

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra

Abigail Protčenko,
V kurso, Finansų ir mokesčių teisės
studijų formos studentės

Magistro darbas

Dirbtinio darinio įtaka pelno mokesčiui
Impact of the Artificial Derivative/Structure on Corporate Income Tax

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

Vilnius
2025

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame magistro darbe analizuojama dirbtinio darinio samprata ir jos reikšmė pelno mokesčio taikymo kontekste. Tyrime siekiama atskleisti, kaip tarptautinėje ir nacionalinėje mokesčių teisėje formuojamas dirbtinio darinio kriterijus leidžia atskirti teisėtą mokesčių planavimą nuo piktnaudžiavimo mokestinėmis lengvatomis. Darbe nagrinėjamos tarptautinės iniciatyvos, tokios kaip Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos iniciatyvos kovai su mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimu, Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės direktyvos, Tarybos Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms ir jų įtaka Lietuvos mokesčių administravimui bei teismų praktikai. Pateikiami praktiniai pavyzdžiai, kaip dirbtinio darinio vertinimas veikia pelno mokesčio prievolės, ypač per dividendų, paskolų ir kontroliuojančių struktūrų analizę. Aptariama naujausia Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (byla C-228/24 Nordcurrent Group UAB prieš VMI) ir Lietuvos teismų praktika, atskleidžianti dirbtinio darinio taikymo ribas bei teisinio aiškumo iššūkius.

Pagrindiniai žodžiai: dirbtinis darinys, pelno mokestis, turinio viršenybės principas, mokesčių vengimas, tikrasis naudos gavėjas.

This master's thesis analyzes the concept of an artificial arrangement and its significance in the context of corporate income taxation. The research aims to reveal how the criteria defining an artificial arrangement, as developed in international and national tax law, make it possible to distinguish between legitimate tax planning and the abuse of tax benefits. The thesis examines international initiatives such as the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project, Council Directive (EU) 2016/1164 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, and Council Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable to parent companies and subsidiaries of different Member States, as well as their impact on Lithuanian tax administration and judicial practice. Practical examples are provided to demonstrate how the assessment of artificial arrangements influences corporate income tax liabilities, particularly through the analysis of dividends, loans, and holding structures. The study also discusses the most recent case law of the Court of Justice of the European Union (Case C-228/24, Nordcurrent Group UAB v. VMI) and Lithuanian courts, highlighting the

boundaries of applying the artificial arrangement concept and the challenges related to legal certainty.

Keywords: artificial arrangement, corporate income tax, substance-over-form principle, tax avoidance, beneficial ownership.

TURINYS

1.	DIRBTINIO DARINIO SAMPRATA IR JOS VIETA MOKESČIŲ TEISĖJE	5
1.1.	Dirbtinio darinio sąvokos kilmė, reikšmė ir vystymasis.....	5
1.2.	Dirbtinio darinio požymiai ir jų reikšmė pelno mokesčio kontekste.....	9
1.3.	Dirbtinio darinio identifikavimo problema	14
1.4.	Turinio viršenybės prieš formą principas ir jo taikymas Pelno mokesčio įstatyme	18
2.	DIRBTINIO DARINIO ĮTAKA PELNO MOKESČIO PRIEVOLĖMS	24
2.1.	Pelno mokesčio reglamentavimas ir dirbtinio darinio sampratos sąveika	24
2.2.	Mokesčių optimizavimo schemas.....	29
2.3.	Pelno mokesčio prievolės koregavimas praktikoje, kai sandoris pripažįstamas dirbtiniu dariniu	36
3.	PRAKTIKOS IR TEISĖS AIŠKINIMO ASPEKTAI	43
3.1.	Dirbtinio darinio taikymas Lietuvos praktikoje	43
3.2.	Teisės aiškinimo neapibrėžtumas, rizikos verslui	50
3.3.	Tikrojo naudos gavėjo sampratos taikymas pelno mokesčio kontekste	56
	IŠVADOS.....	62
	ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	63
	SANTRAUKA	67
	SUMMARY	68

IŽANGA

Nagrinėjamos temos aktualumas. Šiuolaikinėje mokesčių teisėje itin dažnai yra susiduriama su reiškiniu, kuomet įmonės ar jų grupės pasitelkia teisinius darinius, kurie formaliai atitinka visus teisės aktų reikalavimus, tačiau iš esmės neatspindi ekonominės veiklos turinio. Tokie dariniai, vadinami dirbtiniais dariniais, kelia iššūkių tiek nacionalinei mokesčių sistemai, tiek tarptautinei mokesčių politikai. Dirbtinio darinio sąvoka glaudžiai susijusi su mokesčių vengimo ir agresyvaus mokesčių planavimo problematika, o pastaraisiais metais jos reikšmė išaugo dėl Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau - EBPO) iniciatyvos bazės erozija ir pelno perkėlimu (angl. *Base Erosion and Profit Shifting*) (toliau - BEPS), bei Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (angl. *Anti-Tax Avoidance Directive*) (toliau - Kovos su mokesčių vengimu direktyva arba ATAD), įtvirtinančių kovos su piktnaudžiavimu taisykles.

Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatyme ši sąvoka nėra įtvirtinta, tačiau Valstybinės mokesčių inspekcijos ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje ji taikoma, remiantis turinio viršenybės prieš formą principu (angl. *substance over form*) ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnyje įtvirtinta vengimo mokėti mokesčius doktrina. Tokios nuostatos leidžia mokesčių administratoriui ir teismams peržengti formalią sandorių struktūrą ir vertinti jų tikrąjį ekonominį turinį. Vis dėlto, šių taisyklių taikymas išlieka sudėtingas, ypač tarptautinių grupių atveju, kai naudojamos įvairios kontroliuojančios ar tarpinės įmonės, tarp jų ir fiktyvios įmonės (angl. *shell companies*).

Aktualumą dar labiau sustiprina naujausia Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika. 2025 metų balandžio 3 dieną priimtas sprendimas byloje C-228/24 Nordcurrent Group UAB prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos patikslino, kad mokesčių administratorius negali konstatuoti piktnaudžiavimo vien dėl dirbtinumo požymių - būtina įvertinti faktinių aplinkybių visumą ir tikrąjį ekonominį veiklos tikslą. Ši byla yra ypač reikšminga Lietuvos mokesčių teisei, nes tiesiogiai susijusi su pelno mokesčio taikymu dividendų apmokestinimo kontekste.

Rašto darbo tikslas. Atskleisti dirbtinio darinio sampratą, jo požymius ir reikšmę pelno mokesčio taikymo kontekste bei įvertinti, kaip šios sąvokos taikymas lemia mokesčių prievolių nustatymą ar koregavimą.

Rašto darbo uždaviniai:

1. Išnagrinėti dirbtinio darinio sąvokos kilmę, reikšmę ir vystymąsi tarptautiniu bei nacionaliniu lygmeniu.

2. Atskleisti dirbtinio darinio požymius ir jų reikšmę pelno mokesčio kontekste.

3. Išanalizuoti turinio viršenybės prieš formą principo taikymą Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymą ir Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymą.

4. Įvertinti dirbtinio darinio įtaką pelno mokesčio prievolėms praktikoje, remiantis Valstybinės Mokesčių Inspekcijos, Mokestinių Ginčų Komisijos, Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija;

Rašto darbo objektas. Dirbtinio darinio samprata ir jos įtaka pelno mokesčio prievolėms Lietuvos bei Europos Sąjungos teisėje.

Tyrimo metodai. Atsižvelgiant į darbo objektą, išsikeltiems tikslams pasiekti bei uždaviniams įgyvendinti, darbe naudojami šie metodai:

1. **Aprašomasis metodas** - jo pagalba atskleidžiami temai aktualūs šaltiniai, apimantys tiek tarptautinės, tiek nacionalinės teisės aktus, teismų praktiką, mokslinius darbus bei tarptautinių organizacijų (EBPO, Europos Komisijos) dokumentus.

2. **Lingvistinis metodas** - pasitelkiamas siekiant atskleisti analizuojamuose teisės aktuose vartojamų sąvokų bei žodžių junginių reikšmę ir prasmę, ypač aiškinant „dirbtinio darinio“, „tikrojo naudos gavėjo“ ir „turinio viršenybės prieš formą“ terminus.

3. **Loginis metodas** - taikomas vertinant dirbtinio darinio identifikavimo probleminius aspektus bei skirtingų autorių pozicijas dėl šios sąvokos taikymo ribų pelno mokesčio kontekste.

4. **Sisteminis analizės metodas** - naudojamas nagrinėjant Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme įtvirtintų normų ir Europos Sąjungos direktyvų tarpusavio sąveiką, atskleidžiant jų panašumus bei skirtumus.

Darbo originalumas. Dirbtinio darinio institutas Lietuvos mokesčių teisėje iki šiol nėra įtvirtintas teisės aktuose, nors šis reiškinytis plačiai taikomas tiek mokestinių ginčų, tiek teismų praktikoje. Ankstesniuose teisės mokslų darbuose daugiausia analizuotas bendras mokesčių vengimo klausimas, tačiau dirbtinio darinio poveikis pelno mokesčio prievolėms detalai nagrinėtas itin retai. Šio darbo naujumas pasireiškia siekiu sistemiskai apjungti tarptautinį (EBPO, Europos Sąjungos) ir nacionalinį (Lietuvos) kontekstus, bei pirmą kartą įtraukti 2025 metų Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimo byloje C-228/24 Nordcurrent Group UAB prieš Valstybinę mokesčių inspekciją analizę, kuri turi tiesioginę įtaką Lietuvos mokesčių administravimo ir pelno mokesčio taikymo praktikai.

Svarbiausi šaltiniai. Pagrindiniais tyrimo šaltiniais pasirinkti Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, taip pat Europos Sąjungos teisės aktai - Direktyva 2011/96/ES, Direktyvos (ES) 2015/121 ir 2016/1164 (ATAD) bei Europos Komisijos pasiūlymas dėl Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos pakeitimo (toliau - ATAD3) direktyvos. Darbe analizuojami Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos parengti BEPS dokumentai, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija, Valstybinės mokesčių inspekcijos ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika. Teorinį pagrindą sudaro mokesčių teisės mokslininkų - Ingridos Steponavičienės, Martyno Endrijaičio ir Povilo Gruodžio - darbai bei kiti aktualūs Lietuvos ir užsienio autoriai.

1. DIRBTINIO DARINIO SAMPRATA IR JOS VIETA MOKESČIŲ TEISĖJE

1.1. Dirbtinio darinio sąvokos kilmė, reikšmė ir vystymasis

Dirbtinio darinio (angl. *artificial arrangements*) samprata mokesčių teisėje yra viena iš tų sričių, kur teorinis neapibrėžtumas tiesiogiai lemia praktinius sprendimus¹. Šis institutas iš esmės atsirado kaip reakcija į reiškinį, kai mokesčių mokėtojai, pasinaudodami teisinio reguliavimo spragomis, kuria teises ar ekonomines struktūras, kurios formaliai atitinka teisės reikalavimus, tačiau iš esmės neturi realaus ekonominio pagrindo ir yra skirtos vien mokestinei naudai pasiekti². Tokios konstrukcijos dažnai būna teisėtos savo forma, bet jų turinys prieštarauja mokesčių teisės tikslui - teisingam ir proporcingam mokestinės prievolės paskirstymui. Be to, jos gali sukurti situacijas, kai mokesčių našta dirbtinai perkeliama į mažai apmokestinamas jurisdikcijas, taip iškreipiant konkurencines sąlygas tarp ūkio subjektų. Tai reiškia, kad dirbtinis darinys ne tik sukelia rizikas valstybės biudžeto pajamoms, bet ir pažeidžia sąžiningos konkurencijos principą, kuris yra esminis Europos Sąjungos teisinės sistemos elementas.

