

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra

Grasildės Vileikienės
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės

Magistro darbas

**Bendrosios ir specialiųjų antivengiminių mokesčių teisės normų tikslai, taikymas ir
santykis Lietuvoje**

**The Objectives, Application and Relationship between General and Specific Anti-
avoidance Tax Rules in Lithuania**

Vadovas: Dr. Vitas Vasiliauskas
Recenzentas: Partnerystės prof. dr. Gediminas Užubalis

Vilnius
2025

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojamos bendrosios ir specialiosios antivengiminės mokesčių teisės normos, skirtos kovai su mokesčių vengimu tarptautiniu bei nacionaliniu lygmeniu, jų turinys, tikslai bei taikymas praktikoje. Analizės metu vertinamos Europos Sąjungos direktyvos, Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros Organizacijos rekomendacijos, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas bei kiti, nacionaliniai ir tarptautiniai teisės aktai, teisės mokslininkų darbai bei šaltiniai, reguliuojantys ir formuojantys mokesčių teisės sistemą.

Pagrindiniai žodžiai: mokesčiai, mokesčių vengimas, bendroji taisyklė, specialioji taisyklė, antivengiminės normos, taikymas, santykis.

This work analyses the general and specific anti-avoidance tax law norms aimed at combating tax avoidance at both international and national levels, including their content, objectives, and practical applications. The analysis references European Union directives, recommendations from the Organisation for Economic Co-operation and Development, the Law on Corporate Income Tax of the Republic of Lithuania, as well as other national and international legal acts, scholarly works, and various sources that regulate and shape the tax law system.

Keywords: taxes, tax avoidance, general rule, specific rule, anti-avoidance norms, application, relationship.

TURINYS

IŽANGA	3
1. MOKESČIŲ VENGIMO IR AGRESYVAUS PLANAVIMO SĄVOKOS, ATSKIRTIS NUO TEISĖTO MOKESČIŲ PLANAVIMO	9
2. TARPTAUTINIS MOKESČIŲ TEISĖS STANDARTIZAVIMAS IR PRIEMONIŲ, SKIRTŲ KOVAI SU MOKESČIŲ VENGIMU PERKĖLIMAS Į NACIONALINĘ TEISĘ	12
2.1 Tarptautiniai mokesčių teisės instrumentai	12
2.2 Tarptautinių instrumentų, reglamentuojančių mokesčių teisės nuostatas, perkėlimas į Lietuvos nacionalinius teisės aktus	14
3. BENDROJI IR SPECIALIOJI KOVOS SU MOKESČIŲ VENGIMU TAISYKLĖ – SĄVOKA, BRUOŽAI, TIKSLAI	19
3.1 Bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė	19
3.2 Specialioji kovos su mokesčių vengimu taisyklė	21
4. LIETUVOS NACIONALINIUOSE TEISĖS AKTUOSE ĮTVIRTININTOS KOVOS SU MOKESČIŲ VENGIMU TAISYKLĖS	24
4.1 Bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikomos Lietuvoje	24
4.2 Specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikomos Lietuvoje	29
5. BENDRŲJŲ IR SPECIALIŲJŲ KOVOS SU MOKESČIŲ VENGIMU TAISYKLIŲ SANTYKIS	37
5.1 Kiti bendrųjų ir specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių santykio Lietuvoje pastebėjimai	38
5.1.1 Antivengiminių normų veikimo mechanizmas	38
5.1.2 Mokesčių administratoriaus įsitraukimo lygis	39
5.1.3 Taikymo praktika ir aiškumas	40
IŠVADOS	42
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	44

SANTRAUKA.....	50
SUMMARY	51
PRIEDAI.....	52

IŽANGA

Temos aktualumas

Globalizacija ir skaitmenizacija verslo aplinkoje bei tikslai pasiekti kuo daugiau rinkų, o tuo tarpu ir didesnių pajamų uždirbimas, šiuolaikinėje verslo aplinkoje bendroves skatina plėstis bei vykdyti veiklą skirtingose šalyse. Visgi, nors naujų verslų steigimasis įvairiose jurisdikcijose tikrai turi teigiamų bruožų, tokių kaip darbo vietų sukūrimas, ekonomikos augimas ir kiti, tačiau, tai taip pat sukuria galimybes verslams pasinaudoti įvairių jurisdikcijų mokestinių sistemų skirtingumais ir juos pritaikyti optimizuojant gaunamų pajamų apmokestinimą. Pasinaudodamos skirtingų šalių tiesioginių mokesčių sistemų neatitikimais bei trūkumais, tarptautinės įmonių grupės efektyviai planuoja mokesčius, kuria jų optimizavimo schemas, kurios tam tikrais atvejais peržengia teisėtumo ribas, taip perkeldamos uždirbtas pajamas į tas jurisdikcijas, kuriose lengvatos ar pelno mokesčio tarifai, jų atžvilgiu, yra palankiausi. Toks apmokestinamųjų pajamų perkėlimas iš vienos jurisdikcijos į kitą sukuria daug neigiamų pasekmių šalims, kurios dėl šios praktikos pritaikymo netenka tiesioginių mokesčių pajamų, mokėtinų į jų valstybinius biudžetus. Remiantis Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros Organizacijos (toliau – **EBPO**) interneto tinklalapyje pateikiamais duomenimis, dėl įvairių mokestinių strategijų pritaikymo, skirtų pasinaudoti mokesčių sistemų skirtingose šalyse spragomis bei neatitikimais ar pajamų perkėlimo į mažiau šias pajamas apmokestinančias ar išvis neapmokestinančias jurisdikcijas, šalys narės praranda nuo 100-240 milijardų Jungtinių Amerikos Valstijų dolerių mokesčių pajamų kiekvienais metais (OECD, 2025).

Atsižvelgdamos į tiesioginių mokesčių sistemų neatitikimų keliamas problemas bei didelius prarandamų mokesčių forma gaunamų pajamų mastus, kuomet šiais neatitikimais naudojasi mokesčių mokėtojai, Europos Sąjungos (toliau – **ES**), tarptautinių organizacijų EBPO bei didžiojo dvidešimtuko (toliau – **G20**) valstybės narės nusprendė imtis aktyvių veiksmų, kuriant tarptautinę bendruomenę, kurioje įtvirtintos taisyklės pažabotų bei užkirstų kelią mokesčių mokėtojams išnaudoti skirtingų jurisdikcijų mokestines sistemas ir jų neatitikimus siekiant asmeninės mokestinės naudos. Atitinkamai, bene svarbiausias ir iki šiol aktualus instrumentas, padėjęs pamatus tiesioginių mokesčių suderinimui tarptautiniu mastu yra 2013 metais EBPO ir G20 šalių priimtas penkiolikos veiksmų planas, skirtas kovoti su mokesčio bazės erozija ir pelno perkėlimu (angl. *Base Erosion and Profit Shifting*, toliau – **BEPS**). Šiame plane numatyti mokestinėms strategijoms jautrūs atvejai ir

rekomendacijos, kokių veiksmų turėtų imtis valstybės narės bei kaip reaguoti, kuomet konkrečiu atveju yra identifikuojama mokesčių vengimo ar agresyvaus planavimo schema.

ES valstybių atžvilgiu, šios rekomendacijos įgijo ypatingą svarbą tuomet, kai 2016 metais buvo priimta ES Tarybos direktyva 2016/1164 kuria nustatomos kovos su tiesioginių mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą taisyklės (toliau – **ATAD**). Kartu su šios direktyvos priėmimu, valstybės narės įsipareigojo į savo nacionalinius teisės aktus perkelti ATAD numatytas taisykles, kurių vienas pagrindinių tikslų – dar intensyvesnis mokestinių sistemų suderinimas bei mokesčių mokėtojų, siekiančių naudos pasinaudojant neatitikimais – kontrolė ir baudžiamumas. To pasėkoje Lietuvos nacionalinė mokestinė sistema pasipildė nauja bendrojo, bei nemaža dalimi specialaus pobūdžio antivengiminių taisyklių. Pavyzdžiui, 2018 metais perkeltiant ATAD nuostatas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – **PMĮ**) 11 straipsnio 8 dalį papildė nauja bendroji taisyklė, bei viena iš daugelio kitų specialiųjų normų, tokių kaip turto perkėlimo apmokestinimo, mokestinės tvarkos neatitikimų šalinimo ir pan., kurios bus analizuojamos šiame darbe toliau. Be jau pateiktų bendrosios bei specialiųjų antivengiminių taisyklių pavyzdžių, prieš mokestinį piktnaudžiavimą nukreiptų taisyklių galima rasti ir kituose teisės aktuose, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (toliau – **MAĮ**), Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme (toliau – **GPMĮ**) bei dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse (toliau – **DAIS**), kurias Lietuva yra sudariusi su kitomis valstybėmis.

Atsižvelgiant į tai, kad nemažai naujovių Lietuvos mokesčių teisę reglamentuojančiuose teisės aktuose atsirado palyginus visai neseniai, o didžiausia įtaką tam padarė būtent ATAD, (su vėlesniais pakeitimais), EBPO, G20 bei kitų tarptautinių organizacijų priimanos rekomendacijos, vykdomi veiksmai ir siekis suvienodinti bei mažinti mokesčių vengimo praktikas užkertant galimybes mokesčių mokėtojams apsukriai išnaudoti mokestinių sistemų neatitikimus, akivaizdu, kad taisyklių aiškumas, turinys bei pritaikomumas gali kelti įvairių klausimų. Teisinio aiškumo klausimas įgyja dar didesnę aktualumą normų konkurencijos atvejais, tuomet kai sprendžiant tam tikrus klausimus galėtų būti pritaikoma tiek bendroji, tiek specialioji taisyklė bei principo *lex specialis derogat legi generali* įgyvendinimas mokestiniuose teisiniuose santykiuose. Atitinkamai, nesuvaldomai modernėjančioje verslo aplinkoje, neseniai įgyvendintų pokyčių geopolitiniame kontekste (Rusijos Federacijos paskelbimu tikslinė teritorija, DAIS denonsavimu tarp pastarosios ir Baltarusijos) normų nukreiptų prieš kovą su mokesčių vengimu analizė ir santykis, jų praktinis pritaikomumas yra ypač aktualus šiuo metu siekiant užtikrinti tai, kad turimos taisyklės yra pakankamos užkirsti kelią žinomoms

mokesčių vengimo schemoms bei padėti identifikuoti, sureguliuoti ir atitinkamai laiku sureaguoti į naujai atsirandančias praktikas.

Rašto darbo tikslas

Šiame darbe pagrindinis dėmesys yra skiriamas bendrosios ir specialiųjų mokesčių teisės normų, skirtų kovai su mokesčių vengimu bei agresyviu planavimu tarptautiniu bei nacionaliniu lygmeniu, analizei.

Šio darbo tikslas yra atskleisti bendrosios bei specialiųjų antivengiminių normų turinį, tikslus, panašumus bei skirtumus, o taip pat ir šių normų pritaikomumą, vertinant jį per *lex specialis derogat legi generali* principo prizmę Lietuvos teisės sistemoje.

Rašto darbo uždaviniai

Siekiant įgyvendinti aukščiau paminėtus, šiam darbui keliamus tikslus, šio darbo apimtyje yra keliami šie pagrindiniai uždaviniai:

1. Išanalizuoti, atskleisti ir palyginti bendrųjų ir specialiųjų taisyklių, nukreiptų kovai su mokesčių vengimu turinį, tikslus, panašumus ir skirtumus.
2. Atskleisti bendrųjų ir specialiųjų taisyklių, nukreiptų kovai su mokesčių vengimu santykį jį vertinant per principo *lex specialis derogat legi generali* (specialiosios normos pirmumo taisyklės) prizmę.
3. Identifikuoti probleminius aspektus ir iškelti su jais susijusias problemas. Priklausomai nuo identifikuotų aspektų, pateikti vertinimą bei išvadas.

Rašto darbo objektas

Šio darbo objektas yra bendrosios ir specialiosios kovai su mokesčių vengimu skirtos normos. Šio darbo apimtyje bus analizuojama mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinta bendroji bei tiesioginiams mokesčiams taikomos bendroji ir specialiosios taisyklės, kurios yra perkeltos į/ar įtvirtintos Lietuvos nacionaliniuose teisės aktuose ar tarptautiniuose, tiesioginio taikymo teisės aktuose, ir yra skirtos mokesčių mokėtojams – juridiniams vienetams.

Rašto darbo tyrimo metodai

Siekiant įgyvendintini aukščiau paminėtus šiam darbui keliamus tikslus bei uždavinius, toliau šiame darbe bus taikomi šie tyrimo metodai:

1. Istorinis metodas, kuriuo bus siekiama pateikti retrospektyvinį tyrimo objektų turinį bei jų kaitą.
2. Aprašomasis ir lyginamasis bei loginis metodai, kuriais bus analizuojami įvairūs teisės aktai bei įstatymai, reglamentuojantys bendrąsias ir specialiąsias teisės normas, skirtas kovai su mokesčių vengimu, o taip pat ir teisės doktrina – teismų praktika, oficialių komentarų išaiškinimai bei įvairūs teisės mokslininkų darbai bei straipsniai. Šiais metodais bus siekiama nustatyti bendrųjų ir specialiųjų teisės normų, skirtų kovai su mokesčių vengimu tarpusavio santykius, turinį, panašumus ir skirtumus bei taikymo aiškumą ir probleminius aspektus.
3. Lingvistinis metodas, kuriuo bus analizuojamos bei aiškinamos šio darbo tikslams bei uždaviniams įgyvendinti aktualios įstatymų nuostatos, juose įtvirtintos sąvokos bei terminija.
4. Sisteminiis ir teleologinis (įstatymų leidėjo tikslo) metodai, kurie bus naudojami analizuojant teisės aktus bei normas. Teleologiniu metodu bus siekiama atskleisti pačio įstatymo leidėjo ketinimus ar tikslą konkrečių normų, taisyklių ar įstatymų atžvilgiu bei tuo remiantis pagrįsti šiame darbe daromas išvadas. Tuo tarpu sisteminiu metodu bus analizuojamos konkrečiuose įstatymuose reglamentuojamos normos bei jų santykis ir ryšys su normomis, reglamentuotomis kituose įstatymuose ar principais, kartu neatsiejamai sudarančiais vientisą teisės sistemą.

Rašto darbo originalumas

Šio darbo originalumas atsiskleidžia per tai, kad šiame magistro baigiamajame darbe nebus tik aprašomos šiuo metu aktualios ir naudojamos bendrosios ir specialiosios su mokesčių vengimu kovoti skirtos normos, o veikiau bus siekiama atskleisti šių normų turinį, santykį bei sąveiką sudarančią darnią, efektyvią ir aiškią mokesčių teisės sistemą, gebančią apsaugoti nuo nesąžiningų mokesčių mokėtojų veiksmų siekiant pasinaudoti teisės aktų skirtingumais ir neatitikimais, siekiant mokestinės naudos.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta aukščiau, akivaizdu, kad mokesčių teisės sistemos teisėkūroje, tiek tarptautiniu, tiek nacionaliniu lygmeniu didelis dėmesys yra skiriamas kovos su mokesčių vengimu prevencijai, o per paskutiniuosius dešimt metų, tiek

tarptautiniu, tiek nacionaliniu lygmeniu buvo priimta nemažai pakeitimų, įvesta naujų taisyklių. Būtent šio magistrinio darbo kontekste originalumas pasireišk per tai, kad pagrindinis šio darbo fokusas bus nukreiptas į bendrųjų ir specialiųjų kovai su mokesčių vengimu skirtų taisyklių tarpusavio ryšį, sąveiką bei santykį formuojant efektyvią mokesčių sistemą nacionaliniu ir tarptautiniu lygmeniu. Šiame darbe autorė taip pat sieks išsiaiškinti bei pateikti įžvalgas dėl bendrųjų bei specialiųjų normų konkurencijos, tiek praktiniu, tiek teoriniu aspektu.

Galiausiai, nors intensyviausi pokyčiai, kurie bus analizuojami šiame darbe įvyko 2016 – 2020 metais, tačiau autorės nuomone, antivengiminių taisyklių, mokestinių sistemų standartizavimo ir kovos su mokesčių vengimu tema dar nėra iki galo išanalizuota kitų teisės mokslininkų darbuose, teismų praktikoje ir mokesčių administratoriaus pateikiamuose apibendrintuose komentaruose. Šio darbo apimtyje bus analizuojama bei remiamasi I. Steponavičienės disertacijoje (Steponavičienė, 2022), A. Paulausko straipsnyje „Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu“ (Paulauskas, 2006) bei kitų autorių pateiktomis išvadomis bei įžvalgomis. Visgi, autorė laikosi nuomonės, kad nuolat globalėjanti ir dinamiškėjanti mokestinė aplinka, skirtingų jurisdikcijų glaudus bendradarbiavimas ir mokestinių sistemų integralumas reikalauja nuolatinio teisinės bendruomenės dėmesio. Naujovės verslo aplinkoje suponuoja būtinybę reaguoti bei atliepti šias naujoves ir mokestinės teisėkūros aplinkoje, siekiant laiku bei tinkamai užkirsti kelią mokesčių vengimo ar planavimo schemoms.

Rašto darbo šaltiniai

Bendrosios ir specialiųjų antivengiminių normų tikslai, turinys bei taikymas bus analizuojamas vertinant tarptautinius tiesiogiai taikomus bei perkeltus į nacionalinius teisės aktus.

