagrindinis tikslas yra užtikrinti sklandų valstybės biudžeto surinkimą, tai yra skatinti, jog mokesčių mokėtojai teisingai apskaičiuotų jiems privalomus mokesčius, tinkamai juos deklaruotų ir sumokėtų į valstybės biudžetą. Mokesčių administratorius vykdomomis veiklomis siekia – gerinti mokesčių administravimą, mažinti šešėlinės ekonomikos mastą – mokesčių vengimo atvejus.

Mokesčių reguliavimo procese yra labai svarbu atriboti mokesčių planavimą, mokesčių vengimą ir mokesčių slėpimą bei nesusipainioti šiose kategorijose. Tiek mokesčių vengimas, tiek slėpimas gali mokesčių mokėtojui užtraukti vienos ar kitos rūšies atsakomybę, todėl labai svarbu mokesčių administratoriui tinkamai atriboti šiuos institutus, aiškinantis individualų atvejį. Šiame darbe pagrindinis dėmesys bus skiriamas mokesčių vengimo institutui. Mokesčių mokėtojai siekiant mokestinės naudos pritaiko įvairius vengimo mechanizmus. Verta paminėti, jog vyrauja neapibrėžtas sąrašas mokesčių vengimo būdų, pavyzdžiui beprocenčių paskolų suteikimas akcininkams, pelno iškėlimas į lengvatinių mokesčių valstybes, neapmokestintų lėšų bandymas pripažinti paskolos ar dovanojimo sandoriais, priedangos sandorių sudarymas ir t.t.

**Darbo temos aktualumas:** remiantis Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnybos duomenimis per 2021 metus tarnybos pareigūnai užbaigė daugiau nei 150 ikiteisminių tyrimų, šiuose atvejuose padaryta žala siekė beveik 100 mln. eurų iš kurių pusė sudarė žala, padaryta Lietuvos valstybės biudžetui (Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyba, 2021). Šie žalos skaičiai rodo, kad Lietuvoje vis dar egzistuoja šešėlinė politika įvairiose verslo sektoriuose bei nuolat kuriamos įvairios mokesčių vengimo schemas, apgaulingai tvarkoma įmonių apskaita, nėra apskaitomos tinkamai milijoninės pajamos, taip pat nėra išnykusi atlyginimo mokėjimo vokeliuose problema. Laikant bėgant mokesčių vengimo schemas tobulėja ir kinta, todėl, siekiant valdyti mokesčių vengimo problemą, yra aktualu

suvokti naudojamus vengimo būdus. Mokesčių vengimo atveju nukenčia kiekvienas sąžiningai mokesčius mokantis gyventojas, o valstybei tai atneša milijonines nuostolių sumas.

**Darbo tikslas:** atskleisti mokesčių vengimo sampratą, įtvirtintą teisinėje doktrinoje, bei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Europos Teisingumo Teismo formuojamoje praktikoje, vertinant mokesčių vengimo atvejus.

**Darbo uždaviniai:**

1. Išanalizuoti mokesčių vengimo sampratą ir reglamentavimą teisinėje doktrinoje.
2. Atskleisti Lietuvos teisinėje sistemoje įtvirtintas bendrąją bei specialiąsias mokesčių vengimą draudžiančias priemones bei atriboti šių normų taikymą.
3. Aptarti mokesčių slėpimo bei mokesčių planavimo institutų sampratą bei nustatyti jų santykį su mokesčių vengimu.
4. Apžvelgti Europos Sąjungos Teisingumo teismo bei kitų užsienio institucijų siūlomas iniciatyvas mokesčių vengimo sprendimo atvejais.
5. Atskleisti mokesčių vengimo būdus ir vertinimą Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Europos Teisingumo Teismo formuojamoje praktikoje.

**Darbo objektas:** mokesčių vengimas

**Darbo metodai:** magistro darbe naudojami klasikiniai teisės metodai: aprašomasis, lyginamasis, analizės, loginis, teleologinis. Aprašomasis metodas buvo naudojamas pateikiant mokesčių vengimo, slėpimo, planavimo sąvokas, analizuojant mokslinius straipsnius bei LVAT praktiką. Lingvistinis metodas darbe naudojamas analizuojant mokesčių vengimo bei kitas sąvokas įtvirtintas teisės doktrinoje. Lyginamasis ir analizės metodai darbe naudojami lyginant bei analizuojant specialiąsias ir bendrąją antivengiminę normą, taip pat mokesčių vengimo, slėpimo, planavimo sąvokas, jas reglamentuojančius įstatymus bei LVAT, MGK ir ESTT suformuotas praktikas. Loginis metodas panaudotas vertinant kitų autorių aptartus teiginius, išvadų suformulavimui. Teleologinis metodas naudojamas bendrosios antivengiminės normos įtvirtinimo mokesčių teisės aktuose tikslo nustatymui.

**Darbo originalumas:** nagrinėjama tema yra labiau siaura nagrinėta Lietuvos mokslinėje literatūroje, kovos su mokesčių vengimo aspektus disertacijoje dar 2006

tyrinėjo teisininkas Andrius Paulauskas, dėl šių priežasčių yra reikalinga detalesnė ir naujesnė mokesčių kaip vengimo reiškinių analizė.

**Svarbiausi šaltiniai:** Prie svarbiausių darbe naudojamų šaltinių galima išskirti Mokesčių administravimo įstatymą, Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartys, A. Paulausko Daktaro disertacija (2006) tema: „*Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*“.

**Darbo struktūra:** visą darbą sudaro šešios dalys. Pirmoje dalyje yra glaudžiai pristatoma bendra mokesčių mokėjimo sistema bei mokesčių vengimo instituto samprata. Antroje dalyje aprašomos teisinėje sistemoje įtvirtintos bendroji ir specialiosios antivengiminės normos. Poskyriuose atskirai paaiškinama jų samprata ir tarpusavio normų taikymo atribojimas. Dėl tyrimo apimties ribotumo aptariamos tik kelios specialiosios antivengiminės normos. Trečioji dalis plačiau apibūdina mokesčių slėpimo sampratą bei santykis su mokesčių vengimu. Ketvirtojoje dalyje plačiau aptariamas mokesčių planavimas, jo samprata. Penktoje dalyje pateikiama Europos Sąjungos Teisingumo teismo bei kitų užsienio institucijų siūlomų priemonių ir būdų mokesčių vengimo sprendimo atvejais apžvalga. Bei paskutiniame dėstymo skyriuje pateikiami mokesčių vengimo būdai ir vertinimas Lietuvos teismų suformuotoje praktikoje. Galiausiai pateikiamos išvados ir literatūros sąrašas.

# 1. MOKESČIŲ VENGIMAS

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnio pirmoje dalyje nustatyta, kad „Lietuvos biudžetinę sistemą sudaro savarankiškas Lietuvos Respublikos valstybės biudžetas, taip pat savarankiški vietos savivaldybių biudžetai“, taigi Lietuvos Respublikos biudžetas susideda iš nacionalinių pajamų, kurios yra būtinos valstybės įsipareigojimams vykdyti. Šiomis lėšomis yra finansuojamos svarbiausios valstybės socialinio aprūpinimo sritys: švietimo, mokslo, kultūros, sveikatos apsaugos, socialinio aprūpinimo bei socialinės šalpos, gamtos apsaugos programos, ūkio plėtra, valstybės valdžios ir valstybės valdymo išlaikymas bei krašto apsaugos stiprinimas. Tai reiškia, jog Lietuvos Respublikos biudžeto pajamos yra skirtos finansuoti viešuosius poreikius ir valstybės funkcijas, kurioms yra reikalingas finansavimas. Konstitucijos 127 straipsnio antrojoje dalyje įtvirtinta, kad „valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų“. Taigi mokesčiai yra vienas iš pagrindinių valstybės biudžeto šaltinių, kurie sudaro didžiąją dalį visų valstybės gaunamų pajamų. Aiškinant Konstitucijos 67 straipsnio 15 dalį galima teigti, jog mokesčiai tiek fiziniams tiek juridiniams asmenimis yra privalomi ir neatšaukiami mokėjimai, kurie yra nustatomi įstatymu ir privalo būti sumokėti nustatytu laiku į valstybės ar savivaldybės biudžetą, o išskirtiniais atvejais ir į nebiudžetinius tikslinius fondus. Todėl pabrėžtina, kad pagrindinė mokesčių funkcija yra fiskalinė – jie yra naudojami kaupiant lėšas valstybės biudžetui, kurios yra skirtos finansuoti viešuosius poreikius ir paslaugas visuomenei. Apibendrinant Konstitucijos 127 straipsnio nuostatas, kurios reglamentuoja valstybės biudžeto sistemą ir nurodo pagrindinius biudžeto finansavimo šaltinius, taip pat įtvirtintą ir kiekvieno piliečio konstitucinę pareigą – mokėti mokesčius (Konstitucinio teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas). Taip pat pažymėtina, jog nemokant mokesčių arba nesumokėjus jų laiku, valstybė praranda pajamas, o biudžeto deficitas didėja. Taigi, nemokant mokesčių ar bandant jų išvengti yra apribojamos valstybės galimybės vykdyti savo funkcijas, kurios yra gyvybiškai svarbios tiek piliečiams tiek pačiai valstybei. Svarbu pabrėžti, jog esant situacijoms kai vieni ūkinės veiklos subjektai nemoka mokesčių, tai kiti jos subjektai – sąžiningi įstatymų besilaikantys mokesčių mokėtojai atsiduria blogesnėje padėtyje, kadangi yra pažeidžiami pagrindiniai sąžiningos konkurencijos principai, kuriais yra paremta laisvoji rinka (Konstitucinio teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas). Mokesčių mokėtojams yra priskiriami tiek fiziniai ir juridiniai asmenys, tiek teisės subjektas, k įsteigtas užsienyje. O būtent ūkinė veikla apibrėžta Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymo 3 str. 21 d. suvokiama kaip komercinė, finansinė, gamybinė ar profesinė veikla,

kuri susijusi su prekėmis, jų pardavimu ar pirkimu, atmetant tuos atvejus, kada prekė yra įsigyjama asmeniniams ir ūkio poreikiams tenkinti.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) suformuotoje praktikoje nėra daug nutarčių, kuriose būtų aiškinama pati mokesčių vengimo samprata. LVAT 2003 m. sausio 2 d. sprendime sąvoką „*vengimas*“ lingvistine prasme aiškinamas kaip stengimasis išsisukti, išsisukinėjimas. Stengimasis išsisukti suvokiamas kaip tam tikras individo elgesys, grindžiamas asmens valiniu elementu – jog individas tokį veiksmą atlieka siekdamas tam tikrų jį tenkinančių pasekmių. Todėl mokesčių vengimas yra apibrėžiamas kaip sąmoninga asmens tyčinė veikla, kuri gali pasireikšti skirtingais būdais, pavyzdžiui: žinomai neteisingų duomenų pateikimas apie fizinio asmens ar įmonės pajamas, pelną ar jų naudojimas įrašant į deklaraciją, taip pat, deklaracijos nepateikimas neturint pateisinamų priežasčių, apgaulingas apskaitos tvarkymas, dokumentų klastojimas ar slėpimas. Pabrėžiama, jog svarbiausias kriterijus yra pačio mokesčių vengiančio asmens faktiškai atlikti veiksmai, kurie būtų pagrindas įrodyti, jog individas siekė visiško ar dalinio mokesčių mokėjimo išvengimo. Jeigu asmuo veikia atsitiktinai arba to neplanuodamas, būtent nesiekdamas išvengti mokesčių, tai kaltės elemento nėra norint įrodyti asmens valią taip elgtis. (Paulauskas, 2006, p. 105) Todėl mokesčių administratorius, vertindamas ar konkretus individas laikytinas mokesčių vangėju, tiek ir teismai, kurie nustato, kad asmuo vengė mokesčių, turi mokesčio vengimo aplinkybes pagrįsti įrodymais bei nustatyti tyčios egzistavimą konkrečiu atveju, jog asmuo (mokesčių mokėtojas) turėjo tikslą išvengti mokesčio.

Ekonomikos terminų žodyne „mokesčių vengimas“ (angl. *Tax Avoidance*) sąvoka aiškinama, kaip neteisėtais būdais atliekami veiksmai, kuriais vengiama mokėtinų mokesčių. Mokesčių vengimas visuomet susijęs su mokesčius reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytų taisyklių pažeidimu (Vainienė, 2005).

Nagrinėjant mokslinę teisinę literatūrą, galima pastebėti ir kitokių mokesčių vengimo apibūdinimų, pavyzdžiui, pagal teisininką Vitą Vasiliauską – mokesčių vengimas, tai teisių pažeidimas, siekiant gauti mokestinę naudą, kuri gali būti suprantama kaip mokesčių sumažinimas arba jų nemokėjimas, sukuriant įvairias apmokestinimo schemas ir pasinaudojant įstatyme įtvirtintomis nuostatomis arba lengvatomis ir tokiais būdais gaunant mokestinę naudą (Vasiliauskas 2005). Pasak teisininko Andriaus Paulausko mokesčių vengimas dažniausiai yra sunkiai nustatomas bei įrodomas įstatyme įtvirtintų mokestinių normų pažeidimas. Tokiu būdu pažeidžiant įstatymą yra keliami didelė grėsmė valstybės finansiniams interesams, taip pat pažeidžiamas vienas iš svarbiausių mokesčių teisės principų, įtvirtinančių kiekvienam individui privalomumą mokėti priklausančius

mokesčius. Taip pat pabrėžia, jog mokesčių vengimu yra pasiekama ne tik mokestinės naštos sumažinimo, tačiau ir bet kokios kitos mokestinės naudos gavimo, tokios kaip: mokesčio mokėjimo terminų atitolinimo, gražintinio mokesčio permokos padidinimo ar mokesčių permokos gražinimo terminų sutrumpinimo (Paulauskas, 2006, p. 106). Teisininkas Oleg Fedosiuk mokesčių vengimą aiškina, kaip „neteisėtą veiklą, kuriai apibūdinti paprastai naudojamos tokios sąvokos kaip piktnaudžiavimas teise, nepagrįstos mokestinės naudos siekimas, išsisukinėjimas nuo mokesčių, prieštaravimas mokesčių įstatymų esmei ir principams, nesąžiningumas, dirbtinumas, imitavimas ir pan.“ (Fedosiuk, 2017, p. 61). Taip pat vieningai apie piktnaudžiavimą yra pasisakiusi ir teisininkė Ingrida Steponavičienė, kad „mokestinio piktnaudžiavimo fakto nustatymas leidžia mokesčių mokėtojo veiksmus, siekiant mokestinės naudos, kvalifikuoti kaip mokesčių vengimą“ (Steponavičienė, 2018, p. 505). LVAT 2005 m. gegužės 7 d. nutartyje yra pažymėjęs, jog vengiant mokesčių yra realiai atliekamos komercinės operacijos, kurios, nepakeičiant jų turinio, būna atvaizduojamos sudarytoje buhalterinėje apskaitoje. Tačiau tokių atliekamų ūkinių operacijų pagrindinis tikslas yra ne numatytos ūkinės veiklos vykdymas, o piktnaudžiaujant mokesčių įstatymu mokestinės naudos gavimas.

