

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Povilas Strazdas
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
Studijų šakos studento

Magistro darbas

**Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalies ir Pelno
mokesčio įstatymo 11 straipsnio 8 dalies nuostatų vertinimas,
palyginimas**

**Para 1, Article 69 of the Law on Tax Administration and Para 8, Article
11 of the Law on Corporate Income Tax: Evaluation and Comparison**

Vadovas: doc. dr. Martynas Endrijaitis
Recenzentas: prof. dr. Vitas Vasiliauskas

Vilnius
2021

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojamos, vertinamos ir palyginamos MAĮ 69 straipsnio 1 dalies ir PMĮ 11 straipsnio 8 dalies nuostatos, kuriose yra įtvirtintos prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės. Nagrinėjami mokesčių vengimo požymiai, mokesčių vengimo atskyrimas nuo mokesčių planavimo (optimizavimo) ir mokesčių slėpimo, siekiu nustatyti turinio viršenybės prieš formą principo taikymo pagrįstumą. Analizuojama turinio viršenybės prieš formą principo prigimtis, paskirtis ir taikymo ribos.

Pagrindiniai žodžiai: turinio viršenybės prieš formą principas, mokesčių vengimas, mokestinė nauda, darinys, ekonominė nauda, mokesčių optimizavimas (planavimas).

This work analyses, evaluates, and compares the provisions of Para 1 of Article 69 of the Law on Tax Administration and Para 8 of Article 11 of the Law on Corporate Income Tax, which contain measures against tax evasion. The features of tax evasion, separate tax evasion from tax planning (optimization) and tax evasion are analyzed in order to decide the validity of the application of the principle of the primacy of substance over form. The nature, purpose, and limits of application of substance over form are analyzed.

Keywords: The principle of substance over form, tax avoidance, tax benefit, derivative, economic benefits, tax optimization (planning).

ĮVADAS	3
1. MOKESČIŲ VENGIMO SAMPRATA, ATRIBOJIMAS IR ĮTVIRTINIMAS ĮSTATYME	8
1.1. Mokesčių vengimo samprata	8
1.2. Mokesčių vengimo atskyrimas nuo mokesčių slėpimo ir mokesčių optimizavimo	12
1.2.1. Mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo atrbojimas	13
1.2.2. Mokesčių vengimo ir mokesčių optimizavimo atrbojimas	16
2. TEISINIŲ PRIEMONIŲ, SKIRTŲ KOVOTI SU MOKESČIŲ VENGIMŲ TEISINIS REGLAMENTAVIMAS	19
2.1. Turinio viršenybės prieš formą principo teisinė prigimtis	19
2.2. Turinio viršenybės prieš formą principas Europos Sąjungos teisės požiūriu 24	
2.3. Turinio viršenybės prieš formą principo teisinis reglamentavimas Lietuvoje 27	
2.3.1. Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalis	28
2.3.2. Pelno mokesčio įstatymo 11 straipsnio 8 dalis	34
2.3.3. Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalies ir Pelno mokesčio įstatymo 11 straipsnio 8 dalies palyginimas	45
IŠVADOS	49
PASIŪLYMAI	51
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	52
SANTRAUKA	59
SUMMARY	60

IVADAS

Lietuvos Respublikai atkūrus nepriklausomybę ir pradėjus naujai organizuoti teisinį mokesčių santykių reglamentavimą, mokesčių mokėtojai, atsižvelgdami į tam tikrą priimamų teisės normų placią ir nesukonkretintą išraišką, skirtingais būdais ir skirtingose situacijose, siekdami mokesstinės naudos, atitinkamų teisės normų turiniu iki šiol piktnaudžiauja.

Šiuolaikinėje teisinėje valstybėje, valstybei siekiant kaupti bei turėti nuosavus piniginius išteklius tinkamam valstybės funkcionavimui, labai svarbi yra sisteminė, darni ir funkcionuojanti mokesčių skaičiavimo ir sumokėjimo sistema bei atsakomybė už mokesčių mokėtojų mokesstinės prievolės nevykdymą. Mokesčių administratoriai, Mokesčių ginčų komisijos bei Lietuvos teismai iki šiol nagrinėja begalę administracinės teisės pažeidimo bylų, susijusių su netinkamai apskaičiuotais ar perskaičiuotais mokesčiais, taikant turinio viršenybės prieš formą principą, todėl neabejotinai privaloma įvertinti bei išgryninti šio principo taikymo ribas.

Lietuvos Respublikos Konstitucijoje¹ (toliau – Konstitucija) bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme² (toliau – MAĮ) yra įtvirtintas mokesčių visuotino privalomumo principas, tačiau šio principo įtvirtinimas įstatymuose vis tiek negarantuoja, kad visi mokesčių mokėtojai laikysis ir tinkamai atliks šią pareigą. Mokesstinės prievolės tinkamą įvykdymą reglamentuojantys įstatymai iš esmės paliečia ne tik valstybę kaip subjektą, kurio naudai surenkami mokesčiai, bet ir visus mokesčių mokėtojų interesus.

Nagrinėjamos temos aktualumas ir originalumas. Mokesčių apskaičiavimas, taikant turinio viršenybės prieš formą principą, yra viena iš kelių teisinių priemonių, padedančių užtikrinti tinkamą mokesčių apskaičiavimą ir mokėjimą. Šis principas yra įtvirtintas MAĮ 10 straipsnyje, o taikymas MAĮ 69 straipsnyje. Taip pat šis principas netiesiogiai yra įtvirtintas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo³ (toliau – PMĮ) 11 straipsnio 8 dalyje. Šio principo įgyvendinimą užtikrina mokesčių administratorius ir teismai. Tuo atveju, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokesstinę naudą, mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčių apskaičiuoja pagal minėtų

¹ Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992. Nr. 33-1014, 127 str.

² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004. Nr. 63-2243. (Galiojanti nuo 2021-01-01 suvestinė redakcija), 8 str.

³ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001-12-29, Nr. 110-3992. (Galiojanti nuo 2021-01-01 suvestinė redakcija).

mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas⁴. Tokiu būdu mokesčių administratoriui suteikiama juridinė galia apmokestinti sandorį ar ūkinę operaciją kitaip, nei ją apibūdino ir įformino sandorio (ūkinės operacijos) dalyviai, siekiantys mokestinės naudos. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad negalima palikti mokesčių administratoriui visiškos diskrecijos spręsti šį klausimą. Mokesčių mokėtojas turi teisę planuoti savo biudžetą, įskaitant mokėtinus mokesčius, bei organizuoti savo finansinę veiklą tokiu būdu, jog užsitikrintų kuo didesnę pelną, tuo pačiu turėdamas kuo mažesnes sąnaudas. Mokesčių mokėtojas, atsižvelgdamas ir analizuodamas mokesčių įstatymus, pats pasirenka atitinkamų ūkinių operacijų įforminimą. Ši teisinė priemonė gali turėti reikšmingos įtakos esminiems mokesčių mokėtojo mokestiniams interesams bei lūkesčiams. Todėl atitinkamo mokesčio apskaičiavimas, taikant turinio viršenybės prieš formą principą, yra ne tik efektyvi, bet ir griežta teisinė priemonė, kuri turi būti objektyviai pagrįsta. Be to, šio principo taikymas užtikrinamas dvejuose su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu susijusiuose įstatymuose, todėl tokiu būdu yra patvirtinama šio principo taikymo svarba mokestiniuose santykiuose.

Tinkamai nepagrįstas, nemotyvuotas ir nepamatuotas šios priemonės panaudojimas gali pažeisti kitus svarbius mokestinius principus bei nuostatas, užtikrinančias aiškų bei tinkamą mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo vykdymą. Todėl mokesčių apskaičiavimo turinio viršenybės prieš formą principo bei apsimestinių darinių vertinimo taikymo ribos ir pagrįstumas visais atvejais yra aktuali tiek teorinė, tiek praktinė problema. Pažymėtina, kad nagrinėjamų teisės normų vertinimas ir taikymo ribos ypatingai aktualios visame pasaulyje, įskaitant Lietuvą, siaučiant pasaulinei pandemijai, kurios akivaizdoje Lietuvos Respublikos vykdomoji bei leidžiamoji valdžios įvairiomis lengvatomis siekia palengvinti mokesčių mokėtojams atsiradusią mokestinę naštą, o mokesčių mokėtojai dažnu atveju formaliai įgyvendindami lengvatų sąlygas, įvestomis laikinomis lengvatomis piktnaudžiauja.

Darbo temos naujumas. Pelno mokesčio įstatymas (toliau – PMI) papildytas bendrosios kovos su mokesčių piktnaudžiavimu taisykle. Nuo 2019 m. sausio 1 dienos įsigaliojo PMI 11 straipsnio 8 dalis, kuri numato, kad apskaičiuojant pelno mokestį, neatsižvelgiama į darinį ar kelis darinius, kurių nustatymo pagrindinis ar vienas iš pagrindinių tikslų – gauti mokestinės naudos, todėl tokie dariniai laikomi apsimestiniais, atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Ši taisyklė taikytina užsienio vienetams

⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004. Nr. 63-2243. (Galiojanti nuo 2021-01-01 suvestinė redakcija), 69 str. 1 d.

išmokamiems ar iš užsienio vienetų gaunamiems dividendams⁵. Ši nuostata įsigaliojo tik 2019 metais, ji yra sąlyginai nauja, o jos analizė ir vertinimas iki šiol nėra Lietuvos mokslininkų išsamiai atlikti.

Išvardyti aspektai bei kiti šiame magistro darbe analizuojami klausimai bei išskirtos mokesčio apskaičiavimo, taikant turinio viršenybės prieš formą, principo problemos turės reikšmės šio klausimo teorijai bei besiformuojančiai teismų praktikai.

Darbo tikslas. Išanalizuoti mokesčio apskaičiavimo, taikant turinio viršenybės principo nuostatų taikymą formuojamoje teismų praktikoje, bei apžvelgti ir išskirti optimalius, teisės mokslu pagrįstus turinio prieš formą principo taikymo pavyzdžius.

Tyrimo hipotezė. MAĮ 69 straipsnyje ir netiesiogiai PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje nustatyto turinio viršenybės prieš formą principo taikymo ribos, apskaičiuojant mokesčių mokėtojų mokesstinę prievolę, nėra tiksliai apibrėžtos, todėl šiuose įstatymuose išskirti priemonių praktinis įgyvendinimas iš esmės priklauso nuo teismų praktikoje formuluojamų nuostatų ir pozicijų, kuriomis sprendžiami atskiri mokesstiniai ginčai ir skirtingos su apmokestinimu susijusios situacijos.

Darbo uždaviniai. Siekiant įgyvendinti darbo tikslą, darbe keliami ir sprendžiami šie uždaviniai:

- 1) Atlikti mokesčių vengimo instituto bei priemonių sistemos, nukreiptos prieš šį institutą, analizę, išskirti pagrindinius kriterijus, kurie atskiria mokesčių mokėtojo mokesčių vengimą nuo mokesčių planavimo ir optimizavimo;
- 2) Atskleisti turinio viršenybės prieš formą principo teisinę prigimtį, šio principo turinį ir reglamentavimą Lietuvos įstatymuose bei įvertinti nustatyto teisinio reguliavimo išsamumą;
- 3) Įvertinti bei palyginti MAĮ 69 straipsnio ir PMĮ 11 straipsnio 8 dalies teisės normų turinį;
- 4) Išskirti reikšmingiausias sąlygas, kurios apibrėžia turinio viršenybės prieš formą principo taikymo ribas.

Darbo objektas. Šio darbo tema apima MAĮ 69 straipsnio ir PMĮ 11 straipsnio 8 dalies teisės normų turinio vertinimą ir palyginimą, mokesčių administratoriaus taikomo turinio viršenybės prieš forma principo įgyvendinimą apskaičiuojant mokesčius.

Darbe naudojami metodai. Šiame magistro darbe, apžvelgus ir išanalizavus visus naudotus šaltinius: teisinius norminius aktus, teisės doktriną, Lietuvos administracinių teismų praktiką, Lietuvos bei užsienio teisės šaltinius ir kitus reikšmingus šiai magistro darbo temai dokumentus, buvo naudotasi šiais metodais:

⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001. Nr. 110-3992.

1. Lingvistinis metodas buvo pasirinktas ir naudotas analizuojant sąvokų turinį bei tinkamumą, kai darbe aptariama dirbtinio darinio sąvoka. Taip pat aiškinant norminių aktų turinį bei esmę, interpretuojant teisės doktrinos atstovų nuomones bei jas siejant su magistro darbo tema;

2. Teleologinis metodas rašto darbe naudotas su tikslu išanalizuoti teisės aktų tikslus, esmę ir funkcijas. Taip pat šio metodo naudojimas pasitelktas pateikti įstatymo leidėjo intencijas, teisės normų tikslą, priešastis bei paskirti, nurodyti teisės aktų uždavinius ir bendrąją jų prasmę.

3. Istorinis metodas pasitelktas nagrinėjant turinio prieš formą principo taikymo formavimąsi bei raidą skirtingais laikotarpiais bei tais laikotarpiais egzistavusiomis aplinkybėmis;

4. Loginis metodas buvo taikytas teikiant argumentas ir išvadas, formuojant darbo struktūrą, nuosekliai dėstant savo poziciją, atsižvelgiant į nagrinėtus šaltinius, kritiškai juos vertinant. Metodas taikytas pateikiant mokestinių ginčų bylose dalyvaujančių šalių pozicijas, Lietuvos administracinių teismų motyvaciją bei suformuojant galutines darbo išvadas.

5. Precedentiniu tyrimo metodu vadovautasi nagrinėjant Lietuvos administracinių teismų praktiką, pateikiant Lietuvos vyriausiojo administracinio ir kitų administracinių teismų nutarčių pavyzdžius ir siejant jas su magistrinio darbo tema;

6. Sisteminiu metodu įvertinta ir susieta teisės doktrina, Lietuvos administracinių teismų praktika ir kiti darbe naudojami šaltiniai, nustatytas šaltinių tarpusavio ryšys, jų koreliacija ir sąsajos su šio magistro darbo tema.

Darbe naudojami šaltiniai. Šiame magistriniame darbe naudojamos įvairiais šaltiniais. Naudojama speciali teisinė literatūra, formuojamos doktrininės turinio viršenybės prieš formą principo nuostatos. Darbe remiamasi Lietuvos bei užsienio teisės mokslininkų darbais, teisės teoretikų išvalgomis. Naudojama ir apžvelgiama Lietuvos administracinių teismų jurisprudencija (daugiausiai Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, kitų administracinių teismų praktika, mokestinių ginčų komisijos sprendimai), remiamasi Lietuvos, Europos sąjungos bei užsienio šalių norminiais aktais, reglamentuojančiais mokestinius teisinius santykius bei turinio prieš formą viršenybės principo įgyvendinimą: Europos Sąjungos Tarybos 2016 m. liepos 12 d. direktyva Nr. 2016/1164, LR Mokesčių administravimo įstatymu, atskirus mokesčius reglamentuojančiais įstatymais (pvz. LR Pelno mokesčio įstatymas) bei poįstatyminiais aktais ir kitais įstatymais, poįstatyminiais teisės aktais ir panašiais dokumentais. Labai svarbus ir reikšmingas šaltinis šiame darbe yra Lietuvos administracinių teismų praktikoje

pateiktos teisės aiškinimo ir taikymo taisyklės, susijusios turinio viršenybės prieš formą principo taikymu. Taip pat remtasi Europos sąjungos institucijų pateiktomis bendromis bei rekomendacinėmis normomis, reikšmingomis regioniniu mastu. Darbe, be kita ko, remtasi Lietuvos bei užsienio doktrinos šaltiniais. Darbe daugiausia remiamasi A. Medelienės, A. Paulausko, E. Smalakienės, V. Vasiliausko bei kitų Lietuvos bei užsienio autorių darbais. Siekiant detaliau išanalizuoti pasirinktą temą ir neapsiriboti nacionaliniais teisės šaltiniais, pasitelkta įvairius Europos sąjungos bei tarptautinius teisės aktus, tokius kaip Europos Sąjungos direktyvos, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimai ir kiti dokumentai.

1. MOKESČIŲ VENGINIMO SAMPRATA, ATRIBOJIMAS IR ITVIRTINIMAS ĮSTATYME

Mokesčių vengimas iki šiol aktuali tema skirtingose valstybėse egzistuojančiose mokesčių sistemose. Taip yra todėl, kad mokesčių mokėtojas dažnu atveju yra suinteresuotas sudaryti sandorius tokioms sąlygomis, kad pasinaudodamas galiojančių mokesčių įstatymų spragomis bei jų tarpusavio prieštaravimu, galėtų sumažinti jam tenkančią mokestinę naštą. Valstybė, norėdama tinkamai ir efektyviai vykdyti savo funkcijas bei užtikrinti viešąjį interesą reikalauja, kad mokesčių mokėtojai laiku ir tiksliai įvykdytų mokestinę prievolę, tačiau neretai mokesčių mokėtojai vengia šią pareigą atlikti arba atlieka ją neatsakingai. Tokie mokesčių mokėtojų veiksmai sąlygoja mažesnius įnašus valstybei, kuri nesurinkdama pakankamai resursų negali tinkamai užtikrinti visuomenės intereso. Be to, mokesčių mokėtojas, kuris kryptingai vengia prievolės mokėti atitinkamus mokesčius, atsiduria geresnėje padėtyje, nei sąžiningai savo mokesčių mokėtojo pareigą atliekantis asmuo. Tokiu būdu yra pažeidžiami esminiai mokesčių teisės principai: mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo bei visuotinio privalomumo.

1.1. Mokesčių vengimo samprata

Siekdami kuo efektyviau išnaudoti savo finansinius išteklius, maksimizuoti pelną bei sumažinti sąnaudas, mokesčių mokėtojai savo vykdomai veiklai, atsižvelgdami į įstatymų suteiktas teises, pasirenka savo nuožiūra efektyviausias mokesčių mažinimo priemones. Asmens noras veikti kuo efektyvesniu būdu, gaunant optimalų rezultatą, yra prigimtinis ir savaime suprantamas. Tad nereikėtų pamiršti, kad asmens niekas negali priversti pasididinti mokėtinų mokesčių naštos, kitaip tariant, mokėti daugiau, nei priklauso⁶.

Mokesčių vengimas gali būti apibūdinimas kaip mokesčių mokėtojo sugebėjimas išsisukti nuo mokestinės prievolės formaliai nepažeidžiant atitinkamų mokesčių įstatymų bei sumažinant atsirandančią mokestinę naštą. Siekdamas išvengti mokesčių, mokesčių mokėtojas dirbtinai sukuria mokesčių įstatymus atitinkančią ūkinių operacijų ar sandorių eigą, dėl kurios jis gauna mokestinę naudą ir pranašumą prieš kitus mokesčių mokėtojus.

Vengiant mokėti mokesčius mokesčių įstatymai pažeidžiami netiesiogiai, nes atliekamais veiksmais nėra pažeidžiamos atitinkamos įstatymų nuostatos, tačiau jie vis

⁶ VASILIAUSKAS, Vitas. *Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. Optimizuoti ar vengti? Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 2005, Nr. 5. P. 29.

tiesiogiai prieštarauja apmokestinimo prasmei⁷. Tokiais atvejais yra atliekamos tikros ir teisėtos ūkinės operacijos (sandoriai), tačiau jų pagrindinis ir dažniausiai vienintelis tikslas yra mokesstinės naštos sumažinimas, o ne pelno siekimas. Pažymėtina, kad mokesčių vengimas apima ne tik mokesčio sumažinimą, bet ir kitokios mokesstinės naudos gavimą: mokesčio mokėjimo terminų atitolinimą, gražintino (įskaitytino) mokesčio permokos (skirtumo) padidinimą, mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminų sutrumpinimą⁸.