Šio darbo apimtyje didžiausias dėmesys yra skiriamas Europos Sąjungos Tarybos direktyvai 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės bei vėlesnės šios direktyvos redakcijoms, atsižvelgiant į tai, kad didžioji dalis, Lietuvos nacionalinius teisės aktus papildžiusių taisyklių buvo priimtose įgyvendinant šios direktyvos nuostatas. Taip pat dėmesys bus skiriamas ir Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos rekomendacijoms bei taisyklėms ir kitiems tarptautiniu lygmeniu priimamiems teisės aktams ar dokumentams, formuojantiems ir darantiems įtaką nacionaliniam mokesčių teisės reguliavimui.

Bendrosios ir specialiųjų antivengiminių mokesčių teisės normų analizė bus daroma analizuojant bei lyginant skirtingas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo redakcijas, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo bei kitų, nacionaliniu lygmeniu priimtų teisės šaltinių, reguliuojančių mokesčių teisinius santykius, nuostatas. Be kita ko, šio darbo metu bus analizuojama teisės teorijoje ir doktrinoje – teismų praktikoje bei teisės mokslininkų darbuose šiuo klausimu formuojama nuomone.

1. MOKESČIŲ VENGIMO IR AGRESYVAUS PLANAVIMO SĄVOKOS, ATSKIRTIS NUO TEISĖTO MOKESČIŲ PLANAVIMO

Vienas iš esminių mokesčių teisės reguliavimo bei šioje srityje įgalinimus turinčių institucijų tikslų tai užtikrinimas, kad mokesčių surinkimas į biudžetą bus savalaikis, teisingai apskaičiuotas ir neišvengiamas kiekvieno mokesčio mokėtojo, turinčio šią prievolę, atžvilgiu. Visgi, net ir egzistuojant specialiai mokesčių surinkimą prižiūrinčių institucijų sistemai, įstatymams bei kitiems teisės aktams (direktyvos, reglamentai), veikiantiems tiek nacionaliniu bei tarptautiniu lygmeniu, įtvirtinantiems sankcijas už mokesčių teisės sistemos pažeidimus, mokesčių vengimo prevencijos bei mokestinių sistemų vienodinimo klausimai yra aktualūs tarptautinių organizacijų ir bendruomenių dialoguose. Puikus to pavyzdys būtų 2022 metais priimta Tarybos direktyva (ES) 2022/2523, kuri į Lietuvos nacionalinę teisę Lietuvos Respublikos minimalaus subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo įstatymu buvo perkelta tik praėjusių metų viduryje. Atitinkamai, tokie „švieži“ pokyčiai tik patiprina autorės nuomonę, kad kova su mokesčių vengimu, tiek tarptautiniu, tiek nacionaliniu lygmeniu yra dinamiška, o svarbiausia, savalaikio reagavimo reikalaujanti sritis.

Atsižvelgiant į aukščiau ir siekiant įnešti daugiau tikslumo šiame darbe nagrinėjamai temai, autorės nuomone, yra svarbu išaiškinti mokesčių vengimo ir agresyvaus mokesčių planavimo sąvokas bei jas atskirti nuo legalaus mokesčių planavimo.

Legalus mokesčių planavimas, tai mokesčių mokėtojų vykdoma teisėta praktika (Komisijos rekomendacija, 2012, p. 41), kuri yra įgyvendinama vadovaujantis įstatymų nuostatomis bei pasinaudojant juose reglamentuojamomis įstatymo leidėjo numatytomis mokesčių lengvatomis pagal jų paskirtį, nepažeidžiant įstatymų. Kalbant apie legalų mokesčių planavimą, labai svarbu nepamiršti ir teismų formuojamos praktikos, pagal kurią „joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė; ar būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. 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 principas“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje). Atitinkamai, reiktų suprasti, kad mokesčių planavimas savo esme yra legalus ir leidžiamas, todėl net ir esant aplinkybėms, kuomet „sandoriuose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą pats

savaime dar nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojai 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 pranašumą“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje). Taigi, vadovaujantis šia teismų formuluojama praktika svarbu atsižvelgti ir į tai, kad geresnėje pozicijoje mokesčių mokėtojai gali atsidurti išnaudodami ir visiškai teisėtas bei įstatymų leidėjo valiai neprieštaraujančias priemones, ir atitinkamai tokiu atveju sankcijos jiems neturi būti taikomos.

Nors Lietuvos įstatymai mokesčių vengimo ar agresyvaus mokesčių planavimo sąvokų *expressis verbis* ir nedetalizuoja, tačiau bandant suprasti pirmąją sąvoką lingvistiškai ji pirmiausia asocijuojasi su mokesčio mokėtojo tikslu nepastebėtam išsisukti nuo prievolės sumokėti tam tikrą sumą mokesčio forma, kai tuo tarpu antroji sąvoka daugiau asocijuojasi su rizikingų ir prieštaraujančių gerai moralei būdų įveiklinimu siekiant optimizuoti mokėtinų mokesčių sumas. Remiantis kai kurių autorių nuomone, agresyvus mokesčių planavimas ir mokesčių vengimas turėtų būti įtraukiami po bendra mokesčių naštos sumažinimo konstrukcija, kadangi abiem atvejais yra būdingas bendras tikslas – žinomų mokesčių išipareigojimų sumažinimas, ir vieninteliu skirtingumu išskiriamas – abiejų būdų legalumo laipsnis (Matusevičienė, Rudžionienė, 2020, p. 5). Tame pačiame straipsnyje autorės referuoja į unifikuotą conceptualią įmonių mokesčių planavimo struktūrą, pagal kurią agresyvus mokesčių planavimas turėtų būti suvokiamas kaip platesnė sąvoka mokesčių vengimui (žr. 1 priedą).

Vadovaujantis Komisijos formuluojama koncepcija, agresyvus mokesčių planavimas pasireiškia įvairiais pavidalais, tačiau išsiskiria tuo, kad mokestinės prievolės yra sumažinamos pasinaudojant mokesčių sistemos techniniais aspektais arba dviejų ar daugiau mokesčių sistemų neatitikimais, pasinaudojant visiškai teisėtomis priemonėmis, kurios prieštarauja teisės esmei (Komisijos rekomendacija, 2012, p. 41).

Mokesčio vengimo sąvoką, savo straipsnyje pateikia A. Paulauskas, pagal kurį, tai menas išsisukti nuo mokesčių formaliai nepažeidžiant mokestinių įstatymų ir nesumažinant mokesčių naštos, nes vengiant mokesčių yra dirbtinai sukuriamas įstatymo reikalavimus atitinkanti ūkinių operacijų grandinė, dėl kurios mokesčių mokėtojas gauna mokestinę naudą (Paulauskas, 2006, p. 28). Vertinant šią formuluotę izoliuotai suprantama, kad nors mokesčių vengimo metu daromi veiksmai kaip tokie nėra nelegalūs (analogiškai ir

agresyvaus mokesčių vengimo atveju), tačiau akivaizdu, kad mokestinės naudos siekiantys mokesčių mokėtojai naudojami mokesčių įstatymu kitaip nei planavo įstatymo leidėjas.

Įgyvendindami mokesčių vengimo schemas, mokesčių mokėtojai, vadovaujasi ne įstatymo turiniu, bet netobula jo raide, todėl tai veikiau legali, tačiau įstatymo tikslams prieštaraujanti veikla, kuomet įstatymo „spragos“ yra panaudojamos savo naudai ir mokesčių mokėtojo sandoriai prieštarauja apmokestinimo prasmei (Fedosiuk, 2017, p. 62). Atsižvelgiant į šiuos požymius, galima būtų daryti išvadą, kad iš esmės mokesčių vengimas (o taip pat ir agresyvus mokesčių planavimas) apima tokius mokesčio mokėtojo veiksmus, kurie kiekvienas atskirai nors ir nėra nelegalūs, tačiau jų visetas sukuria fiktyvias, neatitinkančias realybės situacijas, kurių pasėkoje mokesčių mokėtojas atsiduria geresnėje mokestinėje padėtyje ir kuri pasireiškia tam tikra mokesčio mokėtojo nauda, kuri be kita ko yra siejama ir su mokesčio mokėjimo termino atitolinimu, grąžintino (įskaitytino) mokesčio permokos (skirtumo) padidiniu, mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo termino sutrumpinimu (MAĮ 69 straipsnis, 1 dalis) ar pranašumu, kuris jeigu yra įgytas „piktnaudžiaujant mokesčių teisės normomis, yra nesuderinamas su mokesčių visuotinio privalomumo bei mokesčių mokėtojų lygybės principais“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. vasario 6 d. nutartis administracinėje byloje). Be to kas jau paminėta, akivaizdu ir tai, kad mokesčių mokėtojas siekdamas gauti mokestinės naudos bei kurdamas fiktyvias operacijas supranta kokio tikslo jis tikisi pasiekti ir jo siekia aktyviais veiksmais; tai yra mokesčių mokėtojas suvokia, kad jo kuriamos operacijos ar jų grandinės, neatitinka realybės arba neturi pagrįsto ekonominio turinio ir todėl gali padėti pasiekti mokestinės naudos.

Galiausiai apibendrinant bei siekiant apsibrėžti toliau šiame darbe vartojamų sąvokų prasmę, tiek mokesčių vengimas tiek agresyvus mokesčių planavimas, atsižvelgiant į šio darbo tikslus bei uždavinius, yra ganėtinai panašios sąvokos savo turiniu ir esme, o tuo labiau priemonėmis, kuriomis yra kovojama ar mažinama su jomis susijusi praktika, todėl toliau šiame darbe bus vartojamos kartu arba kaip viena kitos sinonimas.

2. TARPTAUTINIS MOKESČIŲ TEISĖS STANDARTIZAVIMAS IR PRIEMONIŲ, SKIRTŲ KOVAI SU MOKESČIŲ VENGIMU PERKĖLIMAS Į NACIONALINĘ TEISĘ

Šis magistrinio darbo skyrius yra skirtas apžvelgti Europos Sąjungoje priimtus teisės aktus, kuriais yra siekiama eliminuoti mokestinių sistemų spragas, atsirandančias dėl nacionalinių mokesčių sistemų valstybėse narėse, skirtumų. Šiame skyriuje bus atliekama trumpa, retrospektyvi pagrindinių tarptautinių dokumentų ir ES mastu priimtų teisės aktų analizė, kuriais siekiama panaikinti dvigubą apmokestinimą taip užtikrinant konkurencijos požiūriu tolygią sistemą mokesčių mokėtojams, vykdančioms veiklą kelių skirtingų valstybių ribose. Tai autorės nuomone yra svarbu, nes dvigubo apmokestinimo panaikinimas kartu veikia priešvengimiškai atsižvelgiant į tai, kad mokesčių mokėtojai siekdami jo išvengti neturi imtis teisė prieštaraujančių veiksmų. Taip pat šiame skyriuje bus analizuojami ir tiesiogiai prieš mokesčių vengimą nukreipti instrumentai, tokie kaip EBPO penkiolikos veiksmų planas bei kovos su mokesčių vengimu direktyva.

2.1 Tarptautiniai mokesčių teisės instrumentai

Atsižvelgiant į tai, kad Lietuva turi narystės ne vienoje tarptautinėje organizacijoje ir bendruomenėje, o ypač tai, kad ji priklauso ES, todėl autorės nuomone, teisės aktų, skirtų kovai su mokesčių vengimu analizę būtų tikslinga būtų pradėti nuo teisėkūros mokesčių teisės srityje tarptautiniu lygmeniu.

Pirmieji suderinti veiksmai mokesčių srityje, skirti pasiekti sutartyje dėl ES veikimo numatytus tikslus, tarp kurių patvari valstybių narių plėtra, subalansuota prekyba ir sąžininga konkurencija (Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija, 2012, preambulė) buvo pradėti vykdyti dar praėjusio amžiaus viduryje. Atsižvelgiant į šios sutarties 115 straipsnio nuostatas, bendra, darni ir visų valstybių narių atžvilgiu sąžininga tiesioginių mokesčių sistema ES gali būti įgyvendinta leidžiant direktyvas dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių tiesioginę įtaką vidaus rinkos sukūrimui ar veikimui, suderinimo (Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija, 2012, 115 straipsnis). Tai, kad mokestinių sistemų skirtingumai trukdo sklandžiam vieningos rinkos veikimui, jau 1963 metais buvo paminėta Europos ekonominės bendrijos komisijos ataskaitoje (dar žinomoje kaip Neumarko ataskaita) (Thurston, 1963, p. 105), kuri iš esmės ir tapo atspirties tašku visoms, vėliau priimtoms, svarbiausioms ir Lietuvoje taip pat

taikomoms, tiesioginių mokesčių klausimus sprendžiančioms direktyvoms ir tarptautiniams teisės aktams:

- 1) 1990 metais priimta motininių-dukterinių bendrovių direktyva 90/435/EEB
- 2) 1990 metais priimta susijungimų direktyva 90/343/EEB
- 3) 2003 metais priimta palūkanų-honorarų direktyva 2003/49/EB
- 4) 2016 metais priimta kovos su mokesčių vengimu direktyva 2016/1164
- 5) Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys

Bene didžiausią įtaką mokesčių teisės srityje paskutiniuosius dešimt metų atlieka jau šiame darbe minėta EBPO organizacija, kurios pilnateise nare Lietuva tapo 2018 metais. Ši organizacija, tai forumas, kuriame valstybių narių ekspertai diskutuoja, dalijasi patirtimi bei plėtoja naujas ekonominės bei socialinės politikos gaires, kurios vėliau perkeliamos į praktinį gyvenimą (Valstybinės mokesčių inspekcijos tinklalapis, 2025). Tarp šios organizacijos vystomų temų bei atliekamų pokyčių, kurie vėliau yra įgyvendinami praktikoje taip pat svarbią vietą užima ir EBPO mokesčių administratorių forumas, kurio tikslai apima paslaugų gerinimą mokesčių mokėtojams, mokesčių administratorių veiklos efektyvumo didinimą, mokesčių atitikties gerinimą ir ateities mokesčių administravimo klausimus (Valstybinės mokesčių inspekcijos tinklalapis, 2025). Kaip jau minėta įžanginėje šio darbo dalyje, vienu svarbiausiu ir iki šiol aktualiu instrumentu išlieka 2013 metais EBPO ir G20 šalių priimtas BEPS penkiolikos veiksmų planas, numatęs taisykles bei minimalius standartus, kuriuos turėtų įgyventi valstybės narės siekdamos tikslingai kovoti su mokesčių vengimo praktikomis, kurios vėliau ES valstybių narių atžvilgiu buvo įtrauktos į nacionalinės teisės sistemas ES direktyvų pagrindu.

Pagrindinis BEPS veiksmų plano tikslas – mokesčių bazės erozijos bei pelno perkėlimo mažinimas, nustatant bendras, kovos su piktnaudžiavimu taisykles (Petrauskaitė, 2017), kuris yra įgyvendinamas siekiant, bet neapsiribojant, užkirsti kelią neapmokestinimui, per žemam ar dvigubam apmokestinimui, dirbtinam pajamų atskyrimui nuo faktinės tų pajamų uždirbimo teritorijos ir jų perkėlimo ten, kur mokestinė sistema yra palankesnė (OECD, 2013, p.9). BEPS veiksmų plane numatytomis taisyklėmis taip pat siekiama nepripažinti naudos, gautos perkėlus turtą pasinaudojant mokestinės tvarkos neatitikimais, užtikrinti, kad pajamų apmokestinimas atitiktų veiklos ekonominį turinį, identifikuoti ir apibrėžti mokesčių iššūkius skaitmeninės ekonomikos srityje bei pagerinti šalių bendradarbiavimą ir ginčų tarp jų sprendimą (Petrauskaitė, 2017). Atsižvelgiant į šio darbo tikslus bei uždavinius, būtų galima išskirti šias svarbiausias, iš BEPS penkiolikos

veiksmų plano, EBPO rekomendacijų bei ES bendruomenės kildinamas taisyklės, kurios šiai dienai jau yra tapusios Lietuvos nacionalinės teisės dalimi:

- 1) Šalių mokestinės tvarkos neatitikimų išnaudojimo taisyklės (2 BEPS veiksmas, angl. *hybrid mismatches*);
- 2) Kontroliuojamosios užsienio bendrovėms skirtos taisyklės (3 BEPS veiksmas, angl. *Controlled foreign company*);
- 3) Palūkanų ribojimo taisyklė (4 BEPS veiksmas, angl. *Limitation on interest deductions*);
- 4) Sandorių kainodaros taisyklės (8-10 BEPS veiksmai);
- 5) Dalijimosi informacija taisyklės (13 BEPS veiksmas, angl. *Country-by-Country reporting*);
- 6) Daugiašalė konvencija (15 BEPS veiksmas, angl. *Multilateral instrument*);
- 7) Perkėlimo apmokestinimo taisyklė (į ATAD įtrauktos ES iniciatyva, angl. *exit taxation*);
- 8) Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė (į ATAD įtrauktos ES iniciatyva, angl. *general anti avoidance rule*);
- 9) Minimalaus subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo taisyklės (BEPS Antrasis ramstis, angl. *Pillar 2*)

Verta paminėti, kad tiek aukščiau nurodytos direktyvos, tiek BEPS penkiolikos veiksmų plane bei kitose rekomendacijose numatyti uždaviniai jau yra aktyviai vykdomi ES valstybių narių. Žvelgiant iš Lietuvos perspektyvos, į nacionalinę teisę jau yra perkelta nemažai BEPS penkiolikos veiksmų plane, rekomendacijose apibrėžtų taisyklių, tarp kurių jau anksčiau minėtos bendroji antivengiminė taisyklė (PMĮ 11 straipsnio 8 dalis), ir specialiosios, tokios kaip palūkanų ribojimą, perkėlimo apmokestinimą bei kitos kovos su mokesčių vengimu priemonės numatančios taisyklės.