Apibendrinant mokesčių vengimo sąvokos aiškinimą, svarbu pabrėžti, jog tai tyčinis, sąmoningas individo veiksmas – asmuo sąmoningai suvokia, jog iš jo sudaromų sandorių ar atliekamų ūkinių operacijų bus gauta mokestinė nauda ir jis jos siekia, ir tokiu veiksmu yra pažeidžiami mokestiniai įstatymai, piktnaudžiaujant galiojančia teise.

## **2. BENDROJI IR SPECIALIOSIOS ANTIVENGIMINĖS NORMOS LIETUVOS MOKESTINĖJE TEISĖS SISTEMOJE**

Nors kaip ir jau buvo minėta anksčiau mokesčių yra vengiama formaliai nepažeidžiant įstatymų, tačiau tai yra neigiamas reiškinys, kuris laikomas piktnaudžiavimu teise. Kiekviena valstybė įtraukia tam tikras nuostatas ir principus į savo mokesčių reglamentavimo teisės aktus kovojimui su mokesčių vengimu. Nacionalinis tikslas yra užtikrinti, kad mokesčių mokėtojai mokėtų savo mokesčius savo šalyje, o ne eksportuotų juos į tikslines teritorijas ar kitas jurisdikcijas, kurios yra mokestiniu požiūriu patrauklesnės. Valstybė turi priimti priemones, kad užkirstų kelią mokesčių slėpimui tikslinėse teritorijose ar kitose patrauklesnėse mokesčių jurisdikcijose. Mokesčių administravimo institucijos, vadovaudamosi teisės aktais ir taisyklėmis, užtikrina mokesčių vengimo prevenciją ir neleidžia mokesčių mokėtojams piktnaudžiauti savo teisėmis. Mokesčių vengimą draudžiančios (antivengiminės) normos skirstomos į bendrąsias (angl. *general anti-avoidance rules*) ir specialiąsias ( angl. *specific anti-avoidance rules*) pagal savo apimtį (Paulauskas, 2006, p. 107 ). Pagrindinis skiriamasis bruožas tarp pagrindinių ir specialiųjų antivengiminių normų yra toks, jog specialiosios yra taikomos konkreitiems mokesčių vengimo atvejams, kurie patenka į specialiųjų antivengiminių normų reguliavimo apimtį (MAĮ komentaras, 2022). Bendrąsias normas reikia taikyti tokiais atvejais, kai mokesčių išvengti yra siekiama tokiomis priemonėmis, kurios nėra reglamentuotas specialiomis teisės normomis. Lietuvos mokestiniuose teisės aktuose yra reglamentuota bendroji mokesčių vengimo prevencijos doktrina.

Valstybinės mokesčių inspekcijos apibendrintame MAĮ komentare taip pat yra atskleistas, bendrųjų ir specialiųjų prieš mokesčių vengimą nukreiptų normų taikymas. Pagal šias normas mokesčių administratorius turi teisę taikyti specialiąsias prieš mokesčių vengimą nukreiptas normas, net jei mokesčio mokėtojo veiksmai neatitinka MAĮ 69 straipsnyje nurodytų mokesčių vengimo požymių. Tokiais atvejais nesvarbu, ar mokesčio mokėtojas siekė mokestinės naudos, ar slėpė, iškreipė ar kitokiu būdu pakenkė mokesčių įstatymų nustatytai apmokestinimo tvarkai (Paulauskas, 2006).

### **2.1. Bendroji antivengiminė norma Lietuvos mokestinėje sistemoje**

Bendroji mokesčių vengimą draudžianti norma bei jos taikymas Lietuvos mokestinėje teisės sistemoje yra įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatymao (toliau – MAĮ) 10 straipsnyje „Turinio viršenybės prieš formą principas“ ir MAĮ 69 straipsnyje „Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio prieš viršenybės principą“. Vadovaujantis minėtais straipsniais yra reikalaujama, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė būtų

suteikiama minėtų santykių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Vadinas, pagal suformuotą įstatymų leidėjo poziciją galima pastebėti, jog pirmenybė yra teikiama tikrajam ūkinės operacijos turiniui šio turinio įforminimo atžvilgiu (LVAT 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje).

Draudimas piktnaudžiauti teise yra laikomas bendruoju teisės principu. Teisinės pasekmės, kurios yra sukuriamos piktnaudžiaujant teise yra nepripažįstamos ir neginamos. Piktnaudžiaujant mokesčių įstatymais yra dirbtinai sukuriama teisinė situacija, kuri kuria asmeniui mokestinį pranašumą kitų asmenų atžvilgiu. Įgyjant tokią mokestinę naudą yra pažeidžiami mokesčių visuotino privalomumo bei mokesčių mokėtojų lygybės principai. LVAT taip pat yra atkreipęs dėmesį, jog mokesčių mokėtojas gali pasirinkti tinkamiausią veiklos vykdymo būdą, remdamasis teisės aktų suteikiamoms galimybėmis. Mokesčių mokėtojui nėra privaloma rinktis tokio elgesio modelio varianto, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui ar atneštų didžiausią mokestinį įsipareigojimą (LVAT 2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje). LVAT ne kartą savo sprendimuose yra pažymėjęs, jog joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis mokesčių mokėtojas turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis (LVAT 2016 m. vasario 8 d. sprendimas administracinėje byloje), jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2000 m. gruodžio 14 d. sprendimas). Todėl vien ta aplinkybė, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas tam tikrus sandorius ar atlikdamas ūkines operacijas įgijo mokestinį pranašumą, savaime nėra galima konstatuoti, jog tai atlikta piktnaudžiaujant turimomis mokesčių mokėtojo teisėmis. Todėl mokesčių administratorius turi nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri leistų patvirtinti, jog vienintelis sandorių tikslas sietinas su mokesčių pranašumo įgijimu (LVAT 2015 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje). Taigi nors ir asmuo turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti jam tinkamą teisėtą veiklos modelį, tačiau teisės doktrinoje ir teismų praktikoje taip pat pripažįstama, jog asmuo, įgyvendindamas savo teises ir naudodamasis savo laisvėmis, privalo laikytis Konstitucijos ir kitų įstatymų, nevaržyti žmonių teisių ir laisvių. Teisė neturėtų ginti asmens, kuris piktnaudžiauja mokesčių teisės aktais. Konstitucinis Teismas 2003 m. lapkričio 17 d. nutarime yra pažymėjęs, kad mokesčiai turi būti apskaičiuojami sąžiningai, kad draudžiama mokesčio įstatymo nustatytą prievolę pažeisti piktnaudžiavimu, esant piktnaudžiavimui mokesčio administratorius, nustatydamas

mokesčio bazę, atkuria iškreiptas ar slepiamas aplinkybes, pripažįstamas, jog mokėtojas turi konstitucinę pareigą sąžiningai mokėti mokesčius. Pabrėžtina, jog piktnaudžiavimas mokesčių įstatymais nustatomas tik tais atvejais, kai pagrindinis siekiamas tikslas buvo mokestinio pranašumo įgijimas, o asmens atlikta veikla, dėl kurios atsirado mokestinis pranašumas, nėra pateisinama ekonominės logikos, kuri pasireiškia didžiausio pelno siekimu mažiausiomis sąnaudomis, ar kitomis aplinkybėmis (LVAT 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje).

Taikant turinio viršenybės prieš formą principą, yra atliekamas konkretaus mokestinio teisinio santykio dalyvio veiklos turinio vertinimas iš esmės. Šis veiklos vertinimas atliekamas siekiant ne sukurti, pakeisti ar panaikinti mokestinius teisinius santykius, t. y. santykius, kurie yra reguliuojami mokesčių įstatymų ir juos lydinčių teisės aktų, bet siekiant tinkamai kvalifikuoti nustatytas tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes, tokiu būdu atskleidžiant realiai atsiradusius ir egzistuojančius mokestinius teisinius santykius. Tai reiškia, jog taikant aptariamą principą yra atliekamas tokios mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos vertinimas, pirmenybę teikiant ne šios veiklos formaliai išraiškai, bet jos turiniui, kuri ne tik tiesiogiai ir betarpiškai yra susijusi su konkrečiais mokestiniais teisiniais santykiais, bet ir kuri lemia ar lėmė šių santykių ar jų dalies atsiradimą, pasikeitimą ar pasibaigimą (LVAT 2013 m. balandžio 11 d. sprendimas administracinėje byloje).

Vyriausiasis administracinis teismas ne kartą yra pabrėžęs, jog siekiant konkrečiai situacijai pritaikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalį yra būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas tam tikrus sandorius ar vykdydamas atitinkamas ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinės naudos. Tais atvejais, kai yra nustatoma, jog atitinkama ūkinė operacija turėjo kitokius ekonomiškai ar kitaip galimus pagrįsti tikslus, norma negali būti taikoma, net ir tada, kai mokesčio mokėtojas gavo iš atliktos ūkinės operacijos atitinkamą mokestinę naudą (LVAT 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje). Mokesčių administratorius gali vadovautis minėtu principu, jeigu yra nustatomos tokios aplinkybės:

1. sandorio, ūkinės operacijos ar bet kokios jų grupės sudarymo pagrindinis tikslas – mokestinė nauda, kuri suprantama kaip mokesčio mokėjimo terminų nukėlimas, mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas arba visiškas mokesčio išvengimas, grąžintinos (įskaitytinos) mokesčio permokos (skirtumo) padidinimas, arba mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminų sutrumpinimas,
2. sudarytas sandoris, ūkinės operacijos ar bet kokia jų grupė nepateisinama jokiais verslo ar kitais, jo naudą pagrindžiančiais, poreikiais (MAĮ 69 įstatymas).

Aiškinant MAĮ 69 str. normą, pažymėta, kad joje kalbama apie mokesčio mokėtojo tikslą gauti mokestinę naudą ateityje, t. y. po sandorio, kuris gali būti tiriamas šios teisės normos taikymo aspektu, sudarymo. Tai reiškia, kad taikant šią teisės normą reikšmingomis gali būti pripažintos aplinkybės, kurios laiko aspektu atsirado po tiriamo (abejones keliančio) sandorio sudarymo, t. y. taikant šią teisės normą atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas (LVAT 2013 m. lapkričio 13 d. nutartis administracinėje byloje). MAĮ 69 str. 1 d. yra taikoma apskaičiuojant visus MAĮ 13 str. nustatytus tiek tiesioginius, tiek netiesioginius mokesčius – pajamų bei turto, kurie taikomi tiek fiziniams, tiek juridiniams asmenims (MAĮ komentaras, 2022).

Tačiau įstatyme pateiktos normos išaiškinimas ir LVAT praktikoje formuojamas principo taikymas nėra vienodas. Ingrida Steponavičienė dar 2018 metais moksliniame straipsnyje pastebėjo, jog MAĮ 69 straipsnis yra aiškinamas siaurinamai. Įstatyme nurodyta, jog norint taikyti turinio prieš viršenybės principą, reikia nustatyti, jog sudaromų sandorių ar ūkinių operacijų tikslas yra mokestinė nauda, tačiau įstatyme nėra konkretizuojama ar piktnaudžiavimu pasiekiamas mokestinės naudos tikslas turi būti vienintelis ir pagrindinis, ar užtenka, jog tai būtų tiesiog vienas iš daugelio sandorių tikslų. Taigi skaitant tiesioginę įstatymo formuluotę, pastebima, jog jeigu yra nustatomas tikslas gauti mokestinę naudą – nėra svarbu ar tikslas buvo vienas pagrindinių ar šalutinis atliekamose veikose (Steponavičienė, 2018, p. 513 psl.).

Pastebėtina, jog MAĮ komentaras dėl mokesčio apskaičiavimo taikant turinio prieš formos viršenybės principą taip pat mokestinės naudos privalomumo tinkamai neapibrėžia. Komentare aiškinant 69 straipsnio 1 dalies taikymą 2.3 punkte yra pažymėta, jog minėtas principas gali būti taikomas tais atvejais, kai sandorių ar kitokių grupių sudarymo pagrindinis tikslas yra mokestinė nauda, o sekančiame 2.4 punkte pažymėta, jeigu sudaromi sandoriai nėra pateisinami jokiais verslo ar kitaip jo naudą pagrindžiančiais įrodymais, išskyrus 2.3 punkte įtvirtintą mokestinės naudos tikslą, įprastai jie nebūtų sudaromi. (MAĮ komentaras) Taigi pastebėtina, jog minėti punktai vienas kitam prieštarauja, 2.3 punkte numatyta, jog mokestinė nauda turi būti pagrindinis, tačiau ne vienintelis atliekamų fiktyvių sandorių tikslas, o 2.4 punkte įtvirtinta, jog mokestinė nauda turi būti vienintelis formalių įstatymų pažeidimo tikslas. Dėl šios priežasties realiai tokių įtvirtintų sąlygų įgyvendamas nėra įmanomas, kadangi neįmanomos tokios realios situacijos, jog mokestinės naudos tikslas tuo pačiu metu būtų ir vienintelis ir pagrindinis (Steponavičienė, 2018, p. 516).

Pagal darbe jau išaiškintą LVAT suformuotą praktiką dėl mokesčių vengimo pripažinimo, mokestinės naudos gavimas sudarant sandorius ar kitas ūkines operacijas turi būti vienintelis mokesčių mokėtojo tikslas. Todėl galima išvelgti problemą, jog įstatymas yra aiškinamas siaurinamai, skirtingai nei suformuota ir toliau sėkmingai formuojama teismų praktika. Dėl šios priežasties galima išvelgti MAĮ 9 straipsnyje įtvirtinto apmokestinimo aiškumo principo prieštarumą, kuriame numatyta, jog mokestinių prievolių turinys jos atsiradimo, vykdymo bei pasibaigimo tvarka ir pagrindai įtvirtintuose Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti apibrėžti aiškiai (MAĮ 9 str.). Taigi šiuo metu teismų praktika nueina kita linkme nei yra numatyta įstatyme, todėl būtų tikslinga pakoreguoti įstatymą, siekiant vienodo įstatymo supratimo ir aiškinimo.

Europos Teisingumo Teismas šiuo klausimu yra pasisakęs, kad kvalifikuojant sandorį kaip apmokestinamąjį, privalo būti atsižvelgiama į ekonominę ir komercinę realybę, siekiant patenkinti teisinio saugumo reikalavimus, ir jei paaiškėja, jog sutarties nuostatos yra sukurtos vien dėl dirbtinio susitarimo, kuris realybėje neatspindi sandorių ekonominės ir komercinės tikrovės, tai sutarties nuostatos turi būti apibrėžtos iš naujo taip, jog būtų atkurta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių (Europos Teisingumo Teismo 2013 m. birželio 20 d. sprendimas byloje).