Svarbu atskirti leistiną mokesčių naštos mažinimą nuo piktnaudžiavimo šia mokesčių mokėtojų suteikta teise. Leistinas mokesčių naštos mažinimas įprastai būna vadinamas mokesčių valdymu, planavimu, optimizavimu, taupymu, minimizavimu, retkarčiais galima vadinti teisėtu vengimu (angl. Legitimate Tax Avoidance). Tačiau ūkinių operacijų (sandorių) atlikimas ar dirbtinų darinių konstravimas, kuriais mokesčių mokėtojas sąmoningai siekia sumažinti jam tenkančią mokesstinę naštą, valstybės turi būti pripažįstamas ir toleruojamas tol, kol jis nevirsta piktnaudžiavimu teise, t. y. mokesčių įstatymų įtvirtintus tikslus iškreipiančiu reiškiniu (mokesčių vengimu). Teisės teorijoje taip pat tam tikrais atvejais mokesčių vengimas gali būti vadinamas agresyviu planavimu (angl. Aggressive Tax Planning). Svarbu išskirti, kad įstatymais draudžiama veikla, kuria piktybiškais siekiama išvengti mokesstinės prievolės, yra vadinama mokesčių slėpimu (angl. Tax Evasion).

Vis dėlto, nepaisant tokios plačios terminų įvairovės, apibūdinančios įmanomą mokesstinės naštos mažinimą, tikslų kriterijų, kurie leistų atskirti leistiną mokesčių mažinimą nuo piktnaudžiavimo mokesčių įstatymais nėra, nes teisės aktai nepateikia neleistinam mokesstinės naštos sumažinimui apibūdinti naudojamo termino „mokesčių vengimas“ apibrėžimo.

Teisinėje literatūroje mokesčių vengimo apibrėžimas iš esmės yra panašus, tačiau nėra identiškas. Socialinių mokslų daktaras Andrius Paulauskas mokesčių vengimą apibūdina kaip mokesstinės naudos siekimą dirbtinai organizuojant savo veiklą taip, kad ji formaliai atitiktų įstatymo reikalavimus⁹. Mokesstinė nauda, anot jo, tokiu atveju yra pagrindinis mokesčių mokėtojo tikslas, nes vykdydamas savo įprastinę veiklą mokesčių mokėtojas nebūtų pasirinkęs tokio veiksmų modelio. Galiausiai šis mokslininkas daro išvadą, kad draudimas vengti mokėti mokesčius iš esmės reiškia draudimą piktnaudžiauti

⁷ PAULAUSKAS, Andrius. *Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilniaus universitetas, 2006. P. 28.

⁸ PAULAUSKAS, Andrius. *Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu* Viešoji politika ir administravimas. 2006. Nr. 15. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 rugsėjo 25 d.] Prieiga per internetą: <<https://ojs.mruni.eu/ojs/public-policy-and-administration/article/viewFile/2368/2174>>.

⁹ Ten pat.

teise: valstybė, reguliuodama mokestinius santykius, pripažįsta tik tokį elgesį, kuris atitinka valstybės vykdomą mokesčių politiką, neprieštaruoja apmokestinimo principams, mokesčių įstatymų tikslams ir prasmei¹⁰. Be to, Andrius Paulauskas mokesčių vengimą sieja ir su apsimestiniais bei tariamais sandoriais: apsimestiniais sandoriais šalys slepia tikruosius savo ketinimus ir jais įformina veiksmus, kurie niekada nebuvo atlikti. Jie nesukuria tokių teisių ir pareigų, kurias jie faktiškai turėtų sukurti, kadangi santykių, kurie įforminami sutartimi, faktiškai neegzistuoja. Apsimestinis sandoris slepia tikrąją sandorio šalių naudą ir egzistuoja tik formaliai. Sandorio turinys nesutampa su jo forma. Taigi nors atitinkamuose dokumentuose yra nurodyta, kad įvyko vieno pobūdžio sandoris, tačiau iš tikrųjų įvyko kito pobūdžio sandoris. Tariami sandoriai, skirtingai nei apsimestiniai, nesukuria jokių teisių ir pareigų, kurios skirtųsi nuo tikrųjų šalių ketinimų¹¹. Minėtas autorius pateikia kelis pavyzdžius, kai sukariami apsimestiniai sandoriai ar jų grandinės bei pasinaudodamas jais mokesčių mokėtojas gauna mokestinę naudą: 1) sandoris sudaromas su statyiniu, o ne su tikrąja sandorio šalimi, nors būtent ši tikroji šalis įgyja teises bei pareigas; 2) mokesčių mokėtojas tariamai įsigyja prekes ar paslaugas iš kontroliuojamos ofšorinės užsienio įmonės; 3) turtas dirbtinai parduodamas už mažesnę negu rinkos kainą, taip sumažinant gautas pajamas, kurie yra apmokestinimo objektas¹². Šio baigiamojo magistro darbo autorius iš dalies pritaria tokiai Andriaus Paulausko pateiktai mokesčių vengimo sampratai, tačiau atkreipia dėmesį, kad dėl globalizacijos ir mokesčių vengimo schemų tobulėjimo, tokią definiciją įtvirtini įstatymiškai būtų netikslinga.

Anot kito teisės mokslininko, profesoriaus daktaro Vito Vasiliausko, mokesčių vengimas – tai intelektualus mokesčių slėpimas dirbtinai sukonstruotomis verslo schemomis, sandorių sekomis sumažinant arba iš viso panaikinant atitinkamo mokesčio bazę¹³. Vitas Vasiliauskas taip pat išskiria imitacinį mokesčių vengimo kaip ekonominio fenomeno pobūdį. Minėtas autorius išskiria dar vieną mokesčių vengimą identifikuojantį bruožą, kuriam pritaria šio magistro darbo autorius, kad mokesčių mokėtojo mokestinės naudos siekimas dažniausiai būna vienintelis jo dirbtinai sukurto verslo modelio ar kitų sandorių sekos konstravimo tikslas¹⁴, nes, priešingu atveju, vykdant įprastinę ekonominę

¹⁰ PAULAUSKAS, Andrius. *Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilniaus universitetas, 2006. P. 106-109, 212.

¹¹ PAULAUSKAS, Andrius. *Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilniaus universitetas, 2006. P. 29-30.

¹² Ten pat.

¹³ VASILIAUSKAS, Vitas. *Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. Optimizuoti ar vengti?* Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 5. P. 30.

¹⁴ Ten pat.

veiklą, toks veikimo modelis mokesčių mokėtojo nebūtų pasirinktas. Būtent galimybė teisėtai išvengti savo mokesstinės prievolės sugundo mokesčių mokėtoją pasirinkti tokias ūkinių operacijų (sandorių) sekas bei verslo modelius.

Šio rašto darbo autorius taip pat visiškai pritaria teisinėje literatūroje nurodomam teiginiui, kad mokesčių vengimas gali būti konstatuotinas tik mokesčių mokėtojui sąmoningai pasirinkus atitinkamą elgesio modelį, t. y. tyčiniam veiksmų pobūdžiui¹⁵.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) plačiai neanalizuoja bendrosios mokesčių vengimo sampratos, tačiau nemažai dėmesio skiria piktnaudžiavimui mokesčių įstatymais. LVAT yra konstatavęs, kad piktnaudžiaujant mokesčio įstatymu realiai yra atliekamos ir buhalterinėje apskaitoje, neiškreipiant jų turinio, fiksuojamos ūkinės operacijos, kurios formaliai neprieštarauja įstatymų reikalavimams. Tačiau šių ūkinių operacijų pagrindinis tikslas yra ne realios ūkinės-komercinės veiklos vykdymas, o mokesstinės 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 aplinkybėmis¹⁶.

Apibendrinant teisės mokslininkų pateiktas įžvalgas ir LVAT išaiškinimą mokesčių vengimą galima apibrėžti sekančiai: tai mokesčių mokėtojo apmokestinamos ekonomine logika nepagrįstos veiklos vykdymas, ją tyčia dirbtinai organizuojant taip, kad ji formaliai atitiktų įstatymo reikalavimus, o pagrindinis jos tikslas yra mokesstinės naudos siekimas. Be to, galima išskirti šiuos mokesčių vengimo požymius:

1. sandoriai (operacijos) ar jų grandinės yra realūs, t. y. realiai vykdomi, atvaizduojami buhalterinėje apskaitoje;
2. veikla yra konstruojama formaliai ir tokiu būdu, kad atitiktų įstatymų reikalavimus;
3. piktnaudžiavimas teise;
4. pagrindinis tikslas yra mokesstinės naudos siekimas;
5. pasirinkto verslo modelio ekonominės logikos trūkumas;
6. iškreipiamos ar slepiamos tikrosios sandorių (operacijų) aplinkybės bei ketinimai;
7. daroma žala biudžetui;
8. tyčia.

¹⁵ KUNCEVIČIUS, Gytis, KOSMAČAITĖ, Violeta. *Mokesčių vengimo reiškinių analizė, atsižvelgiant į socialinių mokslų sąveiką*. Jurisprudencija, 2007, 6(96). P. 80.

¹⁶ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. kovo 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-141-12.

Minėtas išskirtų požymių sąrašas nors ir turėtų padėti atskirti mokesčių vengimą nuo mokesčių optimizavimo arba mokesčių slėpimo, bet tikslios mokesčių vengimo sąvokos įtvirtinti įstatymu vargu ar įmanoma. Tokia autoriaus išvada daroma atsižvelgiant į tai, kad mokesčių mokėtojų pasirenkamos mokesčių vengimo technikos ir būdai nuolat tobulėja, jie nuolat atranda naujų įstatymų spragų, kuriomis sėkmingai kurį laiką naudojami, todėl įstatyme įtvirtinta mokesčių vengimo sąvoka vargu ar galėtų apimti visas galimas ateities mokesčių vengimo schemas.

Be to, rašto autorius atkreipia dėmesį, kad kiekvienu atveju vertinant mokesčių mokėtojo sukurtą ir pasirinktą verslo modelį, būtina mokesčių vengimą atskirti nuo mokesčių optimizavimo ir mokesčių slėpimo.

1.2. Mokesčių vengimo atskyrimas nuo mokesčių slėpimo ir mokesčių optimizavimo

Nors mokesčių mokėtojo teisė, naudojantis įstatymo suteiktomis galimybėmis, savo nuožiūra pasirinkti optimaliausią mokesčių mokėjimo modelį yra neginčijama, tačiau iki šiol nėra suformuoti visuotinai pripažįstami kriterijai, kurie leistų atskirti leistiną mokesčių naštą sumažinimą, nuo neleistino. Mokesčių vengimą būtina atskirti nuo mokesčių optimizavimo ir nuo mokesčių slėpimo, nes tokie mokesčių mokėtojų elgesio modeliai skiriasi ne tik savo esme, bet yra ir privalo būti reglamentuojami skirtingomis teisės normomis. Nustačius vieną ar kitą atvejį, mokesčių mokėtojų mokesčių bazė apskaičiuojama (perskaičiuojama) naudojant skirtingus metodus. Be to, svarbu šias sąvokas atskirti todėl, kad turinio viršenybės prieš formą principo įgyvendinimas per MAĮ 69 straipsnį ir netiesiogiai PMĮ 11 straipsnio 8 dalį galimas tik mokesčių vengimo atveju.

Šio rašto darbo autorius, nagrinėdamas mokesčių teisės mokslininkų darbus, kuriuose buvo analizuojami mokesčių optimizavimo ir mokesčių vengimo skirtumai, atkreipė dėmesį į teisės mokslininkų naudojamų terminų įvairovę, taip pat į tai, kad autoriai dažnai suteikdavo skirtingą turinį tapatiems reiškiniams. Autorius pažymi, kad aiškių, visuotinai pripažįstamų kriterijų nebuvimas turi įtakos mokesčių teisinei praktikai, t. y. skirtingas tapačių ūkinių operacijų vertinimas virsta nuolatiniiais mokesčiais ginčais tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus.

Norint atskirti ir aiškiai apibrėžti leistiną ir neleistiną mokesčių mokėtojų pasirenkamą mokesčių naštą mažinimą, teisės mokslininkų naudojami terminai ir jų konstrukcijos neretai ne tik neįneša aiškumo, bet gali sukelti problemų. Antai Vitas Vasiliauskas ir teisėtam, ir neteisėtam mokesčių sumažinimui naudoja terminą

(iš)vengimas¹⁷. Ekonomistas Gediminas Dubauskas, apibrėždamas mokesčių vengimą, kaip mokesčių mokėtojų pastangas išvengti mokesčių įvairiomis neteisėtomis priemonėmis, šio rašto darbo autoriaus nuomone, naudoja netinkamą pavyzdį mokesčių vengimui apibūdinti. Pagal Gediminą Dubauską, mokesčių vengimas tai mokesčių mokėtojo savo pajamų nuslėpimas, neteisėtas mokesčių lengvatų reikalavimas¹⁸. Šiuo atveju mokesčių vengimas yra prilyginamas įstatymu draudžiamai veiklai – mokesčių slėpimui.

Toks sąvokų „suplakimas“ neturėtų būti toleruotinas, kadangi jis yra žalingas ne tik vertinant mokesčių mokėtojų pasirinktus skirtingus verslo modelius, bet ir dėl to galintiems kilti teisiniams padariniams, o svarbiausia, klaidinantis mokesčių mokėtojus ir mokesčių administratorius.

1.2.1. Mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo atribojimas

Mokesčių vengimą ir mokesčių slėpimą svarbu atriboti dėl kelių priežasčių: mokesčių vengimui ir mokesčių slėpimui kyla skirtingi teisiniai padariniai, jie yra reglamentuojami skirtingomis teisės normomis, o mokesčių bazė apskaičiuojama taikant skirtingus apskaičiavimo metodus.

Kaip jau buvo minėta, mokesčių vengimas yra suprantamas kaip mokesčių sumažinimas ar jų nemokėjimas, pasinaudojant mokesčių įstatymų nuostatomis, įtvirtinančiomis įvairias lengvatas, specialias apmokestinimo schemas, imituojant teisės aktų reikalavimus atitinkantį veiklos modelį ar sandorių seką ir taip gaunant mokesčių naudą, t. y. pasinaudojant įstatymų leidėjo gerais ketinimais nustatant tam tikrą mokesčių lengvatą¹⁹. Šio rašto darbo autorius atkreipia dėmesį, kad būtent „kovai“ su mokesčių vengimu Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymuose buvo įtvirtintos specialios priemonės. MAĮ 69 straipsnyje įtvirtinta bendroji turinio viršenybės prieš formą principo taikymo koncepcija, 2019 metais PMĮ 11 straipsnis papildytas bendrosios kovos su mokesčių piktnaudžiavimu taisykle.

Atribojant mokesčių vengimą nuo mokesčių slėpimo autorius pritaria Vito Vasiliausko mokesčių vengimo apibrėžimui: mokesčių vengimas tai intelektualus

¹⁷ Vasiliauskas, Vitas. *Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. Optimizuoti ar vengti? Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 2005, Nr. 5. P. 29-31.

¹⁸ DUBAUSKAS, Gediminas. *Finansų valdymo teorijos*. Vilnius, 2011. P. 15.

¹⁹ VASILIAUSKAS, Vitas. *Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. Optimizuoti ar vengti? Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 2005, Nr. 5. P. 30.

mokesčių slėpimas dirbtinai sukonstruotomis verslo schemomis, sandorių sekomis sumažinant arba iš viso panaikinant atitinkamo mokesčio bazę²⁰.

Tuo tarpu, mokesčių slėpimas gali būti suprantamas kaip šiurkščiausias mokestinės prievolės išvengimo būdas, kuris pasireiškia akivaizdžiai neteisingų duomenų apie pajamas ir turtą pateikimu, sukčiavimu, dokumentų klastojimu ar kitais neteisėtais veiksmais, nukreiptais į mokestinės naudos gavimą. Esminis mokesčių slėpimo bruožas – tai siekis suklaidinti mokesčių administratorių ir atimti iš jo galimybę aptikti neteisėną mokesčių apskaičiavimą.

Anot Andriaus Paulausko, mokesčiai gali būti slepiami dviem būdais: 1) nesudarytų sandorių fiksavimu buhalterinės apskaitos dokumentuose; 2) realiai sudarytų sandorių iškreiptų aplinkybių fiksavimu buhalterinės apskaitos dokumentuose²¹. Tokios praktikos taip pat laikosi tiek Mokestinių ginčų komisija (toliau – MGK)²², tiek LVAT²³. Dažniausiai mokesčių slėpimas pasireiškia asmens vykdančio ekonominę veiklą neįsiregistravimu mokesčių mokėtoju, nors pagal įstatymų nustatytą tvarką toks reikalavimas yra būtinas, taip pat apmokestinamųjų pajamų nedeklaravimu arba akivaizdžiai neteisingų duomenų pateikimu deklaracijose, bei tiesiog mokesčių nesumokėjimu (pavyzdžiui, po mokesčių administratoriaus raginimo)²⁴. Taigi, mokesčių slėpimu galima apibūdinti situacijas, kai mokesčių mokėtojas, turėdamas tikslą gauti mokestinę naudą, sąmoningas apskaitoje atvaizduoja realiai neįvykusias arba iškreiptas aplinkybes, kurios yra tiesioginis apmokestinimo pagrindas.

Autorius atkreipia dėmesį, kad tokiais atvejais mokesčių administratorius turi taikyti nebe turinio viršenybės prieš formą principą (įtvirtintą MAĮ 69 straipsnyje), o MAĮ 70 straipsnyje įtvirtintą institutą. MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą

²⁰ Ten pat.

²¹ PAULAUSKAS, Andrius. *Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*. Daktaro disertacija. Vilniaus universitetas, 2006. P. 161.

²² Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2007 m. gegužės 2 d. sprendimas Nr. S-72(7-58-2007); Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. balandžio 21 d. sprendimas Nr. S-202-(7-143-2005).

²³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹-495/2005; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. sausio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-39-10.

²⁴ VASILIAUSKAS, Vitas. *Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. Optimizuoti ar vengti? Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 2005, Nr. 5. P. 31.

mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus²⁵. Atsižvelgiant į tai, mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo atribojimas svarbus vertinant skirtingų MAĮ nuostatų taikymą.

Vitas Vasiliauskas išskyrė esminį požymį, kuris padeda atriboti mokesčių slėpimą nuo mokesčių vengimo, tai kylantys skirtingi teisiniai padariniai²⁶. Mokesčių mokėtojo veiksmai, kurie pasireiškia mokesčių slėpimu yra nusikaltimas, todėl už tokius veiksmus yra taikoma kraštutinė teisinė atsakomybė – baudžiamoji atsakomybė. Tačiau, nors Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse²⁷ (toliau – BK) tiesiogiai nėra įtvirtinta mokesčių slėpimo sąvoka ir baudžiamoji atsakomybė už mokesčių slėpimą, tačiau remiantis aptartais mokesčių slėpimo požymiais, mokesčių slėpimas apimtų mokesčių nesumokėjimą²⁸, neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą²⁹, deklaracijos, atskaitos ar kito dokumento nepateikimą³⁰, tiek apgaulingą apskaitos tvarkymą³¹. Svarbu taip pat išskirti aplinkybę, kad mokesčių slėpimo atveju mokesčių įstatymai yra akivaizdžiai ir neabejotinai pažeidžiami, tuo tarpu mokesčių vengimo atveju mokesčių įstatymų pažeidimas gali būti kvestionuojamas³². Atsižvelgiant į tai, autoriaus nuomone, mokesčių vengimas neturėtų būti tapatinamas vien su neigiamomis asociacijomis.

Apibendrinant aptartus mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo požymius, galima išskirti pagrindinius skiriamuosius bruožus:

1. Vengdamas sumokėti privalomus jam mokesčius, mokesčių mokėtojas mokesčių bazę sumažina atlikdamas veiksmus, kurie formaliai atitinka įstatymo reikalavimus ir jis gauna mokesstinės naudos. Tačiau, šie veiksmai yra atliekami neiškreipiant jų turinio. Mokesčių slėpimo atveju, mokesčio bazė yra sumažinama nepateikiant arba iškreipiant realias aplinkybes, t. y. atliekant akivaizdžiai įstatymui prieštaraujančius veiksmus;

²⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243. 70 str.

²⁶ VASILIAUSKAS, Vitas. *Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. Optimizuoti ar vengti? Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 2005, Nr. 5. P. 30.

²⁷ Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 89-2741.

²⁸ Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 89-2741. 219 str.

²⁹ Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 89-2741. 220 str.

³⁰ Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 89-2741. 221 str.

³¹ Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 89-2741. 222 str.

³² VASILIAUSKAS, Vitas. *Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. Optimizuoti ar vengti? Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 2005, Nr. 5. P. 30.