Dirbtinio darinio idėja kilo kaip reakcija į formalistinį teisės aiškinimą, kuris ilgą laiką dominavo XX a. vidurio mokesčių teisėje³. Tuo metu buvo laikomasi vadinamosios „formos virš turinio“ doktrinos, pagal kurią mokesčių administratorius vertindavo tik sandorio teisinę formą, o ne jo tikrąją ekonominę esmę⁴. Ši paradigma leido mokesčių mokėtojams manipuliuoti teisinėmis konstrukcijomis ir pasinaudoti teisės spragomis, siekiant sumažinti mokesčių našą. Tačiau ilgainiui tokia praktika pradėjo kelti pavojų valstybės pajamų stabilumui ir teisingumo principui. Dėl to formaliųjų sandorių modelis tapo ypač patrauklus tarptautinėse grupėse, kurių veikla plėtėsi į reguliavimo „pilkąsias zonas“, o mokesčių administratoriai susidūrė su situacija, kai mokesčių prievolės buvo sumažinamos nepaisant realios veiklos rezultatų. Todėl teisės doktrina buvo priversta ieškoti naujo interpretacinio standarto, kuris leistų įvertinti sandorių tikrąją ekonominę turinį.

Ekonomikos globalizacija, tarptautinio kapitalo judėjimo laisvė ir sudėtingėjančios korporatyvinės struktūros paskatino atsirasti poreikiui naujai peržiūrėti mokestinių santykių turinį⁵. Tai nulėmė turinio virš formos principo atsiradimą, kuris tapo šiuolaikinės

¹ STEPONAVIČIENĖ, Ingrida (2022). *Mokesčių teisės pagrindai*. Vilnius: VU leidykla, p. 112.

² GRUODIS, Povilas (2019). Mokesčių teisės doktrinos raida ir turinio viršenybės principas. *Justitia*, Nr. 3(111), p. 58.

³ ENDRIJAITYS, Martynas (2020). *Agresyvus mokesčių planavimas ir jo ribojimas ES*. MRU, p. 68–73.

⁴ STEPONAVIČIENĖ, Ingrida (2022). *Mokesčių teisės pagrindai*. Vilnius: VU leidykla, p. 114.

⁵ OECD (2015). BEPS Action 6 – Preventing Treaty Abuse. Paris: OECD Publishing.

mokesčių teisės kertiniu elementu ir sudarė teorinį pagrindą dirbtinio darinio institutui⁶. Šio principo esmė - užtikrinti, kad apmokestinimas atitiktų tikrąją ekonominę realybę, o ne formalius teisinius pavidalus. Tokiu būdu mokesčių teisė artėja prie ekonominės analizės metodologijos, kurioje sprendimai priimami įvertinus faktinį rezultatą, rizikų paskirstymą, funkcijas ir sukurto pelno šaltinį. Tai ypač aktualu vertinant grupių restruktūrizavimą, finansinių priemonių naudojimą ir vidinių paslaugų sandorius, nes būtent šiose srityse dažniausiai atsiranda dirbtinumo požymių.

Kaip pažymi I. Steponavičienė: „turinio viršenybės prieš formą principas yra ne tik aiškinimo taisyklė, bet ir vertinimo kriterijus, leidžiantis atskirti teisėtą mokesčių planavimą nuo piktnaudžiavimo“⁷. Šis principas suponuoja, kad sandoriai, neturintys ekonominio tikslo, negali būti pripažįstami teisėtais mokesčių planavimo būdais. Tai reiškia, kad vertinimas turi būti susijęs ne tik su sandorio rezultatu, bet ir su verslo logika bei tikslu, dėl kurio susitarimas buvo sudarytas. Jeigu nėra realios ūkinės veiklos, o pagrindinis tikslas yra mokestinė nauda, tokia struktūra turi būti traktuojama kaip dirbtinė. Todėl šis principas transformavosi iš interpretacinės taisyklės į materialųjį vertinimo standartą, atliepiantį vis modernėjančių mokesčių vengimo schemų prigimtį.

Dirbtinio darinio sąvoka iš pradžių formavosi ne teisiniuose aktuose, o teismų praktikoje. Jungtinės Karalystės jurisprudencijoje svarbiausias lūžis įvyko 1982 m. *WT Ramsay Ltd v. Inland Revenue Commissioners* byloje, kurioje teismas pripažino, kad sandoriai, neturintys jokio ekonominio tikslo, bet sudaryti vien mokesčių tikslais, negali būti laikomi teisėtais. Šis sprendimas tapo vadinamosios Ramsay doktrinos pagrindu⁸. Ji įtvirtino taisyklę, kad mokesčių administratorius turi teisę ignoruoti formalius sandorius, jei jų ekonominis turinys yra tuščias.

Vėliau ši doktrina paplito ir kitose jurisdikcijose - Vokietijoje atsirado ekonominės realybės vertinimas (vok. *wirtschaftliche Betrachtungsweise*), Prancūzijoje - mokestinio piktnaudžiavimo doktrina (pranc. *abus de droit fiscal*), o JAV buvo formuojamas turinio prieš formą testas, taikomas federaliniuose teismuose⁹. Šių sistemų bendra ašis - draudimas naudoti teisines formas priešingai jų ekonominiam tikslui.

Šalia teisminės praktikos prie dirbtinio darinio instituto plėtros reikšmingai prisidėjo ir tarptautinės organizacijos. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija dar 1998 m. savo studijoje *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (liet. *Žalinga mokesčių konkurencija: kilęs globalus iššūkis*) pabrėžė, kad dirbtinių struktūrų naudojimas

⁶ *WT Ramsay Ltd v. Inland Revenue Commissioners* [House of Lords], [1982] AC 300.

⁷ LANG, M. (2018). *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. Wien: Linde Verlag, p. 102–106.

⁸ *WT Ramsay Ltd v. Inland Revenue Commissioners* [House of Lords], [1982] AC 300.

⁹ LANG, M. (2018). *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. Wien: Linde Verlag, p. 102–106.

mažo apmokestinimo jurisdikcijose kelia grėsmę globaliam mokestiniam teisingumui¹⁰. Šiame dokumente pirmą kartą buvo įvardyta, kad valstybės privalo bendradarbiauti kovodamos su dirbtinėmis mokesčių schemomis (angl. *artificial tax arrangements*).

2013 m. EBPO inicijavo plataus masto projektą BEPS, kuris tapo kertiniu žingsniu kovoje su dirbtiniais dariniais. BEPS 6 veiksmo (dvigubo apmokestinimo sutarčių piktnaudžiavimo prevencija) nustatyta, kad tarptautinių sutarčių lengvatos neturi būti taikomos, kai jų pagrindas yra dirbtinė konstrukcija, neturinti ekonominio pagrindo¹¹. Taip dirbtinis darinys tapo nebe tik teorine sąvoka, bet ir praktine mokesčių administravimo kategorija.

Europos Sąjungos teisėje dirbtinio darinio institutas pirmą kartą aiškiai paminėtas Direktyvoje 2011/96/ES dėl patronuojančių ir dukterinių bendrovių, tačiau reikšmingas poslinkis įvyko ją pakeitus Direktyva (ES) 2015/121, įtvirtinusia bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę (angl. *General Anti-Abuse Rule*) (toliau - GAAR)¹². Pagal šią taisyklę valstybės narės privalo atsisakyti taikyti mokesčių lengvatas, kai nustatoma, jog sandorio ar struktūros pagrindinis tikslas yra mokestinės naudos gavimas, o pati struktūra neturi autentiško ekonominio tikslo.

Ši koncepcija dar labiau įtvirtinta ATAD, kuri įpareigojo visas valstybes nares į nacionalinę teisę perkelti GAAR nuostatas¹³. ATAD direktyvoje dirbtinis darinys apibrėžiamas kaip susitarimas ar sandorių grandinė, kuri neturi autentiško komercinio pagrindo ir kurios pagrindinis tikslas - gauti mokestinę naudą. Šis apibrėžimas leido standartizuoti sąvoką visoje Europos Sąjungoje.

Europos Komisijos 2021 m. pateiktas vadinamosios ATAD3 direktyvos pasiūlymas dar labiau išplėtė šią doktriną. Pasiūlyme nustatyti vadinamieji minimalaus turinio kriterijai (angl. *minimum substance requirements*), pagal kuriuos įmonės, neturinčios realaus biuro, darbuotojų ar sprendimų priėmimo funkcijų, gali būti pripažintos fiktyviomis¹⁴. Tokios įmonės netenka teisės naudotis ES sutartimis ir mokesčių lengvatomis. Šis žingsnis iš esmės institucionalizavo dirbtinio darinio sampratą visos Sąjungos mastu.

Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatyme dirbtinio darinio sąvoka nėra apibrėžta *expressis verbis*, tačiau jos esmė atsispindi Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 32 straipsnio 6 dalyje, perkelta iš GAAR. Ši norma suteikia mokesčių administratoriui

¹⁰ OECD (1998). *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris: OECD Publishing.

¹¹ OECD (2015). *BEPS Action 6 – Preventing Treaty Abuse*. Paris: OECD Publishing.

¹² Europos Sąjungos Tarybos 2011 m. lapkričio 30 d. direktyva 2011/96/ES dėl bendros apmokestinimo sistemos taikymo patronuojančiosioms ir patronuojamoms bendrovėms skirtingose valstybėse narėse. OL L 345, 2011, p. 8–16.

¹³ Europos Sąjungos Tarybos 2016 m. liepos 12 d. direktyva (ES) 2016/1164 dėl kovos su mokesčių vengimu taisyklių (ATAD). OL L 193, 2016, p. 1–14

¹⁴ European Commission (2022). *Proposal for ATAD 3*. COM(2021) 565 final.

teisę netaikyti dividendų neapmokestinimo lengvatos, jei nustatoma, kad įmonės struktūra yra dirbtinė ir neturi realaus komercinio tikslo¹⁵. Kartu ši nuostata veikia kaip praktinis GAAR įgyvendinimo instrumentas.

Mokesčių administratorius savo metodinėse rekomendacijose pažymi, kad vertinant dirbtinį darinį būtina analizuoti ekonominį veiklos turinį, o ne vien formalius dokumentus¹⁶. Tiriami tokie požymiai kaip: įmonės veiklos realumas, turto buvimas, darbuotojų skaičius, valdymo organų sprendimų vieta ir finansinių srautų logika. Fiktyvios įmonės ir laiškų dėžučių bendrovės (angl. *letterbox companies*) dažniausiai identifikuojamos pagal šiuos kriterijus.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas formuoja nuoseklią praktiką šiuo klausimu. Teismas pabrėžia, kad vertinant piktnaudžiavimą būtina įvertinti visų aplinkybių visumą - vien formalūs kriterijai, kaip įmonės amžius ar buveinė, nėra pakankami¹⁷. Pavyzdžiui, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2022 m. nutartyje pažymėjo, kad „ekonominio tikslo buvimas yra esminis kriterijus, atskiriantis teisėtą struktūrą nuo dirbtinės“¹⁸. Taigi, Lietuvos praktikoje dirbtinio darinio nustatymas grindžiamas ne formaliu kriterijų sąrašu, o ekonomine logika.

Reikšmingas šios sampratos vystymosi etapas - 2025 m. balandžio 3 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimas byloje Nordcurrent Group UAB prieš VMI (C-228/24). Teismas konstatavo, kad piktnaudžiavimo išvada negali būti grindžiama vien dirbtinumo požymiais; būtina vertinti faktinių aplinkybių visumą ir nustatyti, ar struktūra buvo sukurta siekiant vien mokesstinės naudos¹⁹. Šis sprendimas sustiprino teisinio tikrumo principą ir apribojo nacionalinių administratorių diskreciją.

Dirbtinio darinio institutas šiandien atlieka dvejopą funkciją. Pirma, jis yra praktinė priemonė kovoti su piktnaudžiavimu mokesčių lengvatomis. Antra, jis yra teorinė kategorija, padedanti mokesčių teisės doktrinai atskirti teisėtą mokesčių planavimą nuo neteisėto vengimo. Tokiu būdu šis institutas tampa jungtimi tarp turinio virš formos principo, piktnaudžiavimo teise ir GAAR taikymo.