Vadovaujantis MAĮ 67 straipsnio 1 dalimi konstatuotina, jog mokesčių administratorius privalo pakankamai įrodymais pagrįsti tvirtinimą dėl sudarytų sandorių, kuriais buvo siekiama pagrindinio tikslo – mokestinės naudos (LVAT 2008 m. liepos 18 d. nutartis administracinėje byloje). Ginčui pasiekus teismą, pastarasis įvertina įrodymus pagal vidinį savo įsitikinimą, pagrįstą visapusišku, išsamiu ir objektyviu bylos aplinkybių viseto išnagrinėjimu, vadovaudamasis įstatymu, taip pat teisingumo ir protingumo kriterijais ir turi nustatyti, ar mokesčių administratoriaus išvada dėl tikrojo ginčo sandorio (ūkinės operacijos) turinio yra pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamai įrodymais (LVAT 2012 m. rugsėjo 27 d. nutartis administracinėje byloje). Būtent teismas, *inter alia* pagal minėtas proceso taisykles dėl įrodymų vertinimo, sprendžia, ar mokesčių administratorius įvykdė aptariamą (įrodinėjimo) pareigą, ar jo surinkti ir pateikti duomenys (įrodymai), nustatytos ir pagrįstos faktinės aplinkybės patvirtina įstatymų leidėjo MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintų pagrindų (sąlygų) šiai nuostatai taikyti buvimą (LVAT 2017 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje). Sprendžiant dėl ginčo faktinių aplinkybių vertinimo jų kvalifikavimo pagal MAĮ 69 straipsnio 1 dalį aspektu, primintina ir tai, kad, jokie įrodymai teismui neturi iš anksto nustatytos galios. Taigi, mokesčių administratorius, norėdamas taikyti turinio formos prieš viršenybės principą, turi turėti ne tik abejones ir galimas prielaidas, jog mokesčių

mokėtojas tam tikrais sandoriais siekia mokestinės naudos, tačiau privalo nustatyti įrodymus, objektyvius ir vienareikšmiškus, pateikdamas duomenis, jog būtent veikdamas tam tikra forma (ūkine operacija, jų grupe ar sandoriu) mokesčių mokėtojas iškreipė ar slėpė tam tikras aplinkybes, susijusias su mokesčių mokėtojo apmokestinimu, taip siekdamas gauti mokestinės naudos. Administratoriui viena iš sunkiausių užduočių yra įrodyti tikslą, tačiau tikslas ir yra pagrindinė prielaida turinio formos prieš viršenybės principo taikymui.

Įstatymuose pareiga įrodinėti mokesčio mokėtojo kaltę, vengimo susimokėti mokesčius atveju, nėra tiesiogiai nurodyta, tačiau mokesčių teisėje remiamasi bendraisiais teisės principais, todėl nekaltas žmogus neturi būti nubaustas. Šiuo atveju taip pat galioja nekaltumo prezumpcija. Tačiau mokesčių teisė – viešosios teisės dalis, kurioje subjektai nėra lygiaverčiai (mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius), kaip kad yra civiliniuose santykiuose, todėl mokesčių administratoriui yra keliami aukšti teisiniai veiklos reguliavimo reikalavimai, o tai reiškia, jog jeigu individas yra įtariamas mokestinių įstatymų pažeidimais, tai jo kaltė turi būti įrodoma. Nors mokesčiai yra tam tikra prievolė valstybei, jie apskaičiuojami ir turi būti sumokami neatsižvelgiant į kaltę, kaip pažymi A. Paulauskas, kaltės klausimas gali būti tik keliamas tais atvejais, kai sprendžiamas atvejis yra susijęs su ekonominėmis sankcijomis už netinkamą prievolės vykdymą (Paulauskas, 2006). Kai asmens kaltė yra įrodinėjama, mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas (MAĮ 67 str. 1 d.) tuo tarpu mokesčių mokėtojui, siekiant paneigti apskaičiuotas sumas bei nugincyti mokesčių administratoriaus sprendimą, nepakanka apsiriboti vien tik paaiškinimų ir kontrargumentų teikimu, negrindžiant jų konkrečiais įrodymais. Pagal MAĮ 67 straipsnio 2 dalį mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokių įrodymų, kurie suponuotų priešingą išvadą nei daro mokesčių administratorius. O tuo atveju, kai nepakanka įrodymų patvirtinti nei pareiškėjo, nei atsakovo nurodomoms aplinkybėms, sprendimas priimtinas tos šalies nenaudai, kuriai priklauso neįrodytų aplinkybių įrodinėjimo našta (LVAT 2014 m. birželio 25 d. nutartis administracinėje byloje).

Apibendrinant bendrąją antivengiminę normą, svarbu pabrėžti, jog jos taikymui mokesčių administratorius kiekvienam individualiam atvejui turi nustatyti būtinąjį mokesčių vengimo požymį, jog mokesčių mokėtojas sudarymas fiktyvius/apsimestinius sandorius ar ūkinės operacijos siekė tik vienintelio tikslo – mokestinės naudos gavimo.

## **2.2.Specialiosios antivengiminės normos Lietuvoje mokestinėje sistemoje**

Be anksčiau nagrinėto turinio formos prieš viršenybę principo, kuris yra priskiriamas bendrajai antivengiminei normai, yra išskiriamos ir mokesčių teisės aktuose įtvirtintos specialiosios antivengiminės normos. Šios normos susideda iš savarankiškų taisyklių, kurių pagrindinis tikslas užkirsti kelią konkreitiems piktnaudžiavimo atvejams. Specialiosios normos yra taikomos siauresnėms mokesčių sritims, kuriuose taip pat dažnai pasitaiko piktnaudžiavimo atvejų. Šios specialiosios priemonės pasižymi didele įvairove ir yra skirtos kovoti su mokesčių mokėjimo vengimu. Pastebėtina, jog specialiosios antivengiminės normos dažniausiai yra susijusios su pelno atvejais, dėl šių priežasčių didžioji jų dalis Lietuvoje yra įtvirtintos pelno mokesčio įstatyme (toliau – PMĮ). Darbe nagrinėjamos specialiosios normos suteikia mokesčių administratoriui teisę keisti sandorių vertę, sudarytų tarp susijusių asmenų, ir nustatyti kontroliuojamų užsienio juridinių asmenų apmokestinimą, peržiūrėti pajamų ar išmokų apibrėžimą (vadinamosios „plonos kapitalizacijos taisyklėmis“), ir neleisti suteikti atskaitomų mokėjimų užsienio juridiniams asmenims taip pat, užsienio vienetų, veikiančių ne per nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikos teritorijoje, apmokestinimą prie pajamų šaltinio.

Remiantis bendroju teisės principu *lex specialis derogat legi generali* esant konkurencijai tarp bendrųjų ir specialiųjų teisės normų yra taikoma specialioji norma (Konstitucinio Teismo 2008m. Sausio 21 d. nutarimas). O bendroji antivengiminė norma – turinio viršenybės prieš formą principas, turėtų būti taikoma tik tais atvejais, kai atsiradusi situacija negali būti reguliuojama specialiosiomis normomis. Siekiant suprasti bei atriboti specialiąsias normas nuo bendrųjų tolimesniuose poskyriuose bus pateiktas keletas specialiųjų antivengiminių normų išaiškinimų.

### **2.2.1. Plonos kapitalizacijos taisyklė Lietuvoje**

Plonos kapitalizacijos taisyklės Lietuvos teisėje yra nustatytos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 metų gruodžio 9 dienos nutarime Nr. 1575 „Dėl Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“, bei PMĮ 40 straipsnyje, kuriame yra apibūdinamos, kaip sandorių arba ūkinių operacijų vertės koregavimas ir pajamų ar išmokų apibūdinimas iš naujo. Kaip yra pabrėžęs M. Endrijaitis, plonos kapitalizacijos taisyklės esmė yra ta, jog „*Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio skolintojo skolinto kapitalo už atlygį dalis, viršijanti šio skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu, o už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir, apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, šių palūkanų dalis neatskaitoma*

*iš Lietuvos vieneto pajamų. Vis dėlto šios nuostatos netaikomos, jeigu Lietuvos vienetas įrodo, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų (taip pat nuostatos netaikomos finansų įstaigoms, teikiančioms finansinės nuomos (lizingo) paslaugas“ (Endrijaitis, 2017, p. 108-109).*

LVAT praktikoje pažymėta, jog esant situacijoms kai reikia vertinti piktnaudžiavimo draudimo aspektą taikant plonos kapitalizacijos taisyklę, teismas cituoja tą patį 2007 m. kovo 13 d. ESTT sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation prieš Commissioners of Inlanda Revenue* byloje Nr. C-524/04194195 (LVAT 2018 m. balandžio 18 d. sprendimas administracinėje byloje) Šią bylą nutarime apibendrinęs LVAT išaiškino, jog teisės aktai negali drausti bendrovei rezidentei atskaityti palūkanų, kurios yra mokamos už skolintą kapitalą tiesiogiai ar netiesiogiai patronuojančiai bendrovei ar kitos valstybės narės rezidentei. Tačiau toks apribojimas gali būti taikomas tik tais atvejais, kai yra nustatoma, jog sandoriai dėl paskolų suteikimo yra apsimestiniai ir sudaryti siekiant vienintelio tikslo – mokestinės naudos. Taip pat teismas pabrėžia, jog siekiant įvertinti plonos kapitalizacijos taisyklę yra būtina atsižvelgti į šio sprendimo nuostatas bei įvertintini sudaromų sandorių tikslus bei paskirtį (LVAT 2019 m. gegužės 22 d. nutartis administracinėje byloje).

### **2.2.2. Kontroliuojamų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklė**

Kontroliuojamų, kitaip – dukterinių, užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklė (toliau – CFC, angl. *Controlled Foreign Company Rules*) yra skirta kontroliuoti galimybes neapmokestinimo pelno perkėlimo iš Lietuvos į kitas užsienio įmones tai yra tikslines teritorijas, kurios dažniausiai tik egzistuoja, tačiau jokios aktyvios veiklos nevykdo, kurių pagrindinė veikla yra pasyvių pajamų gavimas. Siekiama, jog jurisdikcijoje, kurioje yra gaunamas pelnas tai jis ten pat ir būtų apmokestinamas. Dukterinė įmonė yra įkuriam tikslinėje teritorijoje, kuriose yra taikomi mažesni mokesčiai arba jie apskritai nėra taikomi. Esant situacijai, kai kontroliuojamos bendrovės yra įsteigiamos lengvatinio apmokestinimo zonose, mokesčių mokėtojai gali perkelti savo apmokestinamąjį pelną taip susimąžindami turimą mokestinę našą ir išvengti privalomų mokesčių mokėjimo (Paulauskas, 2006, p. 110-111).

Lietuvos teisės aktuose CFC taisyklės yra įtvirtintos PMĮ 39 straipsnyje bei Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-04-12 nutarime Nr. 517 „Dėl pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto pajamas tvarkos ir pajamų, neįtraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšių patvirtinimo“. Pagal nustatytas taisykles Lietuvos rezidento pajamoms priskiriamos ne tik jo tiesioginės

pajamos, bet ir pozityviosios pajamos, kontroliuojamose užsienio struktūrose akumuliuotos lėšos. Ši taisyklė taikoma, jei yra atitinkami kriterijai, kuriuos galima sugrupuoti pagal tris kriterijus: kontrolės, mokesčių lygio ir pajamų šaltinio kriterijus, kaip apibrėžia PMI (Clifford, 2017, p. 17-18).

Reikalavimas vertinti piktnaudžiavimo draudimo aspektą taikant CFC taisyklę yra įtvirtintas 2006 m. rugsėjo 12 ESTT sprendime *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue* byloje Nr. C-196/04. (ESTT 2008 m. balandžio 23 d. nutartis). ESTT šiame sprendime pabrėžė, jog esant atvejams kai yra CFC taisyklės yra taikomos ne fiktyviems dariniams, o realią ekonominę veiklą vykdančioms subjektams tai yra pažeidžiami įsisteigimo laisvės principai. Dėl šios priežasties teismas yra pažymėjęs, jog norint pripažinti laisvą įsisteigimą taikant CFC taisyklės reikia įrodyti subjektyvius bei objektyvius mokesčių vengimo elementus, siekiant nesukurti galimybių bendrovėms pasinaudoti palankesniais mokesčių režimais. Taigi, bendrovė siekdama, jog CFC taisyklės būtų netaikomos privalo įrodinėti, jog dukterinė įmonė yra realiai įsteigta bei faktiškai vykdanči aktyvią veiklą (ESTT 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas).

### **2.2.3. Sandorių kainodaros taisyklė**

Sandorių kainodaros taisyklės esmė yra ištiestos rankos principas, kuris reikalauja, jog sandoriai tarp susijusių asmenų būtų sudaromi tokiais pačiomis sąlygomis kaip ir būti sudaromi tarp nesusijusių asmenų, vadinasi sandoriai turi būti sudarinėjami rinkos kainomis. Minėtos taisyklės taikymas yra įtvirtintas PMI 40 bei gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 15 straipsniuose bei įsakyme „Dėl Lietuvos Respublikos PMI 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“. Pelno ar pajamų, gautų iš kontroliuojamų transakcijų, reikšmė neturi skirtis nuo pelno (pajamų), gauto iš transakcijos už tikrąją rinkos kainą. Todėl svarbu pabrėžti, jog remiantis šia taisykle susijusios įmonės turėtų sudaryti sandorius tokiais pačiomis sąlygomis, jeigu jos būtų ir nesusijusios (PMI 40 straipsnis). Taigi vienas iš galimų mokesčių vengimo būdų gali būti pripažinimas manipuliavimas sandorių sąlygomis tarp susijusių asmenų, nenustatant realių rinkos kainų, dėl šios priežasties ir yra sukurta sandorių kainodaros taisyklė (Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (OECD), 2017, p. 24).

Praktikoje dažniausiai pasitaiko atvejai, jog sandoriai tarp susijusių asmenų yra sudaromi su tikslu siekiant išvengti pelno apmokestinimo. Kai mokesčių tarifai tam tikrose šalyse yra didesni, tai pajamos būna perkeliamos į kitas šalis, kuriose mokesčių tarifai yra

mažesni ir taip dalis mokesčių yra sumokama į šių šalių biudžetus (Poškaitė, Novikovas, 2006, p. 72).

Lietuvos teisėje sandorių kainodaros taisyklės yra įtvirtintos PMĮ 40 straipsnyje, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnyje ir pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 17 straipsnyje taip pat ir dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse bei LR finansų ministro įsakyme dėl sandorių kainodaros taisyklių pakeitimo, įgyvendinimo. LVAT suformuotoje teismų praktikoje yra pažymėjęs, jog pagrindinis sandorių kainodaros tikslas yra tinkamai paskirstyti pelno mokesčių bazę tarp valstybių, kuriose susijusios įmonės vykdo veiklą (LVAT 2013 m. rugpjūčio 26 d. sprendimas administracinėje byloje).