2.2 Tarptautinių instrumentų, reglamentuojančių mokesčių teisės nuostatas, perkėlimas į Lietuvos nacionalinius teisės aktus

Aukščiau minėtos bei dalis kitų prieš mokesčių vengimą nukreiptų taisyklių į Lietuvos nacionalinius teisės aktus nugulė būtent ES mastu priimamų direktyvų pagrindu. Taip yra todėl, kad po to kai 2004 metais Lietuva tapo pilnateise ES nare, ES galiojanti teisė (*acquis communautaire*), tapo Lietuvos nacionalinės teisės sistemos dalimi (Steponavičienė, 2022,

p. 82). Taigi, priklausomai nuo ES mastu priimto dokumento rūšies, tiesioginio taikymo (reglamentai ir sprendimai) arba perkeliama į nacionalinius teisės aktus (direktyvos, ta apimtimi, kuria ji yra privaloma valstybei narei norint pasiekti keliamus reikalavimus) (Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija, 2012, 288 straipsnis), jie tampa Lietuvos teisinės sistemos dalimi.

Jau Lietuvos stojimo į ES metu galiojusios, 1990 metais priimtose direktyvos (i) dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (90/435/EEB) (toliau – **Motininų-duktėriinių bendrovių direktyva**) bei (ii) dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (90/434/EEB) (toliau – **Susiliejių direktyva**), automatiškai tapo Lietuvos nacionalinės teisės sistemos dalimi. Abejoms šioms direktyvoms pagrindą iš esmės padėjo jau minėta Neumarko ataskaita, tačiau visgi sunku nepastebėti, kad ataskaitos turinį įgyvendinančios direktyvos buvo priimtose tik po daugiau nei dvidešimties metų.

Pirmąją, Motininų-duktėriinių bendrovių direktyvą, su vėlesniais jos pakeitimais 2003 metais (kuomet į direktyvos taikymo sritį buvo įtrauktos ir nuolatinės buveinės) iš esmės panaikinamas mokesčio prie pajamų šaltinio taikymas dividendams, kurie yra išmokami motininei bendrovei bei dvigubas motininės bendrovės pelno apmokestinimas tuo atveju, jeigu yra tenkinamos direktyvoje numatytos sąlygos (akcijų išlaikymo periodas ar ketinimas išlaikyti, turimų akcijų kiekis ir kt.). Be šių lengvatinių sąlygų nustatymo dividendams, kuriuos išmoka dukterinės bendrovės, direktyvoje taip pat yra numatytos ir su mokesčių vengimu kovoti skirtos nuostatos įtvirtintos direktyvos 1 straipsnyje (leidimas taikyti nacionalines arba susitarimais paremtas nuostatas dėl apgaulės ir piktnaudžiavimo, dukterinės bendrovės nerezidavimas tikslinėje teritorijoje ir kt.) (Tarybos direktyva 90/435/EEB, 1990, 1 straipsnis).

Antrąją, Susiliejių direktyvą, su vėlesniais jos pakeitimais 2005 metais, iš esmės buvo siekiama Europos Sąjungoje sukurti sąlygas, analogiškas vidaus rinkai, kurios užtikrintų bendrosios rinkos sukūrimą bei efektyvų jos veikimą. Esminiu šios direktyvos tikslu tapo siekis, kad sandoriai sudaromi tarp skirtingų valstybių narių nebūtų apsunkinami apribojimais, kliūčių ar suvaržymų, atsirandančių, dėl valstybių narių mokesčių nuostatų skirtingumų (Tarybos direktyva 90/434/EEB, 1990, preambulė). Šia direktyva buvo siekiama įvesti tokias, mokesčių požiūriu neutralias nuostatas, kurios padėtų bendrovėms, veikiančioms skirtingų valstybių narių ribose, prisitaikyti prie bendrosios rinkos reikalavimų (Tarybos direktyva 90/434/EEB, 1990, preambulė) bei užtikrintų, kad sąlygos bendrovių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis būtų

suvienodintos su tomis, kurios būtų taikomos jeigu šie sandoriai vyktų tik vienos valstybės ribose. Taigi, ši direktyva iš esmės panaikina apmokestinimą pajamoms, gautoms bendrovių jungimosi, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis atvejais, jeigu tokiuose sandoriuose dalyvaujančios bendrovės bei turto vertės padidėjimas atitinka direktyvoje numatytas sąlygas. Visgi, be jau paminėtų mokestinį neutralumą bendrovių reorganizavimo atvejais įtvirtinančių nuostatų, direktyvos 11 straipsnyje taip pat yra numatytos ir prieš mokesčių vengimą bei piktnaudžiavimą šiomis lengvatinėmis sąlygomis nukreiptos nuostatos. Vadovaujantis minėtu straipsniu, valstybė narė gali neleisti pasinaudoti direktyvos nuostatomis jeigu yra nustatoma, kad pagrindinis arba vienas iš pagrindinių reorganizavimo tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas, kad toks reorganizavimas vykdomas dėl netinkamų komercinių priežasčių bei jeigu dėl tokios operacijos įmonė nebesilaiko darbuotojų atstovavimo įmonės valdymo organuose nustatytų sąlygų (Tarybos direktyva 90/434/EEB, 1990, 11 straipsnis).

Kitos, ankstesnėje dalyje paminėtos direktyvos buvo priimtos ir į nacionalinę teisę perkeltos Lietuvai jau esant ES nare. Pirmoji iš minėtų direktyvų, tai 2003 metais priimta direktyva dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (2003/49/EB) (toliau – **Palūkanų-honorarų direktyva**). Panašiai kaip ir aukščiau paminėtų direktyvų atvejais, siekiant sukurti efektyvią bendrąją rinką bei panaikinti sąlygas, apsunkinančias bendrovių, veikiančių skirtingose valstybėse narėse veiklą, buvo priimta Palūkanų-honorarų direktyva, kurios pagrindinis tikslas – užtikrinti, kad palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimai nebūtų apmokestinami kelis kartus atsižvelgiant į valstybių narių, tarp kurių jie yra išmokami, mokestinių sistemų skirtingumus, net ir tais atvejais, kuomet atitinkamų valstybių sudarytos DAIS nėra taikomos (Tarybos direktyva 2003/49/EB, 2003, preambulė). Analizuojant minimos direktyvos turinį sistemiškai, pastebima, kad ji taikoma tik tokiai mokėjimų sumai, dėl kurios sandorio šalys susitaria nesant ypatingų santykių, ir atitinkamai netaikoma, jeigu dėl tokių santykių atlyginimo suma yra didesnė už sumą, kuri būtų sutarta, jei tokių santykių nebūtų (Tarybos direktyva 2003/49/EB, 2003, preambulė, 4 straipsnis). Tokių direktyvos nuostatų buvimas leidžia įžvelgti sąsają su specialiosiomis antivengiminėmis sandorių kainodaros taisyklėmis, bei ištiesiosios rankos principo nuostatomis.

Galiausiai, paskutinioji ir bene pati svarbiausia, kovos su mokesčių vengimu teisėkūros srityje, tai 2016 metais priimta direktyva (anksčiau šiame darbe jau įvardinta ATAD) su vėlesniais jos pakeitimais 2017 metais, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės ((ES) 2016/1164).

Šios direktyvos priėmimui, o kartu ir ES pelno apmokestinimo sistemos tobulinimo kontekstui didelę įtaką neabejotinai turėjo EBPO kovos su mokesčių vengimu planas, kurio glaudus santykis su ATAD atsiskleidžia analizuojant direktyvos tikslus, nurodytus preambulėje bei pačios direktyvos turinį. Pagrindiniai ATAD uždaviniai – nustatyti taisyklės kovai su BEPS ir taip užtikrinti, kad mokesčiai būtų mokami ten, kur gaunamas pelnas ir sukurama vertė, o tuo pačiu suteikti daugiau teisinio tikrumo mokesčių mokėtojams įgyvendinant nacionalines, ES politiką atitinkančias priemones (Tarybos direktyva ES) 2016/1164, 2016, preambulė). Tam, kad būtų pasiekti norimi tikslai, kartu su šios direktyvos priėmimu valstybių narių, o tarp jų ir Lietuvos nacionalinė mokesčių teisės sistema pasipildė naujomis kovos su mokesčių vengimu taisyklėmis šiose srityse – bendrąja kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu tiesioginių mokesčių kontekste, palūkanų atskaitos ribojimo, perkėlimo apmokestinimo, kontroliuojamųjų užsienio bendrovių ir taisyklių, skirtų šalių mokestinės tvarkos neatitikimų problemai spręsti (Tarybos direktyva ES) 2016/1164, 2016. 4-9 straipsniai).

Apibendrinant, anksčiau Europos Sąjungos priimtose mokesčių standartizavimui bendrijos viduje skirtose direktyvose, EBPO bei G20 šalių priimtas 15 veiksmų planas, skirtas kovoti su mokesčių vengimu ir iš to sekanti ATAD iš esmės padėjo pamatus ir iki šiol formuoja tarptautiniu lygmeniu efektyvesnę bei teisingesnę mokestinę sistemą.

Svarbu pažymėti tai, kad direktyvos, kurios buvo paminėtos aukščiau, išskyrus ATAD, yra skirtos suvienodinti apmokestinimo principus valstybėse narėse tam tikrose srityse, taip suteikiant mokesčių mokėtojams lengvatas bei užtikrinant, kad pajamos nebūtų apmokestinamos kelis kartus. Nors tiesiogiai šios direktyvos kovos su mokesčių vengimu taisyklių ir nenumato, tačiau autorės nuomone, mokesčių sistemų suderinimas viena vertus pats savaime padeda užtikrinti, kad mokesčių mokėtojai praras galimybes elgtis nesąžiningai dėl eliminuojamų skirtingumų vyraujančių tarp nacionalinių mokesčių sistemų valstybėse narėse. Todėl nors ir šiomis direktyvomis nebuvo įvestos naujos kovos su mokesčių vengimu taisyklės, visgi pastebėtina, kad direktyvų turinyje galima įžvelgti antivengiminių nuostatų bei įgalinimų valstybėms narėms taikyti esančias nacionalinėje teisėje taip užtikrinant, kad lengvatomis negalės pasinaudoti nesąžiningi mokesčių mokėtojai.

Skirtingai nuo pirmiau minėtų direktyvų, ATAD išsiskiria tuo, kad numato konkrečias taisykles, skirtas kovai su mokesčių vengimu. Būtent ši direktyva buvo priimta siekiant efektyviau sudrausminti bei užkirsti kelią nesąžiningiems mokesčių mokėtojams pasinaudoti vis dar egzistuojančiais mokesčių įstatymų netobulumais, skirtingumais bei kuriant įvairias schemas ar pasinaudojant agresyviomis mokesčių planavimo technikomis

gauti mokestinės naudos. Šios direktyvos kontekste, kuriai kaip jau minėta didelę įtaką padarė EBPO priimtas penkiolikos veiksmų planas, Lietuvos bei kitų Europos Sąjungos valstybių narių mokesčių teisės aktai pasipildė naujomis, bendrosiomis ir specialiosiomis antivengiminėmis taisyklėmis.

Galiausiai, nors EBPO veiksmų plane numatytos taisyklės pilna apimtimi ir nėra teisiškai įpareigojančios *per se*, tol, kol nėra perkeltos į nacionalinės teisės aktus, tarptautinių teisės aktų pagrindu, tačiau jos įtvirtina gaires, kuriomis, kaip gerąją praktiką, gali ir turi vadovautis valstybės narės, formuodamos vidines mokesčių sistemas.

Apibendrinant visus paminėtus instrumentus, pabrėžtina, kad būtent ATAD, sąveikoje su EBPO planu yra skirta išimtinai kovai su mokesčių vengimu, kai tuo tarpu likusiomis direktyvomis yra sprendžiami dvigubo apmokestinimo klausimai ES lygmeniu. Visgi, šioje vietoje autorė laikosi nuomonės, kad visų minėtų dokumentų sąveika yra svarbi sprendžiant probleminius mokesčių teisės klausimus ir padeda užtikrinti tolygią bendrijos veiklą, ES bei kitų tarptautinių bendruomenių tikslų įgyvendinimą.

3. BENDROJI IR SPECIALIOJI KOVOS SU MOKESČIŲ VENGIMU TAISYKLĖ – SĄVOKA, BRUOŽAI, TIKSLAI

Kovos su mokesčių vengimu taisyklės yra skirstomos į dvi kategorijas – bendrąsias ir specialiąsias. Toks skirstymas remiasi pačios taisyklės apimtimi – ar ji skirta spręsti konkrečią problemą ar gali būti taikoma labai plačiai ir pritaikoma skirtingų įstatymų reglamentuojamiems mokesčiams. Taigi tolimesniuose šio magistrinio darbo poskyriuose bus pateikiama bendrųjų ir specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių analizė apžvelgiant jų sąvokas, bruožus bei šio skirstymo ypatumus.

3.1 Bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė

Teisės teorijoje, bendroji teisės norma yra suprantama kaip bendroji elgesio taisyklė, kuri gali būti taikoma neribotam subjektų ratui, kurios turiniui plėtoti gali būti kuriamos specialiosios teisės normos (Vaišvila, Teisės teorija p. 293), o teisės normų bendrumas yra siejamas su jos taikymo pakartotinumu – bendrosios taisyklės turi būti formuluojamos taip, kad galėtų būti taikomos kiekvieną kartą kai subjektas atitinka normos adresato požymius ir atsiranda normoje įtvirtintos aplinkybės (Lastauskienė, *et al.*, p. 68).

Bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės mokesčių teisės kontekste (angl. *general anti-avoidance rules* dar vadinamosios *GAAR*) pasižymi tuo, kad jos yra sukurtos taip, kad galėtų būti pritaikomos neapibrėžtam (bendram) asmenų, mokestinių situacijų bei mokesčių ratui (Steponavičienė, 2022, p.146). Jomis yra įtvirtinamos tokio pobūdžio taisyklės, kuriomis naudojamosi tais atvejais, kurie nėra sureguliuoti ar nepatenka į specialiųjų taisyklių taikymo sritį (Haryanti, *et al.*, 2020, p. 4). Vadinas, teisinga būtų teigti, kad bendrosios antivengiminės taisyklės yra skirtos tam, kad nustatytų kitaip nereguliuotą mokestinio piktnaudžiavimo faktą, jomis galėtų remtis valstybių mokesčių administratoriai ar kitos, mokestinius ginčus sprendžiančios institucijos, siekdamos atkurti realias, o ne piktnaudžiaujančio teise asmens teigiamas, aplinkybes.

Analizuojant bendrųjų antivengiminių taisyklių turinį, pastebima, kad teorijoje jos yra siejamos su tikslo aplinkybe (angl. *principle purpose* (Van Den Hurk, Coutinho Eloi, 2024, p. 24), *sole-dominant purpose* (Waerzeggers, Hillier, 2016, p.3)) kuria remiantis, bendrosios paskirties antivengiminės taisyklės gali būti taikomos nustatytus, kad vienintelis ar vienas iš mokesčio mokėtojo tikslų yra mokestinės naudos siekimas. Mokestinės naudos

siekis, teisės mokslininkų darbuose pasireiškia dvejopai – ekonominės naudos siekio nebuvimu bei egzistuojant vykdomų sandorių turinio ir jų formalios išraiškos dvilypumui.

Pirmuoju atveju, mokesčių vengimu būtų laikomi tokie sandoriai arba ūkinės operacijos, kurios neturi pagrindžiamo komercinio tikslo, kuris turėtų būti pagrindinis ar dominuojantis, vadovaujantis logika bei vertinant sandorius iš pelno siekiančio subjekto perspektyvos (Paulauskas, 2006, p. 29). Tuo tarpu antruoju atveju, mokesčių vengimas pasireiškėtų tuo, kad mokesčių mokėtojo sudarytų sandorių turinys neatitiktų formalios, mokesčių mokėtojui palankios formos, kuria vadovaujantis ir būtų pasiektas mokestinės naudos tikslas. Pažymėtina, kad antruoju variantu taikomas turinio prieš formą viršenybės principas yra taikomas plačiau nei pirmuoju atveju pateiktas ekonominio pagrįstumo principas ir suteikia teisę mokesčių administratoriui vertinti ne dirbtinų ar išgalvotų sandorių formą, bet veikiau jų prasmę ir atitinkamai atkurti tikrąsias, su apmokestinimu susijusias aplinkybes (Paulauskas, 2006, p. 29).

Be jau paminėtų ekonominės naudos pagrįstumo nebuvimo bei turinio prieš formą principo, bendrosios antivengiminės taisyklės taikymo konstrukcija teisės mokslininkų darbuose yra siejama ir su tam tikros schemos egzistavimu, kuri gali pasireikšti įvairiai – sandoriais, sutartimis ar planais, kurie egzistuodami kartu sukuria sąveikaujančią ūkinių operacijų grandinę, kurios pasėkoje mokesčių mokėtojas gauna mokestinės naudos (Waerzeggers, Hillier, 2016, p.2). Atitinkamai, bendroji antivengiminė taisyklė galėtų būti taikoma mokesčių vengimo schemos dalims izoliuotai ar bendrai visumai, priklausomai nuo to, kur yra identifikuojamas mokestinės naudos siekimo faktas.