2. Mokesčių vengimo atvejais, siekiant tinkamai nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinę bazę yra taikomas turinio viršenybės prieš formą principas, o mokesčių slėpimo atveju mokestinė prievolė apskaičiuojama pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (remiantis teisėtais būdais);
3. Mokesčių slėpimas – tai vienareikšmiškai uždrausta veikla, kuri nepriklauso mokestinių santykių reguliavimo sričiai, tuo tarpu mokesčių vengimo atveju mokesčių įstatymų pažeidimas gali būti kvestionuojamas.

1.2.2. Mokesčių vengimo ir mokesčių optimizavimo atribojimas

Šio rašto darbo autoriaus nuomone, siekiant pažymėti ir išskirti mokesčių planavimo pagrindinį tikslą, t. y. mokesčių mokėtojo vykdomos veiklos rezultatų optimizavimą, leistiniais būdais sumažinant mokestinę naštą, tikslinga būtų teisėtą mokestinės prievolės sumažinimą apibrėžti terminu „mokesčių optimizavimas“. Būtent teisėtumas yra pagrindinis skiriamasis bruožas, skiriantis mokesčių optimizavimą nuo mokesčių slėpimo ar mokesčių vengimo. Mokesčių optimizavimas tokiu atveju turėtų būti apibrėžiamas kaip mokesčių mokėtojo ūkinės veiklos organizavimas tokiu būdu, kai mokesčių mokėtojas pasirenka teisėtą, įstatymų normoms neprieštaraujantį elgesio modelį, kuriuo siekia sumažinti mokėtinų mokesčių dydį.

Anot teisininko daktaro Andriaus Paulausko, mokesčių optimizavimas – tai mokesčių mokėtojo pasirinktas toks veiklos modelis, kuris jam mokestinių pasekmių atžvilgiu būtų naudingiausias (optimalus), mokesčių mokėtojo pasirinktos verslo operacijos išdėliojamos taip, kad būtų gautos kuo mažesnės mokestinės sąnaudos³³. Mokslininkas taip pat išskiria mokesčių vengimo ir mokesčių optimizavimo skirtumus: „*Jeigu mokesčių mokėtojo sandorio, ūkinės operacijos ar bet kokios jų grupės pagrindinis tikslas yra verslo poreikių ar kitų teisėtų tikslų tenkinimas, o mokestinė nauda atsiranda kaip papildomas tokios veiklos rezultatas, tokie veiksmai nelaikytini mokesčių vengimu. Būtent tikslas yra pagrindinis požymis, skiriantis mokesčių vengimą nuo mokesčių planavimo. Planuojant mokesčius mokestinė našta sumažinama perkeliant pajamas ir turtą vykdant įprastą komercinę ūkinę veiklą*“³⁴.

³³ PAULAUSKAS, Andrius. *Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. Viešoji politika ir administravimas*. 2006. Nr. 15. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 spalio 25 d.] Prieiga per internetą: <<https://ojs.mruni.eu/ojs/public-policy-and-administration/article/viewFile/2368/2174>>. P. 166.

³⁴ PAULAUSKAS, Andrius. *Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. Viešoji politika ir administravimas*. 2006. Nr. 15. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 spalio 25 d.] Prieiga per internetą: <<https://ojs.mruni.eu/ojs/public-policy-and-administration/article/viewFile/2368/2174>>. P. 31.

Vitas Vasiliauskas leistiną mokesčių naštos sumažinimą (mokesčių optimizavimą, mokesčių planavimą) apibrėžia kaip mokesčių mokėtojo verslo operacijų išdėliojimą taip, kad pasirinktų operacijų seka mokesčių mokėtojui leistų pasinaudoti teisės aktuose nustatytomis mokesčių lengvatomis, tokios operacijos būna realiai įvykusios, jų rezultatas pasiekiamas įgyvendinus atitinkamą verslo sprendimą³⁵. Mokslininkas atkreipia dėmesį, kad norint atriboti mokesčių planavimą (optimizavimą) nuo mokesčių vengimo, svarbu atsižvelgti į svarbų ūkinę laisvę apibūdinantį principą: kiekvienas subjektas turi teisę pasirinkti tokį veiklos modelį, kuris jam atrodo priimtinausias. Mokesčių mokėtojo pasirinktam veiklos modeliui dažniausiai būdingas didžiausio pelno gavimas (siekimas) mažiausiomis galimomis sąnaudomis, kurios apima ir minimalias mokestines sąnaudas³⁶. Minėtas principas yra įtvirtintas ir Lietuvos Respublikos Konstitucijoje³⁷.

Taigi mokesčio mokėtojo noras ūkinę veiklą vykdyti kuo efektyvesniu būdu, gaunant optimaliausią rezultatą, yra prigimtinis ir savaime suprantamas, o tai, autorius nuomone, tik patvirtina mokesčių optimizavimo, mokesčių slėpimo ir mokesčių vengimo atribojimo būtinybę.

Čikagos universiteto teisės mokyklos dėstytojas David Weisbach teisėtu mokesčių išvengimu įvardija *tax mitigation*, *tax planning* (liet. mokesčių švelninimas, mokesčių planavimas) arba *legitimate tax avoidance* (liet. teisėtas mokesčių vengimas)³⁸. Tokie veiksmai, pasak mokslininko, atitinka įstatymų leidėjo tikslus. Įstatymų leidėjas, nustatydamas tam tikras apmokestinimo tvarkos lengvatas, siekia paskatinti mokesčių mokėtojus jomis naudotis.

Mokesčių mokėtojas mokesčių optimizavimo siekia pasinaudodamas tiek vidaus mokesčių įstatymų, tiek ir atskirų valstybių mokestinių jurisdikcijų suteiktomis galimybėmis. Priimdamas verslo sprendimą jis įvertina ir atsižvelgia į visas įstatymu suteikiamas jam galimybes, pats pasirenka atitinkamą veiklos modelį, atlieka teisėtus ir realius sandorius bei ūkines operacijas.

Optimalūs mokesčių naštos mažinimo būdai valstybės viduje gali būti pasirenkami skirtingais būdais, pavyzdžiui pasirenkant verslo organizavimo formą (AB, UAB, IĮ, ŪB, individuali veikla, veikla pagal verslo liudijimą), atliekant įvairius teisėtus sandorių tipus, nustatant optimalią apskaitos ir mokesčių politiką, naudojantis atskiroms veiklų rūšims nustatytomis mokesčių lengvatomis, teisėtai ir pagrįstai pasirenkant skirtingus mokesčių

³⁵ VASILIAUSKAS, Vitas. *Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. Optimizuoti ar vengti?* Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 5. P. 28-29.

³⁶ Ten pat.

³⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992. Nr. 33-1014. 46 str.

³⁸ WEISBACH, David. *An Economic Analysis of Anti – tax Avoidance Doctrines*. 2002. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 22 d.] Prieiga per internetą: <delivery.php (ssrn.com)>.

tarifus įvairioms pajamų rūšims ar mokesčių mokėtojų grupėms, pasinaudojant mokestinių nuostolių perkėlimo galimybe³⁹ ir kt.

Mokesčių mokėtojas savo nuožiūra gali pasirinkti teisėtas priemones, kurios leistų sumažinti jam tenkančią mokestinę naštą ir ši konstituciškai įtvirtinta teisė negali būti vertinama kaip piktnaudžiavimas teise ar nusikalstamos veikos vykdymas. Svarbu nustatyti, kad tokios ūkinės operacijos ir sandoriai būtų realiai įvykę, jų eiliškumas būtų logiškas turinio atžvilgiu, jų aplinkybės nebūtų iškreiptos siekiu sukurti menamą rezultatą. Galim išskirti tris požymius, kurie apibūdina leistiną mokesčių planavimą/optimizavimą: vykdoma ekonominė veikla yra atvira mokesčių administratoriui; veikla atitinka įstatymų nuostatomis; vykdoma ekonominė veikla atitinka prigimtinių verslo tikslą.

Apibendrinant šią rašto dalį galima teigti, kad nors mokesčių vengimo sąvokos ir jos požymių įstatyme tiesiogiai įtvirtintų nėra ir tai sukelia tam tikrą teisinį neapibrėžtumą nustatant turinio viršenybės prieš formą principo taikymo pagrindą ir ribas, universalios ir visus mokesčių vengimo atvejus apimančios mokesčių vengimo sąvokos sukurti ir įstatymiškai įtvirtinti neįmanoma. Verslo pasaulyje yra sukuriamos vis naujos mokestinių įstatymų spragų apėjimo ir išnaudojimo schemas, todėl viena sąvoka apimti visas esančias ir naujai galinčias atsirasti mokesčių vengimo schemas neįmanoma. Mokesčių vengimo identifikavimo diskrecija turi būti paliekama MGK ir administraciniam teismams. Visais su mokestinės naštos mažinimu susijusiais atvejais svarbu mokesčių vengimą atskirti tiek nuo mokesčių optimizavimo (planavimo), t. y. teisėto mokestinės naštos sumažinimo, tiek nuo mokesčių slėpimo, kuris apskritai yra už mokesčių teisės ribų.

³⁹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001. Nr. 110-3992. 30 str.

2. TEISINIŲ PRIEMONIŲ, SKIRTŲ KOVOTI SU MOKESČIŲ VENGIMU TEISINIS REGLAMENTAVIMAS

Tiek Europos Sąjungos (toliau – ES) teisės aktuose tiesioginio apmokestinimo srityje, tiek teisės mokslininkų darbuose vis dažniau įvairiuose kontekstuose vartojamos sąvokos susijusios su kova su mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu mokesčių įstatymais, taip pat vis dažniau kalbama apie priemones skirtas kovoti su mokesčių vengimu (angl. *anti-avoidance rule, rule against tax avoidance*)⁴⁰. Toks ES ir teisės mokslininkų susirūpinimas patvirtina, kad yra svarbu skatinti įstatymų leidėją užtikrinti veiksmingas priemones kovai su mokesčių vengimu.

Kaip jau buvo aptarta šiame darbe pirmojoje dalyje, mokesčių vengimas tai mokesčių mokėtojo dirbtinai sukonstruotos verslo schemas, ūkinės operacijos, sandorių sekos ar jų grandinės, kuriomis sumažinama arba iš viso panaikinama atitinkamo mokesčio bazė. Atsižvelgiant į tai, mokesčių administratoriui kyla pareiga atkurti tikrą šių schemų turinį ir apmokestinti mokesčių mokėtoja atsižvelgiant į realias ūkinės operacijos (sandorio) aplinkybes. Tokiu atveju mokesčių administratoriui yra suteikiama galimybė naudotis bendroju teisės principu, turinio viršenybės prieš formą principu.

2.1. Turinio viršenybės prieš formą principo teisinė prigimtis

Teisės mokslininkų yra laikoma, kad turinio viršenybės prieš formą principas kaip antivengiminė priemonė, yra siejami su Romėnų teisėje minėtu ir vystytu draudimu piktnaudžiauti teise (lot. *fraus legis*) principu⁴¹. Kaip matyti iš ankstesnėje šio darbo dalyje analizuotos mokesčių vengimo sąvokos, piktnaudžiavimas teise iki šiol reikšmingas reiškinys šiuolaikinėje teisėje, o draudimas piktnaudžiauti teise principas reiškia, kad įgyvendindami savo teises bei vykdydami pareigas, asmenys turi laikytis visuotinai priimtų įstatymų, veikti sąžiningai, laikytis protingumo ir teisingumo principų, gerbti geros moralės principus.

⁴⁰ Žr., pvz.: PAULASKAS, Andrius. *Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu*. Viešojo politika ir administravimas. 2006. Nr. 15. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 spalio 22 d.] Prieiga per internetą: <<https://ojs.mruni.eu/ojs/public-policy-and-administration/article/viewFile/2368/2174>>. P. 30; STEPONAVIČIENĖ, Ingrida. *Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklėms*. Jurisprudencija. 2018. P. 501; 2012 m. Gruodžio 6 d. Komisijos Rekomendacija *Dėl Agresyvaus Mokesčių Planavimo* (2012/772/ES) EUR-Lex., [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 spalio 22 d.] Prieiga per internetą: <[L_2012338LT.01004101.xml](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32012R0772) (europa.eu)>; 2016 m. Liepos 12 d. Tarybos Direktyva (ES) 2016/1164 Kuria Nustatomos Kovos Su Mokesčių Vengimo Praktika, Tiesiogiai Veikiančia Vidaus Rinkos Veikimą, Taisyklės ir kt.

⁴¹ GRAUBERG, Tamber. *Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law*. Juridica International. 2009. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 spalio 22 d.] Prieiga per internetą: <[int_16.indd](https://www.juridicainternational.eu/int_16.indd)(juridicainternational.eu)>. P. 141.

Šis principas buvo sėkmingai perkeltas iš privatinės teisės ir efektyviai pritaikytas rengiant mokesčių vengimo priemones. Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse (toliau – CK) tiesiogiai įtvirtintas draudimas piktnaudžiauti savo teise, t. y. draudžiama įgyvendinti civilines teises tokiu būdu ir priemonėmis, kurios be teisinio pagrindo pažeistų ar varžytų kitų asmenų teises ar įstatymų saugomus interesus ar darytų žalos kitiems asmenims arba prieštarautų subjektinės teisės paskirčiai⁴².

Prie turinio viršenybės prieš formą principo teisinių ištakų taip pat yra priskiriama ekonominio pagrįstumo doktrina (angl. *Business Purpose Rule*)⁴³, kuri išvystyta bendrosios teisės tradicijos šalyse. Išvystyta ji dėka JAV teismų precedentų, kurių suformuluotos nuostatos su laiku tapo universalesnio, turinio viršenybės prieš formą principo sudedamąja dalimi.

Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas jau yra matomas 1935 m. JAV Aukščiausiojo Teismo sprendime byloje *Gregory v. Helvering*⁴⁴, kuris teisės mokslininkų apskritai yra minimas kaip pirminis ekonominio pagrįstumo ir turinio viršenybės prieš formą doktrinų šaltinis. Minėtoje byloje ieškovė buvo visų *United Mortgage Corporation* akcijų savininkė. Ši korporacija turėjo *Monitor Securities Corporation* akcijų. Ieškovė siekė, kad įmonės *Monitor Securities Corporation* akcijos taptų jos asmenine nuosavybe ir ji jas galėtų parduoti asmeniškai, tokiu būdu ji išvengtų dividendų apmokestinimo ir būtų sumažintas mokestinės prievolės dydis. Byloje teismas nustatė, kad ieškovės atlikti verslo reorganizavimo veiksmai yra ekonomiškai nepagrįsti, nes ji realiai nesiekė reorganizuoti įmonės, o jos siekis buvo tik perleisti akcijas, kurios taptų jos asmenine nuosavybe, t. y. siekė mokestinės naudos, nes akcijų perleidimo apmokestinamos pajamos būtų mažesnės nei dividendų išmokėjimo atveju. Teismas nustatė, kad nors korporacija buvo sukurta teisėtai, tačiau ji nevykdė jokios realios veiklos ir reorganizavimo veiksmai buvo atlikti tik siekiu sumažinti mokesčių našta. JAV Aukščiausiasis Teismas šioje byloje konstatavo, kad sprendžiant pajamų apmokestinimo klausimą svarbiausias yra atlikto sandorio tikslas, jo turinys, o ne sandorio forma (išraiška). Teismas nurodė, kad mokesčių mokėtojos atlikti veiksmai neatitiko įstatymo leidėjo ketinimų, todėl tokių veiksmų

⁴² Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000. Nr. 74-2262. 1.137 str. 3 d.

⁴³ PAULAUSKAS, Andrius. *Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu*. Viešoji politika ir administravimas. 2006. Nr. 15. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 spalio 25 d.] Prieiga per internetą: <<https://ojs.mruni.eu/ojs/public-policy-and-administration/article/viewFile/2368/2174>>. P. 29.

⁴⁴ U.S. Supreme Court. *Gregory v. Helvering*. 293 U.S. 465. 1935. Justia: US Supreme Court Center [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 spalio 25 d.] Prieiga per internetą: <Gregory v. Helvering :: 293 U.S. 465 (1935) :: Justia US Supreme Court Center>.

toleravimas reikštų įstatymų nuostatų bejėgiškumą užkertant kelią naujai atsirandančioms mokesčių vengimo schemoms⁴⁵.

Tokia minėtu JAV Aukščiausiojo Teismo sprendimu suformuluota doktrina davė pagrindą pripažinti mokesčių vengimu tokias ūkines operacijas (sandorius ir jų grandines), kurios formaliai nors ir yra teisėtos, tačiau savo esme iškreipia apmokestinimo prasmę bei neturi verslo (komercine) logika grindžiamo tikslo, t. y. minimaliomis sąnaudomis gauti maksimalaus pelno. Teismo buvo išskirta, kad mokesčių mokėtojo vienintelis tokių ūkinių operacijų (sandorių) tikslas – gauti mokestinę naudą.

Apie kitą, su turinio viršenybės prieš forma principo ištakomis siejama doktriną, ekonominio pagrįstumo doktriną (principą) (angl. *Business Purpose Rule*) kartais kalbama kaip apie savarankišką ir alternatyvią prieš mokesčių vengimą nukreiptą priemonę⁴⁶. Tačiau rašto darbo autorius atkreipia dėmesį, kad analizuojant šiuos principus (doktrinas) aiškėja, kad jie tarpusavyje yra glaudžiai persipynę, o aiškios takoskyros tarp šių principų (doktrinų) nėra. Be to, analizuojant ekonominio pagrįstumo doktriną nagrinėjusių teisės mokslininkų darbus aiškėja, kad minėta doktrina skirtingose tyrimuose įvardijama vis skirtingu pavadinimu, pavyzdžiui: ekonominio turinio doktrina (angl. *Economic Substance Doctrine*)⁴⁷, sandorio apibrėžimo doktrina (angl. *Doctrine of Label*)⁴⁸, sandorių sekos doktrina (angl. *Step Transactions Doctrine*)⁴⁹, fiktyvių sandorių doktrina (angl. *Sham Transactions Doctrine*)⁵⁰ ir kt. Atkreiptinas dėmesys, kad JAV teismai mokestinėse bylose dažnai remiasi keliomis iš minėtų teorijų vienu metu, pavyzdžiui argumentai sprendimuose dėliojami sistemiškai išvedant vieną teoriją iš kitos. Be to, kartu su šiomis doktrinomis teismai savo sprendimų motyvacijoje taiko ir turinio viršenybės prieš formą principą.

JAV teisės mokslininkas Allen D. Madison atkreipė dėmesį, kad tokia teismų argumentavimo įvairovė įneša chaoso, todėl skirtingi teismai nesutaria, kurias ir kokiomis

⁴⁵ Ten pat.

⁴⁶ PAULAUSKAS, Andrius. *Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilniaus universitetas, 2006. P. 109.

⁴⁷ RASTOGI, Nisha, RUCHELMAN, Stanley. *The Economic Substance Doctrine: A U.S. Anti-abuse rule*. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.] <The Economic Substance Doctrine: A U.S. Anti-Abuse Rule - Tax - United States (mondaq.com)>.

⁴⁸ ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. London: Kluwer Law International. 2002. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.] <Reading : Reading Free Ebooks | PDF Book | Basic International Taxation Vol 2 2nd Edition (pdfgoal.com)> P. 346 - 348.

⁴⁹ KNIGHT, Ray, KNIGHT, Lee. *A walk through the step-transaction doctrine*. The adviser tax. 2021. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.] <A walk through the step-transaction doctrine (thetaxadviser.com)>.

⁵⁰ WITNER, Lawrence. *Sham Transactions*. Journal of accountancy. 2021. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.] <Sham Transactions (journalofaccountancy.com)>.

aplinkybėmis taikyti atitinkamas turinio viršenybės prieš formą nuostatas⁵¹. Rašto darbo autoriaus nuomone tokia situacija susiklostė dėl to, kad turinio viršenybės prieš formą principas nėra alternatyva anksčiau minėtoms ir teismų naudojamoms doktrinoms, bet yra universali, visą tai kartu jungianti doktrina.