#### **2.2.4. Išmokų tikslinių teritorijų vienetais nepripažinimo taisyklė**

Pagal PMĮ tikslinė teritorija – tai užsienio valstybė ar zona, kuri yra įtraukta į patvirtintą Lietuvos Respublikos finansų ministro nustatytą Tikslinių teritorijų sąrašą. Į šį sąrašą yra įtraukiamos užsienio valstybės, kurios galimai yra neskaidrios dėl neaiškių administravimo taisyklių, nesikeitimo tarpusavio informacija, dėl šių priežasčių, su tikslu išvengti galimo piktnaudžiavimo mokesčių įstatymais, yra patvirtintas minėtų teritorijų sąrašas (PMĮ 31 str. 2d.). Doktrinoje tikslinės teritorijos dar kitaip vadinamos mokesčių rojais, nes šiose jurisdikcijose yra taikomi maži arba išvis netaikomi pelno mokesčiai, o informacija apie įmonių savininkus ar apie jų finansines operacijas nėra atskleidžiama.

Mokesčių vengimą draudžianti norma, Lietuvos mokesčiniuose įstatymuose yra įtvirtinta PMĮ įstatymo 31 straipsnio 2 dalyje, o visos tikslinės teritorijos yra išvardijamos tikslinių teritorijų sąraše, kuris yra Lietuvos Respublikos ministro įtvirtintas įsakyme „Dėl Tikslinių sąrašo patvirtinimo“. PMĮ pažymėta, jog sudarant sandorius su tikslinių teritorijų sąrašuose įtvirtintomis valstybėmis tam tikrų išmokų nėra galima priskirti leidžiamoms atskaitymams. 49 Pasaulio valstybės į sąrašą yra įtrauktos, atsižvelgiant į Europos Sąjungos patvirtintą mokesčių tikslais nebendradarbiaujančių jurisdikciją turinčių subjektų sąrašą (2019 m. lapkričio 14 d. Europos tarybos pranešimas). Svarbu pažymėti, jog esant Lietuvoje tokiam reguliavimui yra labai svarbus pastovi finansų ministro stebėseną bei įsakymo atnaujinimas, kadangi neįtraukus valstybės atitinkančius nepatikimumo kriterijus atsiranda galimybei pasinaudoti įstatymu spraga ir vykdyti įstatymo atžvilgiu neteisėtus veiksmus, siekiant susimąžinti pelno mokesčio bazę. Tačiau pabrėžtina, jog valstybės įtraukimas į minėtą sąrašą nėra iškart preziumuojamas subjekto nesąžiningumu, kadangi kiekvieni atvejai yra skirtingi ir jiems yra reikalinga individuali, norint pagrįsti, jog buvo piktnaudžiaujama įstatymais. Lietuvos finansų ministro sudarytas tikslinių teritorijų sąrašas

gali būti laikomas kaip pagalbinė priemonė, padedanti paprasčiau identifikuoti galimą mokestinės naudos siekimą.

### **2.3. Specialiųjų teisės normų atribojimas nuo bendrosios antivengiminės normos**

Darbe pagrindinis dėmesys yra skiriamas bendrajai antivengiminei mokesčių vengimo normai – turinio prieš viršenybę principo taikymui, tačiau ją yra svarbu atriboti nuo specialiųjų teisės normų, siekiant suprasti tiesioginį normos taikymą bei atribojimo kriterijus. Norint taikyti bendrąją antivengiminę teisės normą privaloma nustatyti mokesčių privalomąjį mokesčių vengimo faktą, tai yra, jog, netiesiogiai pažeidžiant įstatymą, buvo siekiama vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą. O taikant specialiąsias antivengimines normas sudaromiems sandoriams yra tik preziumuojama, jog tai gali sukelti mokestinio piktnaudžiavimo grėsmę, todėl jie yra apmokestinami, tačiau nėra automatiškai laikomi mokesčių vengimu (Steponavičienė, 2018, p. 505). Bendroji mokesčių vengimą draudžianti teisės norma apima tyrimą bei vertinimą, atsižvelgiant į aplinkybes, kurios atsirado jau po sandorio ar ūkinės operacijos sudarymo. Taigi ši norma yra taikoma siekiant kovoti jau su praeityje įvykusiais mokesčių vengimo padariniais, kurie dažniausiai būna nustatyti mokesčių administratoriaus atliekamu mokestinio patikrinimo metu (LVAT 2019 m. sausio 14 d. nutartis administracinėje byloje). Priešingai specialiosios antivengiminės normos yra sukurtos, siekiant užkirsti kelią potencialiam mokesčių vengimui ateityje. Taigi tokios normos yra tik prevencinio pobūdžio ir apibrėžia konkrečius sandorius, operacijas, kuriomis dažniausiai mokesčių mokėtojai paprastai siekia gauti mokestinės naudos (Paulauskas, 2006, p. 28). Kadangi mokesčių vengimas kaip socialinis reiškinys nėra apibrėžtas, todėl įstatymų leidėjui kyla sudėtingumų kuriant kuo tikslesnę teisės normą, kuri galėtų užtikrinti draudimą tokių veiklų atlikimui (Paulauskas, 2006, p. 29). Visų galimų mokesčių vengimo būdų įstatymiškai nėra įmanoma apibrėžti, todėl bendroji antivengiminė norma yra įtvirtinta MAĮ 69 straipsnyje pagal kurią reikia individualiai vertinti tam tikrus atvejus bei mokesčių mokėtojų veiksmus. Kiekvienam galimam mokesčių vengimo atvejui sukurti po atskirą specialiąją normą būtų labai sudėtinga, taigi bendrąją normą yra siekiama atkleisti tas situacijas, kurios nėra reguliuojamos specialiųjų antivengiminių normų (Paulauskas, 2006, p. 28).

LVAT praktikoje taip pat galima pastebėti situacijų, kai mokesčių administratorius suklysdamas vietoje specialiosios antivengiminės normos pritaiko specialiąją. Pavyzdžiui, 2013m. Kovo 28 d. nutartyje buvo nagrinėjama problema dėl tarp sutuoktinių sudarytos gyvenamojo namo pirkimo – pardavimo sutarties neatitikimų tikrajai rinkos kainai. Vietos mokesčių administratorius šioje byloje pripažino, jog sudarytam sandoriui trūksta prasmės,

jis negali būti pateisinamas jokia ekonomine logika ar kitokiomis svarbiomis aplinkybėmis, dėl šių priežasčių pritaikė MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, taip ignoruodamas sutuoktinių pirkimo pardavimo sutartyje nustatytą kainą ir sandorio pajamas nustatė tikrosiomis rinkos kainomis. Tačiau centrinis mokesčių administratorius minėtoje byloje įvertinęs visas faktines aplinkybes, pažymėjo jog ginčo sandoris buvo sudarytas tarp susijusių asmenų bei, jog esant bendrųjų ir specialiųjų antivengiminių normų konkurencijai turi būti taikomos pastarosios, panaikino MAĮ 69 straipsnio taikytas nuostatas ir nurodė, jog pareiškėjai mokesčiai turėjo būti apskaičiuojami taikant anksčiau jau darbe aptartą specialiąją sandorių kainodaros taisyklę, kuri įtvirtinta GPMĮ 15 straipsnio 2 dalyje. LVAT šioje byloje taip pat palaikė centrinio administratoriaus išreikštą poziciją ir normoms konkuruojant prioriteta suteikė specialiajai antivengiminei normai. Taigi galima daryti išvadą, jog kiekvieną situaciją vertinant, labai svarbu tinkamai nustatyti susiklosčiusius santykius, jog būtų išvengta netinkamo jų taikymo (LVAT 2013 m. kovo 28 d. nutartis administracinėje byloje).

Apibendrinant pateiktus atribojimus galima daryti išvadą, jog bendroji antivengiminė norma yra skirta taikyti įstatyme neapibrėžtoms, individualioms pagal požymius nustatytoms situacijoms. Taikant bendrąsias teisės normas yra atliekamas retrospektyvus ūkinės operacijos bei jos sukeltų pasekmių vertinimas. Siekiant mokesčių administratoriui tinkamai pritaikyti minėtas formas, svarbu gerai išmanyti jos taikymo taisykles bei įvertinimo kriterijus.

### **3. MOKESČIŲ SLĖPIMAS**

#### **3.1. Mokesčių slėpimo samprata**

Mokesčių slėpimo sąvoka nors ir nėra tiesiogiai įtvirtinta įstatyme, tačiau pagal susiformavusią teismų praktiką mokesčių slėpimas yra apibūdinamas MAĮ 70 straipsnyje (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2009 m. vasario 17 d. sprendimas). 70 straipsnio 1 dalis nustato, kad tai yra specialus mokesčių apskaičiavimo metodas, kuris naudojamas tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuodamas mokesčius, bendradarbiaudamas su mokesčių administratoriumi, tvarkydamas apskaitą, saugodamas apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine tvarka, t.y. pagal atitinkamą mokesčio įstatymą. LVAT yra konstatavęs, jog mokesčių slėpimo atveju mokesčių bazė sumažinama, siekiant nuslėpti realiai įvykusias ūkines operacijas, buhalterinės apskaitos dokumentuose, fiksuojant realiai neįvykusias

ūkinės operacijas, o įrašant kitokio turinio, nei realiai įvyko, ūkinės operacijas ir kitais būdais, neleidžiančiais mokesčių bazės apskaičiuoti tiesiogiai (LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje).

Mokslinėje literatūroje galima surasti mokesčio slėpimo sąvokos detalesnį paaiškinimą. Pagal A. Paulauską „*Kai mokesčių mokėtojas slėpdamas mokesčius pateikia neteisingus duomenis apie pajamas, pelną ir turtą, iš viso nepateikia deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento, apgaulingai ar aplaidžiai tvarko buhalterinę apskaitą, jam gali būti taikoma baudžiamoji atsakomybė, numatyta Baudžiamojo kodekso 220 – 223 str.*“ (Paulauskas, 2006, p. 108). Pasak V. Vasiliausko mokesčių slėpimas yra suprantamas kaip „*tax evasion*“ ir yra aiškinamas, kaip akivaizdus neteisingų duomenų apie pajamas ir turtą pateikimas, dokumentų klastojimas, sukčiavimas ir kiti tiesmukiški veiksmai ar neveikimas, kurie yra nukreipti į tiesioginį mokesčių bazės sumažinimą. Mokesčių slėpimas gali pasireikšti tokiomis vykdymo formomis kaip: 1) neteisingų apie pajamas ir turtą pateikimas, 2) neįsiregistravimas mokesčių mokėtoju ir sąmoningas apmokestinamųjų pajamų deklaracijų neteikimas ir 3) Mokesčių nemokėjimas. Pabrėžtina, jog tiek mokesčių vengimo tiek slėpimo tikslas yra vienodas – mokesstinės naudos gavimas, tačiau to yra siekiama skirtingais būdais (Vasiliauskas, 2005, p. 31). Apibendrinant, mokesčių slėpimas yra suprantamas kaip mokesčių mokėtojo aplaidus ar apgaulingas apskaitos tvarkymas, netinkamai suformuotų deklaracijų pateikimas (arba apskritai jų neteikimas), kuriomis yra iškreipiamos aplinkybės ir dėl tokių priežasčių tikrosios mokesčių bazės mokesčių administratoriui apskaičiuoti tampa nebeįmanoma.

Mokesčių slėpimas yra kvalifikuojamas kaip nusikaltimas, dėl šios priežasties už atliekamus veiksmus siekiant nuslėpti mokesčius yra taikomi teisiniai padariniai – baudžiamoji, o dėl mažesnę pavojingumą turinčių veikų, administracinė atsakomybė. Lietuvos Respublikos Baudžiamajame kodekse (toliau – LR BK) yra įtvirtinti penki specialieji straipsniai, kuriais yra apibrėžiami veiksmai, kurie galėtų būti taikomi mokesčių slėpimo atvejais.. Nors ir atskiro straipsnio LR BK mokesčių slėpimui nėra, tačiau atitinkamai galima priskirti šias veikas: mokesčių nesumokėjimas (LR BK 219 str.), neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas (LR BK 220 str.), deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimas (LR BK 221 str.), apgaulingas apskaitos tvarkymas (LR BK 222 str.), dokumento suklastojimas ar disponavimas suklastotu dokumentu (LR BK 300 str.).

Mokesčių slėpimo atpažinimui svarbu nustatyti reikšmingų aplinkybių visumą, pavyzdžiui: MGK 2019 m. sausio 7 d. sprendime dėl valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimo pripažino, jog situacija atitiko mokesčių slėpimo atvejus. Byloje nustatytų

teisiškai reikšmingų aplinkybių visuma mokesčių slėpimo pripažinimui (transporto priemonių pardavimo sandoriai buvo sudarant nuslepiant tikrąsias faktines automobilių pardavimo kainas, buhalterinėse apskaitos dokumentuose užfiksuotos automobilių pardavimo kainos neatitiko rinkos kainų, gautos pajamos iš veiklų nebuvo apskaitomos buhalterinėje apskaitoje, gautų pajamų teisės aktų nustatyta tvarka sistemingas nedeklaravimas, mokesstinės bazės sumažinimas ir mokesčių nuo visų gautų pajamų nesumokėjimas), patvirtinta bendrovės iš komercinės veiklos gautų pajamų slėpimą, kuris ir iškreipė tiesioginio apmokestinimo taisykles. Tokiu atveju mokesčių administratorius neturėjo galimybės nustatyti visos bendrovės apmokestinimui reikšmingos faktinės situacijos bei tiesiogiai nustatyti mokesčių bazę įstatymu nustatyta tvarka. Taigi, bendrovės mokesčių bazė buvo apskaičiuota taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas. (2018 m. rugsėjo 19d. sprendimas Nr. 69-98).

Apibendrinant mokesčių slėpimą kaip reiškinį galima daryti išvadą, jog mokesčių slėpimu yra siekiama sumažinti mokesstinę bazę, slepiant tam tikras realiai įvykusias faktines aplinkybes, nurodant neegzistuojančias faktines aplinkybes. Mokesčių slėpimo atvejais yra sąmoningai atliekami neteisėti veiksmai, siekiant išvengti ar sumažinti mokėtino mokesčio dalį.