Galiausiai, bendrosioms kovos su mokesčių vengimu taisyklėms svarbus bruožas yra tas, kas šios taisyklės nėra veikiančios savaime. Tam, kad reguliavimas numatytas bendrųjų antivengiminių taisyklių apimtyje būtų pritaikytas, pirmiausia reikalingas mokesčių administratoriaus įvertinimas, kad konkreti situacija ar sandorių schema būtų pripažinta kaip įgyvendinta siekiant mokestinės naudos (Waerzeggers, Hillier, 2016, p. 7). Atsižvelgiant į tai, kad šios taisyklės nėra veikiančios savaime ir jų taikymui yra reikalingas mokesčių administratoriaus ar kitos įgalinimus turinčios institucijos įvertinimas bei patvirtinimas, kad susiklosčiusi situacija tikrai atitinka mokestinės naudos siekimo faktą, galima daryti išvadą, kad šios taisyklės iš esmės skirtos jau įvykusių sandorių ar ūkinių operacijų mokestinių aplinkybių ištaisymui. Toks specifinis šių taisyklių veikimo būdas ne tik užtikrina praecityje įvykusių piktnaudžiavimo atvejų pasekmių pašalinimo galimybę, tačiau veikia ir prevenciškai, atgrasant mokesčių mokėtojus imtis veiksmų, kurie galėtų būti kvalifikuoti kaip agresyvus mokesčių planavimas ar mokesčių vengimas (Steponavičienė, 2022, p. 148).

Visgi, kaip tai jau buvo minėta ankstesnėse šio darbo dalyse, vertinant mokestinės naudos gavimo aplinkybes, svarbu nepamiršti, jog mokesčių mokėtojas nėra įpareigotas pasirinkti tokį apmokestinimo būdą, pagal kurį, mokesčio prievolė jam susidarytų didžiausia. Atitinkamai, mokestinės naudos gavimo tikslas turėtų būti vertinamas atsižvelgiant į visas mokesčių mokėtojo vykdomas operacijas, jų sąsajas su mokesčio mokėtojo vykdoma veikla bei verslo logika, ir jos atitiktį teisės aktuose numatytam reguliavimui.

Apibendrinant tai kas buvo išdėstyta aukščiau, galima būtų išskirti šias esmines bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių ypatybes. Pirmiausia, šios taisyklės yra labai plataus taikymo ir, autorės nuomone, veikia labiau kaip paskutinė priemonė (angl. *last resort*), tuomet, kai situacija nėra reguliuojama specialiąja norma. Antra, tai nėra savaime veikianti taisyklė, todėl siekdamas ją pasinaudoti, mokesčių administratorius turi imtis aktyvių veiksmų bei nustatyti, kad mokesčių mokėtojo vykdomoje schemoje egzistuoja mokestinės naudos siekimo tikslas. Trečia, šios taisyklės sudaro galimybę mokesčių administratoriui imtis veiksmų prieš tuos mokesčių mokėtojus, kurie pažeidimus padarė praeityje, atsižvelgiant į įstatymuose numatytą senaties terminą mokesčio perskaičiavimui. Ketvirta, bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės, nors ir nėra veikiančios savaime ir reikalauja darbo bei pastangų iš mokesčių administratoriaus perspektyvos, norint jas pritaikyti, tačiau neabejotinai veikia ir prevenciškai mokesčių mokėtojų atžvilgiu.

3.2 Specialioji kovos su mokesčių vengimu taisyklė

Specialiosios teisės normos priimanos remiantis bendrosiomis su tikslu konkretizuoti bendrųjų teisės normų imperatyvus, juos plėtoti atsižvelgiant į reguliuojamų visuomeninių santykių specifiką (Vaišvila, Teisės teorija, p. 293), todėl specialiąja laikoma tokia taisyklė, kuri „dalina sutampa su bendrosios taisyklės veikimo sritimi (adresatu ir/ar taikymo sąlygomis), tačiau numato kitoki reguliavimą negu įtvirtintas bendrojoje taisyklėje“ (Lastauskienė, *et al.*, p. 171).

Taigi, priešingai nei bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės, yra gerokai siauresnės vertinant per jų pritaikomumo prizmę bei yra skirtos konkrečiai jų dispozicijoje įvardintų mokesčių, subjektų bei situacijų ratui, kurios yra (gerai) žinomos įstatymų leidėjui. Skirtos sureguliuoti įstatymų leidėjui žinomas mokesčių vengimo situacijas (Dolson, *et al.*, 2018, p. 10), specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės yra iš esmės yra tikslingai adresuojamos tam, kad būtų panaikinamos mokesčių mokėtojų savo

naudai išnaudojamos įstatymų spragos (Paulauskas, 2006, p. 35), užkertamas kelias sandoriams ar jų grandinėms, kuriais teisei prieštaraujančiu būdu būtų pasiektas mokesčių mokėtojų pageidaujamas rezultatas (Dolson, *et al.*, 2018, p. 19). Atsižvelgiant į tai, suprantama, kad specialiosios kovai su mokesčių vengimu skirtos taisyklės, jau numatydamos konkrečias situacijas kartu nurodo ir kokio elgesio ar veiksmų iš mokesčių mokėtojo yra tikimasi konkrečiai apibrėžtais atvejais. Papildomai, numatydamos konkretų mokesčio mokėtojo elgesio modelį, šios taisyklės, kaip ir bendrosios, veikia prevenciškai siekdamos užkirsti kelią mokesčių vengimo schemų įgyvendinimui bei su tuo susijusioms pasekmėms (Steponavičienė, 2022, p. 159).

Specialiosios, kovai su mokesčių vengimu skirtos taisyklės yra plačiai naudojamos ir įtvirtintos daugelio valstybių nacionaliniuose teisės aktuose. Prie visuotinai žinomų ir plačiai taikomų, skirtų kovoti su specifinėms mokesčių vengimo schemomis bei piktnaudžiavimu mokesčių teisės spragomis taisyklių, gali būti priskiriamos kontroliuojamų užsienio vienetų, plonosios kapitalizacijos, apmokestinimo prie pajamų šaltinio, kainodaros, išmokų vykdymų į tikslines teritorijas nepriskyrimo prie leidžiamų atskaitymų (Paulauskas, 2006, p. 35) bei palūkanų atskaitą ribojančias, mokestinės tvarkos neatitikimų išnaudojimo, perkėlimo apmokestinimo, minimalaus subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo bei kitos, taisyklės, kurios Lietuvos atžvilgiu detalizuojamos vėlesniuose šio darbo skyriuose (žiūrėti 4 skyrių).

Vienas iš skirtingumų, lyginant su bendrosiomis antivengiminėmis taisyklėmis yra tas, kad tam tikrais atvejais, specialiosios taisyklės gali būti taikomos ir nenustačius mokestinio piktnaudžiavimo egzistavimo (pavyzdžiui, apmokestinimo prie pajamų šaltinio, atskaityti išmokų vykdymų į tikslines teritorijas nepripažinimo leidžiamais atskaitymais) (Paulauskas, 2006, p. 35). Taip pat, dažnu atveju specialiosios antivengiminės taisyklės yra nukreiptos į jau mokesčių administratoriui žinomas, ir jo *ex ante* traktuojamas kaip keliančias grėsmę piktnaudžiavimui teise situacijas, todėl daugelis specialiųjų taisyklių yra skirtos nustatyti apribojimus tam tikroms situacijoms, kurių mokesčių mokėtojas privalo laikytis bei taikyti apskaičiuodamas mokesčius, savarankiškai. Tai yra, šios taisyklės pačios savaime suformuluoja elgesio taisyklę, kurios įstatymų leidėjas tikisi iš mokesčio mokėtojo tais atvejais, kai jie atitinka objektyviuosius įstatyme įtvirtintus kriterijus (Steponavičienė, 2022, p. 162).

Apibendrinant, specialiosios kovai su mokesčių vengimu skirtos taisyklės pasižymi tuo, jog pirmiausia jos yra adresuojamos jau žinomoms bei įstatymo leidėjo savaime laikomoms, kaip keliančioms grėsmę mokesčių vengimui, situacijoms. Antra, dėl to šios taisyklės yra labai siauro taikymo ir gali būti taikomos tik tais atvejais, kai mokesčio

mokėtojo veiksmai ar neveikimas atitinka visus įstatyme numatytus kriterijus. Trečia, priešingai nei bendrosios, didžioji dauguma specialiųjų taisyklių yra veikiančios savaime ir jas pritaikyti įpareigotas yra pats mokesčių mokėtojas. Atitinkamai, mokesčių administratoriui nekyla prievolė nustatyti patį piktnaudžiavimo faktą, tam, kad pasinaudodamas specialiąja taisykle, kurią, atsižvelgiant į visas aplinkybes, turėjo taikyti mokesčių mokėtojas, tačiau to nepadarė, jis galėtų perskaičiuoti mokesčio mokėtojo mokestinę prievolę. Galiausiai, kaip ir bendrosios, specialiosios taisyklės neabejotinai veikia ir prevenciškai įpareigodamos mokesčių mokėtoją elgtis taip, kaip to reikalauja įstatymo raidė.

4. LIETUVOS NACIONALINIULOSE TEISĖS AKTUOSE ĮTVIRTINTOS KOVOS SU MOKESČIŲ VENGIMU TAISYKLĖS

Ankstesniame šio darbo skyriuje buvo atskleidžiamos bendrosios ir specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių sąvokos, požymiai bei tikslai. Šiame skyriuje bus pateikiama detalesnė, bendrųjų ir specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių analizė, kurios yra taikomos Lietuvoje. Bendrųjų taisyklių atžvilgiu bus apžvelgiamos abi, PMI bei MAĮ įtvirtintos taisyklės, atliekama jų taikymo ir santykio palyginamoji analizė.

Šiame skyriuje dėmesys bus skiriamas specialiosioms turto perkėlimo apmokestinimo, kontroliuojančioms užsienio bendrovėms ir šalių mokestinės tvarkos neatitikimams skirtoms taisyklėms, išsiskiriančioms savo tarptautiniu elementu, kurios autorės nuomone esamuoju laiku ir netolimoje ateityje gali turėti didelės svarbos ypač Lietuvos atžvilgiu. Tokia prielaida buvo iškelta atsižvelgiant į paskutinių trejų metų politinę situaciją, neabejotinai turėsiančią ekonominių padarinių ES vidaus rinkai (Komisijos komunikatas, 2022, preambulė), geopolitines rizikas, kurios yra siejamos su Baltijos šalių buvimu pasienio rinkoje (Sorainen tinklalapis, 2024), neseniai įvykusių pokyčius Lietuvos teisėkūros srityje, susijusius su agresyviomis kaimyninėmis šalimis (DAIS nutraukimo su Rusijos Federacija ir Baltarusija, Rusijos Federacijos paskelbimu tikslinė teritorija). Todėl atsižvelgiant į šio darbo apimtį tolimesniuose šio darbo skyriuose bus analizuojamos tik jau paminėtos taisyklės.

4.1 Bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikomos Lietuvoje

1) Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinta taisyklė

Pati bendriausia antivengiminė nuostata Lietuvos nacionalinėje mokesčių teisėje yra įtvirtinta MAĮ 10 straipsnyje, reglamentuojančiame turinio prieš formą viršenybės principą, pagal kurį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė turi būti teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (MAĮ, 10 straipsnis). Vertinant iš mokesčių mokėtojo perspektyvos, šis principas reiškia tai, kad mokesčių administratorius, kontroliuodamas mokesčių mokėtojo veiksmus, turi teikti prioritetą jų veiklos turinio, o ne veiklos formalios išraiškos įvertinimui, kuris turi būti atliekamas laikantis įstatymų (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 106.).

Bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikymas apskaičiuojant bet kokios rūšies mokesčius yra įtvirtintas to paties įstatymo 69 straipsnio 1 dalyje, kurią aiškindamas Lietuvos vyriausias administracinis Teismas yra pažymėjęs, kad MAĮ 69 straipsnyje įtvirtinta taisyklė turi būti taikoma tada, kai nustatoma, kad konkretaus sandorio tikslas yra vienintelis – gauti minėtą mokestinę naudą (mokestinės naudos detalizavimas buvo pateiktas 1 šio darbo skyriuje). Visgi, tokiu atveju, kai konkretus sandoris turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta MAĮ 69 straipsnio taisyklė negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio atitinkamą mokestinę naudą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje). Atkreiptinas dėmesys, kad aiškindami šios normos taikymo galimybes, teismai taip pat pabrėžia, ir tai, jog mokestinis pranašumas negali būti automatiškai siejamas tik su siekiu gauti mokestinės naudos (turint omenyje, kad teisės aktai neįpareigoja mokesčio mokėtojo rinktis tokį elgesio būdą, pagal kurį atsirastų didžiausia prievolė). Atitinkamai, siekiant pritaikyti MAĮ 69 straipsnio taisyklę, yra būtina nustatyti, kad tokio mokestinio pranašumo gavimas ne tik egzistuoja, bet kartu yra prieštaraujantis mokesčių įstatymų nuostatų tikslui (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. birželio 5 d. sprendimas administracinėje byloje). Galiausiai, šios taisyklės taikymo kontekste, mokesčių administratorius turi įgalinimus neatsižvelgti į formalią sandorio išraišką bei nesiremti jame fiksuotomis mokestinėmis teisinėmis pasekmėmis, o atkurti tikrąsias, teisiškai reikšmingas mokestines teises aplinkybes, kurios buvo slepiamos atitinkamu sandoriu (Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2018 m. kovo 27 d. nutartis administracinėje byloje). Taigi, tokio principo įtvirtinimas sukuria mokesčių teisės saugiklį, veikiantį tada, kai apsukrūs mokesčių mokėtojai pasinaudodami mokesčių įstatymų spragomis ar ne taip, kaip įstatymų leidėjas tikėjosi, pritaiko mokesčių įstatymų nuostatas siekdami asmeninės mokestinės naudos; tokiu atveju, pasinaudodamas turinio prieš formą viršenybės principu, mokesčių administratorius turi teisę pats atlikti vertinimą ir nustatyti, ar mokesčių mokėtojo veikla atitinka jo deklaruojamą veiklą tiek *de facto* tiek *de jure*.

Vadovaujantis įstatymo formuluote bei pateiktu pavyzdiniu išaiškinimu, akivaizdu, kad analizuojama taisyklė nors ir taikoma neapibrėžtam mokesčių, situacijų bei subjektų ratui, yra ganėtinai apribojama jos įgyvendinimu. Darbo autorės nuomone, toks apribojimas pasireiškia tuo, jog pirmiausia, ši nuostata gali būti taikoma tik tuomet, kai mokesčių mokėtojas nesiekia jokių kitų pagrįstų tikslų, o tik mokestinio pranašumo. Antra, gautas mokestinis pranašumas turi būti pasiektas piktnaudžiaujant, tai yra netinkamai taikant įstatymus ar išnaudojant netobulai sukonstruotas jų normas.

Apibendrinant, MAĮ 69 straipsnio taisyklė gali būti taikoma tik tais atvejais, kai įrodoma, jog mokesčių mokėtojas piktnaudžiaudamas teise sudarė sandorius siekdamas savo tikslų (Steponavičienė, 2022, p. 175).

2) Pelno mokesčio įstatyme įtvirtinta taisyklė

ATAD įgyvendinimo kontekste, Lietuvos nacionaliniai teisės aktai, o jeigu tiksliau – pelno mokesčio įstatymas, pasipildė dar viena bendrąja, kovos su mokesčių vengimu taisykle, kuri 2018 metų pabaigoje buvo priimta Lietuvai vykdant savo įsipareigojimus ES.

Vertinant ATAD turinį, šia nauja bendrąja taisykle yra siekiama suvienodinti bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės taikymą nacionaliniu, ES ir trečiųjų šalių atžvilgiu bei užtikrinti, kad taikymo rezultatai šalies vidaus ir tarpvalstybinėse situacijose nesiskirtų (Tarybos direktyva ES) 2016/1164, 2016, preambulė), tai įgyvendinant per ATAD 6 straipsnyje įtvirtintą taisyklę, numatančią visos bendruomenės mastu taikomą minimalų nacionalinių pelno mokesčio sistemų apsaugos nuo mokesčių vengimo praktikos lygį (Tarybos direktyva ES) 2016/1164, 2016, preambulė).