Pagrindžiant šią išvadą toliau bus trumpai pateiktos minėtų tradicinių JAV teisės antivengiminių doktrinų apžvalgos. Remiantis sandorio apibrėžimo doktrina (angl. *Doctrine of Label*), mokesčių vengimu pripažintinas neteislingai įvardytas sandoris, kai sandorio šalių ir pareigų apibrėžimas neatitinka realių šalių ketinimų⁵², t. y. šalys neteislingai kvalifikuoja sukurtas tikrąsias teises ir pareigas. Šiuo atveju sukuriama ekonominio pagrįstumo stokojantys sandoriai, kuriais siekiama išvengti mokesčių mokėjimo. Dėl to, kad tokių sandorių vienintelis tikslas yra gauti mokestinę naudą, jie yra laikytini mokesčių vengimu. Autorius atkreipia dėmesį, kad ši doktrina labai panaši į fiktyvaus sandorio (angl. *Sham Transactions*) doktriną, kuria teismai remiasi tais atvejais, kai ūkinių operacijų (sandorių) realiai nebuvo arba jie buvo, tačiau jų tikslas buvo tik mokestinės naudos gavimas⁵³. Skirtingai nuo sandorio apibrėžimo doktrinos, fiktyvaus sandorio doktrinos atveju yra sukuriama fiktyvūs, realiai nebuvę sandoriai.

Remiantis sandorių sekos doktrina (angl. *Step Transactions*), mokesčių administratoriui yra suteikiama galimybė vertinti mokesčių mokėtojo atliktų sandorių visumą⁵⁴. Pavyzdžiui JAV teismas mokestinėje byloje *Penrod v. Commissioner*, remdamasis minėta doktrina nurodė, kad mokesčių administratorius gali vertinti formaliai sudarytų atskirų sandorių visumą, t. y. vertinti juos kaip vieną sandorį, jeigu šie sandoriai yra iš esmės tarpusavyje susiję ir nukreipti tam tikram konkrečiam rezultatui (mokestinės naudos gavimui) pasiekti⁵⁵.

Remdamiesi šia doktrina, JAV teismai kiekvieną konkrečią situaciją vertina pagal tris alternatyvius kriterijus:

⁵¹ MADISON, Allen D. *The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law*. Santa Clara Law Review. 2003. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.] <"The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax" by Allen D. Madison (scu.edu)>. P. 722.

⁵² ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. London: Kluwer Law International. 2002. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.] <Reading : Reading Free Ebooks | PDF Book | Basic International Taxation Vol 2 2nd Edition (pdfgoal.com)> P. 346 - 348.

⁵³ Ten pat.

⁵⁴ SOLED, Jay A. *Use of Judicial Doctrines in resolving transfer tax controversies*. 2005. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.] <USE OF JUDICIAL DOCTRINES IN RESOLVING TRANSFER TAX CONTROVERSIES (bc.edu)>.

⁵⁵ United States Tax Court. *Penrod v. Commissioner of Internal Revenue*. 88 T.C. 1440 (T.C. 1987) Decided May 27, 1987. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.] <<https://casetext.com/case/penrod-v-commissioner-of-internal-revenue#.UymKPs5hev>>.

1. suvaržančių įsipareigojimų kriterijus (angl. *The Binding Commitment Test*), šiuo atveju tikrinama ar sandorių šalys, vykdydamos pirmąjį grandinėje esantį sandorį, buvo iš anksto įsipareigojusios įvykdyti visus paskesnius grandinės sandorius;
2. tarpusavio priklausomybės kriterijų (angl. *The Interdependence Test*), šiuo atveju tikrinama ar visi sandoriai buvo tarpusavyje susiję tiek, kad kiekvienas sandoris atskirai būtų buvęs beprasmis be visų sandorių grandinės;
3. galutinio tikslo kriterijus (angl. *The End Result Test*), šiuo atveju tikrinama ar iš anksto suplanuotų skirtingų sandorių grandinė nebuvo iš esmės vienas sandoris⁵⁶.

Sandorių sekos doktrina JAV teisėje taip pat artima yra fiktyvaus juridinio asmens doktrina (angl. *Sham Entity Doctrine*). Remiantis šia doktrina teismas gali ignoruoti bendrovės (korporacijos) dalyvavimą sandoryje, jeigu ši buvo specialiai įsteigta sandoriui sudaryti. Pavyzdžiui, *Aiken Industries v. Commissioner* byloje⁵⁷ juridinis asmuo buvo sąmoningai įsteigtas užsienyje (Hondūre) vien tam, kad įmonė galėtų pasiskolinti lėšas iš susijusios įmonės Bahamose ir perskolinti jas kitai susijusiai įmonei JAV. Tokiu būdu JAV įsteigta įmonė siekė išvengti mokėtinų mokesčių, kuriuos būtų privalėjusi sumokėti tuo atveju, jeigu skolinimosi procese nebūtų įtraukta Hondūre fiktyviai įsteigta įmonė. Teismas nagrinėjamoje byloje ignoravo sandoryje dalyvavusį fiktyvų skolinimąsi ir įvertino situaciją tokiu būdu, kad JAV registruota įmonė pinigais tiesiogiai pasiskolino iš Bahamose esančios įmonės bei atitinkamai apmokestino⁵⁸. Šiuo atveju rašto darbo autorius atkreipia dėmesį, kad apibūdinamas reiškinys artimas dirbtinių darinių sukūrimui, kaip jis apibrėžiamas PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje.

Kaip matyti, turinio viršenybės prieš formą principas (angl. *Substance Over Form*) dėl savo universalumo ir platesnio pobūdžio apima visas darbe aptartas JAV teisėje išvystytas doktrinas. Šis principas suteikia mokesčių administratoriui teisę įvertinti ne mokesčių mokėtojų sudarytų sandorių (ūkinių operacijų) formą, bet jų turinį (prasmę). Taikydamas šį principą mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių

⁵⁶ MADISON, Allen D. *The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law*. Santa Clara Law Review. 2003. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 28 d.] <"The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law" by Allen D. Madison (scu.edu)>. P. 730.

⁵⁷ United States Tax Court. *Aiken Industries, inc. (Successor by Merger to Mechanical Products, inc.), Petitioner v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent*. Filed August 5, 1971. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 28 d.] <AIKEN INDUSTRIES, INC. v. | 56 T.C. 925 (1971) | brtc9251912 | Leagle.com> .

⁵⁸ MADISON, Allen D. *The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law*. Santa Clara Law Review. 2003. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 28 d.] <"The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law" by Allen D. Madison (scu.edu)>. P. 732.

mokėtojo veiklos išraišką, o surinkęs galimus objektyvius duomenis atkuria tikrąsias su apmokestinimu susijusias aplinkybes. Pavyzdžiui, mokesčių vengimu gali būti pripažintas turto pardavimas akivaizdžiai mažesne negu rinkos kaina, tačiau kartu neturi būti nustatytas ekonomiškai pagrįstas tokio sandorio paaiškinimas. Be to, remiantis suformuota Lietuvos teismų praktika mokestinių ginčų bylose, turinio viršenybės prieš formą principo taikymas motyvuojamas ne tik išvada dėl sandorio ekonominio nepagrįstumo, bet ir tariamo ar apsimestinio tokio sandorio pobūdžio, mokesčių mokėtojo sudarytų sandorių grandinių sąsajumo. Atsižvelgiant į tai galima teigti, kad visos atskiros JAV teisėje suformuotos antivengiminės teorijos iš esmės yra savotiškos turinio viršenybės prieš formą principo sudedamosios dalys.

Apibendrinant galima teigti, kad turinio viršenybės prieš formą principo ištakos nors ir sietinos su įvairiomis doktrinomis, tačiau šiuo metu susiformavęs minėtas principas yra universalesnis ir apima visas su jo ištakomis siejamas doktrinas. Atsižvelgiant į tai taip pat galima teigti, kad efektyviai kovoti su mokesčių vengimu netaikant turinio viršenybės prieš formą principo beveik neįmanoma. Autorius atkreipia dėmesį, kad efektyviai kovai su mokesčių vengimu minėtas principas nebūtinai turi būti reglamentuotas mokesčių įstatymuose. Dalyje valstybių šio principo taikymas yra pagrįstas tiek civilinės teisės principais, tiek mokestinių ginčų bylose priimtais teismų sprendimais (pvz.: JAV, Didžioji Britanija, Norvegija, Prancūzija, Olandija). Kitose šalyse (pvz.: Vokietija, Ispanija, Švedija, Austrija, Estija, Lietuva), tuo tarpu, ši prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė yra įtvirtinta įstatyme bei taikoma pirmiausia remiantis mokesčių įstatymuose įtvirtintomis teisės normomis⁵⁹.

2.2. Turinio viršenybės prieš formą principas Europos Sąjungos teisės požiūriu

Įstodamos į ES valstybės narės išreiškė sutikimą perduoti dalį savo suvereniteto šiai organizacijai. Dalis perduoto suvereniteto taip pat apėmė ir mokesčių sritį. Nors mokesčių sistemos harmonizavimas ES mastu yra vienas iš šios viršnacionalinės organizacijos siekių, tačiau tai nėra pagrindinis ES sutarties tikslas, todėl valstybėms narėms palikta teisė laisvai pasirinkti ir įgyvendinti mokesčių sistemas. Šiuo atveju valstybėms narėms pasirenkant ir nustatant savo poreikius atitinkančias mokestines sistemas yra tik nustatyta sąlyga laikytis ES taisyklių bei pagrindinių principų.

⁵⁹ GRAUBERG, Tamber. *Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law*. Juridica International, XVI/2009. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 27 d.] <int_16.indd (juridicainternational.eu)>. P. 141.

Autorius atkreipia dėmesį, kad mokesčių srityje ES kompetencija yra ne tik ribota, bet taip pat nevienoda tiesioginių bei netiesioginių mokesčių srityse. Europos Bendrijos Steigimo sutartyje⁶⁰ tiesiogiai yra įtvirtinta ES valdžios institucijų teisė, teisės aktų pagalba, harmonizuoti netiesioginius mokesčius. Netiesioginiai mokesčiai turi įtakos bendrajai rinkai, laisvam prekių, paslaugų, asmenų bei kapitalo judėjimui, nes šie mokesčiai jau būna sudedamąja prekės ar paslaugos dalimi. Prie to, kad netiesioginių mokesčių harmonizavimas vyksta sklandžiau, ženkliai prisideda ir tai, kad netiesioginiai mokesčiai taip pat yra ES biudžeto dalis, pvz. atskaitymai nuo PVM apmokestinamosios bazės sudaro dalį ES biudžeto. Tiesioginiai mokesčiai visos ES mastu gali būti koordinuojami tik toje dalyje, kurioje jie užtikrina sąžiningą konkurenciją ir sklandų bendros laisvos rinkos ES funkcionavimą. Tuo atveju, kai atskiros valstybės narės pačios negali pateikti veiksmingų sprendimų iškilusios apmokestinimo problemoms spręsti, gali būti priimami sprendimai ES lygmeniu. Formuojamoje ES mokesčių politikoje taip pat skatinamas ir daug dėmesio skiriama glaudžiam tarpvalstybiniam bendradarbiavimui, tokiu būdu užtikrinant kovą su sukčiavimu ir mokesčių vengimu. Neabejotinai svarbi ES vykdomos mokesčių politikos priemonė yra Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktika. Būtent ESTT, o ne Europos Bendrijos teisės aktuose yra suformuluoti daugelis ES teisės reikalavimų tiesioginio apmokestinimo srityje⁶¹.

Nors 2008 m. pasaulinė finansų krizė turėjo didelės įtakos staigiam pasaulinės mokesčių politikos posūkiui link kovos su mokesčių vengimu, tačiau ES praktiškai dar iki 2014 metų nesiėmė jokių veiksmų, kurie būtų susiję su tiesioginių mokesčių vengimo taisyklių harmonizavimu ES mastu. Dėl šios priežasties kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklės iš esmės buvo reguliuojamos tik nacionaliniais valstybių narių teisės aktais arba formuojamos teismų praktikoje. Nuo 2014 m. ES ėmėsi kovos su mokesčių vengimu tiesioginių mokesčių srityje. ES, siekdama užkirsti kelią piktnaudžiavimui, priėmė patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvą⁶², taip pat norėdama veiksmingų ir suderinamų su ES teise priemonių, Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija⁶³ priėmė 15 veiksmų planą *Base erosion and profit shifting action plan*

⁶⁰ Europos Bendrijos Steigimo sutartis (1997 m. spalio 2 d. suvestinė redakcija). Nr. 11997E. Autentiškas vertimas Europos komitetas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės Vertimo, dokumentacijos ir informacijos centras. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 27 d.] Prieiga per internetą: <Lietuvos Respublikos Seimas - Dokumentų tekstas (lrs.lt)> 93 str.

⁶¹ GABARTAS, Herkus. *Ryškejantios naujos valstybių narių tiesioginio apmokestinimo tendencijos*. Jurisprudencija. 2007. P. 26-27.

⁶² 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 23 d.] Prieiga per internetą: <EUR-Lex - 32011L0096 - LT - EUR-Lex (europa.eu)>.

⁶³ BEPS – tai EBPO (angl. Organisation for Economic Co-operation and Development) iniciatyva skirta kovai su mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimu (angl. Base Erosion and Profit Shifting). 2016 m. liepos

(toliau – BEPS). Tokiu būdu ES pagaliau ėmėsi tiesioginių mokesčių srityje įvedinėti valstybėms narėms privalomas kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisykles.

ES pradėjo įsiterpti į tiesioginių mokesčių reguliavimą, nors iki tol, tai buvo išimtinai valstybių narių prerogatyva, o vien tai, kad priimtose minėtos ES direktyvos tiesioginio apmokestinimo srityje privalo būti perkeltos į nacionalinę teisę, tai neabejotinai atneša pokyčių valstybių narių vykdomai mokesčių politikai.

BEPS 15 veiksmų planas nustato rekomendacinio pobūdžio gaires valstybėms bei nagrinėja aktualias problemas, susijusias su mokesčių vengimu. BEPS savaime neįpareigoja valstybių keisti nacionalines mokesčines sistemas. ES įgaliotos institucijos dalyvauja kuriant vieningą ES teisinę sistemą. Siekdama įgyvendinti BEPS 15 veiksmų plane išdėstytus tikslus, Europos Sąjungos Taryba 2016 m. liepos 12 d. priėmė direktyvą Nr. 2016/1164⁶⁴, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimu priaktika, tiesiogiai veikianti vidaus rinką, taip pat taisyklės, kurias valstybės narės privalo persikelti į nacionalinę mokesčių teisę. Šis antrinės ES teisės aktas valstybes nares įpareigojo direktyvos nuostatas iki 2018 m. gruodžio 31 d. perkelti į savo nacionalines sistemas, t. y. priimti ir paskelbti įstatymus, atitinkamas teisės nuostatas ar kitus teisės aktus, būtinus minėtos direktyvos nuostatų įgyvendinimui. Daugiau apie šią direktyvą ir BEPS bus kalbama šio rašto darbo dalyje apie PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje įtvirtintos nuostatos prigimtį ir vertinimą.

Apibendrinant galima teigti, kad globalizacijos kontekste mokesčių vengimas tapo tarptautinio susirūpinimo objektu. Dėl mokesčių vengimo ir slėpimo į ES šalių biudžetus kasmet nesurenkama apie trilijonas eurų, o tai kelia grėsmę sąžiningam apmokestinimui bei kiekvieno mokesčių mokėtojo interesams⁶⁵. ES didesnę susirūpinimą kelti pradėjo didžiosios tarptautinės korporacijos, tokios kaip Microsoft, Google ir kt., kurios vykdydamos veikla taip pat ir ES, joje sugeneruoja milijardus eurų pajamų, tačiau pasinaudodamos ES šalyse egzistuojančiomis mokesčių lengvatomis, sugeba susimąžinti savo mokesčines naštas ir tokiu būdu teisėtai išvengti gauto pelno apmokestinimo⁶⁶. Dėl

12 d. buvo priimta Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

⁶⁴ Europos Sąjungos Tarybos 2016 m. liepos 12 d. direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 24 d.] Prieiga per internetą: <EUR-Lex - 32016L1164 - LT - EUR-Lex (europa.eu)>.

⁶⁵ ŠEMETA, Algirdas. *Griežtos priemonės prieš mokesčių slėpimą ir vengimą. Komisija pristato tolesnių veiksmų planą*. Pranešimas spaudai. European Commission. 2012. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 24 d.] Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/IP_12_1325>.

⁶⁶ ŠIDLAUSKAS, Arūnas. *Europa prieš mokesčių vengimą*. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2013. P. 6.

minėtų priešasčių Europos Komisijos pozicijos ir priemonės prieš mokesčių vengimą tik griežtėjo⁶⁷.

2.3. Turinio viršenybės prieš formą principo teisinis reglamentavimas Lietuvoje

Siekiant suderinti savo mokesčių įstatymus su ES teisės reikalavimais Lietuvai įstojant į ES, 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojo naujas MAĮ, kuriame buvo tiesiogiai įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas. Kaip jau minėta, turinio viršenybės prieš formą principas priskiriamas prie bendrųjų teisės principų, todėl šio principo įtvirtinimas įstatyminiu lygmeniu tik patvirtino jo faktinį egzistavimą, nes bendrieji teisės principai retai būna aiškiai suformuluoti ar įtvirtinti teisės aktuose tiesiogiai⁶⁸.

Turinio viršenybės prieš formą principas taikomas visose teisės šakose, todėl priskiriamas prie bendrųjų teisės principų. Lietuvos mokesčių teisėje šio principo samprata yra įtvirtinta tiesiogiai MAĮ 10 straipsnyje, o jo taikymas, apskaičiuojant mokesčių mokėtojo mokėtinus mokesčius, yra įtvirtintas tiek MAĮ 69 straipsnyje tiesiogiai, tiek PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje (apskaičiuojant pelno mokestį) netiesiogiai. Minėti straipsniai reikalauja, kad mokestiniame teisiniame santykiyje būtų teikiama viršenybė šio santykio dalyvių veiklos turiniui, o ne formaliai vykdomos veiklos išraiškai. Tai reiškia, kad tuo atveju, kai tam tikra mokesčio mokėtojo ūkinė operacija, sandoris ar jų grandinė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Taikydamas minėtą principą mokesčių administratorius, naudodamasis teisėtai surinktais duomenimis apie mokesčių mokėtoją ir jo vykdytas ūkines operacijas (sandorius), atkuria mokesčio mokėtojo iškreiptas arba kitu būdu slepiamas aplinkybes, kurių buvimas, pagal atitinkamas mokesčių įstatymų nuostatas, siejamas su apmokestinimu, ir apskaičiuoja mokestį pagal atitinkamų mokesčių įstatymų nuostatas.

Akivaizdu, kad sąžiningai veikiantis asmuo (mokesčių mokėtojas) gali numatyti savo atliekamų veiksmų mokestines pasekmes bei turi ir gali pasirinkti tinkamą, teisėtą vykdomos veiklos modelį mažiausiomis galimomis išlaidomis, tačiau neturi piktnaudžiauti jam suteiktomis teisėmis. Tačiau vien aplinkybė, jog mokesčių mokėtojas

⁶⁷ Autorius atkreipia dėmesį, kad PMĮ 11 straipsnio 8 dalies nuostata, kuri buvo perkelta į Lietuvos nacionalinę teisę įgyvendinant 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvą (ES) 2016/1164, taip pat yra griežtėjančio ES priemonių taikymo prieš mokesčių vengimą rezultatas.

⁶⁸ MEDELIENĖ, Aistė. *Principai kaip mokesčių teisės normų aiškinimo ir taikymo instrumentas nagrinėjant mokestinius ginčus*. Nepriklausomos Lietuvos teisė: praeitis, dabartis ir ateitis. Recenzuotų mokslinių straipsnių rinkinys. Vilnius. 2012. P. 336-337.

sudarydamas atitinkamus sandorius įgijo kažkokį mokestinį pranašumą, nėra pagrindas mokestinei atsakomybei už piktnaudžiavimą suteiktomis teisėmis konstatuoti. LVAT yra pasisakęs, kad minėtu atveju būtina nustatyti įgyjamo mokesčio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą⁶⁹. Mokesčių administratorius, siekdamas apskaičiuoti mokestį taikant turinio prieš formą principą, privalo įrodyti, kad sandoris ar ūkinė operacija atlikti su tikslu gauti mokestinę naudą⁷⁰. Apskaičiuojant mokestį taikant turinio prieš formą principą, mokesčių mokėtojui gali būti taikoma mokestinė teisinė atsakomybė už žalą, padarytą iškreipus arba nuslėpus tam tikras aplinkybes ūkinės operacijos metu.

2.3.1. Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalis.