### **3.2. Mokesčių vengimo santykis su mokesčių slėpimu**

Kaip ir jau buvo minėta, vienas iš bendrųjų mokesčių požymių yra jų visuotinis privalomumas, kuriuo asmeniui įstatymine tvarka yra nustatoma pareiga tinkamai apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius, kurie sudaro didžiąją dalį valstybės biudžeto pajamų. Nors ir sąvokos mokesčių vengimas ir mokesčių slėpimas atrodo ganėtinai panašios, tačiau nei viena iš jų nėra įtvirtinta norminiuose mokesčių teisės aktuose, todėl labai svarbu atriboti minėtas sąvokas. Galima pastebėti, jog net ir valstybės institucijos ar teismai dažnai neskiria arba sumaišo šių sąvokų vartojimą. Dažniausiai šios definicijos yra verčiamos už užsienio autorių darbų, dėl šių priežasčių jos dar yra tinkamai nesunormintos (Palijanskas, 2003, 81 psl.). Taigi vengiant mokesčių yra siekiama išsisukti apeinant įstatymo raidę, o mokesčių slėpimu yra siekiama nuslėpti, sąmoningais veiksmais pažeidžiant įstatymus.

Apie šių reiškinų atskyrimą yra pasisakę B.H. Malkawi ir H.A. Haloush, atskirdami mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo reiškinius jie yra pabrėžę, jog, siekiant išvengti mokesčių, yra pasinaudojama teisėtomis galimybės sumažinti asmens mokesťinius įsipareigojimus. Mokesčių slėpimas yra apibūdinamas kaip tyčinis bandymas panaikinti arba išvengti, apeiti mokesčių įstatymus, turint tikslą neteisėtai sumažinti mokesťinius įsipareigojimus. Mokesčių slėpimą priskiria neteisėtam veiksmui, o mokesčių vengimą –

įstatymų leidžiamam požiūriui į mokesčių taupymą. Mokesčių slėpimui priskirtini tokie veiksmai, kaip: neteisingas sąskaitų žiniaraštis, melagingi įrašai ar pakeitimai, suklastotos, naikinamos knygos arba įrašai, pajamų ar turto šaltinių slėpimas. (Malkawi ir Haloush, 2008). Doktrinoje taip pat pabrėžiama, jog būtent mokesčių slėpimas yra traktuojamas kaip pats šiurkščiausias mokesčių mokėjimo vengimu, kuris pasireiškia asmens fiziniiais veiksmais, nukreiptais į mokesčių bazės nuslėpimą: neteisingų duomenų apie turtą ar pajamas pateikimas, sukčiavimas, klaidingų dokumentų teikimas ir kita (Black et al., 2009, p. 14).

Mokesčių vengimą svarbu atriboti nuo mokesčių slėpimo, nes šios įstatymų pažeidimo kategorijos skiriasi iš esmės, jos yra reglamentuojamos skirtingomis teisės normomis – mokesčio bazė apskaičiuojama skirtingais metodais. Slepiant mokesčius, vienodai kaip ir jų vengiant, yra siekiama mokestinės naudos pakeičiant aplinkybes, kurios yra tiesioginis apmokestinimo pagrindas. Tai reiškia, jog buhalterinėje apskaitoje nėra fiksuojami faktiniai mokesčių mokėtojo atliekami veiksmai, lemiantys mokėtino mokesčio dydį, todėl dėl šių priežasčių ir sumažėja mokesčio bazės dydis (Paulauskas, 2006). MGK taip pat yra pabrėžusi, jog mokesčių slėpimas ir vengimas mokėti mokesčius laikytini skirtingais veiksmais, nes slepiant mokesčius atliekami teisės aktams prieštaraujantys veiksmai, ūkinės operacijos buhalterinėje apskaitoje nefiksuojamos visai ar iš dalies, buhalterinė apskaita netvarkoma ar tvarkoma neišsamiai, neišsaugomi apskaitos dokumentai, t. y. grubiai konkrečiais veiksmais ar neveikimu pažeidžiami teisės aktų reikalavimai. Vengiant mokėti mokesčius, mokesčių mokėtojas savo veiksmais formaliai teisės aktų reikalavimų nepažeidžia, tiesiog sukuria atitinkamas mokestines pasekmes, kai pačios ūkinės operacijos nėra slepiamos, jos fiksuojamos ir buhalterinėje apskaitoje ir vykdomos realiai bei jų forma neprieštarauja teisės aktų reikalavimams, tačiau jų turinys neatitinka realiai įvykusios ūkinės operacijos bei tokiais sandoriais pridengiami kitokie sandoriai, kuriuos sudarius mokesčių mokėtojui kiltų pareiga mokėti mokesčius arba mokėtini mokesčiai būtų kur kas didesni. Tokie realiai sudaromi ir vykdomi sandoriai stokoja ekonominės logikos, vykdydamas įprastinę ekonominę veiklą, mokesčių mokėtojas jų nesudarytų, nes jie ūkio subjektui nebūtų naudingi (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2009 m. vasario 17 d. sprendimas administracinėje byloje).

LVAT taip pat laikosi vieningos nuomonės dėl šių sąvokų atskyrimo. 2005 m. liepos 7 d. nutartyje administracinėje byloje atskiriamos sąvokos mokesčių vengimas ir mokesčių slėpimas. Pasak LVAT mokesčių vengimas skiriasi nuo mokesčių slėpimo tuo, jog vengiant mokesčių realiai atliekamos ūkinės operacijos, kurios, neiškreipiant jų turinio, atvaizduojamos buhalterinėje apskaitoje ir jų tikslas yra ne realios ūkinės – komercinės

veiklos vykdymas, o mokestinės naudos gavimas piktnaudžiaujant mokesčio įstatymu. Be to, tokios ūkinės operacijos ir mokesčių mokėtojų elgesys negali būti pateisinamas nei ekonominės logikos, paprastai pasireiškiančios pelno siekimu, nei kitomis svarbiomis aplinkybėmis. (LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje).

Taigi apibendrinant galima pastebėti, jog nors ir mokesčių vengimas su mokesčių vengimu turi minimalių panašumų, tačiau šiuos reiškinius svarbu atriboti dėl tokių priežasčių: 1) nors ir abiejų reiškinių pagrindinis tikslas yra mokestinės naudos siekimas, tačiau tikslas yra pasiekiamas skirtingomis priemonėmis bei būdais, mokesčių vengimo atvejais mokesčių mokėtojas, siekdamas mokestinės naudos sumažina mokesčių bazę atlikdamas įstatymiškai nedraudžiamus veiksmus, o mokesčių slėpimu mokesčių bazė yra sumažinama slepiant tikrąsias faktines aplinkybes, tiesiogiai pažeidžiant įstatymą. 2) šiems reiškiniams yra taikomos skirtingos MAĮ nuostatos: esant mokesčių vengimo atvejams yra taikomas MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas turinio prieš formą viršenybės principas, o esant mokesčių slėpimo reiškinių pasireiškimui yra taikomas MAĮ 70 straipsnyje įtvirtintas mokesčių apskaičiavimo būdas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, 3) reiškiniams taikomi skirtingi teisiniai padariniai, mokesčių slėpimu atliekant įstatymui prieštarigus veiksmus yra taikoma baudžiamoji atsakomybė ir tai yra laikoma nusikaltimu, mokesčių vengimo atvejais įstatymu yra stengiamasi formaliai laikytis, todėl baudžiamoji atsakomybė nėra taikytina.

## **4. MOKESČIŲ PLANAVIMAS**

### **4.1. Mokesčių planavimo aiškinimas**

Mokesčių planavimas (optimizavimas) – tai teisėtas mokestinės naštos sumažinimas (Kuncevičius, Kosmačaitė, 2007, p. 79). Platesnį sąvokos apibrėžimą pateikia V. Vasiliauskas, jis mokesčių planavimą apibūdina kaip verslo operacijų, tiek sandorių, tiek ūkinių operacijų, išdėliojimą taip, jog operacijų seka leistų pasinaudoti numatytais teisės aktuose mokesčių lengvatomis, kai visos operacijos jau yra realiai įvykusios ir jų galutinis rezultatas yra pasiektas, t. y. atitinkamas verslo sprendimas jau yra įgyvendintas (Vasiliauskas, 2005, p. 31) Nustatyti ribą tarp teisėto ir neteisėto mokesčių vengimo yra labai sudėtinga, todėl yra svarbu apibrėžti kriterijus, kuriais būtų galima mokesčių mokėtojo veiksmus atskirti nuo teisėtų ir neteisėtų veiksmų (Paulauskas, 2006 p. 108).

Mokesčių planavimo esmė kaip ir kitų (mokestinių reiškinių) yra maksimalus mokestinės naudos gavimas, tačiau šiuo atveju atsirandantis kaip papildomas veikos rezultatas. Nauda, kuri yra susijusi su mokesčių planavimu gali pasireikšti įvairiomis formomis, tokiomis kaip: gražintinos mokesčio permokos padidinimas, mokėtinos

mokesčio sumos, tarifo ar mokesčio bazės sumažinimas arba visiškas mokėjimo išvengimas, tiesioginis arba netiesioginis mokesčio mokėjimo termino perkėlimas į ateitį, arba mokesčio permokos grąžinimo termino sutrumpinimas. Tačiau teisėto mokesčių planavimo atveju, pasitelkiant mokesčių įstatymuose suteiktomis galimybėmis ekonominius tikslus pasiekti patiriant mažiau mokesčių kaštų, yra gaunama mokestinė nauda (Vasiliauskas, 2005, p. 35). Įstatymų leidėjas nustatęs tam tikras apmokestinimo lengvatas siekia, kad mokesčių mokėtojai jomis naudotųsi, todėl veiksmai, atliekami pagal šias lengvatas, yra suderinami su įstatymų leidėjo tikslais. Todėl mokesčių planavimas iš principo yra leistinas, jeigu pagrindinis tokio planavimo tikslas nėra mokestinė nauda, o sandorių, transakcijų ar jų grupių pasirinkimas grindžiamas pagrįstomis komercinėmis – tai yra ekonominėmis ar kitomis priežastimis. Šios priežastys kiekvienu atveju gali skirtis ir turi būti vertinamos atskirai, o mokestinė nauda yra tik šalutinis, papildomas veiklos rezultatas (LVAT 2018 m. rugpjūčio 22 d. nutartis administracinėje byloje).

Siekiant suvokti realų mokesčių planavimo taikymą, verta panagrinėti praktinį atvejį. Pavyzdžiui, situacija, jog įmonių struktūros gali būti formuojamos per pirkimo – pardavimo sutartis arba per reorganizavimo procesus. Jei sandoriai yra susiję su padidėjusiu turtu, tai pirkimo pardavimo metu tokios pajamos gali būti apmokestinamos papildomais mokesčiais. Reorganizavimo ar perleidimo atveju turto vertės padidėjimo pajamos nesusidaro ir būtų galima preziumuoti, jog mokesčių mokėtojais taip elgdamasis išvengia mokesčių. Tačiau taip teigti būtų neteisinga, kadangi mokesčių mokėtojas, tiesiog pasinaudojo įstatymų leidėjo suteiktomis galimybėmis, o tai nėra prieštaravimas įstatymui. Todėl tokių atvejų asmuo planuodamas mokesčius t. y. pasinaudodamas įstatymo leidėjo suteiktu instrumentu, nepiktnaudžiavo teise, dėl šios priežasties šiuo atveju mokesčių mokėtojo atlikti veiksmai negalėtų būti laikomi mokesčių vengimu. (Petkevičiūtė, 2016, p. 127)

Apibendrinant mokesčių planavimą galima apibūdinti, kaip mokesčių mokėtojo teisėtus, kryptingus veiksmus, kuriais yra mokestinės naudos, pasinaudojant teisėtomis valstybėje įtvirtintomis lengvatomis ir kitomis įstatymams neprieštaraujančiomis priemonėmis.

#### **4.2.Mokesčių vengimo santykis su mokesčių planavimu**

Kaip jau buvo užsiminta anksčiau, tiek mokesčių planavimu, tiek mokesčių vengimu yra siekiama vieno tikslo – mokestinės naudos. Žvelgiant iš teorinės pusės elementaru, jog esant mokesčių planavimu yra teisėtai sumažinama mokestinė našta, o esant priešingiems veiksams mokesčių administratorius gali tai pripažinti mokesčių vengimu. Mokesčių

vengimas, nors ir netiesiogiai, priešingai negu mokesčių planavimas yra įtvirtintas įstatyme – MAĮ 69 straipsnyje. Pastebima, jog siekiant išvengti mokesčių praktikoje yra kuriami vis nauji vengimo būdai, todėl yra svarbu atskirti kriterijus, pagal kuriuos veikos įstatymiškai yra laikomis teisėtomis ir kurios ne.

Remiantis LVAT praktika ir atsižvelgiant į ESTT jurisprudenciją, galima išskirti keletą esminių požymių, kurie padeda atskirti teisėtą mokesčių mokėtojų elgesį nuo neteisėto, kai siekiama sumažinti jiems tenkančią mokestinę naštą. Šie požymiai apima:

- 1) Teisėtas mokesčių planavimas, kuris vykdomas laikantis teisės aktų reikalavimų ir neprilyginamas fiktyviam mokesčių lengvatų naudojimui. Tokio planavimo metu mokesčių mokėtojas gali pasinaudoti nacionaliniuose ir tarptautiniuose teisės aktuose (pvz., dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse) numatytomis mokesčių lengvatomis.
- 2) Pasinaudojimas mokesčių lengvata turi būti grindžiamas realiai vykdomomis ūkinėmis operacijomis ir sudaromais sandoriais, atitinkančiais jų formalią išraišką.
- 3) Mokesčių mokėtojo veikla, lemianti mokestinį pranašumą, turi būti grindžiama ekonomine logika, o ne tik siekiu išvengti mokesčių. Šiuo atveju mokesčių mokėtojo veikla turi būti grindžiama pagrįstais tikslais, pvz., didžiausio pelno siekimu mažiausiomis sąnaudomis arba kitomis aplinkybėmis, kurios ne tik siekia mokestinio pranašumo, bet ir kitų pagrįstų tikslų t. y. iš esmės mokestinė nauda nėra savitikslių ir ūkinės operacijos ar sandoriai yra įprastos mokesčių mokėtojo vykdomoje veikloje (LVAT 2013 m. gegužės 16 d. nutartis administracinėje byloje).