Kaip pažymi M. Endrijaitis, dirbtinio darinio koncepcija: „padeda išlaikyti pusiausvyrą tarp mokesčių mokėtojo teisės planuoti veiklą ir valstybės intereso užkirsti kelią

¹⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. TAR, 2001, 112-3996.

¹⁶ Valstybinė mokesčių inspekcija (2022). *Metodinė medžiaga dėl PMĮ 32 str. taikymo*. Vilnius.

¹⁷ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2022 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-36-822/2022.

¹⁸ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2020 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-232-602/2020.

¹⁹ *Nordcurrent Group UAB v. Valstybinė mokesčių inspekcija* [ESTT], Nr. C-228/24, [2025-04-03].

ECLI:EU:C:2025:310.

vengimui“²⁰. Tai reiškia, kad ši sąvoka nėra skirta persekioti visus mokesčių optimizavimo atvejus, bet tik tuos, kurie nesiremia realia ekonomine veikla.

Be to, dirbtinio darinio identifikavimas yra ir teisinės valstybės išraiška - tai užtikrina, kad mokestinės prievolės būtų paskirstytos proporcingai ir pagal faktinį ekonominį turinį. Ši doktrina stiprina pasitikėjimą mokesčių sistema, nes aiškiai parodo ribą tarp teisėto ir neteisėto elgesio.

Apibendrinant, galima teigti, kad dirbtinio darinio institutas tapo viena iš kertinių priemonių siekiant mokesčių sistemos sąžiningumo. Jo reikšmė glūdi ne tik formaliaame kovos su vengimu tikslu, bet ir platesnėje teisinės valstybės sampratoje - užtikrinant, kad mokesčiai būtų mokami pagal tikrąją ekonominę veiklą, o ne pagal teisinės formos manipuliacijas.

1.2. Dirbtinio darinio požymiai ir jų reikšmė pelno mokesčio kontekste.

Dirbtinio darinio požymių nustatymas yra vienas iš kertinių mokesčių administravimo aspektų, leidžiančių užtikrinti, kad pelno mokesčio prievolės būtų nustatytos ne pagal formalią teisinę struktūrą, bet pagal tikrąją ekonominę veiklą. Kadangi Lietuvos Respublikos teisėje nėra įtvirtinta išsami ir vienareikšmė dirbtinio darinio sąvoka, šio instituto požymiai formuojami taikant tarptautinės teisės nuostatas, EBPO rekomendacijas, Europos Sąjungos direktyvas bei teismų praktiką. Dirbtinio darinio požymių nustatymas leidžia atskirti teisėtą mokesčių planavimą nuo piktnaudžiavimo, o tai lemia teisingo ir proporcingo apmokestinimo principų įgyvendinimą.

Teorinėje doktrinoje dirbtinis darinys apibūdinamas kaip teisinė arba ekonominė struktūra, kurios pagrindinis arba vienintelis tikslas yra mokestinės naudos gavimas, o ne realios komercinės ar ekonominės veiklos vykdymas²¹. Tokiam dariniui būdinga tai, kad formaliai atitinkami teisės reikalavimai yra įvykdyti - įmonė įsteigta, registruota, turi teisinius dokumentus, tačiau jos veikla faktiškai nevyksta arba yra nominali. Šis požymis išplaukia iš turinio virš formos principo, kuris suteikia mokesčių administratoriui teisę vertinti ne tik sandorio formalią struktūrą, bet ir jo faktinį ekonominį turinį²².

²⁰ ENDRIJAITYS, Martynas (2020). *Agresyvus mokesčių planavimas ir jo ribojimas ES*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, p. 81.

²¹ STEPONAVIČIENĖ, Ingrida (2022). *Mokestinio piktnaudžiavimo ribos ir dirbtiniai dariniai*. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto leidykla.

²² GRUODIS, Povilas (2019). Turinio virš formos principas mokesčių teisėje. *Justitia*, 3(111), 58–60.

EBPO dokumentuose dirbtinio darinio požymiai skirstomi į dvi pagrindines kategorijas: formaliuosius ir materialiuosius²³. Formalieji požymiai apima įmonės buveinės ir faktinės veiklos vietos neatitikimą, administracijos nebuvimą arba tik nominalų veiklos vykdymą, darbuotojų ir infrastruktūros trūkumą, veiklos finansavimą tik per grupės vidinius sandorius, trumpalaikį ar simbolinį veiklos laikotarpį. Tuo tarpu materialieji požymiai apima ekonominio pagrindo (*angl. economic rationale*) nebuvimą, sprendimų priėmimo nesavarankiškumą, rizikos ir naudos pasiskirstymo neatitikimą, neproporcingą mokestinę naudą palyginti su veiklos mastu bei akivaizdų tikrojo naudos gavėjo nebuvimą.

EBPO dar 1998 m. studijoje *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (liet. *Žalinga mokesčių konkurencija: kilęs globalus iššūkis*) pirmą kartą atkreipė dėmesį į dirbtinių struktūrų pavojų, kai juridiniai asmenys steigiami tik formaliai, siekiant pasinaudoti palankesniu mokesčių režimu²⁴. Ši studija tapo vienu pirmųjų tarptautinių dokumentų, kuriame aiškiai įvardyta, kad tokio pobūdžio struktūros sudaro grėsmę ne tik atskirai valstybei, bet ir visai globaliai mokesčių sistemai, nes sukuria nelygiavertes konkurencines sąlygas tarp verslo subjektų ir lemia mokestinės naštos disbalansą. EBPO taip pat pabrėžė, kad šios struktūros kenkia teisiniam tikrumui, mažina visuomenės pasitikėjimą mokestine sistema ir skatina mokestinio planavimo modelius, palankiausių jurisdikcijų paiešką, o ne į realų verslo vystymą.

Vėliau šie principai buvo sistemingai išplėtoti BEPS projekte, ypač 6 ir 7 veiksmuose, kurie numato, kad dvigubo apmokestinimo sutartys netaikomos, kai jų taikymo pagrindas yra „dirbtinė konstrukcija, nesusijusi su realia veikla“. Šie veiksmai sustiprino tarptautinį kovos su piktnaudžiavimu teisinį instrumentą, nes įtvirtino būtinybę vertinti ne tik formalius dokumentus ar sandorių struktūrą, bet ir faktinį ekonominį tikslą, verslo logiką, rizikos pasiskirstymą ir kontrolės požymius. Tokios konstrukcijos laikomos piktnaudžiavimu, nes jos prieštarauja mokesčių teisės tikslui - užtikrinti sąžiningą ir proporcingą apmokestinimą²⁵. Todėl BEPS iniciatyva tapo kertiniu posūkiu, pereinant nuo reakcinio prie prevencinio mokesčių planavimo kontrolės modelio tarptautiniu mastu, o jos nuostatos vėliau tapo pagrindu tiek Europos Sąjungos, tiek nacionalinių valstybių piktnaudžiavimo prevencijos taisyklių formavimuisi.

Europos Sąjungos lygmeniu dirbtinio darinio požymiai pirmą kartą aiškiai apibrėžti ATAD. Direktyvos 6 straipsnyje įtvirtinta, kad sandoriai ar veikla laikomi dirbtiniais, kai jie „neturi autentiškų komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę“. Tai reiškia,

²³ OECD (2015). *BEPS Action 6 – Preventing Treaty Abuse*. Paris: OECD Publishing.

²⁴ OECD (1998). *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris: OECD Publishing.

²⁵ OECD (2015). *BEPS Action 7 – Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*. Paris: OECD Publishing.

kad valstybės narės turi teisę netaikyti mokestinių lengvatų, jei įmonės struktūra ar sandoriai yra fiktyvūs arba pagrįsti tik formaliais, neekonomiškais sprendimais. Ši nuostata papildyta 2021 m. Europos Komisijos pasiūlymu dėl ATAD3 direktyvos, kuri nustatė vadinamuosius „minimalaus turinio kriterijus“ - įmonė turi turėti realias patalpas, vietas vadovus, darbuotojus, aktyvius banko sąskaitos srautus ir pati vykdyti veiklą. Jei šių elementų nėra, ji laikoma fiktyvia²⁶. Tokiu būdu Europos Sąjungos teisėje pabrėžiama, kad ekonominio turinio nebuvimas yra esminis dirbtinumo požymis.

Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 32 straipsnio 6 dalyje nustatyta, kad dividendų neapmokestinimo lengvata netaikoma, jei sandoris laikytinas piktnaudžiavimu. Nors įstatyme nėra tiesiogiai apibrėžta, kokie požymiai leidžia pripažinti darinį dirbtiniu, praktikoje jie išvystyti tiek Valstybinės mokesčių inspekcijos metodiniuose nurodymuose, tiek Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo sprendimuose²⁷.

Pagal M. Endrijaičio išskirtą klasifikaciją, dirbtinumo požymiai gali būti skirstomi į tris grupes: teisinius, ekonominius ir valdymo.²⁸ Teisiniai požymiai apima situacijas, kai veikla grindžiama vien formalizuotais dokumentais, standartinėmis sutartimis ar struktūriniais sprendimais, kurie atitinka teisės formalius reikalavimus, tačiau nesukuria jokio realaus komercinio pagrindo ar tikrosios ekonominės naudos. Šie požymiai ypač dažnai aptinkami sandoriuose tarp susijusių įmonių grupės subjektų, kuomet nustatoma, kad sandorių turinys yra nominalus, o jų tikslas - sukurti teisinę priedangą mokestinei pozicijai optimizuoti. Tokiu atveju akivaizdu, kad teisėta forma naudojama kaip įrankis rezultatui pasiekti, o ne kaip būtina funkcionali verslo struktūros dalis.

Ekonominiai požymiai atskleidžia realios veiklos stoką - įmonė neturi darbuotojų, fizinių ar virtualių darbo priemonių, realaus kapitalo panaudojimo požymių ar nepriklausomos ūkinės veiklos pajėgumų. Dažnai nustatoma, kad tokia įmonė vykdo tik finansinius srautų pervedimus tarp skirtingų grupės subjektų, nekuria pridėtinės vertės, neteikia paslaugų ar gamybos rezultatų, o jos pajamos ir išlaidos susiformuoja vien dėl formaliai apskaitomų vidaus sandorių. Tokia situacija leidžia daryti prielaidą, jog įmonės egzistavimo motyvas nėra rinkos poreikiai ar verslo plėtra, bet mokesčių planavimo schema, skirta pelno lokacijai perkelti, pasinaudojant skirtingais juridikciniais režimais.

Valdymo požymiai atskleidžia, kad sprendimų priėmimo centras faktiškai yra ne toje valstybėje, kur registruota įmonė, o kitoje jurisdikcijoje, dažnai ten, kur yra pagrindinė

²⁶ Europos Komisija (2021). *ATAD 3 Proposal*. COM(2021) 565 final.

²⁷ ENDRIJAITIS, Martynas (2024). *Dirbtinio darinio požymiai ir jų identifikavimas pagal PMĮ ir MAĮ*. Vilnius: Valstybinė mokesčių inspekcija.

²⁸ ENDRIJAITIS, Martynas (2024). *Dirbtinio darinio požymiai ir jų identifikavimas pagal PMĮ ir MAĮ*. Vilnius: Valstybinė mokesčių inspekcija.