Galiojančio MAĮ 10 straipsnis nustato, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jų formaliai išraiškai⁷¹. MAĮ 69 straipsnyje, kurio vertinimas bus atliekamas šiame darbe, nustato minėto principo taikymo ribas. MAĮ 69 straipsnyje nurodyta, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą⁷². Mokesčių administratorius, nustatęs minėtas aplinkybes, neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria mokesčių mokėtojo nuslėptas arba iškreiptas ūkinės operacijos arba sandorio aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja atsižvelgdamas į realų atliktų operacijų turinį, pagal mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

⁶⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-371/2011; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. birželio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2031-556/2019.

⁷⁰ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. vasario 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-97/2013; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. rugsėjo 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1550-442/2019.

⁷¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004. Nr. 63-2243. (Galiojanti suvestinė redakcija 2021-05-28 - 2021-12-31).

⁷² Ten pat.

LVAT yra išaiškinta, kad taikant turinio viršenybės prieš formą principą, iš esmės yra atliekamas konkretaus mokestinio teisinio santykio dalyvio veiklos turinio vertinimas. Šis veiklos vertinimas atliekamas siekiant ne sukurti, pakeisti ar panaikinti mokestinius teisinius santykius, t. y. santykius, kurie yra reguliuojami mokesčių įstatymų ir juos lydinių teisės aktų, bet siekiant tinkamai kvalifikuoti nustatytas tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes, tokiu būdu atskleidžiant realiai atsiradusius ir egzistuojančius mokestinius teisinius santykius. Tai reiškia, kad 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 (lėmė) šių santykių ar jų dalies atsiradimą, pasikeitimą ar pasibaigimą. Šis veiklos vertinimas atliekamas *inter alia* (be kita ko) paisant protingumo ir sąžiningumo principų. Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas pats savaime (savarankiškai) negali tiesiogiai paveikti aptariamų santykių dalyvių teisių ir pareigų apimties ar sukurti naujas mokestinių prievolių atsiradimo ir priskyrimo atitinkamam asmeniui taisykles, bet sudaro prielaidas atitinkamus santykius kvalifikuoti pagal kitas mokesčių įstatymų ir juos lydinių teisės aktų nuostatas, nei tas, kurios būtų taikomos atsižvelgiant į formalią mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos išraišką⁷³.

LVAT savo praktikoje taip pat yra išskyręs dvi būtinas MAĮ 69 straipsnio taikymo sąlygas: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokestį nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo⁷⁴.

Pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius⁷⁵. Ginčui pasiekus teismą, pastarasis turi nustatyti, ar mokesčių

⁷³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. balandžio 11 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas administracinėje byloje Nr. A-442-724/2013; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. liepos 4 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. spalio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-786-442/2017.

⁷⁴ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-1718/2013; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-26-602/2015.

⁷⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. liepos 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-502-1305/2008; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. vasario 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-97/2013.

administratoriaus išvada dėl tikrojo ginčo sandorio (ūkinės operacijos) turinio yra pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais⁷⁶.

Mokesčių vengimo atveju, tikrosios aplinkybės gali būti iškreipiamos arba nuslepamos įvairiais būdais. Gali būti sudaromi apsimestiniai arba fiktyvūs, įprastinei verslo praktikai nebūdingi sandoriai ar ūkinės operacijos, todėl mokesčių administratorius tokias ūkinės operacijas (sandorius), kurių tikslas yra mokestinės naudos gavimas, taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą, privalo įvertinti visas atliktų ūkinių operacijų (sandorių) reikšmingas aplinkybes: visą atliktų ūkinių operacijų (sandorių) grandinę, jų tarpusavio ryšius, būtinai nustatyti slepiamas arba kažkurioje stadijoje iškreiptas aplinkybes, taip pat nustatyti mokestinę naudą gavusį mokesčių mokėtoją.

Kaip jau buvo minėta šiame darbe anksčiau bei pažymima LVAT formuojamoje teismų praktikoje, joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei, pasirinkti tokį, iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Todėl vien tik aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą⁷⁷.

MAĮ komentare nurodoma, kad mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoja taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą, kai mokesčių mokėtojo veikloje nustato šias aplinkybes:

1. formaliai sudaryti sandoriai (ūkinės operacijos) fiksuojami apskaitoje ir yra vykdomi;
2. sudaryti sandoriai, ūkinės operacijos ar jų grupės, vertinant jų visumą, savo turiniu neatitinka mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės, tačiau atskiri veiksmai formaliai teisės aktų reikalavimų nepažeidžia arba jų pažeidimas yra labai abejotinas;

⁷⁶ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. gegužės 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-525-828/2008; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. rugsėjo 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1715/2012.

⁷⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-371/2011; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-2316/2011; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-3448/2011; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. birželio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2031-556/2019.

3. sudarytų sandorių (ūkinių operacijų) pagrindinis tikslas yra mokestinė nauda;
4. sudaryti sandoriai (ūkinės operacijos) ar bet kokia jų grupė nepateisinami jokiais verslo ar kitais, jų naudą pagrindžiančiais, poreikiais ir nebūtų sudaromi įprastinės rinkos sąlygomis⁷⁸.

Svarbu atkreipti dėmesį, kad tuo atveju, kai atitinkamas sandoris turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, turinio virš formos principas negali būti taikomas, t. y. net ir tada, kai nustatoma, jog mokesčių mokėtojas turėjo iš tokio sandorio (ūkinės operacijos) mokestinę naudą. LVAT jurisprudencijoje, aiškinant šią teisės 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. Taikant nurodytą normą, yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintą mokestinę naudą). Tai reiškia, kad ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtą mokestinę naudą. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą⁷⁹.

Mokesčių mokėtojas turi teisę, naudojantis įstatymo suteiktomis galimybėmis, savo nuožiūra pasirinkti optimaliausią mokesčių mokėjimo modelį, todėl MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas gali būti taikomas tik objektyviai pagrįstais atvejais, siekiant užtikrinti kitas, mokesčių įstatymais saugomas vertybes. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas⁸⁰. Tokie, tiek

⁷⁸ Valstybinės mokesčių inspekcijos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras (aktuali akto redakcija, galiojanti nuo 2021-04-27). [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 25 d.]. 69 str. 1 d.

⁷⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-719/2007; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. birželio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2031-556/2019.

⁸⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas byloje Nr. C-103/09. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. lapkričio 10 d.]. Prieiga per internetą: < CURIA - Documents (europa.eu)>.

LVAT, tiek ESTT teismų išaiškinimai patvirtina, kad siekiant taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, būtina atskirti piktnaudžiavimą mokesčių įstatymais (mokesčių vengimą), nuo mokesčių optimizavimo, t. y. būtina atskirti ir objektyviais įrodymais pagrįsti apskaitose fiksuojamus ir realiai vykdomus sandorius (ūkinės operacijos).

Pirmojoje šio darbo dalyje jau buvo išgryninta, kad mokesčių vengimas nuo mokesčių slėpimo skiriasi tuo, jog vengiant mokesčių, mokėtojas mokesčio bazę sumažina atlikdamas veiksmus, formaliai atitinkančius įstatymo reikalavimus, dėl ko dirbtinai sudaroma situacija, kuriai esant mokesčių mokėtojas gauna mokestinę naudą. Be to, tokie veiksmai, neiškreipiant jų turinio, yra fiksuojami buhalterinėje apskaitoje. Tokiu atveju, vadovaudamasis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, mokesčių administratorius, siekdamas užtikrinti mokestinių prievolių tinkamą vykdymą, privalo eliminuoti iš buhalterinės apskaitos ar koreguoti mokesčių mokėtojo sandorius ar ūkinės operacijas ir nustatyti kitokią atliktų veiksmų ar jų grupės kokybinę ir kiekybinę išraišką, kuri keičia mokesčio bazę ir mokėtinus mokesčius. Tuo tarpu, mokesčių slėpimo atveju, mokesčių mokėtojo mokesčių bazę sumažinama slepiant ar iškreipiant realias aplinkybes, t. y. atliekant įstatymui prieštaraujančius veiksmus, nefiksuojant buhalterinėje apskaitoje realiai įvykusių ūkinių operacijų.

Mokesčių administratoriui, siekiančiam taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą prieš mokesčių vengimą nukreiptą nuostatą, būtina įrodyti mokesčių mokėtojo pagrindinį tikslą – mokestinės naudos siekimą. Jeigu mokesčių mokėtojas sandoriu, ūkine operacija ar bet kokia jų grupe siekė verslo naudos, o mokestinė nauda atsirado tik kaip pasekmė, t. y. verslo ar kitais poreikiais pagrįstos veiklos rezultatas, tokiu atveju apskaičiuoti (perskaičiuoti) mokesčius vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis nėra pagrindo. Siekdamas paneigti galimą mokestinės naudos, kaip pagrindinio tikslo, siekima, mokesčių mokėtojas turi pagrįsti, kad sandorio, ūkinės operacijos ar bet kokios jų grupės sudarymo pagrindiniai tikslai yra verslo nauda, o mokestinė nauda atsirado tik kaip pasekmė⁸¹. Remiantis mokesčių administravimo įstatymo apibendrintu komentaru, mokestinė nauda gali pasireikšti ne tik mokesčių sumažinimu arba išvengimu, bet ir mokesčio mokėjimo terminų nukėlimu, gražintinos (įskaitytinės) mokesčio permokos (skirtumo) padidinimu arba mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminų sutrumpinimu⁸².

⁸¹ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2021-04-27 redakcija) [interaktyvus] [žiūrėta 2021 m. lapkričio 10 d.]. Prieiga per internetą: < Mokesčių administravimo įstatymo komentaras (infolex.lt)>. 69 str. 1 d.

⁸² Ten pat.

Autoriaus nuomone, būtina pateikti kelis pavydžius, kada MAĮ 69 straipsnis gali būti taikomas apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas:

1. parduodant vienu sandoriu kelis objektus (pvz. pastatą ir žemės sklypą), iš kurių vienas objektas parduotas praėjus 10 metų nuo įsigijimo, kitas – nepraėjus 10 metų, todėl apmokestinamosios pajamos sumažinamos perkeliant turto vertę objektui, kurio pajamos neapmokestinamosios;
2. sudarant dovanojimo sandorius, siekiant padidinti turto vertę prieš pardavimą;
3. kai ūkinės operacijos tarp asmenų tokiomis aplinkybėmis, kurios yra atspindėtos buhalterinės apskaitos dokumentuose, neįvyko⁸³
4. turto, parduoto mažesne, nei rinkos kaina;
5. kai turtą pardavus susijusiai įmonei didesne, nei rinkos kaina, siekiama gauti neapmokestinamųjų pajamų⁸⁴;
6. kai formaliai įformintos paskolos neatitinka turinio ir tokiu būdu buvo išmokamos kitos pajamos⁸⁵.

Siekdamas taikytini turinio viršenybės prieš formą principą, mokesčių administratorius privalo tarp asmenų susiklosčiusius civilinius sandorius įvertinti mokesčiniu požiūriu. LVAT yra išaiškinęs, kad spręsdamas klausimą dėl galimybės taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, mokesčių administratorius privalo nustatyti ir įvertinti sandorių (paskolų sutarčių, akcijų pardavimo-pardavimo, reikalavimo perleidimo sutarčių) sudarymo aplinkybes, taip pat nustatyti, kokią įtaką mokesčių administratoriaus nurodytiems sandoriams, kurių šalimi būna atitinkamas juridinis asmuo, turėjo šio juridinio asmens akcininkai⁸⁶.

Kaip matyti, tiek MAĮ, tiek LVAT teismo formuojamos praktikos, tiek MAĮ komentare nurodytos aplinkybės, kurias nustačius mokesčių administratorius privalo taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, atitinka anksčiau darbe nurodytus mokesčių vengimo požymius, todėl MAĮ 69 straipsnio 1 dalis yra nukreipta kovai būtent su mokesčių vengimu.

⁸³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-364-556/2021.

⁸⁴ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. lapkričio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1021-438/2018.

⁸⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. liepos 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-1899-602/2021; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. rugpjūčio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eP-70-556/2019.

⁸⁶ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. spalio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-786-442/2017.

MAĮ 69 straipsnio 1 dalis, tai įstatymų leidėjo mokesčių administratoriui suteikta teisė įvertinti ir nustatyti tikrąją mokesčių mokėtojo sudarytų sandorių prasmę (turinį) ir apskaičiuoti jo mokėtinus mokesčius remiantis nustatytais tikromis aplinkybėmis. Šiuo straipsniu yra užtikrinamas kitų mokesčių įstatymų laikymasis ir vykdymas, kuriais buvo įtvirtinti atitinkami įstatymų leidėjo vykdomos mokestinės politikos ketinimai.

Apibendrinamas rašto darbo autorius atkreipia dėmesį, kad nors MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas yra universalus ir mokesčių administratoriui jį taikant siekiama kovoti su mokesčių vengimu, vis dėlto būtina nustatyti šio principo taikymo ribas, priešingu atveju mokesčių administratoriui būtų paliekama galimybė piktnaudžiauti šia kovos su mokesčių vengimu skirta teisine priemone. Mokesčių administratoriui, siekiant taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalį, būtina nustatyti ribą tarp: mokesčių vengimo ir mokesčių planavimo (optimizavimo); mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimo suteiktomis teisėmis ir lengvatomis bei teisėtų mokestinės naštos mažinimo būdų. Kaip jau minėta šiame darbe anksčiau, apibrėžti ir įstatymiškai įtvirtinti mokesčių vengimo sąvokos galimybės nėra, todėl mokesčių vengimo ir mokesčių planavimo (optimizavimo) atribojimo klausimą ir problemas mokesčių administratorius realiai privalo spręsti kiekvienu atveju individualiai, atsižvelgdamas tiek į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo išaiškinimus, tiek Lietuvos administracinių teismų ir MGK suformuotą praktiką.

2.3.2. Pelno mokesčio įstatymo 11 straipsnio 8 dalis

Siekiant atskleisti, įvertinti ir palyginti PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje įtvirtintą nuostatą, rašto darbo autoriaus nuomone, būtina pateikti šios nuostatos įtvirtinimo įstatyme ištakas ir priežastį. Dėl šios priežasties toliau darbe bus trumpai apžvelgiamos Europos bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimo projekto (BEPS) 15 priemonių veiksmų planas (angl. *base erosion and profit shifting action plan*) ir jo pagrindu 2016 m. liepos 12 d. Europos Sąjungos Tarybos priimta Direktyva Nr. 2016/1164⁸⁷.

Kaip jau minėta darbe anksčiau, mokesčių slėpimo bei vengimo problema po 2008 m. pasaulinės krizės tapo vis aktualesniu klausimu ir problema tiek ES, tiek visame pasaulyje. Teisės spragos ir skirtingi neatitikimai esantys tarptautinėje mokesčių teisėje lėmė pelno „dingimą“ mokesčių tikslais, t. y. mokesčių mokėtojai perkelia pelną į tokias

⁸⁷ Europos Sąjungos Tarybos 2016 m. liepos 12 d. direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 24 d.] Prieiga per internetą: <EUR-Lex - 32016L1164 - LT - EUR-Lex (europa.eu)>.

jurisdikcijas, kuriose šis pelnas neapmokestinamas arba apmokestinamas žymiai mažesniu tarifu, o reali ekonominė veikla tokiose jurisdikcijose apskritai nėra vykdoma. Šie reiškiniai, lėmę ES valstybių narių biudžetų nuostolius, peržengė valstybių narių teritorijas, todėl, siekiant užkirsti kelią iškreiptam kapitalo judėjimui ir užtikrinti sąžiningos konkurencijos sąlygas, ES tapo būtina imtis prevencinių veiksmų. Dėl tarptautinės mokesčių vengimo problemos, nacionalinės priemonės, skirtos kovai su mokesčių vengimu, nebebuvo pakankami veiksmingos, todėl siekiamos užtikrinti piliečių teises bei tinkamą informacijos keitimąsi ES įgaliotos institucijos stengėsi sukurti tokį teisinį reguliavimą, kuris užkirstų kelią mokesčių slėpimui ir vengimui.

Globalią problemą EBPO siūlo spręsti priėmusi 15 priemonių veiksmų planą (BEPS). Šiuo metu 140 šalių ir jurisdikcijų bendradarbiauja įgyvendindamos 15 priemonių, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, pagerinti tarptautinių mokesčių taisyklių nuoseklumą ir užtikrinti skaidresnę mokesčių aplinką⁸⁸. Šiuo veiksmų planu išskiriamos dvi problemos, kurių sprendimui būtent šis veiksmų planas ir yra priimtas: užkirsti kelią dvigubo apmokestinimo išvengimui bei dirbtinam pelno perkėlimui į kitas jurisdikcijas, kur jis būtų apmokestinimas mažesniu tarifu arba neapmokestinamas apskritai, nors ekonominė veikla joje nėra vykdoma arba mažai vykdoma. Atsižvelgiant į šio rašto darbo temą, tikslus bei uždavinius, šiame darbe bus aptariama ir nagrinėjama tik antra problema, susijusi su veiksmų plane nustatytomis priemonėmis kovais su mokesčių vengimu.

Dirbtinis pajamų perkėlimas nuo vietos, kurioje yra vykdoma ekonominė veikla, laikoma viena pagrindinių problemų, kurios kenkia mokesčių sistemų sąžiningumui ir vientisumui. Be to, kai mokesčių mokėtojai mato, kad tarptautinės korporacijos teisėtai vengia pajamų mokesčio, tai turi įtakos visų mokesčių mokėtojų savanoriškam mokesčių įsipareigojimų vykdymui. Nepasitikėjimas mokesčių sistema ir dėl mokesčių spragų atsiradę būdai vengti mokesčių įsipareigojimų lemia ne tik teisėtų lėšų valstybių biudžetuose nesurinkimą, tačiau ir iškreiptą verslo bei lėtesnę valstybių vystymąsi⁸⁹.

EBPO kartu su priimtu 15 veiksmų planu išskyrė tris problemines sritis:

1. Darnumas – nacionalinių taisyklių, kurios daro įtaką tarpvalstybinei mokesčių sistemai, suderinamumas;
2. Turinys – ekonominės veiklos apmokestinimas toje šalyje, kurioje ta ekonominė veikla vykdyta;

⁸⁸ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). *What is BEPS*. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.]. Prieiga per internetą: <About - OECD BEPS>.

⁸⁹ Ten pat.

3. Skaidrumas⁹⁰.

Šios sritys yra glaudžiai susijusios tarpusavyje, todėl sukūrus darnią ir vientisą tarptautinę mokesčių sistemą, turi būti išspręstos minėtos probleminės sritys. Svarbu tik atkreipti dėmesį, kad nesuderinus tokios bendros sistemos su jau egzistuojančiomis nacionalinėmis valstybių mokestinėmis sistemomis, nacionalinės sistemos taptų neveiksmingos, nes atsirastų teisinės spragos, kurios leis toliau vystytis agresyviai mokesčių planavimui (mokesčių vengimui), pilnas bus toliau dirbtinai perkeliamas į valstybes, kuriose jis bus neapmokestinamas arba apmokestinamas kur kas mažesniu tarifu.

Kita vertus, sukūrus tarptautinę mokestinę sistemą, kuri būtų suderinta su nacionaliniais mokestiniais santykius apibrėžiančiais teisės aktais, bet mokesčių administratoriams nesikeičiant informacija tarpvalstybiniu mastu, taip pat nebūtų užkirstas kelias mokesčių vengimui. Tarptautinė mokestinė sistema, kuri būtų išsamiai apibrėžta ir suderinta su nacionalinėmis mokestinėmis sistemomis, vis tiek tokiu atveju būtų neefektyvi, nes jos sėkmingam veikimui labai svarbus yra valstybių tarpusavio bendradarbiavimas ir keitimasis duomenimis apie priimtus sprendimus bei nutarimus. Be to, tarptautinė mokestinė sistema privalo būti skaidri ir atvira. Tik bendras ir vieningas problemų sprendimas užtikrins sėkmingos praktikos kūrimą.

Atsižvelgiant į minėtą galima daryti išvadą, jog naujos tarptautinės mokesčių sistemos veiksmingumas bus nulemtas nustatytų probleminių sričių sprendimo priemonių, t. y. tarptautinė mokestinė sistema privalo būti suderinta su valstybių nacionalinėmis taisyklėmis, nukreipta į ekonominės veiklos apmokestinimą toje šalyje, kurioje ekonominė veikla buvo vykdyta bei privalo būti skaidri ir atvira tarpvalstybiniam bendradarbiavimui.