Kaip jau ir buvo minėta, įstatymų leidėjas įtvirtindamas tam tikras apmokestino lengvatas sąmoningai skatina mokesčių mokėtojus jomis naudotis, todėl galima suponuoti, jog planuojant mokesčius žala valstybės biudžetui nėra padaroma. Priešingai yra vengiant mokesčių, kur valstybė vykstant tokiems veiksmams patiria didžiulius finansinius nuostolius. Pagrindinis požymis atribojantis mokesčių vengimą nuo mokesčių planavimo yra tikslas. Mokesčių vengimo atvejais mokesčių mokėtojas, siekdamas išvengti mokesčių, sąmoninga sukuria situaciją, kurioje jo veikla atitiktų mokesčių teisės aktų ir tokiu atveju atsiranda galimybė pasiekti mokestinės naudos, kuris mokesčių vengimo konstatavimui yra privalomasis požymis. Priešingai mokesčių planavimo atveju, jei sandoris arba ūkinė operacija yra sudaroma turint verslo tikslą, o mokestinė nauda yra tik atsiradusi kaip pasekmė, tai toks atvejis nebus laikomas mokesčių vengimu, nes nėra mokesčio vengimo pagrindinio tikslo – mokestinės naudos siekimo (Paulauskas, 2006, p. 114). Antrasis

skirtumas tai teisės normų pažeidimo buvimas arba nebuvimas. Vengiant mokesčių yra formaliai pažeidžiamos teisės normos, dėl kurių mokesčių mokėtojas gali būti patrauktas administracinė atsakomybė. Mokesčių planavimo atveju yra veikiama nepažeidžiant įstatymų, todėl mokesčių mokėtojui teisinė atsakomybė nekyla. Trečiasis skirtumas, jog mokesčių vengimo ir mokesčių planavimo atvejais yra sudaromi ir realiai vykdomi sandoriai ar ūkinės operacijos bei jos yra fiksuojamos buhalterinės apskaitos dokumentuose. Mokesčių vengimo atveju yra akivaizdu, jog siekdamas ekonominės naudos sandorių ar ūkinių operacijų fiksavimas neįvyks, o asmuo planuodamas mokesčius fiksuoja buhalterinėse ataskaitose įvykius, taip laikydamasis įstatymų, todėl jo veikla atitinka įstatymo tikslą ir prasmę. O kai mokesčių yra vengiama, asmens veikla atitinka tik formalius įstatymo reikalavimus, bet ne jo prasmę. Kadangi tikslo nustatymas yra teisės aiškinimo klausimas, riba tarp mokesčių planavimo ir vengimo turi būti vertinama kiekvienu konkrečiu atveju, būtinai atsižvelgiant į objektyvias aplinkybes.

Apibendrinant galima teigti, jog pagrindiniai trys skirtumai tarp mokesčių vengimo ir mokesčių optimizavimo (planavimo) yra tikslas, teisės normų pažeidimo buvimas arba nebuvimas bei atliktų sandorių ir/ar ūkinių operacijų fiksavimas buhalterinės apskaitos dokumentuose, todėl tai dar labiau pabrėžia individualaus atvejo nagrinėjimo svarbą.

## **5. EUROPOS SĄJUNGOS INICIATYVOS KOVOJANT SU MOKESČIŲ VENĖJIMU**

Europos sąjungos teisingumo teismo (ESTT) praktikoje mokesčių vengimas aiškinamas taip pat kaip ir LVAT suformuotoje praktikoje: mokesčių mokėtojo atliekamos ūkinės operacijos ar sandoriai yra atliekamos formaliai laikantis įstatymų, tačiau apsimestinai kuriant tam tikras sąlygas yra siekiama vienintelio arba pagrindinio tikslo mokestinės naudos gavimo. Tačiau ESTT praktikoje toks išsireiškimas kaip mokesčių vengimas sutinkamas labai retai, dažniausiai toks reiškinys yra apibūdinamas per piktnaudžiavimo institutą. Formuojamoje ESTT mokestinėje praktikoje mokestinėse bylose dažniausiai yra pastebimos tokios sąvokos, kaip piktnaudžiavimas (angl. *abuse*), piktnaudžiavimas teisėmis ( angl. *abuse of rights*), piktnaudžiavimas įtvirtintais įstatymais ( angl. *abuse of law*) bei piktnaudžiavimas praktika (angl. *abuse practices*) (Lenaerts, 2010, p. 1124-1125).

ESTT byloje *Halifax*, kurioje buvo sprendžiama dėl teisės į PVM atskaitą esant piktnaudžiavimo motyvams, teismas pažymėjo, jog siekiant konstatuoti, kad mokesčių mokėtojo sudaryti sandoriai ar atliktos ūkinės operacijos piktnaudžiaujant teise, būtina

nustatyti dvi sąlygas: 1) pagrindinis sudarytų sandorių tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau pati atlikta transakcija neturi jokio ekonominio ir verslo pagrindimo, 2) mokestinis pranašumas yra įgyjamas sandoriais, kurie tik formaliai atitinka įstatymo sąlygas, o numatyti tikrieji įstatymų tikslai nėra pasiekiami (ESTT 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas byloje).

Atkreiptinas dėmesys, jog ESTT byloje *Comission vs Spain*, teismas yra išaiškinęs taisyklę, būtent mokesčių vengimo fakto įrodinėjimui. ESTT šioje byloje pabrėžė, jog esant situacijoms, kai mokesčių mokėtojas neįrodo, kad sudarytų ūkinių operacijų pagrindinis siekis nebuvo mokestinė nauda, tai yra laikytina, kad tai yra mokestinis piktnaudžiavimas – mokesčių vengimo atvejis (ESTT 2007 m. rugsėjo 19 d. sprendimas byloje). Teismas taip pat kitame sprendime *Past Service* yra pasisakęs, jog mokestinės naudos gavimas yra pagrindinis siekiamas tikslas, nors gali egzistuoti ir kitų ekonominių tikslų. Iš to galima padaryti išvada, jog sudaryti dažniausiai fiktyvūs sandoriai gali turėti ir kitokių ekonominių tikslų, kurie nebūtinai susiję su piktnaudžiavimu, tačiau jeigu teismas nustato, jog minėti sandoriai yra susiję su mokestinio pranašumo įgijimu, tai tokiose situacijose į kitus tikslus nebėra atsižvelgiama (ESTT 2008 m. vasario 21 d., sprendimas byloje).

Europos sąjungoje institucija aktyviai kovojanti su piktnaudžiavimu mokesčiams sumažinimu yra Ekonominė bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau – EBPO). Šios tarptautinės organizacijos tikslas mokestinėje srityje yra mokesčių atitikties gerinimas, tarptautinės darbotvarkės rėmimas ir ateities mokesčių administratorių klausimų plėtojimas. Lietuva nuo 2000 metų priklauso šiai organizacijai, o priklausymas jai prideda papildomų įsipareigojimų laikytis įtvirtintų mokesčių sistemos standartų.

EBPO siekdama kovoti su padidėjusiu mokesčių vengimu 2013 metų rugsėį paskelbė 15 veiksmų planą dėl mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo (toliau – BEPS) bei dėl bendrųjų kovos su mokesčių vengimu nustatymo. Galutinai BEPS buvo paruoštas ir išleistas 2015 metais. Parengtas planas skirtas rekomendacijoms kaip galėtų būti pakeisti organizacijos valstybių narių nacionaliniai teisės aktai bei dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, taip pats numatyti galimi veiksmai kovojimui prieš agresyvų mokesčių planavimą, bei pasiūlymai tinkamam pelno mokesčio ir jo perkėlimo reguliavimui (OECD, 2015).

Siekdama įgyvendinti kovos minėtus su mokesčių vengimu susijusius tikslus, tarptautinė organizacija išskiria 3 svarbiausias taisykles: 1) pajamos turi būti apmokestinamos toje pačioje valstybėje, kurioje ir yra vykdoma pajamas generuojanti ekonominė veikla, 2) siekiant sumažinti neatitikimų tarp skirtingų valstybių mokesčių

sistemų – didinti mokesčių sistemų šalyse darną, 3) didinti užtikrintumą ir skaidrumą (Remeur, 2019).

Nors ir EBPO veiksmų planas valstybėms nėra privalomojo pobūdžio ir valstybės gali savarankiškai pasirinkti jų taikymą, tačiau numatyti veiksmai padėjo valstybėms įtvirtinti nacionalines taisykles, siekiant kovoti su mokesčių bazės erozija bei tinkamu pelno perkėlimu bei spręsti problemas susijusias su mokesčių rojumi.

Europos sąjunga siekdama, jog BEPS priemonės būtų perkeltos į valstybių narių nacionalinius teisės aktus ir įgyvendintos 2016 m. liepos 12 d. priėmė direktyvą, kuria yra nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą taisyklės. Direktyva yra skirta kovoti su mokesčių vengimo situacijomis, kurios pasireiškia per pelno mokesčio bazės veiksmus mažinant pelno mokestį, taip pat netikslingą pajamų perkėlinėjimą tarp skirtingų jurisdikcijų (Tarybos direktyva 2016 m. liepos 12 d.). Ši direktyva 2017 m. gegužės 29 d. buvo pakeista, papildant ją hibridinėmis situacijomis dėl trečiųjų valstybių. Direktyvos aprėptis buvo praplėsta su tikslu, jog apriboti mokesčių vengimą ne tik tarp valstybių, bet ir tais atvejais kai įsijungia ir trečiosios šalys (Tarybos direktyva 2017 m. gegužės 29 d.).

Direktyva dėl kovos su mokesčių vengimu yra harmonizuota Europos sąjungos lygiu, tačiau ji taip pat gali būti taikoma ir nacionalinio apmokestinimo lygiu. (Steponavičienė, 2018, p. 510). Minėtos direktyvos 1 straipsnyje įtvirtinta, jog ji „taikoma visiems mokesčių mokėtojams, kuriems taikomas pelno mokestis vienoje ar daugiau valstybių narių“. Direktyvoje yra įtvirtintos penkios taisyklės: perkėlimo apmokestinimo, palūkanų atskaitymo ribojimo, bendroji kovos su piktnaudžiavimu, kontroliuojamųjų užsienio bendrovių ir taisyklės dėl šalių mokesstinės tvarkos neatitikimų, visos jos yra sėkmingai perkeltos į Lietuvoje galiojančią PMĮ (Tarybos direktyva 2017 m. gegužės 29 d.). O trys iš jų Lietuvos teisinėje sistemoje yra vadinamos anksčiau darbe aptartomis specialiosiomis antivengiminėmis normomis.

Pažymėtina, jog minėtos bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės nederėtų maišyti su darbe plačiai nagrinėjama bendrąja antivegiminę norma – turinio prieš formos viršenybės principu. Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė yra taikoma tik tiems subjektams, kuriems yra taikomas pelno mokestis, MAĮ 69 straipsnyje subjektai nėra ribojami. Taip pat skirtingai mokesstinės naudos tikslas gali būti pagrindinis arba tiesiog vienas iš pagrindinių siekiamų tikslų. Taigi pabrėžus šių normų skirtingą taikymą, jas galima atriboti, nes Lietuvos teisinėje sistemoje bendrąja antivengimine norma, tiek pagal doktriną, tiek pagal susiformavusią praktiką yra laikomas MAĮ 69 straipsnyje įtvirtintas turinio formos prieš viršenybės principas.

Apibendrinant, galima daryti išvadą, jog ESTT suformuota teisminė praktika, EBPO 15 veiksmų planas ir kovos su mokesčių vengimo praktikos direktyva prisidėjo prie Lietuvos teisės normų sėkmingo vystymosi bei teismų praktikos taisyklių formavimo. LVAT savo nutartyse dažnai cituoja bei taiko ESTT įtvirtintą ir išaiškintą piktnaudžiavimo institutą.

## **6. MOKESČIŲ VENGINIMO BŪDAI IR VERTINIMAS LIETUVOS TEISMŲ SUFORMUOTOJE PRAKTIKOJE**

Siekiant išvengti mokesčių yra taikomi įvairūs būdai nuslėpti ar iškreipti tikrąsias aplinkybes yra sudaromi apsimestiniai, fiktyvūs sandoriai bei ūkinės operacijos. Atsižvelgiant į LVAT nagrinėtų mokesčių ginčų ir kitų mokesčių bylų suformuotą teisminę praktiką, galima pažymėti, jog mokesčių vengimo būdai pasižymi didele įvairove ir dėl sparčiai pasaulio technologijų mokesčių vengimo būdų baigtinio sąrašo nėra. Dėl šios priežasties šioje dalyje sprendimai ir nutartys apžvelgiamos su tikslu atskleisti, kaip ir kokias sąlygas teismas vertina atitinkamus sandorius (ūkinėse operacijose), kokiais požymiais ir aplinkybėmis remdamasis nustato, jog minėtais sandoriais yra siekiama mokesčių naudos MAĮ 69 straipsnio 1 dalies prasme. Mokesčių vengimo būdus galima suskirstyti į tris plačias neteisėtų sandorių sudarymo grupes, tai: priedangos sandoriai, nebūtini tarpiniai sandoriai dėl to paties objekto ir fiktyvūs sudaryti sandoriai.

Tam tikri nebūtini tarpiniai sandoriai (ūkinės operacijos) susijusių sandorių (ūkinių operacijų) grandinėje dėl to paties objekto ar jo dalies, kaip pastebima iš suformuotos LVAT praktikos apibendrinimo, neretai sudaromi (ūkinės operacijos – atliekamos) siekiant sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo. Pavyzdžiui, sudarant tarpinius sandorius (atliekant ūkinės operacijas) siekiama mokesčių naudos, kartu su kitomis aplinkybėmis, gali liudyti sąlyginai trumpas laiko tarpas tarp sandorių (ūkinių operacijų) susijusių sandorių (ūkinių operacijų) grandinėje (LVAT „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos...“, 2013, p. 593). Kaip pastebėtina 2012 m. kovo 19 d. administracinėje byloje teismas nustatė, jog turto perleidimas iš vieno asmens kitiems, o po to ir tretiesiems asmenims vyko per itin trumpo laiko tarpą: kaimo žemės sklypas pareiškėjo ir jo sutuoktinės buvo įsigytas 2003 m. gruodžio mėnesį, pirmoji dovanojimo sutartis tarp pareiškėjo ir sutuoktinės buvo sudaryta 2004 m. birželio 22 d., antroji dovanojimo sutartis, kuria sutuoktinė minėta turtą perleido savo tėvui buvo sudaryta 2004 m. birželio 30 d., ir galiausiai 2004 m. birželio 30 d. žemės sklypas buvo parduotas tretiesiems asmenims. Taigi, galima pastebėti, jog turto perleidinėjimas vyko sparčiu

tempu. Teisėjų kolegija pažymėjo, jog nekilnojamojo turto pirkėjų ir pardavėjų paiešką, kainų derinimą, įvertinimą, dokumentų tvarkymą sąlygoja objektyvios bei subjektyvios priežastys, todėl tokie veiksmai negalima būti atliekami skubotai, per trumpą laiko tarpą. Taigi tokios aplinkybės leidžia konstatuoti faktą, jog nekilnojamojo turto likimas jau buvo pakankamai aiškus ir prieš sudarant dovanojimo sandorius. Turtas minėtoje dovanojimo sutartyje buvo įvertintas 160 000 LT, o parduotas už 90 000 LT. Teismas pabrėžė, jog atlikta veiksmų seka, atsižvelgiant į dokumentiškai kintančią turto vertę, leidžia daryti išvadą, jog tokiais veiksmais buvo siekta mokestinės naudos. Teisėjų kolegija, akcentavo, jog visos aplinkybės rodo, kad tiek pareiškėjas, tiek sutuoktinė bei jos tėvas, ketindami išvengti GPM mokėjimo, iš anksto suplanavo nekilnojamojo turto dovanojimą vieni kitiems, tokiais veiksmais siekdami ne tik padidinti turto vertę, bet ir išvengti individualios veiklos vykdymo pripažinimo bei PVM ir GPM mokėjimų. Teisėjų kolegija konstatavo, jog nekyla abejonų, jog sudarant du tarpinius sandorius buvo sukurtos formaliosios sąlygos mokesčių įstatymams apeiti ir gauti mokestinę naudą. Byloje nustatyta, jog mokesčių administratorius pagrįstai minėtoms dovanojimo sutartims taikė MAĮ 69 straipsnio nuostatas, taip atkurdamas iškreiptas aplinkybes ir pajamas (LVAT 2013 m. kovo 19 d. nutartis administracinėje byloje).