įmonių grupės būstinė arba tikrieji naudos gavėjai. Taisyklėse akcentuojama, kad vadovai ar valdybos nariai formaliai paskiriami, tačiau faktiškai neatlieka jokių sprendimų, neturi realios informacijos apie įmonės veiklą, nedalyvauja operatyviniuose procesuose ir dažnai net nesilanko registracijos šalyje. Tai rodo, kad tokia įmonė nėra savarankiškas verslo subjektas, o tik struktūrinis tarpininkas, naudojamas mokestinių ar teisinio reguliavimo pranašumų siekimui. Tokių požymių visuma leidžia identifikuoti vadinamąją „laiškų dėžutės bendrovę“, kuri egzistuoja tik formaliai - popieriuje, registre ar virtualioje platformoje - tačiau iš esmės neatlieka jokios realios ekonominės funkcijos ir neveikia kaip savarankiškas ūkio dalyvis.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas savo praktikoje nuosekliai pabrėžia, kad dirbtinumo požymiai nustatomi tik įvertinus visų faktinių aplinkybių visumą. 2020 m. birželio 2 d. nutartyje (byla Nr. A-232-602/2020) teismas konstatavo, kad deklaruota paskola tarp susijusių įmonių iš esmės buvo dividendų paskirstymo forma, todėl mokesčių administratorius pagrįstai perklasifikavo sandorį pagal jo turinį.²⁹ 2021 m. gruodžio 8 d. byloje (Nr. A-92-602/2021) teismas pažymėjo, kad formali sutartis pati savaime neįrodo ekonominio realumo, jei nėra įrodymų apie faktinę veiklą. Tokie sprendimai patvirtina, kad formali teisinė konstrukcija negali būti svarbesnė už jos ekonominę prasmę³⁰.

Naujausioje byloje Nordcurrent Group UAB prieš VMI (C-228/24) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas dar kartą akcentavo, kad piktnaudžiavimas negali būti konstatuotas remiantis vien dirbtinumo požymiais. Teismas pabrėžė, kad būtina vertinti visų faktinių aplinkybių visumą, įskaitant veiklos turinį, ekonominį pagrindą, rizikos pasiskirstymą ir sprendimų priėmimo vietą³¹. Šis sprendimas sustiprino teisinio tikrumo ir proporcingumo principus mokesčių srityje, pabrėždamas, kad administratoriaus išvados turi būti pagrįstos objektyviais duomenimis.

Dirbtinio darinio požymių nustatymas ypač aktualus tarptautinių įmonių grupių struktūrose, kuriose dažnai pasitaiko vadinamųjų holdinginių bendrovių be realios veiklos. Tokios įmonės, įsteigtos Nyderlanduose ar Kipre, dažnai naudojamos dividendų gavimui, tačiau neturi nei darbuotojų, nei vadovų, nei patalpų. VMI praktikoje šie atvejai dažnai pripažįstami dirbtiniais, nes tokia struktūra neatspindi realaus ekonominio turinio ir sukurta vien siekiant mokestinės naudos. Panašiai vertinamos ir „konversijos į paskolas“ situacijos, kai dividendai formalizuojami kaip paskolos, kurios vėliau „grįžta“ tam pačiam akcininkui.

²⁹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2020 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-232-602/2020.

³⁰ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2021 m. sausio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-92-602/2021.

³¹ *Nordcurrent Group UAB prieš Valstybinę mokesčių inspekciją* [ESTT], Nr. C-228/24, [2025-04-03]. ECLI:EU:C:2025:310.

Svarbus vaidmuo identifikuojant dirbtinumą tenka tikrojo naudos gavėjo (angl. *beneficial owner*) koncepcijai. Ši sąvoka, išvystyta tiek EBPO, tiek Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, leidžia nustatyti, ar įmonė, formaliai gaunanti pajamas (pvz., dividendus), yra tikrasis ekonominis jų naudotojas. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo bylose (C-116/16 ir C-117/16) pabrėžta, kad įmonė negali būti laikoma tikroju naudos gavėju, jei ji neturi nei teisės disponuoti pajamomis, nei ekonominės rizikos, susijusios su jų gavimu. Tokiu atveju įmonė laikoma dirbtiniu dariniu ir netenka teisės į mokesčių lengvatas. Ši koncepcija glaudžiai siejasi su ekonominio pagrindo ir veiklos realumo vertinimu - abu šie elementai yra dirbtinumo požymių šerdis.

Kita vertus, reikia pažymėti, kad dirbtinumo požymių vertinimas nėra absoliutus. Kai kurie autoriai kritikuoja pernelyg platų šių požymių taikymą, teigdami, jog tai gali sukelti teisinio tikrumo pažeidimų. Pasak jų, egzistuoja „pilkoji zona“ tarp teisėto mokesčių planavimo ir piktnaudžiavimo, kur ribą nustatyti sudėtinga. Ši zona atsiranda tuomet, kai struktūros turi tam tikrą realios veiklos požymių, tačiau kartu jose egzistuoja ir mokestinės naudos motyvas, kuris savaime nėra laikomas neleistinu. Todėl teisinė analizė tampa ypač kompleksiška, o mokesčių administratorius negali vadovautis vien tik rizikos indikatoriais ar šabloniniais kriterijais. Mano manymu, ši kritika yra pagrįsta - mokesčių administratorių praktikoje kartais pastebima tendencija vertinti formalius elementus kaip lemiamus, neatsižvelgiant į platesnį ekonominį kontekstą, verslo cikliškumą, specifiką ar sektoriui būdingas operacines struktūras³². Be to, nėra atmestina, kad tam tikrais atvejais inovatyvūs verslo modeliai - ypač skaitmeninių platformų, startuolių, technologinių grupių ar rizikos kapitalo projektų - gali turėti ribotą materialųjį turinį, tačiau tai savaime nereiškia dirbtinumo, nes pagrindinis jų turtas yra intelektualiniai resursai ir žinios, o ne tradiciniai fiziniai aktyvai. Dėl šių aplinkybių būtina laikytis proporcingumo ir objektyvumo standartų, kad dirbtinio darinio institutas netaptų priemone, ribojančia verslo laisvę bei inovacijų plėtrą.

Taigi, nors dirbtinio darinio požymiai yra būtinas instrumentas užtikrinti sąžiningą apmokestinimą, jų taikymas turi būti subalansuotas ir pagrįstas realiais faktais. Kiekvienas atvejis turi būti vertinamas individualiai, atsižvelgiant į įmonės ekonominę logiką, rizikos pasiskirstymą, veiklos vietą ir sprendimų priėmimo mechanizmus. Tai ypač svarbu globalizacijos kontekste, kai veiklos decentralizacija savaime nereiškia dirbtinumo.

Apibendrinant galima teigti, kad dirbtinio darinio požymiai atlieka dvejopą funkciją - jie yra tiek prevencinis, tiek korekcinis mechanizmas. Prevencinė funkcija pasireiškia tuo,

³² LANG, Michael (2019). Proportionality and Tax Avoidance in EU Law. *IBFD Journal of European Taxation*, 4(7), 85–88.

kad šie požymiai drausmina mokesčių mokėtojus ir skatina veiklą organizuoti pagal realų ekonominį turinį. Korekcinė funkcija suteikia mokesčių administratoriui įrankį koreguoti pelno mokesčio bazę, kai nustatoma, jog sandoriai ar struktūros neatspindi realios veiklos. Vis dėlto jų taikymas turi būti proporcingas ir nepažeisti teisėtų lūkesčių principo.

Dirbtinio darinio požymių analizė leidžia daryti išvadą, kad pelno mokesčio kontekste ši sąvoka yra glaudžiai susijusi su turinio virš formos principu, kuris detaliau analizuojamas tolesniame skyriuje. Būtent šis principas suteikia teisinį pagrindą vertinti ekonominę veiklą pagal jos tikrąją prasmę, o ne formalią išraišką.

1.3. Dirbtinio darinio identifikavimo problema

Dirbtinio darinio identifikavimas yra vienas sudėtingiausių klausimų mokesčių teisėje, kadangi būtent šis procesas lemia, ar mokesčių mokėtojo veiksmai bus vertinami kaip teisėtas mokesčių planavimas, ar kaip piktnaudžiavimas teise. Dirbtinumo nustatymas reikalauja ne tik teisinės analizės, bet ir ekonominio bei faktinio vertinimo, todėl ši sritis dažnai pasižymi dideliu neapibrėžtumu ir subjektyvumu. Mokesčių administratoriui tenka užduotis nustatyti, ar vieneto veikla turi ekonominį pagrindą, ar ji yra sukurta vien mokestinės naudos siekimui³³.

Svarbiausias šio klausimo aspektas yra kriterijų, pagal kuriuos nustatomas dirbtinumas, aiškumas. Lietuvos Respublikos teisės aktuose nėra pateikta nei dirbtinio darinio, nei fiktyvumo apibrėžimo, todėl identifikavimo procesas remiasi administracinėmis gairėmis ir teismų praktika. Tokia situacija lemia, kad taikant tą patį teisinį reguliavimą galima pasiekti skirtingas išvadas priklausomai nuo institucijos interpretacijos³⁴. Šis neapibrėžtumas kelia riziką tiek verslui, tiek mokesčių administratoriui, nes piktnaudžiavimo nustatymas tampa labiau vertinamuoju nei norminiu klausimu.

Valstybinė mokesčių inspekcija yra nustačiusi nebaigtinį kriterijų sąrašą, kuriais vadovaujasi vertindama, ar vieneto struktūra ar veikla turi dirbtinumo požymių. Šie kriterijai nėra numatyti įstatyme, tačiau yra plačiai taikomi administracinėje praktikoje. Mokesčių administratoriaus parengtose metodinėse rekomendacijose nurodyta, kad dirbtinio darinio požymiai gali būti šie:

³³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112. TAR, 2004, 57-1997.

³⁴ STEPONAVIČIENĖ, Ingrida (2022). *Mokesčių teisės principai ir jų taikymas praktikoje*. Vilnius: VU leidykla.

- i) vadovų ar valdymo organų kompetencijos stoka, kai jie neturi pakankamos kvalifikacijos veiklai organizuoti;
- ii) darbuotojų nebuvimas arba akivaizdus jų trūkumas, atsižvelgiant į deklaruojamos veiklos pobūdį ir mastą;
- iii) darbuotojų įgaliojimų neatitikimas deklaruojamoms funkcijoms;
- iv) pagrindinių sprendimų priėmimas ne toje valstybėje, kur įmonė yra registruota;
- v) buveinės ar patalpų nebuvimas įsisteigimo valstybėje, kai jos būtinos veiklos vykdymui;
- vi) veiklos pasyvumas arba trumpalaikis pobūdis, kai bendrovė įsteigiama tik konkrečiam sandoriui įgyvendinti;
- vii) pasyvių pajamų dominavimas (dividendai, palūkanos, honorarai), kai nėra aktyvios ekonominės veiklos³⁵.

Nors šie požymiai padeda mokesčių administratoriui identifikuoti galimai dirbtines struktūras, jų taikymas praktikoje kelia abejonių. Pirma, pats VMI nurodo, kad kriterijų sąrašas yra nebaigtinis, todėl jo ribos nėra aiškios. Antra, ne kiekvienas šių požymių buvimas automatiškai reiškia dirbtinumą - pavyzdžiui, pasyvus holdingas gali neturėti daug darbuotojų ar patalpų, tačiau vis tiek vykdyti teisėtą veiklą³⁶. Tokia situacija kelia teisės aiškinimo nenuoseklumą, nes įmonės, veikiančios skirtingose verslo srityse, yra vertinamos pagal vienodus kriterijus, nors jų veiklos modeliai natūraliai skiriasi.

Dirbtinio darinio identifikavimo klausimai plačiai nagrinėjami tiek Lietuvos teismuose, tiek Europos Sąjungos Teisingumo Teisme. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikoje suformuota pozicija, kad kova su piktnaudžiavimu negali būti vykdoma remiantis vien formalizuotais kriterijais, o būtina vertinti visų faktinių aplinkybių visumą³⁷.