Remiantis ATAD bei PMĮ įtvirtinta šios taisyklės formuluote, pastebėtina, kad direktyvos taisyklė į nacionalinę teisę buvo perkelta iš esmės tokia pačia apimtimi kaip ji yra suformuluota ir direktyvoje. Atitinkamai, Lietuvos PMĮ 11 straipsnis buvo išplėstas ir papildytas 8 punktu, pagal kurį, apskaičiuojant pelno mokestį nėra atsižvelgiama į tokius darinius, kurie buvo sudaryti siekiant pagrindinio ar vieno iš pagrindinių tikslų – mokestinės naudos. Todėl dariniai, galintys apimti daugiau nei vieną etapą ar dalį, kurie nėra sudaryti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę turi būti laikomi apsimestiniais, atsižvelgiant į susijusias aplinkybes ir faktus (Tarybos direktyva ES) 2016/1164, 2016, 6 straipsnis). Vertinant sistemiškai bei atsižvelgiant į tai, kad ši taisyklė papildė 11 PMĮ straipsnį, kuris reglamentuoja apmokestinamąjį pelną bei vadovaujantis oficialiuoju PMĮ komentaru, darytina išvada, jog pagrindinis šios taisyklės tikslas Lietuvoje yra užtikrinti, kad numatytomis pelno mokesčio lengvatomis ir kitomis apmokestinimo išimtimis nebūtų naudojamosi tais atvejais, kai pasinaudojant apsimestiniais dariniais (komentaras papildė, kad apsimestiniais dariniais taip pat yra laikomi atskiri sandoriai, ūkinės operacijos, susitarimai ir pan.), yra siekiama mokestinės naudos (PMĮ apibendrintas komentaras, 2025.02.28, p. 158).

Pateikti šios taisyklės išaiškinimai leidžia suprasti, kad panašiai kaip ir MAĮ įtvirtintos taisyklės atveju, PMĮ įtvirtinta taisyklė sukuria apsauginį mechanizmą, tiems atvejams, kai siekiami asmeninės mokestinės naudos, mokesčių mokėtojai įgyvendina

konkrečius sandorius ar ūkines bei struktūrines operacijas tikėdamiesi pasinaudoti PMI nustatytomis lengvatomis, kurios iš tikrųjų, atsižvelgiant į realias aplinkybes, jiems nebūtų taikomos. To pasekoje mokesčių mokėtojai atsiduria geresnėje mokestinėje padėtyje, nes mokestinė prievolė, kuri būtų turėjus susidaryti, neteisėtai pritaikius lengvatas, nesusidarė. Visgi, svarbu atkreipti dėmesį ir į tai, jog mokesčių administratorius nustatęs, kad tam tikras darinys ar operacija yra apsimestinis, pirmiausia yra įpareigotas įrodyti, jog prievolė apskaičiuoti mokestį būtų atsiradusi, jeigu būtų buvęs pasirinktas tinkamas darinys. Iš kitos pusės, mokesčių mokėtojas taip pat turi pareigą įrodyti kad būtent toks darinys pasirinktas dėl svarbių, su mokesčiais nesusijusių priežasčių (Generalinės advokatės Kokott išvada, pateikta byloje 2018 m. kovo 1 d.).

3) Bendrųjų, mokesčių administravimo įstatyme ir pelno mokesčio įstatyme įtvirtintų taisyklių palyginamoji analizė

Atsižvelgiant į tai kas išdėstyta aukščiau suprantama, kad Lietuvos mokesčių teisės aktuose turime dvi bendrąsias kovos su mokesčių vengimu taisykles. Atsižvelgiant į tai, kad abi yra įtvirtintos skirtinguose įstatymuose, iš kurių MAĮ – taikomas visų mokesčių atžvilgiu, o PMI – tik juridinių vienetų mokamų mokesčių atžvilgiu, kyla klausimas kaip šios taisyklės dera tarpusavyje?

Pirmiausia, abi taisyklės pasižymi tuo, kad yra nukreiptos kovai su mokesčių vengimu, kuris pasireiškia per sandorių, ūkinių ar struktūrinių operacijų vykdymą piktnaudžiaujant mokesčių teisės įstatymuose numatytu reglamentavimu, pritaikant jį ne pagal tą paskirtį, kurios iš mokesčių mokėtojų tikėtusi įstatymų leidėjas ar mokesčių administratorius. Taigi, vertinant siaurai, abiejų taisyklių objektas yra tas pats – piktnaudžiavimas mokesčių įstatymų reglamentavimu ar spragomis. Visgi, žvelgiant plačiau, abiejų taisyklių objektas išsiskiria tuo, kad MAĮ įtvirtinta taisyklė yra taikoma visų MAĮ apibrėžtų mokesčių (taip pat ir PMI) piktnaudžiavimo atvejais, o tuo tarpu PMI – tik tuomet, kai piktnaudžiaujama pelno mokesčio įstatyme numatytomis taisyklėmis. Atitinkamai, galima būtų daryti išvadą, kad MAĮ įtvirtinta taisyklė yra bendresnė negu įtvirtinta PMI.

Antra, išsiskiria ir subjektų ratas, kuriam yra taikomos abi taisyklės. Šiuo atveju MAĮ vėlgi būtų laikoma gerokai bendresne atsižvelgiant į tai, kad ji yra taikoma visų MAĮ reglamentuojamų mokesčių mokėtojų (tarp jų ir fizinių asmenų) atžvilgiu, kai tuo tarpu, PMI – tik juridinių vienetų atžvilgiu.

Trečia, išsiskiria šių taisyklių taikymo griežtumo laipsnis. Kaip jau minėta šiame darbe, MAĮ įtvirtinta taisyklė apsiriboja vieninteliu tikslu (kaip tai pateikiama minėtoje teismų praktikoje), o tuo tarpu PMĮ – pagrindiniu ar vienu iš pagrindinių tikslų gauti mokestinę naudą. Vertinant per šią prizmę, darytina išvada, kad PMĮ įtvirtinta taisyklė galėtų būti taikoma platesniam atvejų kiekiui (analizuojant abi taisykles izoliuotai tik juridinių vienetų atžvilgiu), nes ji neapriboja jos taikymo tik tuomet kai įrodoma, kad mokesčių mokėtojas sudarydamas tam tikrus sandorius ar operacijas siekė vienintelio tikslo – mokestinės naudos. Tokios pozicijos laikosi ir mokesčių administratorius, oficialiame komentare pabrėždamas, kad „vien faktinis darinių komercinių priežasčių buvimas, nėra pakankamas pagrindas bendrosios kovos su mokesčių piktnaudžiavimu taisyklės netaikymui“ (PMĮ apibendrintas komentaras, 2025.02.28, p. 159).

Ketvirta, įdomią poziciją šių dviejų taisyklių sąveikoje disertacijoje iškėlė Ingrida Steponavičienė, įvertinusi, kad analizuojant konkrečius kiekvienos taisyklės požymius jos abi galėtų tapti specialiosiomis viena kitos atžvilgiu. Vadovaujantis disertacijoje pateiktu aiškinimu, ir tuo, kad PMĮ įtvirtintos taisyklės pažodinis aiškinimas yra siauresnis, ši taisyklė būtų laikoma specialiąja MAĮ atžvilgiu. Visgi prisimenant siaurinamąjį MAĮ įtvirtintos taisyklės LVAT aiškinimą, būtent MAĮ įtvirtinta taisyklė taptų specialiąja PMĮ taisyklės atžvilgiu (Steponavičienė, 2022, p. 192). Su I. Steponavičienės pateikta nuomone nesutikti būtų sunku ir klaidinga, tačiau šio darbo apimtyje, autorė laikosi nuomonės, kad abi taisyklės yra bendrosios ir neturėtų būti laikomos viena kitos atžvilgiu specialiosiomis. Taip yra todėl, kad išsiskiria šių taisyklių taikymas mokesčių, subjektų, kuriems jos yra taikomos ir tikslų (pavyzdžiui, PMĮ – siekiant neleisti pasinaudoti mokestinėmis lengvatomis, kai jos nepriklauso) atžvilgiu ir veikiau galėtų būti naudojamos kaip lygiavertės (pavarduojančios viena kitą), priklausomai nuo situacijos ir kitų faktinių aplinkybių. Autorės nuomone, toks taisyklių taikymas suteiktų daugiau galimybių mokesčių administratoriui įgyvendinti jo funkcijas, vykdyti efektyvią mokesčių mokėtojų kontrolę, kovoti su sukčiavimu ar mokesčių vengimu, ir užtikrinti, kad mokesčių mokėtojai nepiktnaudžiautų naudodamiesi įstatymų suteikiamomis lengvatomis ar išnaudodami spragas (Surgailis, 2015, p. 388).

4.2 Specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikomos Lietuvoje

1) Turto perkėlimo apmokestinimo taisyklė

Kalbant apie turto perkėlimo apmokestinimo taisykles, visų pirma reiktų atkreipti dėmesį į mokesčių administratoriams žinomą problemą, susijusią su lengvatinių mokesčių režimų egzistavimu greta aukšto apmokestinimo režimų – ypač kalbant apie to paties regiono šalis, į kurias turtas gali būti lengvai perkeliamas dėl geografinių ir socialinių – kultūrinių panašumų, perkeliančiam vienetai iš esmės neprarandant savo kilmės rezidento statuso (Budinska, Skalova, 2024, p. 40).

Žvelgiant retrospektyviai, perkėlimo apmokestinimo taisyklės kai kuriose ES valstybėse narėse galiojo dar iki ATAD priėmimo. Visgi, nevienoda turto perkėlimo apmokestinimo ES mastu praktika turėjo nemažai diskusijų, vertinant per įsisteigimo laisvės principo, kuris yra vienas esminių ES principų, perspektyvą (Budinska, Skalova, 2024, p. 42), atsižvelgiant į tai, kad turto apmokestinimas gali pabloginti į kitą valstybę siekiančio įsikurti mokesčio mokėtojo padėtį. Visgi, remiantis iki ATAD priėmimo formuojama ES Teisingumo Teismo praktika, įsisteigimo laisvės apribojimas gali būti leidžiamas jeigu jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais (Generalinio advokato Maduro išvada pateikta byloje 2005 m. balandžio 7 d.), o valstybės narės turi teisę apmokestinti kapitalo prieaugį, siekdamos užkirsti kelią situacijoms, kurios gali pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti kompetencijas mokesčių srityje (Teisingumo Teismo sprendimas 2015 m. gegužės 21 d.), nedelsiant (Teisingumo Teismo sprendimas 2014 m. sausio 23 d.) arba išskaidant mokėjimus, vertinamas kaip proporcinga priemonė tikslui pasiekti (Teisingumo Teismo sprendimas 2015 m. gegužės 21 d.). Taigi, darytina išvada, kad ES Teisingumo Teismas iš esmės pritaria, kad valstybės narės turi teisę apmokestinti perkeliama turtą iš karto ar dalimis (Budinska, Skalova, 2024, p. 43) ir tai neprieštarauja SESV nuostatoms. Ryšium su tuo ir nevienoda valstybių narių apmokestinimo praktika, turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės buvo suvienodintos ir visos bendrijos mastu priimtos įgyvendinant ATAD (Budinska, Skalova, 2024, p. 43). Atitinkamai, siekiant užtikrinti, kad valstybės neprarastų teisės apmokestinti jos teritorijoje gautos ir su perkeliama turtu susijusios ekonominės vertės (net jeigu perkėlimo metu ekonominė vertė dar nebuvo realizuota) (Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, 2016, preambulė), ES valstybės narės sutarė į nacionalinius teisės aktus perkelti ATAD 5 straipsnyje įtvirtintas taisykles, numatančias minimalų apsaugos nuo mokesčių vengimo lygį (Spindler-Simader, Wohrer, 2018, p. 290).

Perkeliant ATAD nuostatas, 2019 metų pabaigoje, Lietuvos PMĮ buvo papildytas Lietuvos atžvilgiu iš esmės nauja, perkėlimo apmokestinimą reglamentuojančia taisykle, nes iki tol, Lietuvos mokesčių teisėje apmokestinimas buvo siejamas tik su vertės padidėjimu turto perleidimo atvejais (Steponavičienė, 2022, p. 268). Tuo tarpu naujosios, turto perkėlimo taisyklės tikslas – užkirsti kelią BEPS užtikrinant galimybę kilmės valstybei apmokestinti turto prieaugį (nesvarbu jis buvo realizuotas ar ne), tais atvejais, kai mokesčių mokėtojai perkelia turtą ar rezidavimo vietą mokesčių tikslais iš kilmės valstybės į kitą (priimančią valstybę) (Budinska, Skalova, 2024, p. 41).

Vadovaujantis Lietuvos PMĮ oficialaus komentaro nuostatomis, turto perkėlimas tai tokios operacijos, kuriomis Lietuvoje veiklos vykdymui naudotas vieneto turtas (materialus, nematerialus, finansinės vertybės, veikla) yra perkeliamas į užsienio valstybę ir pradedamas naudoti toje valstybėje vykdomai veiklai (PMĮ apibendrintas komentaras, 2025.02.28, p. 77). Taigi, vertinant šią formuluotę lingvistiškai suprantama, kad turto perkėlimo taisyklė pradeda veikti tuomet, kai įstatymu neapibrėžtas turtas nustoja būti disponuojamas vieneto veiklai (išimtinai) Lietuvoje ir yra pradedamas naudoti kitoje šalyje vykdomai to paties subjekto veiklai. Atsižvelgiant į tai, pirmiausia kyla mintis, kokių tikslų vedamas vienetas norėtų perkelti turimą turtą į kitą jurisdikciją, iš kurių pirmasis atsakymas – planavimas ir tuo susiję atvejai, kai turtas yra perkeliamas į kitas jurisdikcijas siekiant mokestinės naudos (pavyzdžiui mažesnio mokesčių tarifo taikymo ar neapmokestinimo). Papildytina, kad toks turto, o kartu ir mokesčio bazės, susijusios su šiuo turtu perkėlimas į kitas valstybes, kuriose ji gali būti apmokestinama mažesniu tarifu ar išvis neapmokestinama gali skatinti mokesčių mokėtojus tuo pasinaudoti ir taip siekti mokestinės naudos (Steponavičienė, 2022, p. 266), kuri akivaizdu, kad kelia grėsmę efektyviam ir teisingam mokesčių surinkimui, valstybėje, kurioje mokesčių bazė susidarė ir su tuo susijusioms valstybės pajamoms, viešajam interesui.

Analizuojant PMĮ įtvirtintos taisyklės turinį, kuri nebuvo perkelta pažodžiui lyginant ją su ATAD 5¹ straipsniu (Steponavičienė, 2022, p. 273), suprantama, kad vieneto perkeltas turtas yra apmokestinimo objektu tuomet, kai yra tenkinama kažkuri iš aplinkybių turto perkėlimo atveju: 1-2) Lietuvos ar užsienio (veikiantis per nuolatinę buveinę Lietuvoje) vienetas priskiria turtą kitoje valstybėje per nuolatinę buveinę vykdomai veiklai, o turto savininkas nesikeičia; bei veiklos, kaip verslo komplekso, atveju: 3-4) Lietuvos ar užsienio (veikiantis per nuolatinę buveinę Lietuvoje) vienetas perkelia Lietuvoje vykdomą

¹ Apibendrintai tariant, ATAD 5 straipsnis turto perkėlimo taisyklę sieja su turto perkėlimu į ar iš vieneto nuolatinės buveinės bei rezidavimo vietos mokesčių tikslais pasikeitimu kai dėl tokio perkėlimo pirminė tokio turto apmokestinimo teisę turėjusi valstybė jos nebetenka.

veiklą į užsienio valstybę (išskyrus PMĮ numatytas išimtis) (PMĮ 40² straipsnis). Pastebėtina, kad PMĮ 40² apmokestinimo momento atskirai neišskiria, kaip tai padaryta ATAD 5 straipsnyje (apmokestinimo momentu laikomas valstybės narės apmokestinimo teisės netekimo momentas) (Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, 2016, 5 straipsnis). Visgi, vertinant tai kas parašyta bei vadovaujantis oficialiu PMĮ komentaru, reikėtų suprasti, kad turto perkėlimo apmokestinimui yra taikomos tokios pačios sąlygos kaip ir turto perleidimo ar pardavimo atveju. Atitinkamai, turto perkėlimo momentu yra pripažįstamas perkeltos turto rinkos kainos perkėlimo momentu ir įsigijimo kainos skirtumas (PMĮ apibendrintas komentaras, 2025.02.28, p. 459), kurio rezultatas ir yra mokesčio objektu.

Pavyzdiniai turto perkėlimo apmokestinimo atvejai yra išaiškinti mokesčių administratoriaus ir yra detalai aprašomi PMĮ apibendrintame komentare. Turto perkėlimo apmokestinimo objektu taptų toks Lietuvos vieneto sandoris, kuriuo jis nematerialųjį turtą (pavyzdžiui, prekės ženklą) perduotų valdyti jo užsienyje įsteigta nuolatinei buveinei (PMĮ apibendrintas komentaras, 2025.02.28, p. 457). PMĮ įtvirtinta turto perkėlimo apmokestinimo taisyklė taip pat būtų taikoma ir tuo atveju, jeigu užsienio vienetas per nuolatinę buveinę vykdytų veiklą Lietuvoje nuspręstą ją uždaryti bei visą turtą, kuris anksčiau buvo priskirtas Lietuvoje vykdomai veiklai perkeltų į tą valstybę, kurioje jis pats yra rezidentas mokesčių tikslais (PMĮ apibendrintas komentaras, 2025.02.28, p. 459). Taigi vertinant darbe įvardintus bei kitus PMĮ apibendrintame komentare išdėstytus pavyzdžius pastebėtina, kad turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės gali būti taikomos tiek Lietuvos, tiek užsienio vienetų atžvilgiu jeigu jų sudaromi sandoriai atitinka įstatyme nurodytus reikalavimus.