Iš LVAT praktikos matyti, kad mokesčių mokėtojai tam tikrais atvejais sudaro sandorius tik dėl akių, jų realiai nevykdo ar neįvykdo, o sandorius ir jų pagrindu išrašytus fiktyvius apskaitos dokumentus, siekdami mokestinės naudos, naudoja, pavyzdžiui, apmokestinamoms pajamoms iš kitų šaltinių pagrįsti, į apskaitą įtraukti nepatirtas išlaidas ir panašiai. Atitinkamai, nustačius pastarąsias aplinkybes, atsiranda prielaida taikyti turinio viršenybės prieš formą principą (LVAT „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos...“, 2013, p. 593). Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A-556-2311-13 mokesčių administratorius konstatavo, jog pareiškėjas, išmokėdamas pajamas pagal autorines sutartis, pasinaudodamas palankesniu apmokestinimo režimu, siekė išvengti mokesčių mokėjimo nuo su darbo santykiais susijusių pajamų, todėl dalį pajamų išmokėjo pagal sudarytas autorines sutartis. Fiziniai asmenys, teikdami paslaugas pagal autorines užsakymo sutartis bei dirbdami kompiuterininkais pagal darbo sutartis, pareiškėjui iš esmės vykdė tapačias užduotis. Pareiškėjo ir fizinių asmenų sudarytos autorinės sutartys buvo terminuotos ir jų galiojimas numatomas tik mėnesiui, tačiau jos buvo sudaromos pastoviai, kiekvieną mėnesį ir pagal jas darbuotojai įsipareigojo atlikti tokias pat funkcijas iš to galima spręsti apie tęstinį fizinių asmenų veiklos pobūdį. Už suteiktas paslaugas autorinėse užsakymo sutartyse buvo numatytas atliktų darbų atlyginimas, kuris kiekvieną mėnesį buvo išmokamas pagal autorinių kūrinių priėmimo – perdavimo aktus, tačiau neidentifikuojant

konkrečių autorinių darbų, tai yra pareiškėjas sistemingai kiekvieną mėnesį atsiskaitinėjo su darbuotojais už suteiktas paslaugas. Taigi, pareiškėjas su trimis darbuotojais K. M., E. S., D. I. sudarytomis autorinėmis užsakymo sutartimis sukūrė formalų veikos modelį, su kuriuo mokesčių įstatymai sieja palankesnę apmokestinimo režimą ir taip išvengdamas mokesčių mokėjimo į biudžetą, siekė mokestinės naudos. Nutartyje pažymėtina, jog K. M., E. S., D. I. atliktas darbų pobūdis pagal autorines sutartis savo esme atitinka darbo pobūdį pagal darbo sutartį. Taigi, teismas vertindamas surinktus objektyvius įrodymus patvirtina, jog pagal nurodytas sutartis atliktų darbų rezultatai nebuvo kūriniai. Teismas nurodė, kad pareiškėjas pastoviai sudarydamas autorines sutartis su K.M., E.S., D.I. sukūrė sąlygas, leidžiančias išvengti jam priklausančių sumokėti mokesčių GPM, valstybinio socialinio draudimo bei garantinį fondo įmokų, sumokėjimo. Kad mokestinės naudos siekimas buvo pagrindinis veiksnys, paskatinęs sudaryti autorines sutartis su nurodytais asmenimis, rodo aplinkybė, jog samdydamas tuos pačius asmenis pagal darbo sutartis pareiškėjas už jų analogiškas paslaugas mokėjo mažesnę atlyginimą nei pagal autorines sutartis, visas nurodytų asmenų atliekamo darbo pobūdis pagal aukščiau padarytas teismo išvadas atitinka darbo pagal darbo sutartis pobūdį. Tai patvirtina pareiškėjo mokestinės naudos kaip tikslo siekimą, išvengiant mokestinių prievolių vykdymo. Teismas pabrėžė, jog tarp pareiškėjo ir K.M., E.S., D.I. faktiškai buvo susiklostę darbo, bet ne civiliniai santykiai, kurių įforminimu buvo siekiama mokestinės naudos, todėl tinkamai yra pritaikyta MAĮ 69 straipsnio 1 dalis bei apskaičiuoti papildomai mokėtini mokesčiai. Taigi, pareiškėjas sudarydamas fiktyvius sandorius – autorines sutartis siekė tik mokestinės naudos gavimo (LVAT 2013 m. lapkričio 29 d. nutartis administracinėje byloje).

Siekiant įvertinti aplinkybes, jog sudarytais tarpiniais sandoriais buvo siekiama tik mokestinės naudos gali būti svarbūs tiek mokesčių mokėtojo tiek kitos sandorio šalies veiksmai (LVAT „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos...“, 2013, p. 593). LVAT yra pažymėjęs, jog konkretus tikslo nustatymas yra įmanomas tik kompleksiskai vertinant mokesčių mokėtojo tikslus, kuriuos yra išaiškinami tikrieji mokesčių mokėtojo turėti tikslai. Pavyzdžiui, MGK 2022 m. sausio mėn. sprendime dėl UAB „B1“ skundo, kur įmonė UAB „B1“ sudarė sandorį (pirkimo – pardavimo) sutartį su susijusiu asmeniu „D1“ iš kurios įsigijo motociklą už 36 300 Eur (įskaitant 6 300 Eur PVM). Po to motociklą išnuomojo pas juos dirbančiam Rusijos piliečiui 30 mėnesių laikotarpiui už 250 Eur, nors remiantis rinkos kainomis tokio tipo motociklų nuomos kainos svyruoja nuo 50 Eur iki 80 Eur už parą, taip pat nustatyta, jog minėtas įmonės darbuotojas net neturėjo teisės vairuoti nustatytos kategorijos motociklą. Mokesčių administratorius konstatavo, jog Pareiškėjos įformintas sandoris dėl motociklo pirkimo – pardavimo bei nuomos sandorių grandinės

sudarymo buvo mokestinės naudos siekimas – pasinaudoti PVM atskaita ir ateityje sumažinti apskaičiuojamą pelno mokesčio bazę bei motociklo įsigijimu juridinio asmens vardu išvengti asmeninių išlaidų, o pareiškėjos atliktas sandoris yra vertinamas kaip dirbtinai įformintas imituojant verslo veiklą. Komisija remiantis visomis minėtomis aplinkybėmis konstatavo, jog mokesčių administratorius teisingai nustatytais objektyviais požymiais patvirtino, jog minėtais sandoriais buvo siekiama vienintelio tikslo mokestinės naudos ir tinkamai taikė MAĮ 69 1 str. nuostatas (MGK 2022 m. sausio 12d. sprendimas).

Turinio viršenybės gali taip pat būti taikomas ir siekiant tik tariamai teisėtai pasinaudoti įstatyme įtvirtintomis lengvatomis. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. eA-198-602/2023 ginčas įvyko dėl papildomai apskaičiuoto pelno mokesčių, kai mokesčių administratorius konstatavo, jog pareiškėjas bei dvi akcininkų įmonės, siekdamos pasinaudoti PMĮ 12 straipsnio 5 punkte įtvirtinta lengvata sudarė akcijų pasirašymo sutartį, kurios pasėkoje akcininkų uždirbtas statybos plėtros veiklos pajamas, gavo ne anksčiau minėti akcininkai, o pats pareiškėjas kaip kolektyvinio investavimo subjektas. Pareiškėjas nemokėdamas pelno mokesčio nuo gautų investicinių pajamų, didesnes pelno mokesčių neapmokestinamas dividendų sumas išmokėjo akcininkams. Mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu, remiantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, vertino, kad pareiškėjo akcininkai veikė su tikslu, jog sukurti tik formalias prielaidas pasinaudoti PMĮ 12 straipsnio 6 punkte numatyta lengvata ir atkreipęs dėmesį į tai, jog statybos veiklos pajamų gavimas pareiškėjui buvo perkeltas siekiant tik mokestinės naudos gavimo, o ne įmonei vykdant įprastinę investicinei bendrovei būdingą ekonominę veiklą, vadinasi, jog PMĮ įtvirtintos lengvatos taikymo sąlygos, norint ja pasinaudoti buvo atliktos tik formaliai. Teisėjų kolegija konstatavo, jog mokesčių administratoriaus nustatyta požymių visuma: inicijavimas, sandorių sudarymas ir vykdymo aplinkybės, susijusių asmenų dalyvavimas procese patvirtinta, jog įmonės pagrindinis tikslas buvo mokestinio pranašumo įgijimas. Taigi, mokesčių administratorius pagrįstai vertintus sandorius pripažino visiškai fiktyviais, ekonomiškai nepagrįstiems susitarimams, sudaromiems vien tik siekiant mokestinės naudos, draudžiamiems pagal piktnaudžiavimo principą (LVAT 2023 m. kovo 1 d. nutartis administracinėje byloje).

Taip pat dar vienas iš mokesčių vengimo pavyzdžių yra priedangos sandorių sudarymas, kuriais yra siekiama pridengti jau įvykusius sandorius neatitinkančius realaus jų ekonominio turinio. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A-26-602/2015 dėl UAB „Mažeikona“ nesąžiningų papildomų darbo užmokesčio transporto priemonių nuomos pavidalu išmokėjimo. Mokesčių administratorius atlikęs mokestinį patikrinimą nustatė, jog pareiškėjas su savo darbuotojais buvo sudaręs penkiolika transporto priemonių nuomos

sutarčių, pagal kurias darbuotojai teikė pareiškėjui vairavimo bei techninės apžiūros paslaugas. Pareiškėjas už laikotarpį nuo 2006 m. sausio 1 d. iki 2011 m. liepos 31 d. darbuotojams priskaičiavo 59 897,25 LT nuomos mokesčio pagal darbuotojams priklausančių ir nepriklausančių transporto priemonių nuomos, teikiant vairavimo technines apžiūros paslaugas sutartis, nuo kurio išskaičiavimo 15 proc. gyventojų pajamų mokesčio ir 6 proc. sveikatos draudimo įmokų. Mokesčių administratorius remdamasis MAĮ 69 straipsniu išmokas pagal sudarytas transporto priemonių nuomos sutartis laikė kaip darbuotojams su darbo santykiais susijusias pajamas ir konstatavo, jog tokių sandorių sudaroma buvo siekiama mokestinės naudos tai yra pareiškėjas siekė išmokėti papildomus darbo užmokesčius, kuris būtų apmokestinamas palankesniu mokestiniu režimu. Nors ir teismas pastarųjų aplinkybių nelaiko galinčiomis savarankiškai įrodyti mokestinės naudos siekimą, tačiau jas vertina bendrame visų aplinkybių kontekste. Teismo vertinimu, mokesčių administratorius aiškiai pareiškėjo veiksniuose identifikavo mokestinės naudos siekimą ir pagrįstai taikė turinio formos prieš viršenybės principą (LVAT 2015 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje).

Mokesčių mokėtojai norėdami pateisinti iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių gautas įstatymu nustatyta tvarka neapmokestintas lėšas bando jas pripažinti paskolos ar dovanojimo sandoriais. Pavyzdžiui LVAT nutartyje Nr. 366-438/2015 mokestiniu patikrinimu nustatyta, jog 2006 m. pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas 68 364 LT, todėl ši suma yra pripažinta pareiškėjo nedeklaruotomis pajamomis. Pareiškėjas viršijusias pajamas grindė paskolomis, tačiau mokesčių administratorius nustatė, jog nei jo motina nei sutuoktinė tokios pinigų sumos, kuri buvo paskolinta pareiškėjui sukaupti negalėjo. Iš pareiškėjo pateiktų paskolos sutarčių matyti, jog jų sudarymo metu minėtos lėšos buvo perduotos grynaisiais pinigais. Tačiau pažymėtina, jog be šių šalių paaiškinimų, papildomų duomenų galinčių patvirtinti realų lėšų perdavimą nėra. Teismas pabrėžė, jog pareiga pateikti įrodymus, kurie patvirtintų, jog paskolų sutartimis realiai buvo gautos lėšos tenka pareiškėjui. Taigi nesant įrodymų vertinimo prasme reiškia, kad pareiškėjas nesugebėjo įrodyti savo teiginių pagrįstumo, taip pat ir paneigti mokesčių administratoriaus pateiktų įrodymų, todėl galima teigti, jog pareiškėjas pagal aptariamąsias paskolų sutartis realiai jokių piniginių lėšų negavo. Šios aplinkybės konstatavimas leido mokesčių administratoriui taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalį ir neatsižvelgiant į pareiškėjo minėtose paskolose nurodytas mokesčines teises pasekmes, atkurti tikrąsias mokesčines aplinkybes. Teismas byloje konstatavo, jog mokesčių administratorius pagrįstai apmokestino tokius nesąžiningus mokesčių mokėtojo veiksmus ir įrodė, kad paskolos sutartis buvo sudarytos

tik formaliai, siekiant išvengti galimų mokesčių mokėjimo (LVAT 2015 m. kovo 14 d. nutartis administracinėje byloje).

Apibendrinus mokesčių vengimo pavyzdžius ir teismų vertinamas aplinkybes suformuotas teismų praktikoje, galima pastebėti didelę mokesčių vengimo schemų bei būdų, tačiau juos būtų galima suskirstyti į tris plačias grupes: fiktyvūs sandoriai, priedangos sandoriai bei nebūtinai tarpiniai sandoriai dėl to paties objekto. Vengimo būdų sąrašas nėra baigtinis, todėl labai svarbu kiekvieną situaciją vertinti individualiai. Teismas įvertina aplinkybes, leidžiančias nustatyti mokesčio mokėtojo operacijomis ar ūkiniais sandoriais siektiną mokestinės naudos tikslą bei netinkamai atvaizduojamą fiktyvią apskaitos dokumentaciją.