Pavyzdžiui, byloje C-196/04 Cadbury Schweppes Europos Sąjungos Teisingumo Teismas pažymėjo, kad valstybė narė turi teisę riboti įsisteigimo laisvę, jei nustatoma, kad įmonės įsteigimas yra „grynai dirbtinis“ ir siekiama išvengti apmokestinimo. Tačiau dirbtinumo išvada turi būti grindžiama objektyviais kriterijais - įmonės realia veikla, personalu, infrastruktūra ir sprendimų priėmimo vieta³⁸.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas taip pat remiasi šia logika. Teismas savo 2021 m. gruodžio 8 d. nutartyje (byla Nr. A-92-602/2021) konstatavo, kad vien formalus

³⁵ Valstybinė mokesčių inspekcija (2021). *Metodinės rekomendacijos dėl ekonominio turinio vertinimo*. Vilnius.

³⁶ ENDRIJAITYS, Martynas (2020). *Tarptautinių grupių mokesčių planavimo aspektai*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.

³⁷ *Halifax plc ir kt. prieš Commissioners of Customs & Excise* [ESTT], Nr. C-255/02, [2006-02-21]. ECLI:EU:C:2006:121.

³⁸ *Cadbury Schweppes plc ir kt. prieš Commissioners of Inland Revenue* [ESTT], Nr. C-196/04, [2006-09-12]. ECLI:EU:C:2006:544.

sandorio egzistavimas neįrodo jo ekonominio realumo, o mokesčių administratorius turi teisę įvertinti faktines aplinkybes bei spręsti dėl sandorio pripažinimo fiktyviu³⁹. Panaši pozicija išreikšta ir 2020 m. birželio 2 d. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartyje (byla Nr. A-232-602/2020), kur teismas pažymėjo, kad mokesčių administratorius pagrįstai perklasifikavo paskolą į dividendų išmokėjimą, nes faktiniai duomenys rodė ekonominės prasmės nebuvimą⁴⁰.

Vis dėlto praktikoje pastebima, kad Valstybinė mokesčių inspekcija kartais peržengia Europos Sąjungos Teisingumo Teismo nustatytas ribas, taikydama iš anksto nustatytus kriterijus be individualaus vertinimo. Tai ypač išryškėjo po Nordcurrent Group UAB bylos (C-228/24), kur Europos Sąjungos Teisingumo Teismas aiškiai pabrėžė, jog piktnaudžiavimo išvados negalima daryti remiantis vien formaliais dirbtinumo požymiais, būtina įvertinti visą ekonominių ir organizacinių faktų visumą⁴¹.

Šis sprendimas sustiprino teisinio tikrumo principą ir apribojo mokesčių administratoriaus diskreciją, nurodydamas, kad kiekvienu atveju būtina nustatyti aiškų priežastinį ryšį tarp struktūros dirbtinumo ir mokestinės naudos siekimo⁴².

Probleminiai aspektai: proporcingumas, įsisteigimo laisvė ir teisinis tikrumas

Vienas iš didžiausių iššūkių taikant dirbtinumo kriterijus - proporcingumo principo laikymasis. Europos Sąjungos teisėje, remiantis GAAR, valstybės narės gali riboti mokestines lengvatas tik tiek, kiek tai būtina kovai su piktnaudžiavimu. Vis dėlto praktikoje pasitaiko atvejų, kai taikomi nacionaliniai ribojimai viršija direktyvoje numatytas ribas. Tokiu būdu iš esmės gali būti pažeidžiama įsisteigimo laisvė, įtvirtinta Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 49 straipsnyje⁴³.

Kaip pažymi dr. P. Gruodis, vien jau kriterijų sąrašo egzistavimas gali prieštarauti direktyvos tikslams, nes valstybės narės neturi teisės nustatyti iš anksto apibrėžtų rodiklių, pagal kuriuos sprendžiama dėl dirbtinumo⁴⁴. Tai sukuria paradoksą - siekiant užkirsti kelią piktnaudžiavimui, gali būti ribojama teisė laisvai pasirinkti verslo formą. Tokia situacija kelia klausimą dėl teisės normų proporcingumo ir aiškumo.

³⁹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2021 m. gruodžio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-92-602/2021.

⁴⁰ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2020 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-232-602/2020.

⁴¹ *Nordcurrent Group UAB prieš Valstybinę mokesčių inspekciją* [ESTT], Nr. C-228/24, [2025-04-03]. ECLI:EU:C:2025:310.

⁴² GRUODIS, Povilas (2023). Mokesčių teisės ribos ir piktnaudžiavimo doktrina. *Justitia*, 4(124), 45–52.

⁴³ Europos Sąjungos Tarybos 2015 m. sausio 27 d. direktyva (ES) 2015/121 dėl bendros apmokestinimo sistemos taikymo patrunuojančiosioms ir patrunuojamoms bendrovėms skirtingose valstybėse narėse. OL L 21, 2015, p. 1–5.

⁴⁴ GRUODIS, Povilas (2018). ES mokesčių teisės aiškinimo problemos. *Justitia*, 2(110), 33–40.

Pasyvių holdingų atveju problema tampa dar aktualesnė. Nors šios įmonės dažnai atitinka daugumą Valstybinės mokesčių inspekcijos nustatytų kriterijų (pavyzdžiui, nedidelis darbuotojų skaičius ar pasyvios pajamos), jos savaime negali būti laikomos fiktyviomis. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje pripažįstama, kad holdinginė bendrovė, valdanti dukterinių įmonių akcijas ir priimanti strateginius sprendimus, atlieka realią ekonominę funkciją, todėl negali būti laikoma dirbtine⁴⁵.

Taigi, dirbtinumo nustatymas visada turi būti pagrįstas ne formalių požymių buvimu, o realių ekonominių faktų visuma. Kaip teisingai pažymėjo Europos Sąjungos Teisingumo Teismo byloje C-504/16 Deister Holding, nacionalinės institucijos privalo vertinti, ar įmonė faktiškai atlieka ekonominę funkciją, o ne tik ar atitinka iš anksto nustatytus kriterijus⁴⁶.

Apibendrinant galima teigti, kad dirbtinio darinio identifikavimo problematika kyla dėl trijų esminių priežasčių:

- i) pirma, teisinio neapibrėžtumo, nes nėra įstatyme įtvirtinto sąvokos apibrėžimo;
- ii) antra, praktikos nevienodumo, kai Valstybinė mokesčių inspekcija ir teismai (tiek nacionaliniai, tiek tarptautiniai) skirtingai vertina tą pačią situaciją;
- iii) trečia, balanso tarp mokesčių vengimo prevencijos ir verslo laisvės paieškos.

Mokesčių administratoriaus kriterijų sistema galėtų būti veiksminga tik tuo atveju, jei ji būtų aiškiai reglamentuota teisės aktais, o ne palikta diskrecijai. Tai sustiprintų teisinį tikrumą ir užtikrintų, kad įmonės, kurios teisėtai optimizuoja mokesčius, nebūtų nepagrįstai laikomos piktnaudžiaujančiomis.

Be to, remiantis Europos Komisijos ATAD3 iniciatyva, matyti, kad ateityje dirbtinumo vertinimas bus grindžiamas ne tik ekonominiu turiniu, bet ir minimalių veiklos kriterijų įgyvendinimu - patalpų, personalo, sąskaitų, sprendimų vietos buvimu. Ši iniciatyva aiškiai atskleidžia, kad Europos Sąjungos politika pereina nuo abstraktaus ekonominės realybės vertinimo prie labiau standartizuotų, kiekybiškai patikrinamų požymių, kurie turėtų palengvinti administravimo procesą ir užtikrinti vienodesnę reguliavimo taikymą tarp valstybių narių. Tokia kryptis galėtų padėti iš dalies suvienodinti praktikas, tačiau kartu būtina užtikrinti, kad šie kriterijai nebūtų taikomi mechaniškai, nes kiekviena verslo struktūra turi savo specifiką, ypač šiandienos verslo aplinkoje, kurioje itin paplitęs nuotolinis darbas, debesijos technologijos, virtualūs biurai ir tarptautinės komandos.

⁴⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika dėl holdinginių bendrovių, 2021 m. Apžvalga.

⁴⁶ *Deister Holding AG prieš Bundeszentralamt für Steuern* [ESTT], Nr. C-504/16, [2017-11-20].
ECLI:EU:C:2017:1009.

Svarbu pabrėžti, kad minimalių kriterijų egzistavimas savaime negarantuoja, jog struktūra nėra dirbtinė - įmonė gali turėti biurą ar darbuotojų, tačiau jų funkcijos gali būti tik nominalios arba neatitikti realaus verslo modelio. Todėl būtina taikyti ne vien formalų „varnelės uždėjimo“ mechanizmą, bet ir vertinti faktinę veiklos apimtį, rizikų paskirstymą, finansinių sprendimų logiką bei strateginės kontrolės vietą. Kitaip tariant, ATAD3 turi būti suprantama kaip prevencinis įrankis, o ne automatinė sankcijų sistema, siekianti ne uždrausti tarptautines holdingines struktūras, bet skatinti, kad jos būtų pagrįstos realia ir tvaria veikla, o ne vien tik mokesčine motyvacija.

Galutinai galima daryti išvadą, kad dirbtinio darinio identifikavimas yra vienas iš tų klausimų, kur teisinės doktrinos, ekonominio realumo ir administracinės praktikos ribos susikerta itin jautriai. Todėl šio instituto taikymas reikalauja pusiausvyros tarp kovos su piktnaudžiavimu ir teisėtų verslo interesų apsaugos - būtent čia slypi šiuolaikinės mokesčių teisės iššūkis⁴⁷.

1.4. Turinio viršenybės prieš formą principas ir jo taikymas Pelno mokesčio įstatyme

Turinio viršenybės prieš formą principas yra vienas esminių mokesčių teisės principų, užtikrinančių, kad mokesčiai būtų skaičiuojami pagal tikrąją sandorio ar veiklos esmę, o ne pagal formalią teisinę išraišką. Šis principas yra glaudžiai susijęs su dirbtinio darinio samprata - būtent jo taikymas leidžia mokesčių administratoriui bei teismams identifikuoti atvejus, kai teisinė forma naudojama tik kaip priemonė mokesčių naudos siekimui, nesant realaus ekonominio turinio⁴⁸.

Turinio viršenybės prieš formą principas yra išvestinis iš bendresnės piktnaudžiavimo teise (angl. *abuse of law*) doktrinos, susiformavusios dar XX a. pradžioje. Šios doktrinos esmė - draudimas naudotis teise priešingai jos tikslui ir dvasiai⁴⁹. Mokesčių teisėje ši doktrina transformavosi į reikalavimą vertinti ne tik sandorio formą, bet ir tikrąją jo ekonominę esmę.

Istoriškai principas pirmą kartą aiškiai išreikštas Jungtinės Karalystės teismų praktikoje, ypač garsioje byloje *Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster* (1936 m.), kurioje buvo konstatuota, kad mokesčių mokėtojas turi teisę pasirinkti tokį

⁴⁷ OECD (2017). *BEPS Action 6: Preventing Treaty Abuse*. Paris: OECD Publishing.

⁴⁸ STEPONAVIČIENĖ, Ingrida (2022). *Mokesčių teisės pagrindai*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, p. 103–104.

⁴⁹ GRUODIS, Povilas (2019). Mokesčių teisės doktrinos raida ir turinio viršenybės principas. *Justitia*, 3(111), 55–60..

sandorio būdą, kuris leidžia jam mokėti mažiau mokesčių, jeigu šis būdas yra teisėtas. Šis požiūris ilgainiui buvo pripažintas pernelyg formalistiniu ir apribotas vėlesnėje praktikoje, ypač po *WT Ramsay Ltd v. Inland Revenue Commissioners* (1982 m.) sprendimo, kuriame britų teismai patvirtino, kad teisinė forma negali būti svarbesnė už ekonominį turinį⁵⁰. Kontinentinės Europos teisėje principas buvo įtvirtintas įvairių šalių mokesčių kodeksuose, o Europos Sąjungos lygmeniu jis tapo bendruoju mokesčių teisės aiškinimo principu. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas ne kartą pabrėžė, kad valstybės narės privalo užkirsti kelią piktnaudžiavimui mokesčių lengvatomis, tačiau tokios priemonės turi būti proporcingos ir grindžiamos realių aplinkybių vertinimu⁵¹.