Galiausiai, atliepiant į ES Teisingumo Teismo praktiką bei perkeliant ATAD taisyklę, Lietuvos PMĮ taip pat numato galimybę mokesčių mokėtojams pasirinkti mokesť nuo perkeltos turto sumokėti iš karto arba lygiomis dalimis per penkerius metus. Apibendrintai tariant, tokia, autorės nuomone mokesčių mokėtojo padėti lengvinanti galimybė yra numatyta tik tais atvejais kai turtas yra perkeliamas Europos ekonominės erdvės valstybių ribose, sudariusiose susitarimus dėl savitarpio pagalbos mokesčių srityje ir nėra nei vienos iš sąlygų numatytų PMĮ 40² straipsnio 4 dalies 1-4 punktuose.

2) Specialiosios kontroliuojančioms užsienio bendrovėms skirtos taisyklės

Kita svarbi specialiųjų taisyklių, skirtų kovai su mokesčių vengimu kategorija yra skirta kontroliuojančioms užsienio bendrovėms (toliau – CFC). Žvelgiant retrospektyviai, taisyklės skirtos kovai su mokesčių vengimu kuomet pasyvios pajamos yra perkeliomos į

žemesnio apmokestinimo tarifo ar tikslines teritorijas tikrai nebuvo naujiena mokesčių teisės prasme ir dar iki ATAD įsigaliojimo buvo taikomos Jungtinėse Amerikos Valstijose (nuo 1962 m.), Europoje šias taisyklės taikė dvylika valstybių, tarp kurių pirmoji buvo Vokietija (nuo 1972 m.), vėliau Prancūzija, Jungtinė Karalystė, Švedija bei kitos (Sobotkova, 2011, p. 355). Pažymėtina, kad ir Lietuva prie šias taisyklės taikančių valstybių prisijungė ganėtinai seniai, nuo pat PMĮ įsigaliojimo 2002 metais.

Didesnio tarptautinės bendruomenės dėmesio šios taisyklės susilaukė po to kai buvo įtrauktos 2015 metais EBPO paskelbto plano trečiajame veiksmo (angl. *Designing effective controlled foreign company rules*) numatančiame CFC sąvokas, taisyklių taikymo principus ir rekomendacijas valstybėms (OECD, 2015, p. 11). Vadovaujantis šio veiksmų plano ataskaita, pagrindinis CFC taisyklių tikslas – suvaldyti rizikas, kylančias dėl to, kad siekdamas sumažinti savo mokestinius įsipareigojimus, bendrovių grupės perkelia pelną į jų patronuojančias bendroves, įsteigtas jurisdikcijose, kuriose mokestinė tvarka yra palankesnė (gerokai žemesnė) ir/arba kurios šiose jurisdikcijose yra įkurtos iš dalies ar su tikslu siekiant mokestinės naudos (OECD, 2015, p.13). Minėtoje ataskaitoje didžiausias dėmesys skiriamas nustatyti kriterijus, kuriais vadovaujantis bendrovės būtų laikomos CFC, apsibrėžti atvejus, kuomet mokesčių tarifai būtų laikomi žymiai mažesniais nei taikomi patronuojančios bendrovės rezidavimo vietoje bei nustatyti pajamų rūšis ir jų apskaičiavimo kriterijus kai turi būti taikomos CFC taisyklės, užtikrinant, kad šių taisyklių taikymo pasėkoje pajamos nebūtų apmokestinamos dvigubai (OECD, 2015, p. 13). Taigi, teigiamai įvertinusi EBPO rekomendacijas ir siekdama užtikrinti efektyvų patronuojančių ir kontroliuojamų bendrovių apmokestinimą užkertant kelią pajamų perkėlimo į mažesnio apmokestinimo jurisdikcijose įsteigtas dukterines bendroves Europos Taryba nusprendė šias taisykles perkelti ir į valstybių narių teisės aktus, todėl minėtų rekomendacijų pagrindu jas įtvirtino 7-8 ATAD straipsniuose, su tikslu užtikrinti, kad mažu tarifu apmokestinamos CFC pajamos būtų vėl priskiriamos patronuojančiajai bendrovei ir taptų apmokestinamomis valstybėje, kurioje yra patronuojančios bendrovės rezidavimo vieta mokesčių tikslais (Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, 2016, preambulė).

Savo ruožtu, įgyvendindama ATAD reikalavimus, 2018 metų pabaigoje šias taisyklės į nacionalinės teisės sistemą perkėlė ir Lietuva kontroliuojamojo apmokestinamojo vieneto sąvoką įtraukdama į PMĮ 2 straipsnį bei pakeisdama PMĮ 39 straipsnį, skirtą CFC vienetų pajamų apmokestinimui (primintina, kad siauresnės apimties CFC taisyklės Lietuvoje jau galiojo iki ATAD priėmimo). Lingvistiškai analizuojant PMĮ 2 straipsnį, kontroliuojamasis apmokestinamasis vienetas laikomas kontroliuojamu kito vieneto tik tuomet, kai vienu metu egzistuoja abi sąlygos, pirma, „jis yra kontroliuojančio

asmens kontroliuojamas paskutinę mokestinio laikotarpio dieną“ ir antra, kontroliuojantis asmuo (vienas arba kartu su susijusiais asmenimis²) tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (PMĮ 2 straipsnis, 4 dalis). Vadinasi, tam, kad vienetas būtų laikomas kontroliuojančiu, abi sąlygos, mokestinio laikotarpio bei akcijų turėjimo turi būti išpildytos. Pastebėtina, kad ši taisyklė numato ir kiek griežtesnę alternatyvą akcijų turėjimo prasme, atsižvelgiant į tai, kad kontroliuojančiais gali būti pripažįstami ir susiję asmenys kartu valdantys daugiau nei 50%, kas atitinkamai praplečia taisyklės taikymo subjektų ratą. Pažymėtina, kad CFC taisyklės taikomos visais atvejais, kai kontroliuojamasis vienetas yra įsteigtas tikslinėje teritorijoje, arba pasyvios pajamos viršija 1/3 visų pajamų ir faktinis PM tarifas yra 50% mažesnis nei rezidavimo valstybėje (PMĮ 39 straipsnis, 1 dalis). Tuo tarpu, CFC taisyklės taikymo objektas, yra pasyviosios pajamos (palūkanų, honorarų, dividendų, draudimo ir finansinių paslaugų teikimo, susijusiems asmenims teikiamų ir ekonominio turinio stokojančių paslaugų/prekių teikimo pajamos), kurių baigtinis sąrašas pateikimas PMĮ 39 straipsnyje (PMĮ 39 straipsnis, 3 dalis). Reiktų pastebėti tame pačiame straipsnyje nurodytą išimtį, pagal kurią CFC taisyklė nėra taikoma tais atvejais, kai kontroliuojamo subjekto veiklos turinys yra pakankamas (PMĮ 39 straipsnis 2 dalis), kuri tik patvirtina pačios CFC taisyklės tikslus nukreiptus prieš mokestinio piktnaudžiavimo atvejus.

Šiame darbe autorė norėtų išskirti keletą jos nuomone svarbių aspektų sietinų būtent su šios taisyklės taikymu. Pirmiausia, reiktų atsižvelgti į tuos atvejus, kai kontroliuojančiu asmeniu yra laikomi keli susiję asmenys (nes analogiška situacija nebūtų įmanoma esant vienam kontroliuojančiam asmeniui). Atkreiptinas dėmesys į kontroliuojančio subjekto ir susijusio asmens sąvokų derinimą CFC taisyklių kontekste. Tais atvejais kai bendrai kontroliuojamas paketas viršija 50%, tačiau subjektai negalėtų būti laikomi susijusiais (pavyzdžiui valdoma 20%, 20% ir 11% dalimis), nors atsižvelgiant į visų operacijų turinį, mokestinio piktnaudžiavimo atvejis būtų akivaizdus. Atitinkamai, nors situacija ir yra specialiosios normos taikymo objektu, faktiškai taisyklė negalėtų būti pritaikoma, todėl

² Vadovaujantis PMĮ 2 straipsnio 33 dalies komentaru, susijusiais laikomi asmenys, jei bet kurią ataskaitinio mokestinio laikotarpio arba mokestinio laikotarpio, buvusio prieš ataskaitinį mokestinį laikotarpį, dieną atitinka bent vieną šių kriterijų – jie yra: vienetas ir jo dalyviai; ir jo valdymo organų nariai; ir jo dalyvių arba valdymo organų narių sutuoktiniai, sužadėtiniai [...]; vienetų grupės narės; ir kito vieneto dalyviai, turintys 25 procentus ar daugiau akcijų tame kitame vienete, jei tie vienetai sudaro vieną vienetų grupę; ir kito vieneto valdymo organų nariai, jei tie vienetai sudaro vieną vienetų grupę; ir kito vieneto dalyvių, turinčių 25 procentus ar daugiau akcijų sutuoktiniai, sužadėtiniai, [...]; 8) du vienetai, jei vienas jų tiesiogiai ar netiesiogiai (per vieną ar kelis vienetus ar fizinius asmenis) valdo 25 procentus ar daugiau kito akcijų arba turi teises į 25 procentus ar daugiau visų kito iš jų sprendžiamųjų balsų, [...]; du vienetai, jei tie patys dalyviai ar jų sutuoktiniai, sužadėtiniai susiję giminystės ryšiais [...]; ir jo nuolatinė buveinė, taip pat kito vieneto nuolatinė buveinė, jei tie vienetai sudaro vieną vienetų grupę; nuolatinės buveinės; ir kito vieneto nuolatinė buveinė, jei tie vienetai sudaro vieną vienetų grupę; du vienetai, kai vienam iš jų priklauso sprendimų priėmimo teisė kitame.

atitinkamai šioje situacijoje mokesčių administratorius galėtų pasinaudoti bendrąja PMI įtvirtinta taisykle.

Antra, autorės nuomone, šios taisyklės aktualumas turėtų pasireikšti dėl to, kad 2023 metais Lietuva papildė tikslinių teritorijų sąrašą (Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas, 2023) ir įtraukė Rusijos Federaciją. Atsižvelgiant į anksčiau vyravusius abiejų valstybių santykius, teritorinį artumą, kitus svarbius aspektus ir tai, kad nemaža dalis (2023 metų viduryje – daugiau nei 140) lietuviško kapitalo bendrovių vis dar veikia Rusijoje (Sergijenko – Ramaškevičienė, Markevičienė, Povilaitytė, Budreikienė, ir kt., 2023). Atsižvelgiant į tai, kad CFC taisyklės automatiškai taikomos tais atvejais kai kontroliuojamos bendrovės yra įsteigtos tikslinėje teritorijoje (ir jai netaikoma PMI 39 straipsnio 2 dalyje numatyta išimtis), tik laiko klausimas (greičiausiai iki 2026 metų pabaigos, kuomet sueina mokesčio apskaičiavimo ir tikslinimo senatis už 2023 metus, kurie buvo pirmieji Rusijos Federaciją paskelbus tiksline teritorija), kada įvyks šios taisyklės „renesansas“ ir atitinkamai, bendrovės iš minėtos valstybės nepasitraukusios anksčiau, veiklą tęs ir toliau, todėl atitinkamai taps potencialiais šios taisyklės taikymo subjektais ir atitinkamai sulauks daugiau valstybinių institucijų dėmesio.

3) *Specialiosios šalių mokesinės tvarkos neatitikimų neutralizavimo taisyklės*

Išaugus nacionalinių rinkų ir ekonomikos integracijai dalis anksčiau sukurtų taisyklių nebegeba efektyviai apsaugoti pavienių valstybių vidinių aparatų dėl jų nacionalinių mokesčių sistemų trūkumų (OECD, 2015, p.13), kuriems egzistuojant mokesčių mokėtojai įvairių schemų pagalba geba išvengti mokesčių ar gauti mokesinės naudos. Šios problemos svarba detalai buvo aptarta EBPO penkiolikos veiksmų plano antrajame veiksmo (angl. *hybrid mismatches*), kuriame akcentuojamos dvigubo neapmokestinimo ir ilgo mokesčių mokėjimo atidėjimo pasitelkiant hibridinius subjektus bei su tuo susijusios mokesinės bazės erozijos problemos (OECD, 2015, p.13). Kartu su jau paminėtomis anksčiau, antrojo veiksmų plano rekomendacijos buvo perkeltos ir į ATAD, kurioje buvo įtvirtintos direktyvos 9 straipsnyje. Vadovaujantis ATAD preambulės tekstu, šios taisyklės turi būti taikomos „tais neatitikimų atvejais, kuriuos lemia finansinės priemonės arba subjekto teisinio kvalifikavimo skirtumai“, kurie pasireiškia dėl neatitikimų atvejais galimo dvigubo atskaitymo, pajamų atskaitymo vienoje valstybėje jų neįtraukiant į mokesčio bazę kitoje ir kt. (Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, 2016, preambulė).

Lietuvos nacionalinės teisės sistemoje šios taisyklės įsigyvendino nuo 2020 metų papildžius 2, 4, 31 bei 55 PMI straipsnius. Pastebėtina, kad įgyvendinus ATAD nuostatas,

Lietuvos PMĮ pasipildė trejomis naujomis sąvokomis, skirtomis mokestinės tvarkos neatitikimų atvejams, iš kurių bendresnė yra reglamentuota PMĮ 2 straipsnio 17¹ dalyje (PMĮ 2 straipsnio 17² dalyje reglamentuojanti mokestinės tvarkos neatitikimus dėl finansinės priemonės perleidimo šiame darbe nagrinėjama nebus), pagal kurią mokestinės tvarkos neatitikimu yra laikoma situacija, kuriai būdingi šie esminiai bruožai: 1) dėl tarptautinio vykdomų sandorių elemento ir jų mokestinio traktavimo skirtingumų įvyksta dvigubas atskaitymas arba vienoje iš valstybių suma yra atskaitoma, o kitoje tuo tarpu neįtraukiama į apmokestinamąsias pajamas (atskaitymas neįtraukiant), bei 2) šie mokėjimai atliekami tarp asocijuotų asmenų arba pagal struktūrinį susitarimą³ (PMĮ 2 straipsnis, 17¹ dalis), kuris autorės nuomone būtų iš esmės skirtas mokestinės naudos realizavimui, lyginant su mokėjimais tarp susijusių asmenų.

Vadovaujantis finansų ministro įsakymu, mokestinės tvarkos neatitikimu būtų laikoma tokia situacija kuomet ta pati finansinė priemonė vienoje valstybėje (paskolos gavėjo) būtų klasifikuojama kaip skola, leidžianti atskaityti patirtas palūkanų mokėjimų sąnaudas, o kitoje (paskolos davėjo) kaip nuosavybė, todėl palūkanų mokėjimai paskolos davėjo valstybėje būtų neįtraukiami į pajamas arba traktuojami kaip neapmokestinamos pajamos (pavyzdžiui dividendai). Įgyvendindamas tokią schemą mokesčių mokėtojas gaus mokestinės naudos pasireiškiančios tuo, kad paskolos gavėjo valstybėje galės palūkanų mokėjimus atskaityti iš pajamų, o paskolos davėjas pripažinti neapmokestinamomis ar mažesniu tarifu apmokestinamomis pajamomis (atsižvelgiant į galiojančias DAIS nuostatas ar kitas lengvatas) (Lietuvos Respublikos finansų ministro 2021 m. balandžio 16 d. įsakymas, 2021). Visgi, pastebėtina, kad minėtas įsakymas nebuvo atnaujintas nuo 2021 metų, atitinkamai klausimas kiek naujų schemų, kurios nebuvo žinomos priėmimo metu, neįtraukiantis, todėl nėra iki galo išsamus.

Be naujų sąvokų įvedimo, buvo išplėstas ir mokestinę bazę reglamentuojantis straipsnis, pagal kurį vieneto (tiek Lietuvos tiek užsienio) mokesčio bazei yra priskiriamos tos mokestinės tvarkos neatitikimų mokėjimų sumos, kurios atskaitomos mokėjimo valstybėje ir į pajamas neįtraukiamos; praplėstas neleidžiamų atskaitymų sąrašas, į juos įtraukiant mokėjimų sumas, kurios yra pripažįstamos mokestinės tvarkos neatitikimais (PMĮ 31 straipsnis, 3 – 4 dalys); bei numatytos nuostatos draudžiančios atskaityti pelno mokestį sumokėtą užsienio valstybėje jeigu toks mokėjimas yra laikomas mokestinės tvarkos neatitikimu (PMĮ 55 straipsnis, 9 dalis).

³ PMĮ 2, 32¹, Struktūrinis susitarimas – susitarimas, kurio sąlygoms poveikį turi mokestinės tvarkos neatitikimas ir dėl jo gaunama mokestinė nauda, arba susitarimas, kuriuo siekiama, kad atsirastų mokestinės tvarkos neatitikimo pasekmės (netaikoma kai mokestinė nauda nebuvo gauta).

Svarbu pažymėti tai, kad šio darbo rengimo metu, mokesčių administratoriaus leidžiamas apibendrintas komentaras, skirtas mokesčių tvarkos neatitikimų taisyklėms, dar nebuvo parengtas, todėl mokesčių administratoriaus formuojama nuomonė ar pozicija, kurios jis laikytųsi taikydamas šias taisykles, nėra aiški.

5. BENDRŲJŲ IR SPECIALIŲJŲ KOVOS SU MOKESČIŲ VENGIMU TAISYKLIŲ SANTYKIS

Teisinių sistemų netobulumai, įstatymų leidėjo siekis „aprašyti“ kaip įmanoma daugiau sričių (kas akivaizdu iš specialiųjų antivengiminių normų skaičiaus kiekio lyginant jas su bendrosiomis) tarsi automatiškai užprogramuoja, kad situacijos, kuomet galėtų būti taikomos tiek specialiosios, tiek bendrosios teisės normos yra galimos.