BEPS 15 veiksmų planą sudaro:

- 1 veiksmas – Įveikti skaitmeninės ekonomikos iššūkius;
- 2 veiksmas – Neutralizuoti hibridinių susitarimų neatitikimus;
- 3 veiksmas – Sukurti efektyvias kontroliuojamų užsienio bendrovių taisykles;
- 4 veiksmas – Apriboti bazės mažinimą palūkanų ir kitų finansinių mokėjimų sąnaudomis;
- 5 veiksmas – Efektyviau stabdyti žalingas mokesčių praktikas skaidrumo ir turinio reikalavimais;
- 6 veiksmas – Piktnaudžiavimo sutarčių teikiama nauda prevencija;
- 7 veiksmas – dirbtinės nuolatinės buveinės statuso vengimo prevencija;

⁹⁰ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). *What is BEPS*. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.]. Prieiga per internetą: <BEPS Actions - OECD BEPS>.

- 8 – 10 veiksmai – Susieti sandorių kainodaros rezultatus su ekonominės vertės kūrimu;
- 11 veiksmas – BEPS išmatavimas ir monitoringas;
- 12 veiksmas – Privalomo atskleidimo taisyklės;
- 13 veiksmas – Kainodaros dokumentacija ir Atskirų šalių ataskaitos;
- 14 veiksmas – Užtikrinti efektyvesnius ginčų sprendimo mechanizmus;
- 15 veiksmas – Daugiašalio instrumento sukūrimas dvišalių sutarčių pakeitimui⁹¹.

Pirmasis iš minėtų veiksmų yra skirtas skaitmeninės ekonomikos problemoms spręsti. BEPS numato, jog reikia identifikuoti pagrindinius skaitmeninės ekonomikos sunkumus, kurie iškyla tarptautinio dvigubo apmokestinimo procese bei nustatyti naują mechanizmą, kuris būtų skirtas dvigubo apmokestinimo vengimo prevencijai skaitmeninės ekonomikos srityje ir esančių spragų ištaisymui. Naujai sukurtu mechanizmu siekiama esamą situaciją keisti iš pagrindų, juo, atsižvelgiant į tiesioginių bei netiesioginių mokesčių ypatumus, būtų nustatytos taisyklės, skirtos įmonių, veikiančių tarptautiniu mastu, pajamų apmokestinimui.

Antruoju veiksmu siekiama nustatyti ir neutralizuoti neatitikimus tarp valstybių mokestinių įstatymų. Šiuo veiksmu yra rekomenduojama sukurti rekomendacinio pobūdžio nuostatas, kurios būtų skirtos nacionalinių teisės aktų ir tarptautinių dvišalių sutarčių suderinimui bei neutralizuotų mokesťines hibridinių susitarimų neatitikimų pasekmes.

Trečiasis veiksmas skirtas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklėms parengimui ir įtvirtinimui. Lietuvoje CFC taisyklės įtvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarime Nr. 1575 „Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklėse“⁹².

Ketvirtajame veiksmo EBPO analizuoja plonąją kapitalizaciją⁹³ ir jis yra skirtas mokesčių bazės mažinimo ribojimui palūkanų ir kitų finansinių mokėjimų sąnaudomis. Šalys laisva valia gali įgyvendinti šiuo veiksmu rekomenduotas priemones.

⁹¹ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). *What is BEPS*. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.]. Prieiga per internetą: <BEPS Actions - OECD BEPS>.

⁹² Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimu Nr. 1575 „Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2003. Nr. 116-5289.

⁹³ Martynas Endrijaitis straipsnyje „Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesťinių ginčų praktikos sankirta. Teisė, 2017. plonos kapitalizacijos taisyklę apibrėžia kaip: *Plonos kapitalizacijos taisyklės esmė tokia: 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)*. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.]. Prieiga per internetą: <PLONOS KAPITALIZACIJOS TAISYKLĖ: TEORINIO VERTINIMO IR MOKESTINIŲ GINČŲ PRAKTIKOS SANKIRTA | Teisė (vu.lt)>.

Penktasis veiksmas skirtas veiksmingiau kovoti su žalinga mokesčių praktika. Šiuo veiksmu siekiama, kad tiek mokesčių administratoriai, tiek kitos valstybės institucijos savanoriškai keistųsi informacija apie priimtus įpareigojančius sprendimus ir išaiškinimus, kurie yra susiję su mokesčių mokėtojų tarptautiniu apmokestinimu. Šiuo veiksmu formuojama skaidrumo politika apima ir valstybes, kurios nėra EBPO narės, taip siekiama užmegzti ryšius bei dalintis sėkminga kovos su mokesčių vengimu praktika.

Šeštasis veiksmas nustato, kad piktnaudžiavimas dvigubo apmokestinimo sutarčių teikiama nauda yra viena svarbiausių problemų, kurias siekiama spręsti BEPS pagalba. Šis priemonių veiksmas yra skirtas nustatyti minimalų standartą piktnaudžiavimui dvigubo apmokestinimo srityje užkirtimui. Mokesčių mokėtojai, piktnaudžiaudami dvigubo apmokestinimo sutartimis suteikta nauda, kurdami mokesčių išvengimo schemas, kelia grėsmę mokesčių suverenumui, nes piktnaudžiavimas dvigubo apmokestinimo sutartimis suteiktomis lengvatos daro itin neigiamą poveikį valstybių į biudžetą surenkamoms teisėtoms lėšoms. Šio veiksmo nuostatos šalių nuožiūra turi būti įtrauktos į dvigubo apmokestinimo sutartis.

Septintasis veiksmas skirtas spręsti problemą, susijusią su dirbtiniu nuolatinės buveinės statusu. Šiuo veiksmu siekiama kovoti su mokesčių mokėtojų strategijomis vengti nuolatinės buveinės, todėl nuolatinės buveinės apibrėžimas pakito dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse.

Aštuntasis – dešimtas veiksmas skirti kainodaros rezultatų bei ekonominės veiklos susiejimui. Aštuntasis veiksmas skirtas sandoriams su nematerialiuoju turtu, devintasis veiksmas – rizikos priskyrimui, pelno perkėlimo klausimams, kai veikla neatitinka faktiškai įvykdytos veiklos kriterijų bei finansavimo grąžai. Dešimtas veiksmas skirtas kitiems aukštos rizikos sandoriams (ūkinėms operacijoms).

Vienoliktuoju veiksmu pabrėžiama, kad labai svarbu sukurti tinkamą mechanizmą, kuris rinktų bei analizuotų fiskalinį ir ekonominį mokesčių vengimo poveikius. Kaip jau buvo minėta šiame darbe anksčiau, vienas pagrindinių BEPS tikslų yra neleisti mokesčių mokėtojams dirbtinai atskirti apmokestinamąsias pajamas nuo ekonominės veiklos vykdymo vietos (pelno perkėlimas naudojantis tarptautinėje mokesčių teisėje esančiomis spragomis), tačiau iki tol buvo neaišku, koks yra tokio neigiamo poveikio mastas.

Dvyliktasis veiksmas yra apie privalomos informacijos atskleidimo taisykles. Operatyvus informacijos apie agresyvias mokesčių planavimo strategijas gavimas suteikia galimybę skubiai ir efektyviai reaguoti, įvertinti riziką bei, pasinaudojant audito, reglamentų pakeitimo arba kitomis galimomis priemonėmis, užkirsti kelią galimam mokesčių vengimu. Šiuo veiksmu rekomenduojama sukurti tokią sistemą, kuri suteiktų galimybę rinkti ir gauti aktualią informaciją apie agresyvių mokesčių planavimą, apie mokesčių mokėtojų pasirinktas

(sukčiavimo) schemas tarpvalstybiniu mastu. Šalys gali laisva valia pasirinkti priemones šiam veiksmui įgyvendinti.

Tryliktasis veiksmo planas, siekiant padidinti skaidrumą mokesčių administravimo srityje, yra skirtas parengti sandorių kainodaros taisykles, kurios užtikrintų mokesčių administratorių ir kitų valstybės institucijų informavimą apie pasaulinį pajamų paskirstymą, ekonominę veiklą ir mokesčių mokėtojų sumokėtus mokesčius skirtingose šalyse. Šiame veiksmo taip pat numatomas reikalavimas tarptautinėms įmonėms teikti reikiamą informaciją apie įmonės ekonominę veiklą, gautų pajamų pobūdį bei mokamus mokesčius remiantis naujai nustatytomis bendrosiomis taisyklėmis.

Keturioliktasis veiksmas yra skirtas ginčų tarp šalių mokesčių administratorių sprendimo mechanizmui bei jo veiksmingumui. EBPO numato mechanizmą, kuris nepriklauso nuo įprastų, nacionalinėje teisėje nustatytų teisės gynbos priemonių. Remiantis šiuo mechanizmu, susitariančios valstybės per kompetentingas institucijas sprendžia ginčus ar klausimus, susijusius su konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo aiškinimu ar taikymu. Ši procedūra vadinama abipusio susitarimo procedūra MAP (angl. *The mutual agreement procedure*)⁹⁴, kuri yra labai svarbi mokesčių sutarčių taikymo ir aiškinimo srityje. Minėtu mechanizmu siekiama sumažinti klaidingo dvigubo apmokestinimo riziką bei užtikrinti nuoseklų ir vientisą tarptautinių sutarčių aiškinimą bei įgyvendinimą, kuris apima taip pat ir veiksmingą kilusių ginčų sprendimo procedūrą.

Paskutinis, penkioliktasis BEPS veiksmų plano veiksmas yra skirtas sukurti naują, efektyvų teisinį instrumentą, kuris suteiktų galimybę pakeisti atgyvenusį dvišalių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tinklą. Autorius atkreipia dėmesį, kad patvirtinus BEPS 15 veiksmų planą buvo pritarta iki šiol beprecedentei politinei minčiai, kad egzistuojančią ir nusistovėjusią tarptautinę mokesčių sistemą privaloma keisti, siekiant ją pritaikyti naujiems globalizacijos iššūkiams.

Kaip matyti, EBPO, priimdama BEPS 15 veiksmų planą, kuris nors ir nėra privalomas, bet yra stiprus instrumentas kovoje su mokesčių vengimu, skatina valstybes imtis griežtesnių priemonių kovai su mokesčių vengimu tarpvalstybiniu lygmeniu, įtvirtinti daugiau nuostatų, galinčių padėti valstybėms bendradarbiauti ir kartu kovoti su piktnaudžiavimo tarptautiniais mokesčių teisės aktais, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis ir kitomis mokesčių mokėtojams suteiktomis lengvatomis. Be to, tokie EBPO veiksmai patvirtina mokesčių vengimo problemos bei nuostatų, kurios skirtos kovai su šia problema, svarbą.

⁹⁴ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Abipusio susitarimo procedūra*. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 27 d.] Prieiga per internetą: <Abipusio susitarimo procedūra - VMI>.

Siekdama įgyvendinti BEPS 15 veiksmų plane išdėstytus tikslus ir priemones, 2016 m. liepos 12 d., Europos Sąjungos Taryba priėmė Direktyvą Nr. 2016/1164⁹⁵, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimu praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (toliau – Direktyva 2016/1164). Šis antrinės ES teisės aktas valstybės nares įpareigojo iki 2018 m. gruodžio 31 d. jos nuostatas perkelti į savo nacionalines teisinės sistemas. Direktyvos 2016/1164 antrame skyriuje numatytos kovos su mokesčių vengimu priemonės. Būtent viena iš perkeltų Direktyvos 2016/1164 nuostatų buvo įtvirtinta PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje.

Direktyvos 2016/1164 6 straipsnyje⁹⁶ yra įtvirtinta bendroji kovos su piktnaudžiavimu ir mokesčių vengimu taisyklė. Šia taisykle siekiama panaikinti esamas bei galinčias atsirasti konkrečias kovos su piktnaudžiavimu ir mokesčių vengimu taisyklių spragas. Šios nuostatos tikslas yra valstybių narių įstatymuose įtvirtinti galimybę mokesčių administratoriams užkirsti kelią galimam mokesčių mokėtojų naudojimuisi piktnaudžiavimo ir mokesčių vengimo schemomis. Ši taisyklė yra įtvirtinta Direktyvos 2016/1164 6 straipsnio dalyse. Pirmojoje minėto straipsnio dalyje yra nustatyta, jog *Apskaičiuodama pelno mokesťį, valstybė narė neatsižvelgia į darinį ar kelis darinius, kurių sukūrimo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja taikytinos mokesčių teisės esmei ar tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai, atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Darinys gali apimti daugiau nei vieną etapą ar dalį*⁹⁷. Vadovaudamiesi šia nuostata mokesčių administratorius privalo nustatyti tikruosius dirbtinių darinių sukūrimo tikslus. Mokesčių administratorius nustatęs, jog mokesčių mokėtojo sukurti dirbtiniai dariniai prieštarauja įstatymo leidėjo valiai, privalo į tokį darinį (ar darinius) neatsižvelgti. Antrojoje straipsnio dalyje įtvirtinta, kad atitinkamas darinys (ar dariniai) yra laikomas apsimestiniu, nes jis nebuvo sukurtas dėl svarių komercinių priežasčių, kurios atspindėtų ekonominę realybę. Tuo tarpu trečiojoje minėto straipsnio dalyje yra nustatyta sankcija: nustačius, kad darinys (ar dariniai) yra apsimestiniai, mokestinė prievolė apskaičiuojama laikantis nacionalinės teisės nuostatų.⁹⁸ Atsižvelgiant į minėto straipsnio tikslus galima daryti išvada, kad šiuo straipsniu įtvirtinta ir į nacionalinę teisę perkeltina bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė yra ankstesnės dividendų apmokestinimui taikytos taisyklės modifikacija.

⁹⁵ Europos Sąjungos Tarybos 2016 m. liepos 12 d. direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 27 d.] Prieiga per internetą: <EUR-Lex - 32016L1164 - LT - EUR-Lex (europa.eu)>.

⁹⁶ Ten pat.

⁹⁷ Ten pat.

⁹⁸ Europos Sąjungos Tarybos 2016 m. liepos 12 d. direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 27 d.] Prieiga per internetą: <EUR-Lex - 32016L1164 - LT - EUR-Lex (europa.eu)>. 6 str.

Lietuvos Respublikos Seimas 2018 m. gruodžio 6 d. priėmė PMĮ Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 30-1 straipsniu įstatymą Nr. XIII-1697 ir 2018 m. gruodžio 11 d. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 17-2 straipsnio pakeitimo įstatymą Nr. XIII-1703, kuriais nustatytos naujos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo teisinio reguliavimo nuostatos. Pakeitimai įsigaliojo nuo 2019 metų sausio 1 dienos⁹⁹. Remiantis PMĮ Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55, straipsnių, 3 priedėlio Pakeitimo ir įstatymo papildymo 301 straipsniu įstatymo ir LR GPMĮ Nr. IX-1007 2, 8, 13, 27 ir 37 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto aiškinamuoju raštu¹⁰⁰, būtent minėtu PMĮ projektu į PMĮ¹⁰¹ buvo perkelta Direktyvos 2016/1164 6 straipsnio 1 dalies nuostata, reglamentuojanti bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę (angl. *General anti-abuse rule*)¹⁰².

Remiantis Direktyvos 2016/1164 ir PMĮ Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 30(1) straipsniu įstatymo projekto atitikties lentelėje¹⁰³ pateiktais duomenimis, Direktyvos 2016/1164 6 str. (bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė) nuostatas perkeliama į PMĮ 11 straipsnį papildant jį 8 dalimi, kurioje numatyta darinį ar darinius, kurių (arba kurio) pagrindinis tikslas (arba vienas iš pagrindinių tikslų) yra gauti mokestinės naudos laikyti apsimestiniais (arba apsimestiniu) ir tokiu atveju siekiant apskaičiuoti mokėtiną pelno mokesčio dalį į tokius darinius (ar darinį) neatsižvelgti¹⁰⁴.

Minėta nuostata perkeliama siekiu užtikrinti, kad pelno mokesčio lengvatomis ir kitomis apmokestinimo išimtimis nebūtų pasinaudota tais atvejais, kai yra siekiama mokestinės naudos, ir tai yra pagrindinis arba vienas iš pagrindinių sandorio, ūkinės operacijos ar pan. tikslų¹⁰⁵. Taigi, norint taikyti PMĮ 11 straipsnio 8 dalį būtina nustatyti mokesčio mokėtojo pagrindinį tikslą (arba vieną pagrindinių tikslų), mokestinės naudos

⁹⁹ Teisė.Pro *Svarbiausi pelno mokesčio įstatymo pakeitimai* [interaktyvus, žiūrėta 2021 m. lapkričio 1 d.]. Prieiga per internetą: <Svarbiausi pelno mokesčio įstatymo pakeitimai – Teisė profesionaliai (teisė.pro)>.

¹⁰⁰ AIŠKINAMASIS RAŠTAS Dėl Įstatymų Projektų Reg. Nr. XIIP-2613, XIIP-2614. [interaktyvus, žiūrėta 2021 m. lapkričio 1 d.]. Prieiga per internetą: <XIIP-2613 AIŠKINAMASIS RAŠTAS dėl įstatymų projektų Reg. Nr. XIIP-2613, XIIP-2614 (lrs.lt)>.

¹⁰¹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2001. Nr. 110-3992. PMĮ 11 str. 8 d.

¹⁰² Šia direktyva taip pat buvo perkeltos ir kitos nuostatos: palūkanų ribojimo taisyklės, kontroliuojamojo užsienio apmokestinamojo vieneto pajamų apmokestinimo taisyklės bei įgyvendinami ES principai, nukreipti prieš žalingą mokesčių praktiką.

¹⁰³ Pelno mokesčio Įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 30(1) straipsniu įstatymo projekto ATITIKTIES LENTELĖ. [interaktyvus] [žiūrėta 2021 m. lapkričio 1 d.]. Prieiga per internetą: <XIIP-2613 Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ... (lrs.lt)>.

¹⁰⁴ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2001. Nr. 110-3992. PMĮ 11 str. 8 d.

¹⁰⁵ AIŠKINAMASIS RAŠTAS Dėl Įstatymų Projektų Reg. Nr. XIIP-2613, XIIP-2614. [interaktyvus] žiūrėta 2021 m. lapkričio 1 d.]. Prieiga per internetą: <XIIP-2613 AIŠKINAMASIS RAŠTAS dėl įstatymų projektų Reg. Nr. XIIP-2613, XIIP-2614 (lrs.lt)>.

gavimą. Mokestinės naudos požymiai jau buvo aptarti šiame darbe analizuojant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatą.

Atkreiptinas dėmesys, kad Lietuvos mokesčių teisėje iš esmės jau yra įtvirtinta bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė. Ji yra įtvirtinta jau anksčiau šiame darbe aptartame MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje, tačiau remiantis tuo, kad įstatymų leidėjas nusprendė nekeisti minėto straipsnio, o papildomai perkelti Direktyvos 2016/1164 nuostatą ir įtvirtinti ją kitame įstatyme galima preziumuoti šios nuostatos svarbą ir unikalumą.

Analizuojant PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje įtvirtiną nuostatą, autoriaus nuomone, reikia nustatyti minėtame straipsnyje naudojamą „darinio“ apibrėžimą. Atkreiptinas dėmesys, kad „darinio“ sąvoka taip pat naudojama ir PMĮ 32 straipsnyje.

Nors PMĮ tiesiogiai nėra įtvirtinta „darinio“ sąvoka, tačiau sistemaiškai vertinant įtvirtinamų nuostatų kontekstą ir tikslus, tai gali būti transakcija, sandoris, schema, operacija, įsipareigojimas ar kitokio pobūdžio susitarimas, kurio pagrindu vienetai arba vienetų grupės sukuria struktūrą agresyviai mokesčių planavimui įgyvendinti¹⁰⁶.