Lietuvos Respublikos teisėje turinio viršenybės prieš formą principas nėra *expressis verbis* įtvirtintas Lietuvos Respublikos Perno mokesčio įstatyme, tačiau išplaukia iš bendrųjų mokesčių teisės normų. Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnyje nustatyta, kad mokesčių administratorius, nustatydamas mokesčių prievoles, vertina sandorių tikrąjį ekonominį turinį, o ne jų formalią išraišką⁵². Ši nuostata yra pagrindas tiek dirbtinių darinių identifikavimui, tiek piktnaudžiavimo nustatymui.

Perno mokesčio įstatymo 32 straipsnio 6 dalis, perkelta į nacionalinę teisę įgyvendinant GAAR, numato kovos su piktnaudžiavimu dividendų lengvatomis taisyklę. Ji suteikia mokesčių administratoriui teisę netaikyti lengvatos, jeigu nustatoma, kad sandoris ar struktūra neturi realių komercinių priežasčių ir yra dirbtinė⁵³. Taigi, nors pats principas įstatyme neįvardytas, jo taikymas yra būtinas, kad ši taisyklė galėtų funkcionuoti.

Lietuvos mokesčių administratoriaus metodiniuose nurodymuose taip pat akcentuojama, kad vertinant mokesčių mokėtojo veiklą ar sandorius, formalių dokumentų pateikimas savaime nėra pakankamas įrodyti ekonominį realumą⁵⁴. Pavyzdžiui, jei įmonė pateikia finansines ataskaitas ar sutartis, tačiau jos veikla neturi realaus turinio - nėra darbuotojų, fizinio biuro, valdymo sprendimų vietoje - mokesčių administratorius gali vertinti, jog tokia įmonė yra fiktyvi.

⁵⁰ *WT Ramsay Ltd v. Inland Revenue Commissioners* [House of Lords], [1982] AC 300; *Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster* [House of Lords], [1936] AC 1

⁵¹ *Cadbury Schweppes plc ir Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue* [ESTT], Nr. C-196/04, [2006-09-12]. ECLI:EU:C:2006:544.

⁵² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 1995 m. birželio 28 d. Nr. I-218. TAR, 1995, 61-1523, 69 straipsnis.

⁵³ Lietuvos Respublikos perno mokesčio įstatymas. 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. TAR, 2001, 112-3996, 32 straipsnio 6 dalis; Europos Sąjungos Tarybos 2015 m. sausio 27 d. direktyva (ES) 2015/121, kuria keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendros apmokestinimo sistemos taikymo patronuojančiosioms ir dukterinėms bendrovėms skirtingose valstybėse narėse. OL L 21, 2015, p. 1–5.

⁵⁴ Valstybinė mokesčių inspekcija (2022). *Metodinė medžiaga dėl Perno mokesčio įstatymo 32 straipsnio taikymo*. Vilnius.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas savo nutartyse yra suformavęs keletą kriterijų, kuriais vadovaujasi taikydamas šį principą. Šie kriterijai veikia kaip indikatorių visuma, kuri vertinama kompleksiškai, o ne atskirai:

- i) Sandorio ekonominio tikslo vertinimas. Ar sandoris sudarytas dėl komercinės naudos, rizikos valdymo, finansavimo ar veiklos organizavimo priežasčių, ar vien siekiant mokestinės lengvatos.
- ii) Sandorio dalyvių elgesio realumas. Ar šalys realiai vykdė sutartyse numatytą veiklą (darbuotojai, valdymas, infrastruktūra), ar tik imitavo veiklą dokumentuose.
- iii) Finansinių srautų kryptis ir logika. Ar pinigų srautai atitinka ekonominį tikslą, ar sudaryti vien tam, kad suformuotų mokestinį rezultatą⁵⁵.

Pavyzdžiui, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gruodžio 8 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A-92-602/2021 teismas konstatavo, kad vien sutarties ar kitų sandorio dokumentų egzistavimas savaime nepatvirtina jo ekonominio realumo, jeigu faktinės aplinkybės rodo, jog veikla buvo vykdoma tik formaliai, be realios ūkinės ar komercinės naudos. Teismas akcentavo, kad sandorio vertinimas turi būti atliekamas kompleksiškai, analizuojant ne tik dokumentus, bet ir faktinius ekonominius veiksmus, finansinius srautus, rizikos pasiskirstymą bei organizacinių funkcijų vykdymą. Šioje byloje buvo pažymėta, kad jei tikrieji veiklos faktai rodo, jog sandoris yra sukurtas vien mokestinėms pasekmėms generuoti, mokesčių administratorius turi pagrįstą teisę ignoruoti formalius dokumentus ir remtis tikroju ekonominiu turiniu, perskaičiuojant mokestines prievoles pagal faktinę, o ne deklaruojamą situaciją. Teismas taip pat išaiškino, jog sandorių teisėtumas vertinamas ne vien pagal tai, ar jie neprieštarauja teisės normoms formaliai, bet ir pagal tai, ar jie atitinka teisės sistemos tikslus, sąžiningumo principą bei ekonominės realybės reikalavimus⁵⁶.

Panašus vertinimo modelis taikytas ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. birželio 2 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A-232-602/2020, kurioje formaliai sudaryti paskolos sandoriai, neatitinkantys ekonominės logikos ir realaus kapitalo judėjimo, buvo perklasifikuoti į dividendų paskirstymą. Teismas akcentavo, kad paskolos tarpusavio ryšiams tarp susijusių vienetų negali būti naudojamos kaip priemonė mokestinei naštai sumažinti tuo atveju, kai sandoris neatitinka įprastų finansinės veiklos sąlygų (pvz., nėra realaus grąžinimo plano, palūkanų mokėjimo, rizikos pasiskirstymo). Toks teismo išaiškinimas rodo, kad Lietuvos teismų praktikoje turinio viršenybė prieš formą nėra

⁵⁵ ENDRIJAITIS, Martynas (2021). *Agresyvus mokesčių planavimas ir jo ribojimas Europos Sąjungoje*. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Teisės fakultetas, p. 72–76.

⁵⁶ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2021 m. gruodžio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-92-602/2021.

deklaratyvus principas - ji veikia kaip realus mokesčių administravimo ir ginčų sprendimo instrumentas, leidžiantis atskleisti tikrąją sandorių prigimtį ir užkirsti kelią piktnaudžiavimui formaliais teisiniais sprendimais⁵⁷.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika reikalauja, kad mokesčių administratorius pagrįstų piktnaudžiavimo išvadą objektyviais duomenimis, o ne prielaidomis. Tai reiškia, kad vien „nepatogus“ struktūros rezultatas ar žemesnis apmokestinimas kitoje valstybėje narėje nėra pakankamas - būtina įrodyti ekonominio turinio stoką ir tikslų neatitiktį. Tokiu būdu teismas pabrėžia, kad mokesčių mokėtojas turi teisę planuoti savo veiklą taip, kad mokesčių našta būtų kuo mažesnė, jei toks planavimas grindžiamas realiais komerciniais motyvais ir nėra vien instrumentinė teisinė priemonė siekiant lengvatos. Šis požiūris taip pat riboja administratoriaus diskreciją, nes draudžia remtis prezumpcija, jog mažesnis apmokestinimas savaime reiškia piktnaudžiavimą - būtina įrodyti realų ekonominės logikos nebuvimą ir tai, kad struktūros tikslas nėra susijęs su verslo poreikiais, veiklos rizikomis ar investicijų planavimu⁵⁸.

Naujausioje byloje Nordcurrent Group UAB (C-228/24) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas papildomai akcentavo faktinių aplinkybių visumos vertinimą: sprendimų priėmimo vietą, rizikų ir funkcijų pasiskirstymą, resursų buvimą, srautų ekonominę logiką. Teismas pabrėžė, kad dirbtinumo analizė negali būti grindžiama vien pavieniais požymiais (pvz., darbuotojų skaičiumi, nuomos sutartimi, registracijos valstybe), nes tokie elementai savaime nėra dirbtinumo įrodymai. Vietoje to būtina nustatyti, ar verslo struktūra funkcionuoja autonomiškai, prisiima realią riziką, disponuoja reikiamais ištekliais ir turi nuoseklų bei ekonomiškai pagrįstą veiklos modelį, o ne vien deklaruotą formą⁵⁹.

Turinio virš formos principas praktikoje veikia kartu su bendrąja kovos su piktnaudžiavimu taisykle, t.y. GAAR ir specialiomis antivengiminėmis taisyklėmis (angl. *Specific Anti-Avoidance Rules*) (toliau - SAAR). GAAR Europos Sąjungos lygmeniu įtvirtinta Direktyvoje ATAD ir perkelta į nacionalinę teisę, o Lietuvos Respublikos Pelnų mokesčio įstatymo 32 straipsnio 6 dalis SAAR pobūdžio norma riboja dividendų lengvatos

⁵⁷ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2020 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-232-602/2020.

⁵⁸ *Halifax plc prieš Commissioners of Customs & Excise* [ESTT], Nr. C-255/02, [2006-02-21]. ECLI:EU:C:2006:121.

⁵⁹ *Nordcurrent Group UAB prieš Valstybinę mokesčių inspekciją* [ESTT], Nr. C-228/24, [2025-04-03]. ECLI:EU:C:2025:310.

taikymą dirbtinėms struktūroms⁶⁰. Principas čia atlieka aiškinimo tiltą - padeda nuspręsti, ar konkrečioje situacijoje taikytina GAAR, SAAR ar abiejų kombinacija.

Tikrojo naudos gavėjo samprata yra papildomas filtras. Jei nustatoma, kad pajamų formaliai gavusi įmonė nėra tikrasis naudos gavėjas, lengvatos netaikomos; turinio virš formos principas pagrindžia tokį perklasifikavimą, pabrėždamas ekonominį realumą ir funkcijų-rizikų-naudos santykį⁶¹.

Lietuvos mokesčių administratoriaus ir Mokestinių ginčų komisijos praktikoje šio principo taikymas reikalauja:

- i) Duomenų surinkimo apie faktinę veiklą (darbuotojai, sprendimų priėmimo vieta, valdymo organų posėdžiai, įprastinės išlaidos, patalpų nuoma, IT infrastruktūra).
- ii) Sutarčių ir jų vykdymo analizės (ar sutartiniai įsipareigojimai realiai vykdomi, ar nėra „tuščio“ dokumentavimo).
- iii) Finansinių srautų atsekamumo (ar nėra *round-tripping*, t. y. grįžtančių srautų be ekonominio pagrindo)⁶².

Teismai yra nurodę, kad formali dokumentacija savaime neįrodo turinio - vertinama visa faktinių aplinkybių ir požymių visuma. Tai sudaro ir mokesčių mokėtojo pareigą pateikti įtikinamus paaiškinimus dėl pasirinktos struktūros ekonominio pagrindo (investicijų apsauga, reguliacinis režimas, finansavimo kaštai, verslo koncentracija ir pan.). Kuo daugiau faktinių požymių patvirtina ekonominę realybę, tuo mažesnė rizika, kad bus konstatuotas piktnaudžiavimas.

Valstybių narių požiūriai skiriasi savo intensyvumu. Airijos ir Liuksemburgo praktikoje ilgą laiką taikytas atsargesnis GAAR ir turinio viršenybės prieš formą vertinimas, didesnę dėmesį teikiant investiciniam patrauklumui; Nyderlanduose - reikšmingai išplėtotą tarpininko atpažinimo doktrina (ypač dividendų ir palūkanų srautų atveju). Šiuos skirtumus harmonizuoja Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika ir ATAD, nubrėždami minimalų bendrą standartą: autentiškas ekonominis tikslas ir reali funkcijų-rizikų struktūra yra būtini lengvatų taikymo pagrindai⁶³.