Vadovaujantis teisės teorija, teisės normų konkurencija įvyksta tada, kai kuri nors teisės normomis reguliuojama veika atitinka keliose teisės normose aprašytus kai kuriuos jos požymius ir tik tais atvejais, kai specialioji norma neprieštarauja, o išplėtoja bendrąją teisės normą (nes esant prieštaravimui – įvyksta teisės normų kolizija) (Vaišvila, Teisės Teorija, p. 297).

Ne paslaptis, kad ne tik mokesčių teisėje, bet ir kitose teisės srityse, situacijos, kuomet kelios normos galėtų būti laikomos konkuruojančiomis pasitaiko, yra žinomos ir teisės mokslininkų bei teismų praktikoje yra nagrinėjamos per principo *lex specialis derogat legi generali* prizmę. Aiškindami šio principo turinį teismai pabrėžia, kad tais atvejais kai esant bendrųjų ir specialiųjų teisės normų konkurencijai yra taikoma specialioji teisės norma (Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009 m. birželio 19 d. sprendimas), todėl, kad pastaroji, yra skirta konkrečiai santykių grupei reglamentuoti, todėl ir turi būti taikoma prioritetiškai bendrųjų, taikomų platesniam santykių ratui, normų atžvilgiu (Kauno apygardos teismo 2024 m. kovo 7 d. sprendimas civilinėje byloje).

Visgi, analizuojant specialiųjų ir bendrųjų teisės normų konkurencijos atvejus per mokesčių teisės prizmę, randama nuomonių apskirtai kvestionuojančių, kad mokesčių teisės srityje (taikoma iš BEPS, kartu ir ATAD kildinamų bendrosios ir specialiųjų teisės normų atžvilgiu) santykis tarp specialiųjų (SAAR) ir bendrosios (GAAR) yra toks pat kaip santykis tarp *lex specialis derogat legi generali* principo specialiosios ir bendrosios normos. Ši nuomonė yra grindžiama tuo, kad SAAR ir GAAR normų hipotezės neapima viena kitos (ryšium su paminėta teorija, reiktų suprasti, kad SAAR neišplėtoja GAAR – darbo autorės pastaba) ir todėl turėtų būti laikomos nepriklausomomis taisyklėmis taikymo prasme, kur bendroji taisyklė skirta kovai su visų rūšių vengimo sandoriais, kai tuo tarpu SAAR, su konkrečiu vengimo sandoriu (Taboada, 2015, p. 605). Atsižvelgiant į tai, vertinti ar mokesčių teisėje esančios taisyklės, nors ir vadinamos bendrosiomis ir specialiosiomis, iš tikrųjų yra bendrosios ir specialiosios per *lex specialis derogat legi generali* principo

reikšmę reiktų pirmiausia vertinti jų reguliuojamą santykį bei konstrukciją (ar specialiosios iš tikrųjų papildo bendrąją, ar visgi numato sprendimą visai kitam teisiniam santykiui).

Lyginant MAĮ ir PMĮ numatytas bendrąsias taisykles, jos yra įtvirtintos tos pačios hierarchijos teisės aktuose (įstatymuose), todėl taikymo prasme turėtų būti laikomos lygiavertėmis ir taikomos atsižvelgiant į visas konkrečios situacijos aplinkybes. Taip pat šios taisyklės neturėtų būti laikomos specialiosios viena kitos atžvilgiu, nes yra taikomos skirtingam subjektų ratui (tačiau abi gali būti taikomos juridinių vienetų atžvilgiu), todėl neturėtų būti laikomos ir kaip viena kitą papildančios.

Galiausiai, autorės nuomone, šiame darbe minėtos specialiosios normos yra skirtos suformuoti taisykles mokesčių mokėtojams, kuriomis jie turi vadovautis apskaičiuodami mokesčius neegzistuojant mokestinio piktnaudžiavimo faktui. Atitinkamai, šiuo atžvilgiu manytina, kad šios specialiosios ir bendrosios taisyklės tarpusavyje nekonkuruoja jas vertinant per *lex specialis derogat legi generali* principą. Taip yra todėl, nes skiriasi jų tikslai ir „įsijungimo“ mechanizmas, todėl galėtų būti taikomos kartu (specialiosios ir bendroji įtvirtinta PMĮ), tais atvejais kai sandoris patenka į specialiosios normos reguliavimo sritį, bet kartu egzistuoja ir piktnaudžiavimo elementas. Tai patvirtina ir pats mokesčių administratorius, PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje komentuodamas, kad ši bendroji taisyklė yra taikoma kartu su kitomis PMĮ numatytomis ir prieš mokesčių vengimą nukreiptomis priemonėmis. Papildytina, kad analogišką taikymo išaiškinimą, kurio neapibrėžia išsamiau pavyzdžių sąrašas, mokesčių administratorius pateikia ir MAĮ 69 straipsnio taisyklės atžvilgiu teigdamas, kad turinio prieš formą viršenybės principais turi būti taikomas „tais atvejais kai nėra galimybės pritaikyti specialias atitinkamo mokesčio įstatyme numatytas nuostatas“ (MAĮ apibendrintas komentaras, 2025.02.06, p. 181), o autorės nuomone turėtų būti taikoma ir tais atvejais kai situacijai nepilna apimtimi gali būti pritaikytos minėtos specialiosios normos, nes nustatomas mokestinio piktnaudžiavimo atvejis, kurio nereguliuoja jau aptartos specialiosios normos.

5.1 Kiti bendrųjų ir specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių santykio Lietuvoje pastebėjimai

5.1.1 Antivengiminių normų veikimo mechanizmas

Kaip jau buvo minėta ankstesniuose skyriuose, pirmasis iš skirtingumų tarp bendrųjų ir specialiųjų antivengiminių teisės normų yra jų veikimo principas. Bendrosios, priešingai

nei šiame darbe aptartos specialiosios, nėra veikiančios savaime ir tam, kad mokesčių administratorius galėtų pritaikyti kažkurią iš Lietuvoje galiojančių bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių (PMĮ 11 straipsnis 8 dalis arba MAĮ 69 straipsnis), jis pirmiausia turi nustatyti, kad konkretūs mokesčio mokėtojo tikslai buvo sudaryti su tikslu (vieninteliu arba vienu iš pagrindinių) siekiant mokestinės naudos.

Tuo tarpu šiame darbe minėtų specialiųjų taisyklių taikymui mokestinio piktnaudžiavimo ar tikslo gauti mokestinės naudos egzistavimo faktas nėra būtina sąlyga. Priešingai, šiame darbe aptartų specialiųjų teisės normų taikymo kontekste yra numatytos išimtys, kad net ir susidarius akivaizdiems ir taisyklėje nurodytiems subjektyviesiems požymiams taisyklė nebus taikoma (pavyzdžiui, PMĮ 39 straipsnio 2 dalis). Atitinkamai, specialiosios taisyklės šiuo atžvilgiu yra įpareigojančios patį mokesčių mokėtoją tinkamai įvertinti jo atliekamas operacijas ir taikyti bei atsižvelgti į šias taisykles skaičiuojant mokesčius. Toks įpareigojimas automatiškai taikyti šias taisykles taip pat gali būti siejamas ir su MAĮ 2 straipsnio 20 dalies reguliavimu, pagal kurį pareiga teisingai apskaičiuoti mokesčius tenka mokesčio mokėtojui (MAĮ 2 straipsnis, 20 dalis), vadinasi tam, kad įgyvendintų šią pareigą, bet ne teisę, mokesčių mokėtojas turi pats vadovautis mokesčių įstatymais ir juose numatytomis taisyklėmis savarankiškai.

5.1.2 Mokesčių administratoriaus įsitraukimo lygis

Tęsiant 5.1.1. poskyryje pabaigtą mintį, tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas netinkamai vykdo ar išvis nevykdo jam MAĮ numatytos pareigos teisingai apskaičiuoti mokesčius, mokesčių administratorius pasinaudodamas jam suteiktais įgalinimais gali mokesčių mokėtoją priversti šią pareigą įvykdyti teisingai pasinaudodamas tiek specialiosiomis, tiek bendrosiomis antivengiminėmis taisyklėmis.

Visgi reikalavimai aplinkybėms, kurios turi egzistuoti skiriasi abiejų rūšių taisyklių taikymo atvejais. Pirmuoju, bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių taikymo atveju, mokesčių administratorius yra įpareigotas nustatyti, kad egzistuoja mokestinės naudos siekimo faktas. Remiantis teismų praktika, tam, kad galėtų taikyti MAĮ 69 straipsnio taisyklę, mokesčių administratorius turi surinkti atitinkamus bei pakankamus įrodymus, kurių pagrindu galėtų padaryti išvadą, kad mokesčių mokėtojo sandorio forma neatitinka realaus turinio (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. gegužės 17 d. nutartis administracinėje byloje). Nors PMĮ įtvirtintos bendrosios taisyklės atžvilgiu teismų praktikos aiškinančios pareigą nustatyti apsimestinumo faktą dar nėra (bent jau šio darbo rengimo metu), tačiau vadovaujantis aktualia apibendrinto komentaro redakcija galima

suprasti, kad ši pareiga tenka mokesčių administratoriui, kuris apie sandorių dirbtinumą „sprendžia kiekvienu konkrečiu atveju, tik atlikęs individualizuotą visų susijusių faktų ir aplinkybių analizę“ (PMĮ apibendrintas komentaras, 2025.02.28, p. 160). Taigi abiem atvejais mokesčių administratorius yra įpareigotas imtis aktyvių veiksmų, dėti pastangas ir resursus tam, kad būtų surinkti įrodymai, pagrindžiantys mokesčių mokėtojų sandorių turinio ir formos dvilypumą bei mokestinės naudos siekimo faktą.

Priešingai nei bendrųjų taisyklių atvejais, specialiųjų antivengiminių normų atžvilgiu, pareiga įrodyti sandorio turinio ir formos neatitikimus ar mokestinio piktnaudžiavimo faktą mokesčių administratoriui nėra numatyta. Taigi, siekdamas pritaikyti šias taisykles mokesčių administratoriui užtektų įvertinti ar mokesčių mokėtojo atliekami sandoriai tenkina subjektyviasias ir objektyviasias taisyklėse numatytas aplinkybes.

Apibendrinant, analizuojant abiejų rūšių taisyklių taikymo aspektus, akivaizdu, kad specialiosios antivengiminės taisyklės yra palankesnės mokesčių administratoriui keliamų reikalavimų atžvilgiu, nes jos neįpareigoja įrodyti mokestinės naudos ar sandorio formos ir turinio nesuderinamumo egzistavimo fakto.

5.1.3 Taikymo praktika ir aiškumas

Galiausiai, šiame darbe analizuotos taisyklės išsiskiria jų taikymo praktikos apimtimi ir jų išaiškinimo intensyvumu. Natūralu, kad visų šių taisyklių kontekste, bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė, įtvirtinta MAĮ 69 straipsnyje yra pati išsamiausia tiek jos aiškinimo teisės mokslininkų darbuose, tiek Lietuvos teismų praktikos kontekste lyginant su kitomis, pirmiausia dėl to, kad ši taisyklė Lietuvos nacionalinėje teisėje egzistuoja ilgiau nei visos kitos šiame darbe analizuojamos taisyklės.

Bendroji PMĮ įtvirtinta bei specialiosios taisyklės yra ganėtinai naujos, todėl šiai dienai ir teismų praktikos kontekste jos nėra taip išsamiai (arba teismų praktikos išvis nėra, pavyzdžiui PMĮ 40² taisyklės atžvilgiu) aptariamoms kaip pastaroji, visgi pažymėtina, kad jos gana išsamiai yra analizuojamos Lietuvos ir užsienio teisės mokslininkų darbuose.

Papildytina, kad ne visos iš šiame darbe aptartų specialiųjų taisyklių yra aptariamoms ir mokesčių administratoriaus rengiamame oficialiame PMĮ komentare, kuris nors ir neturi įstatymo galios ir neformuoja praktikos, kaip kad teismai, tačiau suteikia aiškumo mokesčių mokėtojams ir yra įpareigojantis mokesčių administratoriaus atžvilgiu. Tarp PMĮ komentare neaptartų specialiųjų taisyklių galima būtų priskirti CFC bei mokestinės tvarkos neatitikimų šalinimo taisykles, reglamentuotas PMĮ 2, 39, 4, 31 bei 55 straipsniuose.

Taip pat autorė norėtų atkreipti dėmesį į tarp PMĮ 39 straipsnio (Pozityviųjų pajamų apskaičiavimas ir apmokestinimas) bei oficialaus jo komentaro (Kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimas) šio darbo rengimo metu esančius pavadinimų išsiskyrimus, kuriems turėtų būti atlikti korekcinio pobūdžio atnaujinimai.

IŠVADOS

1. Bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės pasižymi tuo, kad yra suformuluotos taip, kad galėtų būti pritaikomos neapibrėžtam ir mokesčių administratoriui iš anksto nežinomam mokestinio piktnaudžiavimo atvejų ratui, ar tais atvejais, kai konkrečių situacijų nereglamentuoja specialiosios mokesčių teisės normos. Lietuvoje šiuo metu galioja dvi bendrojo pobūdžio taisyklės, kurios yra taikomos nustačius mokestinio piktnaudžiavimo faktą.
2. Pati bendriausia jos reguliuojamų mokesčių bei subjektų atžvilgiu, kovai su mokesčių vengimu skirta taisyklė yra įtvirtinta mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnyje. Šios taisyklės veikimo principas pasižymi tuo, kad mokesčių administratoriui nustačius mokestinio piktnaudžiavimo faktą (kuris, kaip vienintelis mokesčių mokėtojo tikslas yra būtina sąlyga šios taisyklės taikymui) yra vertinama ne formali mokestinių teisinių santykių dalyvių sandorių išraiška, bet jos turinys.
3. Tiesioginių mokesčių reguliavimo srityje įtvirtinta bendroji taisyklė yra siauresnė mokesčių bei subjektų atžvilgiu (lyginant su įtvirtinta mokesčių administravimo įstatyme), kadangi yra taikoma tik juridiniams vienetams, tačiau platesnė vertinant per galimų atvejų prizmę, nes neapsiriboja taikymu tik tuomet kai įrodoma, kad mokesčių mokėtojas sudarydamas tam tikrus sandorius ar operacijas, kaip vienintelio tikslo siekė mokestinės naudos.
4. Specialiosios kovai su mokesčių vengimu skirtos taisyklės yra skirtos sureguliuoti įstatymų leidėjui žinomas situacijas, todėl pirmiausia yra gerokai siauresnės jų taikymo prasme, lyginant jas su bendrosiomis taisyklėmis.
5. Šiame darbe analizuotos specialiosios taisyklės pasižymi tuo, kad priešingai nei bendrosios, yra veikiančios savaime ir įpareigojančios mokesčių mokėtoją jas taikyti savarankiškai. Atitinkamai, norėdamas perskaičiuoti mokesčius bei pritaikyti šias specialiąsias taisykles mokesčių administratorius nėra įpareigotas įrodyti mokestinio piktnaudžiavimo ar mokestinės naudos siekimo fakto. Vadinasi, taikymo prasme, specialiosios taisyklės yra daug palankesnės mokesčių administratoriui ir todėl turėtų būti taikomos prioritetiškai, lyginant jas su bendrosiomis. Tais atvejais, kai tam tikra sandorio dalis nepatenka į specialiosios normos reguliavimo sritį turėtų būti sudarytos sąlygos taikyti bendrąsias kovos su mokesčių vengimu taisykles.
6. Siekiant mokestinės sistemos efektyvumo ir užtikrinimo, kad kiekvienu atveju būtų įgyvendintas įstatymų tikslas, bendrosios ir specialiosios mokesčių teisės normos

neturėtų būti laikomos konkuruojančiomis, vertinant per *lex specialis derogat legi generali* principo prizmę, įgalinant mokesčių administratorių visais atvejais derinti šias taisykles tarpusavyje, kiek to reikia užtikrinant, kad apmokestinimas būtų teisingas.

7. Ne visų šiame darbe analizuotų specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių atžvilgiu yra suformuota mokesčių administratoriaus pozicija bei teismų praktika, todėl jų taikymo aiškumas nėra išsamus. Atsižvelgiant į tai, kad taisyklės Lietuvoje taikomos ne pirmus metus, svarbu imtis priemonių ir suformuoti poziciją bent iš mokesčių administratoriaus perspektyvos.
8. Korekcinio pobūdžio atnaujinimai turėtų būti atlikti apibendrinto pelno mokesčio komentaro 39 straipsnio pavadinime (Kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimas), kuris nesutampa su to pačio straipsnio pavadinimu pelno mokesčio įstatyme (Pozityviųjų pajamų apskaičiavimas ir apmokestinimas).