Darinio sąvoka iš Europos Sąjungos teisės aktų pirmiausia buvo perkelta į PMĮ 32 straipsnį, todėl galima vadovautis suformuota ESTT praktika dėl darinių sąvokos taikant PMĮ 32 straipsnį. ESTT byloje Cadbury Schweppes plc ir Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue, bylos Nr. C-196/04¹⁰⁷, nurodyta, jog: siekiant pateisinti įsteigimo laisvės apribojimą kovai su piktnaudžiavimais, specifinis tokio apribojimo tikslas turi būti sudaryti kliūtis tokiam elgesiui, kuriam būdingas dirbtinių, neturinčių ekonominio pagrindo darinių kūrimas, turint tikslą išvengti mokesčio. Papildomai ESTT savo sprendime toje pačioje byloje pažymėjo, kad: KUB (komanditinė ūkinė bendrija) susijusi tik su fiktyviu įkūrimu nevykdant priimančiojoje valstybėje narėje jokios faktinės ekonominės veiklos, tokios KUB įsteigimas turėtų būti laikomas turinčiu išimtinai dirbtinio darinio pobūdį. Taigi, remiantis minėta ESTT praktika, bylose, kuriose sprendžiamas klausimas dėl kovos su mokesčių vengimu, turinio viršenybės prieš formą principas gali būti taikomas tik dirbtinių, neturinčių ekonominio pagrindo, darinių atžvilgiu. Tokiais dariniais gali būti laikomi tik tokie subjektai, kurie nevykdo jokios faktinės ekonominės veiklos¹⁰⁸.

¹⁰⁶ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2021-05-17 redakcija) [interaktyvus] [žiūrėta 2021 m. lapkričio 1 d.]. Prieiga per internetą: <Pelno mokestis - VMI>. 32 str. 6 d.

¹⁰⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas byloje Nr. C-196/04. [interaktyvus] [žiūrėta 2021 m. lapkričio 1 d.]. Prieiga per internetą: <CURIA - Dokumentai (europa.eu)>.

¹⁰⁸ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2017 m. kovo 9 d. sprendimas Nr. S-55 (7-13/2017).

Atsižvelgiant į tokį ESTT išaiškinimą, galime daryti išvada, kad darinys tai yra toks subjektas, kuris yra fiktyviai sukurtas ne tik neturint ekonominio pagrindo, bet ir turi tikslą išvengti mokesčio.

PMĮ apibendrintame komentare nurodyta, kad mokesčių administratorius, vertindamas ar vieneto (vienetų grupės) darinys nėra apsimestinis, atsižvelgia (bet neapsiriboja) ir kompleksiskai įvertina tokias aplinkybes:

1. vieneto vadovai ar valdymo organai neturi tinkamos kvalifikacijos eiti tokias pareigas;
2. vienetė nėra darbuotojų arba jų yra per mažai deklaruojamai veiklai vykdyti;
3. vieneto darbuotojai neturi tinkamų įgaliojimų sutartoms funkcijoms atlikti;
4. vieneto darbuotojų patirtis, kompetencijos, darbo funkcijų vykdymui skiriamas laikas neatitinka vieneto veiklos pobūdžio ir / ar minimalių reikalavimų;
5. svarbiausi vieneto sprendimai nėra priimami to vieneto vadovų ar valdymo organų;
6. vieneto valdybos narių susirinkimai vyksta ne įsisteigimo (įregistravimo) valstybėje;
7. vienetas nevykdo realios aktyvios veiklos (pvz., nėra produkcijos);
8. vieneto pajamos yra tik pasyvios veiklos pajamos;
9. įsisteigimo valstybėje nėra faktinio vieneto būvimo (nėra patalpų, įrangos ir pan.), jei jos reikalingos veiklos vykdymui;
10. vienetas neturi banko sąskaitos jurisdikcijoje, kurioje yra įregistruotas;
11. vieneto veikimo laikas trumpas arba jis įsteigiamas prieš pat dividendų mokėjimą ir kt.¹⁰⁹.

PMĮ komentare taip pat pabrėžiama, kad net ir tuo atveju, kai vienetas turi aukščiau nurodytus požymius, nebūtinai visais atvejais jis yra apsimestinis. Mokesčių administratorius privalo neapsiriboti vien išvardytų požymių sąrašu, kadangi jis nėra baigtinis, o vertindamas ar darinys yra apsimestinis, turi būti atsižvelgiama į visus susijusius faktus ir aplinkybes (jų visumą) kiekvienu atveju individualiai, pavyzdžiui:

¹⁰⁹ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2021-05-17 redakcija) [interaktyvus] [žiūrėta 2021 m. lapkričio 1 d.]. Prieiga per internetą: <Pelno mokesčiai - VMI>. 32 str. 6 d.

vertinami ne tik išmokėti dividendai, bet ir verslo struktūros pasirinkimas, akcijų priskyrimo priežastys, reorganizavimo tikslingumas ir kitos individualios aplinkybės¹¹⁰.

Be to, vertinant ar tam tikram dariniui (dariniams) taikyti prieš mokesčių piktnaudžiavimą (vengimą) nukreiptą PMI 11 straipsnio 8 dalyje įtvirtiną priemonę, kiekvienu konkrečiu atveju būtina atlikti visų susijusių faktų ir aplinkybių analizę, nustatyti jų sąsajas, kurių pagrindu būtų objektyviai pagrįstas dividendų apmokestinimas.

Tokios pozicijos laikosi ir ESTT. ESTT 2019 m. vasario 26 d. sprendimu sujungtose bylose C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16 N Luxembourg 1 ir kt. prieš Skatteministeriet taip pat nurodė, kad siekiant įrodyti piktnaudžiavimą, reikia, pirma, kad būtų visuma objektyvių aplinkybių, iš kurių matytųsi, kad, nepaisant formalaus Sąjungos teisės aktuose numatytų sąlygų laikymosi, šiais teisės aktais siekiamas tikslas nebuvo įvykdytas, ir, antra, subjektyvus aspektas, kaip siekis gauti naudos iš Sąjungos teisės aktų, dirbtinai sukuriant sąlygas, kurių reikia jai gauti. Tam tikra įrodymų visuma gali paliudyti piktnaudžiavimo teise buvimą, jei šie įrodymai yra objektyvūs ir nuoseklūs. Tokie įrodymai, be kita ko, gali būti ekonominio pateisinimo neturinčių bendrovių tarpininkų buvimas, taip pat visiškai formalus bendrovių grupės struktūros, finansinio darinio ir paskolų pobūdis¹¹¹.

Mokesčių administratoriui surinkus ir įvertinus konkrečios situacijos visas susijusias aplinkybes bei nustačius, jog darinys (dariniai) mokesčių mokėtojo pasirinktoje verslo struktūroje naudojamas ne dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę, bet su tikslu (pagrindiniu arba vienu iš pagrindiniu) pasinaudoti PMI įtvirtintomis mokesčio lengvatomis (neapmokestinimo išimtimis) ar apskritai išvengti atitinkamo mokesčio (t. y. siekiant gauti mokesstinės naudos) į tokį darinį (darinius), nustatant mokesstinę prievolę ir jos dydį, turi būti neatsižvelgiama¹¹².

Tačiau, autorius atkreipia dėmesį, kad vien tai, jog tam tikras darinys (dariniai) neturi svarių komercinių priežasčių, taip pat nėra pakankamas pagrindas PMI 11 straipsnio 8 dalies netaikymui. Jeigu nustatytos komercinės priežastys neatspindi ekonominės realybės, t. y. nėra ekonomiškai pagrįstos ir proporcingos gaunamai mokesatinei naudai, tokiu atveju į darinį (darinius), apskaičiuojant pelno mokestį, taip pat privalo būti neatsižvelgiama.

¹¹⁰ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2021-05-17 redakcija) [interaktyvus] [žiūrėta 2021 m. lapkričio 1 d.]. Prieiga per internetą: <Pelno mokestis - VMI>. 11 str. 8 d.

¹¹¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas byloje Nr. C-196/04. [interaktyvus] [žiūrėta 2021 m. lapkričio 1 d.]. Prieiga per internetą: <CURIA - Dokumentai (europa.eu)>.

¹¹² Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2021-05-17 redakcija) [interaktyvus] [žiūrėta 2021 m. lapkričio 1 d.]. Prieiga per internetą: <Pelno mokestis - VMI>. 11 str. 8 d.

Kaip jau buvo minėta šio darbo pirmojoje dalyje atskiriant mokesčių vengimą nuo mokesčių optimizavimo, asmenys, planuodami savo ekonominę veiklą (verslo plėtrą, skaidymą, pertvarkymą ir kt.), turi teisę laisvai pasirinkti tokias veiklos (struktūros) ar sandorių formas, kurios užtikrintų optimaliausią veiklos apmokestinimo variantą, tačiau taip pat privalo atsakingai įvertinti ir svariomis priežastimis pagrįsti pasirinkto veiksmų modelio ekonominę realybę, t. y. atsisakyti dirbtino darinio ar darinių kūrimo, kurio pagrindinis arba vienas pagrindinių tikslų yra mokestinės naudos gavimas.

Atkreiptinas dėmesys, kad PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje įtvirtinta bendroji kovos su mokesčių piktnaudžiavimu taisyklė turi būti taikoma kartu su kitomis PMĮ įtvirtintomis prieš mokesčių vengimą nukreiptomis priemonėmis, tokiomis kaip palūkanų ribojimo atskaitymo taisyklėmis, dividendų neapmokestinimo netaikymo taisykle ir pan., apskaičiuojant 2019 metų ir vėlesnių mokesčių laikotarpių pelno mokesčių¹¹³.

Apibendrinant šią dalį galima teigti, kad PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje įtvirtinta bendroji kovos su mokesčių piktnaudžiavimu (vengimu) taisyklė buvo įtvirtinta siekiu ne tik įvykdyti valstybės narės pareigą perkelti Direktyvos 2016/1164 6 straipsnį į nacionalinę teisės sistemą, bet ir sugriežtinti valstybės taikomas priemones kovai su mokesčių vengimu, kai mokesčių mokėtojas dirbtinai sukuria (įsteigia) dirbtinį, komercinių priežasčių neturintį darinį (darinius), siekdamas mokestinės naudos, o mokestinė nauda yra ne vienintelė, bet pagrindinė arba viena pagrindinių tikslų t. y. mokesčių mokėtojas siekia pasinaudoti mokesčių įstatymuose įtvirtintomis mokesčių lengvatomis arba išvengti mokesčio apskritai ir tai yra dominuojantis sukurto dirbtinio darinio siekis. Taip pat, norėdamas taikyti minėtą nuostatą, mokesčių administratorius turi surinkti ir įvertinti visas reikšmingas konkrečios situacijos aplinkybes, analizuoti jų sąsajas, įvertinti galimą komercinę priežastį bei tinkamai pagrįsti šios normos taikymą.

2.3.3. Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalies ir Pelno mokesčio įstatymo 11 straipsnio 8 dalies palyginimas

Šiuo raštu darbu autorius taip pat išskėlė tikslą palyginti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies ir PMĮ 11 straipsnio 8 dalies nuostatas. Išanalizavus minėtas teisės normas galima teigti, kad jos abi yra nukreiptos ne tik prieš piktnaudžiavimą mokesčių teise (mokesčių vengimą), bet ir siekiu įvertinti mokesčių mokėtojo pasirinktus ekonominius veiksmus pagal jų turinį, o ne pateiktą formą. Autorius pažymi, kad iki šiol (2021 m. lapkričio 26 d.) Lietuvos teismų praktikos taikant PMĮ 11 straipsnio 8 dalies nuostatą nėra, todėl

¹¹³ Ten pat.

sunku įvertinti bei nuspėti šios teisės normos taikymo realybę, galimas praktines taikymo ir aiškinimo problemas, jų sprendimo būdą ir poveikį mokesčių mokėtojui. Atsižvelgiant į tai, šioje rašto darbo dalyje, lyginant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies ir PMĮ 11 straipsnio 8 dalies nuostatas, bus apsiribota šiame darbe atliktu minėtų teisės normų vertinimu.

Atlikus PMĮ 11 straipsnio 8 dalies vertinimą matyti, jog ši, sąlyginai nauja priemonė, yra taikoma panašiai kaip MAĮ 69 straipsnio 1 dalis: apskaičiuojant mokestį, neatsižvelgiama į darinio (darinių) visumą, jeigu šie įvertinami kaip fiktyvūs, o jų tikslas yra mokestinės naudos gavimas. Tačiau galima išskirti, jog taikant PMĮ 11 straipsnio 8 dalį nepakanka įrodyti bent vieną tikslą be mokestinės naudos siekimo. Taikant minėtą PMĮ straipsnio dalį mokesčių administratoriui būtina įrodyti, jog darinių pagrindinis tikslas ar tikslai nėra mokestinė nauda. Kaip jau buvo minėta darbe anksčiau, taikant šią nuostatą privaloma atsižvelgti į darinio įsteigimo komercinės priežastys, todėl nustatčius, kad steigimo tikslas neatspindi ekonominės realybės, t. y. nėra ekonomiškai pagrįstas ir proporcingas gaunamai mokestinei naudai, apskaičiuojant mokesčių mokėtojo pelno mokestį, į darinį (darinius) turi būti neatsižvelgiama.

Pažymėtina, kad tiek MAĮ 69 straipsnio 1 dalis, tiek PMĮ 11 straipsnio 8 dalis nedraudžia mokesčių mokėtojams pasirinkti optimaliausio apmokestinimo būdo, tačiau jie turi suprasti bei atsakingai numatyti, kad jų pasirinktas verslo modelis privalo atitikti ekonominę realybę, o ne būti paremta siekiu gauti mokestinės naudos, t. y. išvengti ar sumažinti mokesčius.

MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta formuluotė neriboja subjektų, kuriems ji yra taikoma, ratu¹¹⁴. Verta atkreipti dėmesį, kad PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje įtvirtinta priemonė yra nukreipta tik į piktnaudžiavimą pelno mokesčio apskaičiavimo metu ir taikoma Lietuvos bei užsienio vienetais, tuo tarpu MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta bendroji kovos su mokesčių vengimu priemonė gali būti taikoma bet kurio mokesčio apskaičiavimo ir nustatymo metu.

Tiek MAĮ, tiek PMĮ įtvirtintos analizuojamos teisės normos yra taikomos tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas siekia mokestinės naudos, tačiau pirmuoju atveju mokestinės naudos siekimas yra vienintelis mokesčių mokėtojo siekis, todėl mokesčių administratorius privalo įrodyti, kad mokesčių mokėtojo sandoris (ūkinė operacija) atliktas piktnaudžiaujant mokesčių įstatymais ir jo vienintelis tikslas yra sumažinti arba

¹¹⁴ STEPONAVIČIENĖ, Ingrida. *Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčių piktnaudžiavimu taisyklėmis*. Jurisprudencija. 2018. [interaktyvus] [žiūrėta 2021 m. lapkričio 1 d.]. Prieiga per internetą: <KOVOS SU TIESIOGINIŲ MOKESČIŲ VENGINIMU TAISYKLIŲ HARMONIZAVIMAS ES IR JO ĮTAKA NACIONALINĖMS KOVOS SU MOKESTINIŲ PIKTAUDŽIAVIMU TAISYKLĖMS | Steponavičienė | Jurisprudencija (mruni.eu)>.

išvengti mokesčio. LVAT jurisprudencijoje, aiškinant MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą nuostatą pažymėta, kad ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtą mokestinę naudą¹¹⁵.

Atsižvelgiant į minėtą LVAT praktiką matyti, kad tuo atveju, kai yra nustatoma, jog atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus (nebūtinai reikšmingus), ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą¹¹⁶. Tuo tarpu, siekiant taikyti PMĮ 11 straipsnio 8 dalį, mokestinės naudos siekimas nebūtinai turi būti vienintelis tikslas. PMĮ nuostatos taikymas galimas ir tuo atveju, kai šalia pagrindinio tikslo gauti mokestinę naudą yra ir ekonominė nauda. PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje įtvirtintos nuostatos taikymui mokesčių administratoriui užtenka nustatyti, kad mokestinės naudos siekimas yra vienas iš pagrindinių tikslų.

Atkreiptinas dėmesys, kad nors ir atrodo, jog tais atvejais, kai darinys (dariniai) turi daug svarbių (pagrindinių) tikslų, visais atvejais galėtų būti taikoma ši nauja kovos su piktnaudžiavimu taisyklė ir į tokį darinį (darinius) neturėtų būti atsižvelgiama, tačiau žvelgiant į darbe aptartus Direktyvos 2016/1164 tikslus, taip teigti būtų netikslinga. Atsižvelgiant į tai, kad Direktyva 2016/1164 buvo priimta pirmiausiai tikslu kovoti su dideliais mokesčių vengimo mastais ir siekiu valstybėse narėse įtvirtinti bendrąją kovos su piktnaudžiavimu mokesčių įstatymais taisyklę, svarbu, jog nustatant ar konkrečiu atveju galima taikyti PMĮ 11 straipsnio 8 dalį, būtina nustatyti, kad mokestinės naudos siekimas yra dominuojantis tikslas, t. y. mokesčių mokėtojas mokestinės naudos siekimo nepateisintų ekonominės veiklos vykdymo faktas. Be to, svarbu užtikrinti, jog darinio tikslai būtų vertinami proporcingai.

PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje įtvirtinta nuostata yra griežtesnė, nes mokesčių administratorius nebūtina nustatyti vienintelį tikslą, mokestinės naudos siekimą. Įstatymų leidėjo pasirinktas būdas įgyvendinti Direktyvą 2016/1164 ir perkelti šios direktyvos straipsnį atskirai, o ne papildant MAĮ 69 straipsnio 1 dalį patvirtina, kad tokiu būdu buvo siekiama griežtinti kovos su mokesčių vengimo priemonės tik pelno mokesčio teisiniuose santykiuose, o ne visų mokesčių teisinių santykių srityje.

¹¹⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-719/2007; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. vasario 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-250/2008; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. birželio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2031-556/2019.

¹¹⁶ Ten pat.

Kaip matyti, abi minėtos nuostatos yra nukreiptos ne tik prieš piktnaudžiavimą mokesčių teise (mokesčių vengimą), bet ir siekiu įvertinti mokesčių mokėtojo pasirinktus ekonominius veiksmus pagal jų turinį, o ne pateiktą formą. Abiem atvejais būtina nustatyti mokestinės naudos siekimą, tačiau, skirtingai nei MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo atveju, PMĮ 11 straipsnio 8 dalį galima taikyti ir tada, kai mokestinė nauda nėra vienintelis mokesčių mokėtojo tikslas, tačiau tam, kad nebūtų piktnaudžiuojama minėta teisės norma svarbu nustatyti, kad mokestinės naudos siekimas yra nors ir ne vienintelis, tačiau dominuojantis tikslas

Apibendrinant galima teigti, kad nors MAĮ 69 straipsnio 1 dalis ir PMĮ 11 straipsnio 8 dalis yra nukreiptos prieš mokesčių vengimą, tačiau įstatymų leidėjui pasirinkus nekeisti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies, o perkelti Direktyvos 2016/1164 nuostatą į PM 11 straipsnio 8 dalį suponuoja išvada, kad minėtos MAĮ nuostatos tikslas yra pakankamai tinkamai įgyvendinamas, tačiau, siekiant sustiprinti kovos su mokesčių vengimu priemones pelno mokesčio apskaičiavimo metu, Direktyvos 2016/1164 nuostata buvo perkelta ir įtvirtinta atskirai PMĮ. Be to, atsižvelgiant į tai, kad vienas iš Direktyvos 2016/1164 siekiu yra nustatyti minimalius standartus kovai su žalinga mokesčių praktika valstybėse narėse, galima teigti, kad atskiros nuostatos įtvirtinimas įstatyme padės ne tik kovoti su paplitusiu mokesčių vengimu, bet ir sklandžiau bei sėkmingiau bendradarbiauti mokesčių administratoriams tarpvalstybiniu mastu.

IŠVADOS

1. Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymai nepateikia mokesčių vengimo požymių, todėl, siekiant pagrįstai taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, atsiranda tam tikras teisinis neapibrėžtumas. Kita vertus, atsižvelgiant į pasaulinę globalizaciją bei nuolat besikeičiančią mokestinę aplinką, universalios ir pakankamai lanksčios įstatyminės mokesčių vengimo sampratos, kuri apimtų visas įmanomas mokesčių vengimo schemas, neįmanoma. Verslo ir ekonominiame gyvenime, kuris yra paremtas pasirinkimo laisvės ir kitais bendraisiais principais, nuolat yra sukuriamos naujos mokesčių įstatymų spragų apėjimo schemas, kurių numatyti yra neįmanoma. Įstatymų leidėjas, siekiantis įtvirtinti mokesčių vengimo sampratą įstatyme, neabejotinai susidurs su apmokestinimo ir teisinio reglamentavimo principų konfliktu. Atsižvelgiant į tai, kiekvienu konkrečiu atveju mokesčių vengimą identifikuoja mokesčių administratorius, remdamasis suformuota administracinių teismų praktika ir mokestinių ginčų komisijų sprendimais.