Papildomai, Europos Komisijos pasiūlymas dėl vadinamosios ATAD3 direktyvos numato minimalaus turinio kriterijus (patalpos, nuolatiniai vadovai, aktyvūs banko srautai,

⁶⁰ Europos Sąjungos Tarybos 2016 m. liepos 12 d. direktyva (ES) 2016/1164 dėl kovos su mokesčių vengimu taisyklių (ATAD). OL L 193, 2016, p. 1–14 OECD (2015). *BEPS Action 6 – Preventing Treaty Abuse*. Paris: OECD Publishing.

⁶¹ KRIŠTO, Judita ir THIRION, Emmanuel (2018). *Aggressive Tax Planning Indicators*. Brussels: European Parliament Research Service, p. 21–25.

⁶² Valstybinė mokesčių inspekcija (2023). *Mokesčių administratoriaus patikrinimų gairės dėl sandorių turinio vertinimo*. Vilnius.

⁶³ European Commission (2022). *Proposal for a Council Directive laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes (ATAD 3)*. COM(2021) 565 final.

darbuotojai), kurie, neatitikus, lemia įmonės pripažinimą fiktyvia ir lengvatų netekimą. Tai pastato turinio virš formos principą į dar labiau operatyvų patikrinimo rėmą⁶⁴.

Ekonomiškai turinio virš formos principas saugo mokesčių bazę nuo erozijos ir pelno perkėlimo. EBPO vertinimu, dėl tokių schemų valstybės kasmet praranda reikšmingas pajamas. Principas atlieka dvi funkcijas:

- i) Prevencinę - skatina planuoti veiklą pagal realius verslo poreikius, o ne pagal formalius modelius.
- ii) Korekcinę - leidžia mokesčių administratoriui perskaičiuoti apmokestinamąjį pelną ir netaikyti dividendų neapmokestinimo, kai nustatoma, kad struktūra dirbtinė⁶⁵.

Praktikoje tai reiškia, kad, nustačius dirbtinumą, gali būti: (i) eliminuojamas formaliai deklaruotas sandoris, (ii) perskaičiuojamas rezultatas pagal ekonominį turinį, (iii) taikomos sankcijos, kai identifikuojamas piktnaudžiavimas.

Naujausioje byloje Nordcurrent Group UAB (C-228/24) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas dar kartą patvirtino, kad turinio virš formos principas turi būti taikomas atsargiai ir proporcingai, ypač tarptautinių struktūrų ir tarpvalstybinių investicijų kontekste. Teismas pabrėžė, kad piktnaudžiavimo išvada negali būti grindžiama vien dirbtinumo požymiais ar pavieniais formalumo trūkumais; būtina vertinti visuminių faktinių aplinkybių rinkinį, įskaitant veiklos realumą, ekonominį pagrįstumą, verslo logiką, rizikos ir funkcijų paskirstymą bei sprendimų priėmimo vietą⁶⁶. Sprendime taip pat akcentuota, kad vien žemesnis apmokestinimo lygis ar tarpinės bendrovės buvimas nevienareikšmiškai rodo piktnaudžiavimą, nes mokesčių planavimas savaime nėra neteisėtas, jei egzistuoja objektyvus ekonominis ar komercinis tikslas. Todėl ši byla laikoma reikšmingu precedentu, ribojančiu mokesčių administratorių diskreciją ir stiprinančiu teisinio tikrumo standartą mokesčių mokėtojams, nes aiškiai nurodyta, kad mokestinė pasekmė negali būti nustatoma mechaniniu arba prezumpciniu būdu, o tik įrodžius tikrojo ekonominio turinio stoką.

Praktikoje šis principas dažnai taikomas kartu su tikrojo naudos gavėjo koncepcija, ypač dividendų, palūkanų ir honorarų apmokestinimo srityse. Jei nustatoma, kad įmonė nėra tikrasis gautų pajamų savininkas, o tik tarpininkas, mokesčių administratorius remiasi turinio virš formos principu ir atmets taikytas lengvatas⁶⁷. Šių dviejų institutų derinimas

⁶⁴ OECD (2023). *Corporate Tax Statistics*. Paris: OECD Publishing.

⁶⁵ ŠČEPONIENĖ, Ingrida (2023). Turinio virš formos principas ir teisinio tikrumo ribos. *Teisė*, 127, 52–60.

⁶⁶ *Nordcurrent Group UAB prieš Valstybinę mokesčių inspekciją* [ESTT], Nr. C-228/24, [2025-04-03]. ECLI:EU:C:2025:310.

⁶⁷ *N Luxembourg 1 ir kt. prieš Skatteministeriet* [ESTT], sujungtos bylos Nr. C-116/16 ir C-117/16, [2019-02-26]. ECLI:EU:C:2019:134; OECD (2015). *BEPS Action 6 – Preventing Treaty Abuse*. Paris: OECD Publishing.

leidžia ne tik formaliai identifikuoti tarpininką, bet ir *ekonomiškai* pagrįsti sprendimą dėl lengvatos netaikymo.

Apibendrinant galima teigti, kad turinio virš formos principas yra kertinis elementas, jungiantis dirbtinio darinio sampratą ir kovos su piktnaudžiavimu taisykles. Jis užtikrina, kad mokesčių prievolės būtų grindžiamos faktine ekonomine veikla, o ne teisinėmis konstrukcijomis. Šio principo taikymas Pelno mokesčio įstatyme leidžia mokesčių administratoriui koreguoti apmokestinamąjį pelną, kai sandoriai ar struktūros neatspindi ekonominės realybės. Tuo pačiu principas veikia kaip apsauga mokesčių mokėtojai, ribodamas administratoriaus diskreciją - piktnaudžiavimo išvados negali būti daromos vien dėl formalių neatitikimų. Todėl galima daryti išvadą, kad turinio virš formos principas pelno mokesčio kontekste yra būtinas instrumentas siekiant teisingo mokesčių paskirstymo ir efektyvios kovos su dirbtiniais dariniais, tačiau jo taikymas turi būti pagrįstas, proporcingas ir remtis išsamia faktinių aplinkybių analize.

2. DIRBTINIO DARINIO ĮTAKA PELNO MOKESČIO PRIEVOLĖMS

2.1. Pelno mokesčio reglamentavimas ir dirbtinio darinio sampratos sąveika

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio sistema remiasi fundamentaliu principu, kad mokesčiai turi būti skaičiuojami pagal tikrąją ekonominę veiklą, o ne pagal formaliai sukurtas teises konstrukcijas. Tai reiškia, jog apmokestinamas pelnas turi atspindėti faktinį verslo rezultatą, o ne dirbtinai suformuotą buhalterinį efektą⁶⁸. Ši logika įtvirtina glaudų ryšį tarp pelno mokesčio reglamentavimo ir dirbtinio darinio koncepcijos, nes būtent pastaroji leidžia identifikuoti situacijas, kai formali struktūra nesutampa su ekonominiu turiniu. Toks požiūris taip pat atliepia tarptautinius mokesčių teisės standartus, pagal kuriuos apmokestinimo bazė turi būti siejama su realiu vertės kūrimu, rizikos prisiėmimu ir funkcijų vykdymu vietoje, o ne su nominaliai pasirinktų struktūrų egzistavimu. Todėl Lietuvos pelno mokesčio sistema, nors ir grindžiama įstatymo raidės laikymusi, kartu pripažįsta, kad horizontalus teisinis vertinimas nebepakankamas modernių verslo struktūrų kontekste, kur ekonominė realybė dažnai neatsispindi formaliuose dokumentuose.

Pelno mokesčio įstatymo tikslas - užtikrinti, kad mokesčiai būtų sumokėti pagal įmonės faktiškai gautą ekonominę naudą, nepriklausomai nuo pasirinktų teisinių formų. Todėl įstatymo struktūra grindžiama turinio viršenybės principu, kuris, nors tiesiogiai ir

⁶⁸ STEPONAVIČIENĖ, Ingrida (2022). *Mokesčių teisės principai ir jų taikymas ES kontekste*. Vilnius: VU leidykla, p. 108–110.

nera įtvirtintas, išplaukia iš Pelno mokesčio įstatymo nuostatų bei Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio, nustatančio, jog prievolės vertinamos pagal ekonominį sandorio turinį, o ne jo formą⁶⁹. Šis principas mokesčių administratoriui suteikia teisę neapsiriboti deklaruojamais duomenimis, bet analizuoti visas aplinkybes, įskaitant šalis siejančius ryšius, realią veiklą, finansinių srautų logiką ir faktinę ekonominę naudą. Taip užtikrinama, kad įmonės negalėtų prisiimti formalių struktūrų ar menkaverčių funkcijų vien tam, kad pasinaudotų lengvatiniu mokestiniu režimu, ir būtų išlaikytas mokesčių sistemos neutralumas bei proporcingumas. Ši nuostata taip pat yra svarbi užkertant kelią piktnaudžiavimui, nes ji leidžia eliminuoti sandorių elementus, neturinčius tikrojo verslo tikslo, ir perkelia vertinimo centrą nuo dokumentų pateikimo prie tikrojo ekonominio rezultato.

Turinio viršenybės principas lemia, kad pelno mokesčio teisės normos negali būti taikomos mechanškai. Mokesčių administratorius, taikydamas Pelno mokesčio įstatymą, privalo nustatyti, ar mokesčių mokėtojo pasirinkta struktūra turi realų ekonominį tikslą, ar ji sukurta tik dėl mokestinės naudos siekimo⁷⁰. Tokiu būdu Pelno mokesčio įstatymas tampa priemone ne tik surinkti biudžeto pajamas, bet ir užtikrinti mokestinį teisingumą - t. y. kad panašiose ekonominėse situacijose esantys subjektai mokėtų panašius mokesčius, nepaisant skirtingos teisinės formos.

Nors Pelno mokesčio įstatymas tiesiogiai nevartoja sąvokos „dirbtinis darinys“, šio instituto esmė išplaukia iš 32 straipsnio 6 dalies. Ši norma, įgyvendinanti GAAR, numato, kad dividendų neapmokestinimo lengvata netaikoma, jei sandoris ar veikla laikytina piktnaudžiavimu⁷¹. Tokiu atveju vertinama ne tik formali struktūra, bet ir tikrasis ekonominis tikslas, t. y. ar veikla vykdoma siekiant realios ekonominės naudos ar tik formalios mokestinės naudos. Toks piktnaudžiavimas paprastai įgyvendinamas per dirbtinius darinius - įmones, kurios formaliai atitinka įstatymo sąlygas, tačiau realiai nevykdo jokios ekonominės veiklos. Praktikoje tai gali pasireikšti tuo, jog juridinis asmuo neturi nei materialųjų, nei žmogiškųjų išteklių, o jo finansiniai srautai apsiriboja tik tarpininku veikiančių bendrovių pajamų persikirstymu. Tokios įmonės dažnai funkcionuoja tik kaip teisinių dokumentų laikymo platformos, neturinčios realios pridėtinės vertės

⁶⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112. TAR, 2004, 57-1997, 69 straipsnis.

⁷⁰ GRUODIS, Povilas (2021). *Mokesčių vengimo ribos ir piktnaudžiavimo kriterijai*. Vilnius: [leidykla], p. 213.

⁷¹ Europos Sąjungos Tarybos 2015 m. sausio 27 d. direktyva (ES) 2015/121 dėl bendros apmokestinimo sistemos taikymo patrunuojančiosioms ir dukterinėms bendrovėms skirtingose valstybėse narėse. OL L 21, 2015, p. 1–5.

kūrimo grandyje, todėl teisės doktrinoje neretai vadinamos „fasadinėmis“ ar „laiškų dėžutės“ bendrovėmis.