## IŠVADOS

1. Mokesčių vengimas yra reiškinys, kai asmenys tik formaliai laikydamiesi teisės aktų reikalavimų, tačiau siekdami gauti mokestinį pranašumą, manipuliuoja sandorių sudarymo tvarkai ar kitomis apmokestinimui reikšmingomis aplinkybėmis, nesilakant jokio ekonominio tikslingumo. Taigi toks neteisėtas mokestinės naudos gavimas nėra suderinimas su įstatymų leidėjų numatytais tikslais.
2. Atribojant mokesčių vengimą nuo mokesčių slėpimo ir planavimo svarbu pabrėžti, jog tiek už mokesčių vengimą, tiek slėpimas mokesčių mokėtojui gali užtraukti vienos ar kitos rūšies atsakomybę, priešingai nei planavimas, kuris paprastai priskiriamas prie nenusikalstamo mokesčių naštos mažinimo. Esminis mokesčių vengimo bruožas atskiriantis jį nuo kitų institutų – apsimestiniais, tariamais, ekonominės logikos neatitinkančiais sandoriais yra siekiama gauti nepagrįstos mokestinės naudos. Mokesčių vengimo atveju – šie sandoriai, jų įforminimas, atitinka formalius teisėtumo reikalavimus tik pateikiama sau palanki sandorių turinio versija. O planavimas – teisėtas mokestinės naudos sumažinimas, pasinaudojant teisės aktuose numatytais lengvatomis.
3. Pagal LVAT suformuotą praktiką pabrėžtina, jog, siekiant taikyti bendrąją antivengiminę normą įtvirtintą MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje, yra privaloma nustatyti, jog mokesčių mokėtojas atlikdamas konkrečius sandorius ar kitas ūkines operacijas, siekė tik vienintelio tikslo – mokestinės naudos gavimo, o esant situacijomis kai yra nustatoma, jog sandoriai turėjo kitus ekonomiškai ar kitaip pagrįstus tikslus, tai negalėtų būti pripažįstama mokesčių vengimu, net ir nustatius, jog mokesčių mokėtojas iš tokių sandorių gavo mokestinės naudos.
4. MAĮ 69 straipsnis įstatyme yra aiškinamas siaurinamai, LVAT sprendimuose ir nutartyse ne kartą yra konstatuota, jog turinio formos prieš viršenybę principo taikymui būtina yra nustatyti, jog atliktais veiksmais buvo siekiama vienintelio tikslo – mokestinės naudos, įstatymo nuostatoje tai nėra pabrėžiama. Dėl šių priežasčių skiriasi praktinis įstatymo taikymas nuo pateikto įstatymo. Todėl būtų tikslingą tikslinti įstatymą, siekiant suvienodinti su dabartiniu LVAT principo taikymu.
5. Mokesčių vengimo faktas mokesčių mokėtojui gali būti pripažįstamas tik tais atvejais, kai mokesčių administratorius išsamiai ir objektyviai įvertina nagrinėjamo sandorių ar kelių sudarytų sandorių realų pobūdį, sudarymo priežastis, jų paskirtį ir

turinį, taip pat sudarymo priežastis, procesuose dalyvaujančių subjektų asmeninius ryšius bei sandoriuose esantį ekonominį kontekstą.

6. Tiek 2013 metais priimtas EBPO 15 veiksmų planas, tiek įgyvendinta direktyva dėl kovos su mokesčių vengimo praktika padėjo Lietuvos norminiuose aktuose įtvirtinti specialiąsias antivengimines normas, kurios yra taikomos konkrečioms mokesčių vengimo atvejams.
7. Dėl sparčiai kintančių technologijų galimų mokesčių vengimų schemų vis daugėja, todėl nėra įmanoma nustatyti atskirų teisės normų kiekvienam mokesčio vengimo būdui. Dėl šios priežasties Lietuvoje įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas yra taikomas visiems subjektams, kuriems yra nustatomi mokesčių vengimo požymiai.

## ŠALTINIŲ SARAŠAS

### Teisės norminiai aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). *Valstybės žinios*, 33-1014;
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (2004). *Valstybės žinios*, Nr. 63-2243;
3. Mokesčių administravimo įstatymo komentaras (2022). *Valstybinė mokesčių inspekcija*, Nr. KD-5672;
4. Dėl Tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo (2001). *Valstybės žinios*, , Nr. 110-4021;
5. Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių (2004). *Valstybės žinios*, Nr. 58-2074;
6. Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymas (1999). *Valstybės žinios*; Nr. VIII-1099;
7. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001). *Valstybės Žinios*, Nr. IX-675;

### Specialioji literatūra:

1. Black, J., Hashimzade, N., and Myles, G. (2009). *A Dictionary of Economics* (3 ed.). Oxford University Press.
2. Clifford, S. (2017). *Taxing Multinationals Beyond Borders: Financial and Locational Responses to CFC Rules*. Oxford university centre for business taxation working paper series, WP 17/18.
3. Endrijaitis, M. (2017). *Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta*. Teisė. Mokslo darbai, t. 104, p. 106-127.
4. Fedosiuk, O. (2017). *Mokesčių slėpimas kaip nusikalstama veika: sisteminė normų analizė ir aktualūs taikymo klausimai*. Teisės apžvalga Nr. 2. p. 61-73.
5. Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyba prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos, 2021 metų veiklos ataskaita. [interaktyvus]. [žiūrėta 2023 m. balandžio 20 d.]. Prieiga per internetą: [svp-fntt-2021-metine-ataskaita-2021-03-21-tg.pdf](#);
6. Kuncevičius, G. ir Kosmačaitė, V. (2007). *Mokesčių vengimo reiškinių analizė, atsižvelgiant į socialinių mokslų sąveiką*. Jurisprudencija, 6 (96): 78–84

7. Lenaerts, A. (2010). *The General Principle of the Prohibition of Abuse of Rights: A Critical Position on Its Role in a Codified European Contract Law*, (2010); Prieiga per internetą: [2010\\_Lenaerts.pdf \(iuscommune.eu\)](#)
8. Lietuvos vyriausias administracinis teismas „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (I dalis). 593p.
9. Malkawi, B.H., and Haloush, H.A. (2008). *The case of income tax evasion in Jordan: symptoms and solutions // Journal of Financial Crime*, Vol. 15, Issue 3.
10. Medelienė, A. (2004). *Įrodymai ir įrodinėjimas mokesčių ginčų nagrinėjimo procese Teisė*. T. 53. p. 117-139.
11. OECD (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paryžius: OECD Publishing, p. 24.
12. OECD, (2015), *What is BEPS?* [interaktyvus]. [žiūrėta 2023 m. balandžio 20 d.]. Prieiga per internetą: [About - OECD BEPS](#)
13. Palijanskas, M. (2003). *Mokesčių planavimo teisinis reguliavimas. Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2003, Nr. 11, p. 81;
14. Paulauskas, A. (2006a). *Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*. Daktaro disertacija. Vilnius. p. 107-115.
15. Paulauskas, A. (2006b). *Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu*. Viešoji politika ir administravimas. Nr. 15. p 27-41.
16. Petkevičiūtė, A. (2016). Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę, Teisė.
17. Poškaitė D. ir Novikovas M. (2006). *Pelningumo rodiklių naudojimas siekiant nustatyti sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodarą*. Ekonomika. Nr. 76.
18. Remeur, C. (2019). *Understanding BEPS. From tax avoidance to digital challenges. European parliamentary Research Service*, [interaktyvus]. [žiūrėta 2023 m. balandžio 20 d.]. Prieiga per internetą: [Understanding BEPS: From tax avoidance to digital tax challenges | Think Tank | European Parliament \(europa.eu\)](#)
19. Steponavičienė, I. (2018). *Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčių piktnaudžiavimu taisyklėms*. Jurisprudencija.
20. Steponavičienė, I. (2022). *Įmonių grupėms ir jų kontroliuojančiosioms įmonėms taikomos kovos su pelno mokesčių vengimu taisyklės Lietuvoje ir teisinio tikrumo principas: sisteminio reguliavimo iššūkiai*. Daktaro disertacija. Vilnius.
21. Vainienė, R. (2005). *Ekonomikos terminų žodynas*. Tyto alba.

22. Vasiliauskas, V. (2005). *Optimizuoti ar vengti? (mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba)*, Apskaitos ir mokesčių apžvalga, Nr. 5. p. 30 – 63.
23. 2019 m. lapkričio 14 d. Europos tarybos pranešimas, 2019/C 386/02. Mokesčių tikslais nebendradarbiaujančių jurisdikciją turinčių subjektų ES sąrašas. Elgesio kodekso grupės (verslo apmokestinimas) ataskaita, kurioje siūlomi 2019 m. kovo 12 d. Tarybos išvadų priedų pakeitimai, įskaitant vieno jurisdikciją turinčio subjekto išbraukimą iš sąrašo.

### **Teismų praktika:**

1. Europos Teisingumo Teismo 2013 m. birželio 20 d. sprendimas byloje Alabaster Nr. C-653/11;
2. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2000 m. gruodžio 14 d. sprendimas, Emsland-Starke, byla C-110/99;
3. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas byloje Halifax plc. v. Commissioners of Customs & Excise, C-446/03);
4. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2008 m. balandžio 23 d. nutartis The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue C-201/05;
5. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2008 m., vasario 21 d., sprendimas byloje Part Service, C-425/06;
6. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 19 d. sprendimas byloje Commission v Spain, C-219/03;
7. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue C-196/04;
8. Europos Sąjungos Tarybos direktyva 2016 m. liepos 12 d. Nr. 2016/1164;
9. Europos Sąjungos Tarybos direktyva, 2017 m. gegužės 29 d. 2017/952;
10. Lietuvos Konstitucinis Teismas 2008 m. Sausio 21 d. Nutarimas Nr. 02/06-23/06-37/06-50/06-31/07;
11. Lietuvos Konstitucinis Teismas 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03;
12. Lietuvos Konstitucinis Teismas 1997 m. liepos 10 d. nutarimas Nr. 16/96;
13. Lietuvos Konstitucinis Teismas 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas Nr. 6/99-23/99-5/2000-8/2000;

14. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2003 m. sausio 2 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>8</sup>-27/2003;
15. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A1 -355/2004;
16. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2005 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-495/2005;
17. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2005 m. rugsėjo 13 d. nutartis administracinėje byloje A10-1019/2005;
18. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2008 m. liepos 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A502-1305/2008;
19. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-250/2008;
20. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A556-2164/2011;
21. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-371/2011;
22. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2013 m. balandžio 11 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas administracinėje byloje Nr. A442-724/2013;
23. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2013 m. kovo 19 d. nutartis administracinėje byloje;
24. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2013 m. kovo 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-492-13;
25. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2013 m. lapkričio 13 d. nutartis administracinėje byloje A-556-2311-13;
26. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2013 m. lapkričio 29 d. nutartis administracinėje byloje A-556-2311-13, 2013-11-29;
27. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2013 m. rugpjūčio 26 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>575</sup>-1421/2013;
28. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2014 m. birželio 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-1379/2014;
29. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2015 m. kovo 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-366-438/2015;
30. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2015 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje A-26-602/2015;

31. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2015 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-26-602/2015;
32. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2016 m. vasario 8 d. sprendimas išplėstinės teisėjų kolegijos administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016;
33. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2017 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017;
34. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2018 m. rugpjūčio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1010-438/2018;
35. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2023 m. kovo 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-198-602/2023;
36. Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2019 m. sausio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2002-968/2018;
37. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. kovo 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-492-13;
38. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2018 m. balandžio 18 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-305-438/2018;
39. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2019 m. gegužės 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eP-42-575/2019;
40. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės, 2018 m. rugsėjo 19d. sprendimas Nr. 69-98;
41. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės, 2022 m. sausio 12 d. sprendimas Nr. 7-170/2021;
42. Vilniaus apygardos administracinis teismas 2009 m. vasario 17 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-71-764/2009;

## SANTRAUKA

### Mokesčių vengimas: būdai ir vertinimas Lietuvos teisinėje sistemoje

**Tomas Juknys**

Magistro darbe analizuojami mokesčių vengimo būdai ir vertinimas Lietuvos teisinėje sistemoje. Analizė atliekama nagrinėjant tiek reikšmingas teisės normas, mokslininkų padarytas išvadas doktrinoje, tiek teismų praktikoje suformuotus išaiškinimus. Darbe analizuojama mokesčių vengimo kaip reiškinių sąvoka. Taip pat dėmesys skiriamas mokesčių slėpimui ir mokesčių planavimui, pateikiamas jų išaiškinimas ir atribojimas nuo mokesčių vengimo. Aiškinant mokesčių vengimą atskirai pateikiamos bendroji ir specialiosios mokesčių vengimą draudžiančios priemonės ir šių normų taikymas. Taip pat pasitelkiama Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, Mokestinių ginčų komisijos bei Europos Teisingumo teismo formuojama praktika, siekiant atskleisti mokesčių vengimo būdus ir jų vertinimą.

Atlikta teisinių aktų bei teismų praktikos analizė atskleidė įvairias mokesčių vengimo schemas ir būdus. Remiantis suformuota Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika pabrėžtina, jog siekiant taikyti bendrąją antivengiminę normą – įtvirtintą mokesčių administravimo įstatyme 69 str. 1 d. yra privaloma nustatyti vienintelį mokesčių mokėtojo tikslą – mokestinės naudos siekį, o įstatyme pateiktas neapibrėžtas įstatymo normos taikymas. Kiekvienas mokesčių vengimo atvejis dėl savo specifiškumo turėtų būti išsamiai išaiškintas ir išanalizuotas, apimant sandorių realų pobūdį, sudarymo priežastis, paskirtį ir turinį, taip pat sudarymo priežastis, subjektų, dalyvaujančių sandoryje asmeninius ryšius, bei ekonominį kontekstą, jog būtų tinkamai atliekama mokesčių administratoriaus pareiga.

## **SUMMARY**

### **Tax Evasion: Methods and Assessment in the Lithuanian Legal System**

**Tomas Juknys**

The master's thesis analyzes tax evasion methods and assessment in the Lithuanian legal system. The analysis is carried out by examining both significant legal norms, the conclusions reached by scientists in the doctrine, and the interpretations formed in court practice. The paper analyzes the concept of tax evasion as a phenomenon. It also focuses on tax evasion and tax planning, explaining them and distinguishing them from tax evasion. When explaining tax evasion, the general and special measures prohibiting tax evasion and the application of these norms are presented separately. The practice developed by the Supreme Administrative Court of Lithuania, the Commission for Tax Disputes and the European Court of Justice is also used in order to reveal the methods of tax evasion and their assessment.

The analysis of legal acts and court practice revealed various tax evasion schemes and methods. Based on the established practice of the Supreme Administrative Court of Lithuania, it should be emphasized that in order to apply the general anti-avoidance norm – established in the Law on Tax Administration, Article 69. 1 d. it is mandatory to determine the sole purpose of the taxpayer – the pursuit of tax benefits, and the law provides an indefinite application of the legal norm. Each case of tax evasion, due to its specificity, should be thoroughly explained and analyzed, including the real nature of the transactions, the reasons for their conclusion, purpose and content, as well as the reasons for their conclusion, the personal relationships of the entities involved in the transaction, and the economic context, in order to properly perform the duty of the tax administrator.