2. Turinio viršenybės prieš formą principo kaip prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės ištakos siejamos su JAV teismų praktikoje išvystytais doktrinomis (ekonominio pagrįstumo, fiktyvių sandorių, sandorių sekos ir kt.), kurios buvo nukreiptos prieš mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimą teise. Minėtos doktrinos yra savotiškos turinio viršenybės prieš formą principo sudedamosios dalys. Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas yra nukreiptas tik prieš mokesčių vengimą. Lietuvos teisės sistemoje šis principas tiesiogiai yra įtvirtintas MAĮ 10 straipsnyje, o jo taikymas MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje. Šis principas taip pat buvo perkeltas iš Europos Sąjungos direktyvos ir netiesiogiai yra įtvirtintas PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje. Turinio viršenybės prieš formą principas yra efektyviausia priemonė kovai su mokesčių vengimu. Pats principas yra pakankamai išsamus, tačiau taikant šį principą, kiekvienu konkrečiu atveju mokesčių administratorius turi surinkti pakankamai objektyvių įrodymų mokesčių vengimui nustatyti ir pagrįsti, atribojant mokesčių vengimą nuo mokesčių planavimo (optimizavimo) ir mokesčių slėpimo.

3. MAĮ 69 straipsnio 1 dalis tai įstatymų leidėjo mokesčių administratoriui suteikta teisė įvertinti ir nustatyti tikrąją mokesčių mokėtojo sudarytų sandorių prasmę (turinį) ir apskaičiuoti jo mokėtinus mokesčius remiantis nustatytais tikromis aplinkybėmis. Šiuo straipsniu yra užtikrinamas kitų mokesčių įstatymų laikymasis ir vykdymas, kuriais buvo įtvirtinti atitinkami įstatymų leidėjo vykdomos mokestinės politikos ketinimai. PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje įtvirtinta bendroji kovos su mokesčių piktnaudžiavimu (vengimu) taisyklė buvo įtvirtinta siekiu ne tik įvykdyti valstybės narės

pareigą perkelti Direktyvos 2016/1164 6 straipsnį į nacionalinę teisės sistemą, bet ir sugriežtinti valstybės taikomas priemones kovai su mokesčių vengimu, kai mokesčių mokėtojas dirbtinai sukuria (įsteigia) dirbtinį, komercinių priešasčių neturintį darinį (darinius), siekdamas mokestinės naudos. Abi minėtos nuostatos yra nukreiptos ne tik prieš piktnaudžiavimą mokesčių teise (mokesčių vengimą), bet ir siekiu įvertinti mokesčių mokėtojo pasirinktus ekonominius veiksmus pagal jų turinį, o ne pateiktą formą. Abiem atvejais būtina nustatyti mokestinės naudos siekimą, tačiau, skirtingai nei MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo atveju, PMĮ 11 straipsnio 8 dalį galima taikyti ir tada, kai mokestinė nauda nėra vienintelis mokesčių mokėtojo tikslas, tačiau tam, kad nebūtų piktnaudžiuojama minėta teisės norma svarbu nustatyti, kad mokestinės naudos siekimas yra nors ir ne vienintelis, tačiau dominuojantis tikslas.

4. Turinio viršenybės prieš formą principas, kuris yra tiesiogiai įtvirtintas MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje ir netiesiogiai PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje, gali būti taikomas tik įvertinus subjektyvųjį sandorio (ūkinės operacijos) tikslą, ekonominį sandorio (ūkinės operacijos) turinį, pasirinktą teisinę sandorio (ūkinės operacijos) formą ir jos adekvatumą konkrečioms sąlygoms, sandorio (ūkinės operacijos) pateisinimą – verslo (komercinį) motyvą, mokestinę naudą.

PASIŪLYMAI

1. Siekiant teisinio aiškumo ir tikrumo PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje įtvirtinti nuorodą į MAĮ 69 straipsnio 1 dalį, tokiu būdu, taikant PMĮ nuostatą ir nustatant dominuojantį tikslą mokestinės naudos siekimą, būtų galimybė vertinti mokestinės naudos siekimą remiantis suformuota teismų praktika dėl MAĮ 69 straipsnio 1 dalies.

2. Pateikti tiksliai ir aiškiai paaiškinimus, kaip turėtų būti vertinamas dirbtinai sukurtas darinys (dariniai) iki PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje įtvirtintos nuostatos įsigaliojimo. Taip pat išskirti kriterijus, kuriems esant MAĮ 69 straipsnio 1 dalis ir PMĮ 11 straipsnio 8 dalis galėtų būti taikoma sistemiškai, kartu.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Norminiai teisės aktai:

Tarptautiniai teisės aktai:

- 1) Europos Sąjungos Tarybos 2016 m. liepos 12 d. direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 24 d.] Prieiga per internetą: <EUR-Lex - 32016L1164 - LT - EUR-Lex (europa.eu)>;
- 2) 2012 m. Gruodžio 6 d. Komisijos Rekomendacija *Dėl Agresyvaus Mokesčių Planavimo* (2012/772/ES) EUR-Lex., [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 spalio 22 d.] Prieiga per internetą: <L_2012338LT.01004101.xml (europa.eu)>;
- 3) Europos Sąjungos Tarybos 2011 m. lapkričio 30 d. direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 23 d.] Prieiga per internetą: <EUR-Lex - 32011L0096 - LT - EUR-Lex (europa.eu)>;
- 4) Europos Bendrijos Steigimo sutartis (1997 m. spalio 2 d. suvestinė redakcija). Nr. 11997E. Autentiškas vertimas Europos komitetas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės Vertimo, dokumentacijos ir informacijos centras. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 27 d.] Prieiga per internetą: <Lietuvos Respublikos Seimas - Dokumentų tekstas (lrs.lt)>.

Lietuvos teisės aktai:

- 1) Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992. Nr. 33-1014;
- 2) Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas. Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas. *Teisės aktų registras*, 2015-07-10. Nr. 11216;
- 3) Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas. *Valstybės žinios*, 1999. Nr. 13-308;
- 4) Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000. Nr. 89-2741;
- 5) Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodeksas. *Valstybės žinios*, 2002. Nr. 37-1341;
- 6) Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000. Nr. 74-2262.;

- 7) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004. Nr. 63-2243;
- 8) Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001. Nr. 110-3992;
- 9) Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimu Nr. 1575 „Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2003. Nr. 116-5289.

Specialioji literatūra:

- 1) DUBAUSKAS, Gediminas. *Finansų valdymo teorijos*. Vilnius, 2011;
- 2) GABARTAS, Herkus. *Ryškejantčios naujos valstybių narių tiesioginio apmokestinimo tendencijos*. Jurisprudencija. 2007;
- 3) GRAUBERG, Tamber. *Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law*. *Juridica International*. 2009. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 spalio 22 d.] Prieiga per internetą: <int_16.indd(juridicainternational.eu)>;
- 4) KNIGHT, Ray, KNIGHT, Lee. *A walk through the step-transaction doctrine*. The adviser tax. 2021. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.] <A walk through the step-transaction doctrine (thetaxadviser.com)>;
- 5) KUNCEVIČIUS, Gytis, KOSMAČAITĖ, Violeta. Mokesčių vengimo reiškinių analizė, atsižvelgiant į socialinių mokslų sąveiką. *Jurisprudencija, mokslo darbų žurnalas*. [interaktyvus] [Žiūrėta balandžio 2 d.] Prieiga per internetą: <<https://www3.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/2717>>;
- 6) MADISON, Allen D. *The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law*. *Santa Clara Law Review*. 2003. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.] <"The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law" by Allen D. Madison (scu.edu)>;
- 7) MARCIJONAS, Antanas, SUDAVIČIUS, Bronius. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003;
- 8) MEDELIENĖ, Aistė. *Principai kaip mokesčių teisės normų aiškinimo ir taikymo instrumentas nagrinėjant mokesčių ginčus*. *Nepriklausomos Lietuvos teisė: praeitis, dabartis ir ateitis. Recenzuotų mokslinių straipsnių rinkinys*. Vilnius;
- 9) MEDELIENĖ, Aistė ir SUDAVIČIUS, Bronius. *Mokesčių teisė*. Vilnius, 2011;

- 10) PAULAUSKAS, Andrius. *Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilniaus universitetas, 2006;
- 11) PAULAUSKAS, Andrius. *Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu*. Viešoji politika ir administravimas. 2006. Nr. 15. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 spalio 25 d.] Prieiga per internetą: <<https://ojs.mruni.eu/ojs/public-policy-and-administration/article/viewFile/2368/2174>>;
- 12) RASTOGI, Nisha, RUCHELMAN, Stanley. *The Economic Substance Doctrine: A U.S. Anti-abuse rule*. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.] <The Economic Substance Doctrine: A U.S. Anti-Abuse Rule - Tax - United States (mondaq.com)>;
- 13) ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. London: Kluwer Law International. 2002. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.] <Reading : Reading Free Ebooks | PDF Book | Basic International Taxation Vol 2 2nd Edition (pdfgoal.com)>;
- 14) SMALAKIENĖ, Egidija. *Mokesčių mokėtojo patikrinimas*. Jurisprudencija. 2003. [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 vasario 25 d.] <<https://www3.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/3472/3266>>;
- 15) SOLED, Jay A. *Use of Judicial Doctrines in resolving transfer tax controversies*. 2005. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.] <USE OF JUDICIAL DOCTRINES IN RESOLVING TRANSFER TAX CONTROVERSIES (bc.edu)>;
- 16) STEPONAVIČIENĖ, Ingrida. *Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniais piktnaudžiavimu taisyklėms*. Jurisprudencija. 2018;
- 17) ŠEMETA, Algirdas. *Griežtos priemonės prieš mokesčių slėpimą ir vengimą. Komisija pristato tolesnių veiksmų planą*. Pranešimas spaudai. European Commission. 2012. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 24 d.] Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/IP_12_1325>;
- 18) ŠIDLAUSKAS, Arūnas. *Europa prieš mokesčių vengimą*. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2013;
- 19) VASILIAUSKAS, Vitas. *Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. Optimizuoti ar vengti? Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 2005;

- 20) WEISBACH, David. *An Economic Analysis of Anti – tax Avoidance Doctrines*. 2002. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 22 d.] Prieiga per internetą: <delivery.php (ssrn.com)>;
- 21) WITNER, Lawrence. *Sham Transactions*. Journal of accountancy. 2021. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.] <Sham Transactions (journalofaccountancy.com)>.

Teismų praktika:

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika:

- 1) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas byloje Nr. C-196/04. [interaktyvus] [žiūrėta 2021 m. lapkričio 1 d.]. Prieiga per internetą: <CURIA - Dokumentai (europa.eu)>;
- 2) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas byloje Nr. C-103/09. [interaktyvus] [žiūrėta 2021 m. lapkričio 10 d.]. Prieiga per internetą: <CURIA - Documents (europa.eu)>.

Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių teismo praktika:

- 1) United States Tax Court. *Aiken Industries, inc. (Successor by Merger to Mechanical Products, inc.), Petitioner v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent*. Filed August 5, 1971. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 28 d.] <AIKEN INDUSTRIES, INC. v. | 56 T.C. 925 (1971) | brtc9251912 | Leagle.com>;
- 2) United States Tax Court. *Penrod v. Commissioner of Internal Revenue*. 88 T.C. 1440 (T.C. 1987) Decided May 27, 1987. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.] <<https://casetext.com/case/penrod-v-commissioner-of-internal-revenue#.UymKPs5hev>>.

Jungtinių Amerikos Valstijų Aukščiausiojo teismo praktika:

- 1) U.S. Supreme Court. *Gregory v. Helvering*. 293 U.S. 465. 1935. Justia: US Supreme Court Center [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 spalio 25 d.] Prieiga per internetą: <Gregory v. Helvering :: 293 U.S. 465 (1935) :: Justia US Supreme Court Center>.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika:

- 1) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2005 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹-495/2005;
- 2) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-719/2007;
- 3) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2008 m. vasario 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-250/2008;
- 4) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2008 m. gegužės 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-525-828/2008;
- 5) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2008 m. liepos 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-502-1305/2008;
- 6) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2010 m. sausio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-39-10;
- 7) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-371/2011;
- 8) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-2316/2011;
- 9) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-3448/2011;
- 10) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. kovo 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-141-12;
- 11) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. rugsėjo 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1715/2012;
- 12) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. vasario 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-97/2013;
- 13) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. balandžio 11 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas administracinėje byloje Nr. A-442-724/2013;
- 14) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-1718/2013;
- 15) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2015 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-26-602/2015;
- 16) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2017 m. liepos 4 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017;

- 17) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2017 m. spalio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-786-442/2017;
- 18) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2018 m. lapkričio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1021-438/2018;
- 19) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2019 m. birželio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2031-556/2019;
- 20) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2019 m. rugpjūčio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eP-70-556/2019;
- 21) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2019 m. rugsėjo 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1550-442/2019;
- 22) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2021 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-364-556/2021;
- 23) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2021 m. liepos 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-1899-602/2021.

Mokestinių ginčų komisijos sprendimai:

- 1) Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2005 m. balandžio 21 d. sprendimas Nr. S-202-(7-143-2005);
- 2) Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2007 m. gegužės 2 d. sprendimas Nr. S-72(7-58-2007);
- 3) Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2017 m. kovo 9 d. sprendimas Nr. S-55 (7-13/2017).

Travaux préparatoires ir kiti nenorminio pobūdžio šaltiniai:

- 1) AIŠKINAMASIS RAŠTAS Dėl Įstatymų Projektų Reg. Nr. XIIIIP-2613, XIIIIP-2614. [interaktyvus, žiūrėta 2021 m. lapkričio 1 d.]. Prieiga per internetą: <XIIIIP-2613 AIŠKINAMASIS RAŠTAS dėl įstatymų projektų Reg. Nr. XIIIIP-2613, XIIIIP-2614 (lrs.lt)>;
- 2) ENDRIJAİTIS, Martynas. *Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokestinių ginčų praktikos sankirta*. Teisė, 2017. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.]. Prieiga per internetą: <PLONOS KAPITALIZACIJOS TAISYKLĖ: TEORINIO VERTINIMO IR MOKESTINIŲ GINČŲ PRAKTIKOS SANKIRTA | Teisė (vu.lt)>;
- 3) Pelno mokesčio Įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 30(1) straipsniu įstatymo projekto

- ATITIKTIES LENTELE. [interaktyvus] [žiūrėta 2021 m. lapkričio 1 d.]. Prieiga per internetą: <XIIP-2613 Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ... (lrs.lt)>;
- 4) Teisė.Pro Svarbiausi pelno mokesčio įstatymo pakeitimai [interaktyvus, žiūrėta 2021 m. lapkričio 1 d.]. Prieiga per internetą: <Svarbiausi pelno mokesčio įstatymo pakeitimai – Teisė profesionaliai (teise.pro)>;
 - 5) The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). What is BEPS. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.]. Prieiga per internetą: <About - OECD BEPS>;
 - 6) The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). What is BEPS. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 26 d.]. Prieiga per internetą: <BEPS Actions - OECD BEPS>;
 - 7) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Abipusio susitarimo procedūra*. [interaktyvus] [Žiūrėta 2021 m. spalio 27 d.] Prieiga per internetą: <Abipusio susitarimo procedūra - VMI>;
 - 8) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2021-04-27 redakcija) [interaktyvus] [žiūrėta 2021 m. lapkričio 10 d.]. Prieiga per internetą: <Mokesčių administravimo įstatymo komentaras (infolex.lt)>;
 - 9) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2021-05-17 redakcija) [interaktyvus] [žiūrėta 2021 m. lapkričio 1 d.]. Prieiga per internetą: <Pelno mokestis - VMI>.

SANTRAUKA

Mokesčių administravimo įstatymo 69 str. 1 dalies ir Pelno mokesčio įstatymo 11 str. 8 dalies nuostatų vertinimas, palyginimas

Magistriniame darbe „Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 d. ir Pelno mokesčio įstatymo 11 straipsnio 8 dalies nuostatų vertinimas, palyginimas“ yra analizuojama mokesčių vengimo samprata ir esmė, jos atskyrimas nuo mokesčių planavimo ir mokesčių slėpimo. Darbe taip pat nagrinėjama turinio viršenybės prieš formą principo prigimtis, paskirtis, įtvirtinimas Lietuvos Respublikos įstatymuose ir taikymas Lietuvos administraciniu teismų praktikoje ir Mokestinių ginčų komisijų sprendimuose. Analizuojant mokesčių vengimo reiškinį bei turinio viršenybės prieš formą principą yra apžvelgiama Lietuvos bei užsienio teisės mokslininkų doktrina, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika, taip pat apžvelgiami Mokestinių ginčų komisijos sprendimai, nagrinėjami Europos Sąjungos teisės aktai ir kiti norminio pobūdžio teisės aktai.

Pirmoje darbo dalyje yra atskleidžiama mokesčių vengimo samprata, nagrinėjamas mokesčių vengimo atribojimas nuo mokesčių planavimo ir mokesčių slėpimo bei aptariama tokio atribojimo svarba. Šioje dalyje taip pat yra išskiriami mokesčių vengimo požymiai, jų reikšmė ir svarba pagrįstai konstatuojant mokesčių mokėtojo mokesčių vengimą konkrečioje situacijoje, siekiu toliau tinkamai ir tikslingai taikyti teises priemones nukreiptas būtent kovai su mokesčių vengimu.

Antroje dalyje yra nagrinėjamas turinio viršenybės prieš formą principas, jo ištakos, paskirtis bei įtvirtinimas įstatyme. Šioje dalyje yra išskiriama turinio viršenybės prieš formą principo reikšmė Europos Sąjungos teisės požiūriu, taip pat yra nagrinėjamas šio principo įtvirtinimas Lietuvos mokesčių teisėje. Nagrinėjant minėto principo įtvirtinimą Lietuvos teisinėje sistemoje, yra vertinamos ir palyginamos MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje ir PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje įtvirtintos nuostatos, kurios įgyvendina bendras kovos su mokesčių vengimo priemones. Vertinant MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą nuostatą yra apžvelgiami Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje suformuoti minėtos nuostatos taikymo išaiškinimai.

SUMMARY

Para 1, Article 69 of the Law on Tax Administration and Para 8, Article 11 of the Law on Corporate Income Tax: Evaluation and Comparison

The master's thesis "Para 1, Article 69 of the Law on Tax Administration and Para 8, Article 11 of the Law on Corporate Income Tax: Evaluation and Comparison" analyses the concept and essence of tax evasion, its separation from tax planning and tax evasion. The paper also examines the nature, purpose, entrenchment of the principle of the primacy of substance over form in the laws of the Republic of Lithuania and its application in the practice of Lithuanian administrative courts and decisions of tax dispute commissions. Analysing the phenomenon of tax evasion and the principle of the primacy of substance over form, the doctrine of Lithuanian and foreign legal scholars, the practice of the Supreme Administrative Court of Lithuania and the Court of Justice of the European Union is reviewed, as well as decisions of the Tax Disputes Commission.

The first part of the work reveals the concept of tax avoidance, examines the separation of tax avoidance from tax planning and tax evasion, and discusses the importance of such a distinction. This section also highlights the signs of tax evasion, their significance, and their importance in reasonably establishing a taxpayer's tax avoidance in a particular situation, so that the tax authority can continue to apply appropriate and targeted legal measures specifically aimed at combating tax evasion.

The second part deals with the principle of the supremacy of substance over form, its origins, purpose, and enshrinement in law. This part distinguishes the significance of the principle of the primacy of substance over form from the point of view of European Union law, as well as the consolidation of this principle in Lithuanian tax law. Analysing the entrenchment of the above principle in the Lithuanian legal system, the provisions enshrined in Para 1, Article 69 of the Law on Tax Administration and Para 8, Article 11 of the Law on Corporate Income Tax, which implement general measures to combat tax evasion, are assessed and compared. In assessing the provision enshrined in Para 1 of Article 69 of the Law on Tax Administration, the interpretations of the application of the said provision formed in the case-law of the Supreme Administrative Court of Lithuania are reviewed.