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

TEISĖS AKTAI

Tarptautiniai ir Europos Sąjungos teisės aktai

- 1) Tarybos 1990 m. liepos 23 d. direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. L 225, 1990, p. 147-150.
- 2) Tarybos 1990 m. liepos 23 d. direktyva 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. L 225, 1990, p. 142-146.
- 3) Tarybos 2003 m. birželio 3 d. direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. L 157, 2003, p. 380-385.
- 4) Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija (2012). *Europos Sąjungos oficialusis leidinys*. C 362, 2012, 47-390. [interaktyvus] http://data.europa.eu/eli/treaty/tfeu_2012/oj.
- 5) Komisijos 2012 m. gruodžio 6 d. rekomendacija 2012/772/ES dėl visuotinio minimalaus tarptautinių įmonių grupių ir didelių vietos subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo Sąjungoje. L 338, 2012, p. 41-43.
- 6) Tarybos 2016 m. liepos 12 d. direktyva (ES) 2016/1164 kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. L 193, 2016, p. 1-14.
- 7) Tarybos 2022 m. gruodžio 14 d. direktyva (ES) 2022/2523 dėl visuotinio minimalaus tarptautinių įmonių grupių ir didelių vietos subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo Sąjungoje. L 328, 2022, p.1-58.
- 8) Komisijos komunikatas Laikinoji valstybės pagalbos priemonių, skirtų ekonomikai remti krizės sąlygomis reaguojant į Rusijos agresiją prieš Ukrainą, sistema 2022/C 426/01. C/2022/7945, OL C 426, 2022 11 9, p. 1 – 34 [interaktyvus]. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/ALL/?uri=uriserv:OJ.C_.2022.426.01.0001.01.LIT

Lietuvos Respublikos teisės aktai, ministrų įsakymai ir kiti poįstatyminiai teisės aktai

- 9) Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001). *Valstybės Žinios*, 2001, 110-3992
- 10) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės Žinios*, 2004, 63-2243
- 11) Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Nr. 1K-389 „Dėl finansų ministro 2001 m. Gruodžio 22 d. Įsakymo nr. 344 „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“ pakeitimo“. TAR, 2023-11-30, Nr. 23102.
- 12) Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Nr. 1K-124 „Dėl mokestinės tvarkos neatitikimų pavyzdžių aprašo patvirtinimo“. TAR, 2021-04-16, Nr. 7981

SPECIALIOJI LITERATŪRA

- 13) BUDINSKA, Sara and SKALOVA Jana (2024). *Exit Taxation in Relation to Cross-Border Mergers*. European Financial and Accounting Journal, 2024, vol. 19, no. 1, p. 39–62 [interaktyvus]. <https://efaj.vse.cz/pdfs/efa/2024/01/03.pdf>.
- 14) DOLSON H. Michael; KEUNG Kenneth, and KUMAR Josh (2018). A Modern Overview of Specific Anti- Avoidance Rules. Canadian Tax Foundation, 2018 Conference Report, 14, 1-63 [interaktyvus]. https://moodystax.com/wp-content/uploads/kenneth_2018CR14-Dolson-et-al.pdf.
- 15) FEDOSIUK, Oleg (2017). Mokesčių slėpimas kaip nusikalstama veika: sisteminė normų analizė ir aktualūs taikymo klausimai. *Teisės apžvalga*, 2017, 2(16), 58-76. [interaktyvus]. <http://dx.doi.org/10.7220/2029-4239.16.4>.
- 16) HARYANTI, Agustin Dwi; AMALIA, Frida Ayu and SUPRPTI Eny (2020). Specific Anti Rule Avoidance (SAAR): How Does It Affect Tax Avoidance? *Jurnal Reviu Akuntansi dan Keuangan*, 10(1), 1-8 [interaktyvus]. <https://doi.org/10.22219/jrak.v10i1.11083>.
- 17) LASTAUSKIENĖ, Giedrė; LATVELĖ, Rūta; MACHOVENKO, Jevgenijus ir kt. (2020). *Teisės teorija*. Vilnius: Vilniaus Universiteto leidykla.
- 18) MATUSEVIČIENĖ, Lina ir RUDŽIONIENĖ Kristina (2020). Mokesčių planavimą lemiantys veiksniai: teorinis tyrimas. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 2020, 22. [interaktyvus]. <https://doi.org/10.15388/batp.2020.27>.
- 19) MEDELIENĖ, A. ir SUDAVIČIUS, B. (2011). *Mokesčių teisė: vadovėlis*. Vilnius: Registrų Centras.

- 20) PAULAUSKAS, Andrius (2006). Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, 15, 27-41.
- 21) PETRAUSKAITĖ, Birutė (2017). *BEPS mokesčių reforma: ar verta susirūpinti?* [interaktyvus]. <https://kpmg.com/lt/lt/home/insights/2017/10/beps-mokesciu-reforma.html>.
- 22) SOBOTKOVA, Veronika (2011). Cfc rules in the context of the proposed CCCTB directive. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis* No. 7, pp. 363–370 [interaktyvus]. DOI:10.11118/actaun201159070363.
- 23) SPINDLER-SIMADER, Karin and WOHRER Victoria (2018). Implementation of the EU Anti-Tax avoidance directive (2016/1164) in Austria. *European taxation*, 2018 (Volume 58), No.7 [interaktyvus]. <https://doi.org/10.59403/8rrn2r>.
- 24) STEPONAVIČIENĖ, Ingrida (2022). *Įmonių grupėms ir jų kontroliuojančiosioms įmonėms taikomos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės Lietuvoje ir teisinio tikrumo principas: sisteminio reguliavimo iššūkiai*. Daktaro disertacija, Socialiniai mokslai, teisė (S 001), Mykolo Romerio universitetas. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas. Prieiga per internetą: <https://cris.mruni.eu/cris/entities/etd/bfa000a8-0454-4f4f-a641-d938247124fd>.
- 25) SURGAILIS, Žygimantas (2015). *Turinio viršenybės prieš formą principo mokestiniuose santykiuose taikymas viešojo administravimo subjektams keliamų bendrųjų reikalavimų kontekste*. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis, 30, p. 387-404 [interaktyvus]. <https://www.lituanistika.lt/content/76253>
- 26) VAIŠVILA, Alfonsas (2014). Teisės teorija: vadovėlis. Vilnius: Justitia.
- 27) VAN DEN HURK, Hans and COUTINHO ELOI, Pilar (2024). 3.17 Misuse of Special Purpose Entities. *Manual for the Control of International Tax Planning. 2024 Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT)* [interaktyvus]. [https://ciat.org.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/Cooperacion/GIZ/2020/Proyecto%20Manual%20de%20Planeacion/Apartados%20version%20final%20\(publicados\)/3.17_Hans_pilar_ing.pdf?ga=1](https://ciat.org.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/Cooperacion/GIZ/2020/Proyecto%20Manual%20de%20Planeacion/Apartados%20version%20final%20(publicados)/3.17_Hans_pilar_ing.pdf?ga=1).
- 28) TABOADA, Carlos Palao (2015). OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The general anti abuse rule. *Bulletin for international taxation*, 2015 (volume 69), No.10, 4 September 2015. Interaktyvus <https://doi.org/10.59403/34szxmh>.
- 29) WAERZEGGERS, J Christophe, and HILLER, Cory (2016). Introducing a General Anti-Avoidance Rule (GAAR): Ensuring That a GAAR Achieves Its Purpose. *Tax Law Technical Note*, 1, 1-10 [interaktyvus]. <https://doi.org/10.5089/9781513515823.008>.

TEISMŲ PRAKTIKA

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika, generalinių advokatų išvados

- 30) *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH prieš Finanzamt Hamburg-Mitte Finanzgericht Hamburg* [CJEU], No. C-164/12, [23.05.2014]. ECLI:EU:C:2014:20.
- 31) GENERALINĖS ADVOKATĖS JULIANE KOKOTT IŠVADA, pateikta 2018 m. kovo 1 d. Byloje C-115/16 N Luxembourg 1 prieš Skatteministeriet [interaktyvus]. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:62016CC0115>
- 32) *Marks & Spencer plc prieš David Halsey* [CJEU], No. C-446/03, [13.12.2005]. ECLI:EU:C:2005:763
- 33) *Verder LabTec GmbH & Co. KG prieš Finanzamt Hilden Finanzgericht Düsseldorf* [CJEU], No. C-657/13, [21.05.2015]. ECLI:EU:C:2015:331

Lietuvos teismų praktika

- 34) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-143-719-07.
- 35) Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009 m. birželio 19 d. sprendimas Nr. S-170 (7-144/2009).
- 36) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-201-11.
- 37) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. gegužės 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-835-556/2016
- 38) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. vasario 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-144-602/2018.
- 39) Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2018 m. kovo 27 d. nutartis administracinėje byloje eA-238-438/2018.
- 40) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. birželio 5 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-1250-556/2019.
- 41) Kauno apygardos teismo Civilinių bylų skyriaus 2024 m. kovo 7 d. sprendimas civilinėje byloje Nr. e2-165-324/2024.

KITI ŠALTINIAI

Tarptautiniai ir EBPO dokumentai

- 42) The EEC Reports on tax harmonisation (1963). International bureau of fiscal documentation, 1963, 95-203. [interaktyvus] <https://koflodge.org/wp-content/uploads/2019/01/neumark.pdf>.
- 43) OECD (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. [interaktyvus] <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.
- 44) OECD (2015). Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris [interaktyvus]. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>.
- 45) OECD (2015). Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris [interaktyvus] <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>.

Teisės aktų apibendrinti komentarai

- 46) Valstybinė mokesčių inspekcija (2025). Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2025-02-06 redakcija) [interaktyvus].
<https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/698571/MAI+KOMENTARAS+2025-02-06.docx/010d18ae-1216-91d7-b635-18b269b9a4ce?t=1738828419663>.
- 47) Valstybinė mokesčių inspekcija (2025). Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2025-02-28 redakcija) [interaktyvus].
<https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/751579/Pelno+mokescio+komentaras+%28aktualus+2025-02-28%29.docx/ec4dcb74-64c7-cbfb-0f64-4d86fe968f40?t=1740932105900>.

Interneto šaltiniai

- 48) SERGIJENKO – RAMAŠKEVIČIENĖ, Dina; MARKEVIČIENĖ, Eglė; POVILAITYTĖ, Evelina; BUDREIKIENĖ, Jovita ir kt. (2023-08-03). Nukirpti bambagyslę: Rusijoje veikia per 140 lietuviško kapitalo bendrovių, vadovai

- pasakoja, kas juos laiko. *Verslo Žinios* [interaktyvus].
<https://www.vz.lt/pramone/2023/08/03/nukirpti-bambagysle-rusijoje-veikia-per-140-lietuvisko-kapitalo-bendroviu-vadovai-pasakoja-kas-juos-laiko>.
- 49) Sorainen (2024). *M&A market participants: Things are looking up and geopolitical risk is falling* [interaktyvus]. <https://www.sorainen.com/baltic-ma-and-private-equity-forum-2024/>.
- 50) The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) (2025) [interaktyvus]. <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>.
- 51) Valstybinės mokesčių inspekcijos tinklalapis (2025). Prieiga per internetą: *Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija* [interaktyvus].
<https://www.vmi.lt/evmi/ebpo>.

SANTRAUKA

Bendrosios ir specialiųjų antivengiminių mokesčių teisės normų tikslai, taikymas ir santykis Lietuvoje

Grasildė Vileikienė

Šiame magistriniame darbe analizuojamos bendrosios ir specialiosios (turto perkėlimo apmokestinimo, kontroliuojančioms užsienio bendrovėms bei mokestinės tvarkos neatitikimų neutralizavimui skirtos taisyklės) prieš mokesčių vengimą nukreiptos taisyklės, jų tikslai, taikymas ir santykis Lietuvoje bei pagrindiniai instrumentai, kuriais šios taisyklės yra įgyvendinamos tarptautiniu bei nacionaliniu lygmeniu. Pastebima, kad dėl glaudaus skirtingų valstybių bendradarbiavimo mokesčių mokėtojai vis lengviau gali steigtis, vykdyti veiklą daugiau nei vienoje valstybėje. Visgi, tiesioginių mokesčių kontekste, mokestinės sistemos nėra harmonizuotos ir iki galo suvienodintos, o egzistuojančius skirtingumus, siekdami mokestinės naudos, išnaudoja mokesčių mokėtojai. Ši mokesčių mokėtojų praktika yra neigiamai vertinama tarptautinės bendruomenės, nes valstybės, taikančios didesnius mokesčių tarifus ar mažiau palankias apmokestinimo sąlygas praranda reikšmingas biudžeto pajamų sumas kiekvienais metais. Darbe pastebima, kad vieni reikšmingiausių dokumentų tiesioginių mokesčių standartizavimo srityje yra EBPO BEPS veiksmų planas bei 2016 metais priimta (ES) 2016/1164 Direktyva, kurią įgyvendindama Lietuva palaipsniui nacionalinius mokesčių teisės aktus papildė naujomis kovos su mokesčių vengimu taisyklėmis (viena bendrąją bei penkiomis specialiosiomis). Išanalizavus šiuo metu egzistuojančią teismų praktiką, teisės mokslininkų darbus bei mokesčių administratoriaus išaiškinimus daroma išvada, kad bendrosios taisyklės yra taikomos labai plačiam atvejų ratui, tačiau yra įpareigojančios mokesčių administratorių įrodyti mokestinio piktnaudžiavimo faktą, kai tuo tarpu šiame darbe analizuotų specialiųjų taisyklių taikymas to nereikalauja, todėl šiuo atžvilgiu specialiųjų normų taikymas yra palankesnis mokesčių administratoriaus atžvilgiu. Atitinkamai, bendrosios normos nėra taikomos savaime, priešingai nuo specialiųjų, kurios įtvirtina aiškius reikalavimus mokesčių mokėtojams jas taikyti patiems. Galiausiai išsiskiria specialiųjų normų išaiškinimo intensyvumas, nes ne visų jų atžvilgiu yra suformuota teismų praktika ar mokesčių administratoriaus pozicija, todėl bendrosios taisyklės šiuo atžvilgiu yra aiškesnės lyginant jas su specialiosiomis.

SUMMARY

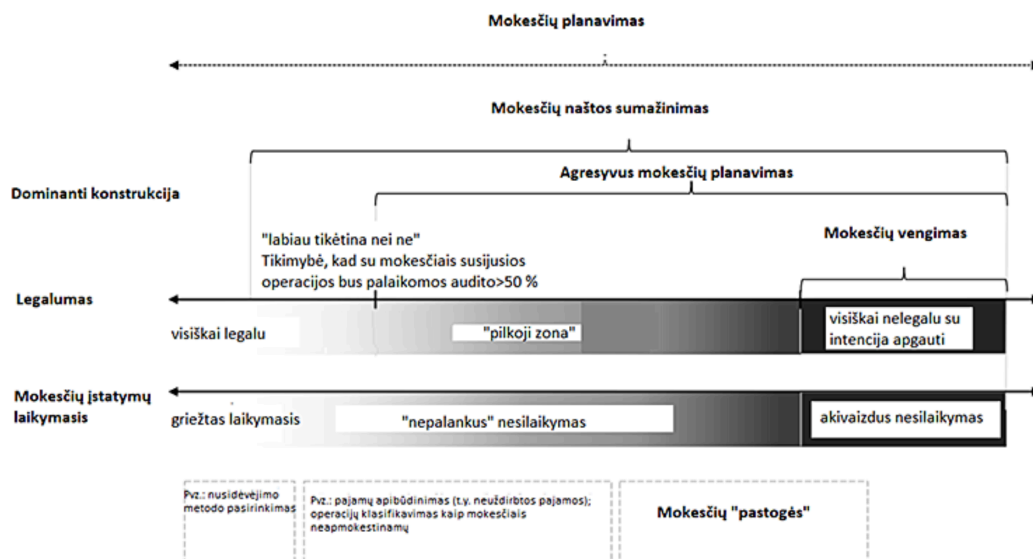
The Objectives, Application and Relationship between General and Specific Anti-avoidance Tax Rules in Lithuania

Grasildė Vileikienė

This master's thesis analyzes the general and specific anti-avoidance rules (including exit taxation, rules for controlling foreign companies, and hybrid mismatches), their objectives, applications, and relationships in Lithuania, along with the main instruments used to implement these rules at both international and national levels. It is noted that close cooperation between different countries facilitates taxpayers in establishing and operating in multiple jurisdictions. However, in the context of direct taxation, tax systems are not harmonized or fully aligned, allowing taxpayers to exploit existing differences to gain tax advantages. This practice is frowned upon by the international community, as countries that impose higher tax rates or offer less favorable tax treatment lose significant amounts of budget revenue each year. The paper highlights that some of the most significant documents in the field of direct tax standardization are the OECD BEPS Action Plan and Directive (EU) 2016/1164, adopted in 2016, which Lithuania has gradually implemented by adding new anti-avoidance rules (one general and five specific) to its national tax legislation. An analysis of current case law, the works of legal scholars, and interpretations by the tax administration leads to the conclusion that the general rules apply to a wide range of cases but require tax administrators to prove instances of tax abuse. In contrast, the application of the specific rules analyzed in this paper does not necessitate such proof, making the application of specific rules more favorable to the tax administration. Accordingly, the general rules are not self-executing, unlike the specific rules, which impose clear requirements on taxpayers for their application. Finally, the intensity of the interpretation of the specific rules is noteworthy, as not all of them are subject to case law or the tax administrator's position, making the general rules clearer in this respect than the specific rules.

PRIEDAI

PRIEDAS NR. 1



1 pav. Unifikuota konceptuali įmonių mokesčių planavimo struktūra

Šaltinis: Lietz (2013a).

Šaltinis: MATUSEVIČIENĖ, Lina ir RUDŽIONIENĖ Kristina (2020). Mokesčių planavimą lemiantys veiksniai: teorinis tyrimas. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 2020, 22. [interaktyvus] <https://doi.org/10.15388/batp.2020.27>