Dirbtinio darinio sąvokos įtvirtinimas Europos Sąjungos teisėje prasidėjo dar nuo Europos Sąjungos Tarybos patvirtinto Direktyvos 2011/96/ES, tačiau lemiamą reikšmę turėjo jos pakeitimas GAAR, įvedusia bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę. Pagal šią taisyklę valstybės narės privalo atsisakyti taikyti mokesčių lengvatas, jei nustatoma, kad sandoris yra dirbtinis ir jo pagrindinis tikslas - mokestinė nauda⁷². Vėliau ši nuostata buvo išplėtota ATAD, kurios 6 straipsnyje nustatyta, kad sandoriai laikomi dirbtiniais, kai „jie neturi autentiškų komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę“⁷³.

Europos Komisijos 2021 m. pasiūlyme dėl ATAD3 dar labiau konkretinami kriterijai, leidžiantys nustatyti dirbtinius darinius. Pagal šį pasiūlymą, įmonė laikoma fiktyvia, jeigu:

- i) neturi fizinės buveinės ar biuro,
- ii) neturi darbuotojų ar realios valdymo vietos,
- iii) jos finansiniai srautai nesusiję su ekonomine veikla,
- iv) ji vykdo tik nominalią ar tarpinę funkciją grupėje⁷⁴.

Tokie požymiai tiesiogiai siejami su pelno mokesčio prievolės nustatymu, nes būtent ekonominės realybės buvimas ar nebuvimas leidžia mokesčių administratoriui spręsti, ar įmonė turi teisę į mokesčių lengvatas.

Pagal EBPO BEPS projektą, ypač jo 6 veiksmą, valstybės narės įpareigos užtikrinti, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys nebūtų taikomos dirbtinėms struktūroms, kurios neturi ekonominio pagrindo⁷⁵. Tai reiškia, kad pelno mokesčio prievolės turi būti vertinamos pagal faktinį turinį, o ne formalią įmonės registracijos vietą.

Lietuvoje dirbtinio darinio samprata išaiškinta tiek Valstybinės mokesčių inspekcijos metodiniuose nurodymuose, tiek Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo jurisprudencijoje. Valstybinė mokesčių inspekcija aiškina, kad: „formalus dokumentų egzistavimas nepatvirtina ekonominio realumo - būtina vertinti faktines aplinkybes, tokias kaip darbuotojai, patalpos, valdymas ir rizikos pasiskirstymas“⁷⁶.

⁷² Europos Sąjungos Tarybos 2015 m. sausio 27 d. direktyva (ES) 2015/121 dėl bendros apmokestinimo sistemos taikymo patronuojančiosioms ir dukterinėms bendrovėms skirtingose valstybėse narėse. OL L 21, 2015, p. 1–5.

⁷³ Europos Sąjungos Tarybos 2016 m. liepos 12 d. direktyva (ES) 2016/1164 dėl kovos su mokesčių vengimu taisyklių (ATAD), 6 straipsnis. OL L 193, 2016, p. 1–14.

⁷⁴ European Commission (2021). *Proposal for a Council Directive laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes (ATAD 3)*. COM(2021) 565 final.

⁷⁵ OECD (2015). *BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*. Paris: OECD Publishing.

⁷⁶ Valstybinė mokesčių inspekcija (2023). *Metodinės rekomendacijos*. Vilnius.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje dirbtinis darinys dažniausiai nustatomas analizuojant:

- i) ar įmonės struktūra turi ekonominį pagrindą,
- ii) ar sandoriai sudaryti rinkos sąlygomis,
- iii) ar įmonė turi savarankišką valdymą ir sprendimų priėmimo galimybes,
- iv) ar mokesčių lengvatos taikymas neprieštarauja PMĮ tikslui⁷⁷.

Pavyzdžiui, 2020 m. birželio 2 d. nutartyje teismas pripažino, kad paskolos tarp susijusių asmenų buvo panaudotos dividendų paskirstymui, todėl sandoris perklasifikuotas pagal faktinį turinį⁷⁸. Teismas pažymėjo, kad formalus paskolos sandorio sudarymas savaime nepatvirtina realaus ekonominio pagrindo, ypač kai nėra duomenų apie faktinį paskolos panaudojimą investicijoms, veiklos plėtrai ar kitoms verslo reikmėms. Tokiu būdu buvo konstatuota, kad paskolos konstrukcija atliko faktinę dividendų išmokėjimo funkciją, todėl jai negalėjo būti taikoma ta pati mokestinė logika kaip realiai kreditavimo operacijai. Ši nutartis tapo reikšmingu precedentu, patvirtinančiu, kad net ir formaliai teisėta teisinė struktūra gali būti įvertinta kaip dirbtinė, jei jos ekonominė logika nesutampa su deklaruotu teisiniu pavidalu.

Panašiai 2021 m. gruodžio 8 d. nutartyje teismas konstatavo, jog vien formali sutartis neįrodo veiklos realumo, kai nėra faktinio ekonominio turinio⁷⁹. Šioje byloje teismas akcentavo, kad vien dokumentai, atitinkantys teisės aktų formalius reikalavimus, nėra pakankamas įrodymas, leidžiantis konstatuoti realios ūkinės veiklos vykdymą. Vertinant sandorį, būtina analizuoti faktinius aplinkybių elementus — sprendimų priėmimo vietą, rizikos prisiėmimą, realią veiklos organizavimo aplinką, finansinių srautų logiką ir ekonominę motyvaciją. Tokiu būdu teismas dar kartą patvirtino turinio virš formos doktrinos taikymą individualiose mokestinėse situacijose, taip sustiprindamas poziciją, kad tik ekonominį rezultatą generuojantys sandoriai gali būti vertinami kaip teisėti mokestinio planavimo instrumentai.

Šios dvi bylos yra reikšmingos Lietuvos administracinei ir mokesčiai praktikai, nes formuoja aiškų standartą, kad mokesčių administratoriui nebūtina įrodyti klastojimo ar neteisėto tikslo, pakanka konstatuoti, jog ekonominė realybė akivaizdžiai neatitinka teisinės formos, o sandorio esmė nesukuria tikros ekonominės vertės. Tai rodo, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas remiasi ne vien formalia dokumentų analize,

⁷⁷ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2021 m. gruodžio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-92-602/2021.

⁷⁸ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2020 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-232-602/2020.

⁷⁹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2020 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-232-602/2020.

bet ir holistiniu ekonominių aplinkybių tyrimu, kuriame prioritetas teikiamas veiklos tikslui, realiam rezultatui ir ekonominei logikai, o ne pasirinktai teisei konstrukcijai. Tokiu būdu teismas patvirtina, kad tikrasis vertinimas turi būti nukreiptas į sandorio esmę, o ne jo išorinę formą. Ši praktika taip pat atskleidžia, jog Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nuosekliai taiko Europos Sąjungos ir EBPO principus bei juos integruoja į nacionalinę mokestinę jurisprudenciją, kartu pabrėždamas proporcingumo reikalavimą - dirbtinumo išvada negali būti grindžiama vien formaliomis aplinkybėmis, jei jos nėra pakankamai susietos su faktiniu ekonominiu neveikimu ar mokestinės naudos siekimu.

Dirbtinio darinio pripažinimas turi tiesioginį poveikį įmonės pelno mokesčio prievolėms. Nustačius, kad struktūra yra dirbtinė, mokesčių administratorius turi teisę perskaičiuoti pajamas ir išlaidas pagal faktinį turinį⁸⁰. Tai gali lemti tiek didesnę mokestinę naštą, tiek sankcijas už piktnaudžiavimą teisės normomis.

Vis dėlto svarbu išlaikyti pusiausvyrą tarp kovos su piktnaudžiavimu ir verslo laisvės. Kaip pažymi M. Endrijaitis, pernelyg griežtas dirbtinio darinio taikymas gali sukelti „mokesčių teisės perreguliavimą“, kai teisėti ekonominiai sprendimai prilyginami piktnaudžiavimui⁸¹. Tokiu atveju rizikuojama pažeisti verslo neutralumo ir teisinio tikrumo principus.

Ši dilema ypač aktuali globalioje ekonomikoje, kur įmonių grupės veikia keliuose jurisdikcijose. Nors formaliai struktūros gali atrodyti dirbtinės, iš tikrųjų jos gali būti sukurtos dėl ekonominio efektyvumo ar rizikos diversifikavimo⁸². Todėl dirbtinio darinio sąvokos taikymas reikalauja itin atsargaus faktų vertinimo - svarbu nustatyti, ar sandorio tikslas buvo pagrįstas ekonominiu poreikiu, ar vien mokestinės naudos siekimu.

Vertinant dirbtinio darinio ir pelno mokesčio sąveiką, galima teigti, kad šis institutas veikia kaip teisinės sistemos apsauginis mechanizmas. Jis leidžia išlaikyti balansą tarp valstybės interesų surinkti mokesčius ir verslo teisės į teisėtą struktūravimą. Tačiau praktikoje šis balansas dažnai tampa diskusijų objektu - tiek dėl administratoriaus diskrecijos ribų, tiek dėl įrodinėjimo naštos paskirstymo.

Esminė problema yra ta, kad Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo ir Mokesčių administravimo įstatymo normos suteikia mokesčių administratoriui pakankamai plačią interpretacijos laisvę. Tai gali lemti nevienodą dirbtinumo taikymą panašiose situacijose. Siekiant didesnio teisinio tikrumo, tikslinga būtų nacionaliniu

⁸⁰ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. TAR, 2001, 112-3996, 32 straipsnio 6 dalis.

⁸¹ ENDRIJAITIS, Martynas (2024). *Tarptautinis mokesčių planavimas ir dirbtiniai dariniai*. Vilnius, p. 91.

⁸² STEPONAVIČIENĖ, Ingrida (2022). *Mokesčių teisės principai ir jų taikymas*. Vilnius, p. 114.

lygmeniu aiškiau apibrėžti dirbtinio darinio požymius, atsižvelgiant į ATAD3 direktyvos siūlomus kriterijus.

Be to, pelno mokesčio reguliavime reikėtų stiprinti prevencinį aspektą - skatinti mokesčių mokėtojus deklaruoti grupės struktūrą, nurodant tikrąją valdymo vietą, finansinius srautus ir sprendimų priėmimo mechanizmus. Tokie duomenys leistų mokesčių administratoriui greičiau identifikuoti galimus dirbtinius darinius ir sumažintų piktnaudžiavimo riziką.

Apibendrinant galima teigti, kad pelno mokesčio reglamentavimas ir dirbtinio darinio samprata yra tarpusavyje glaudžiai susiję. Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas, Mokesčių administravimo įstatymas, Europos Sąjungos direktyvos ir teismų praktika sukuria nuoseklią sistemą, kuri leidžia apmokestinimą grįsti ekonomine realybe, o ne formaliais konstruktais. Dirbtinio darinio institutas tampa ne tik priemone kovoti su mokesčių vengimu, bet ir esminių teisės aiškinimo įrankiu, užtikrinančiu teisingą pelno paskirstymą bei sąžiningą konkurenciją.

Tačiau šios koncepcijos taikymas reikalauja balanso - kiekvienas atvejis turi būti vertinamas individualiai, atsižvelgiant į ekonominę tikslą, veiklos realumą ir teisės normų dvasią. Tik taip galima užtikrinti, kad pelno mokesčio sistema būtų ne tik efektyvi, bet ir teisinga.

2.2. Mokesčių optimizavimo schemas

Mokesčių optimizavimas (angl. tax planning) yra neatsiejama šiuolaikinės verslo veiklos dalis. Įmonės natūraliai siekia sumažinti mokestinę naštą ir padidinti pelningumą pasinaudodamos įstatymų suteikiamomis galimybėmis. Tai apima įvairias teisėtas priemones, tokias kaip tinkamas veiklos organizavimas, investavimo formos pasirinkimas ar mokestinių lengvatų taikymas, kuris savo esme yra leistina verslo strategijos dalis. Tačiau teisėtas optimizavimas ir piktnaudžiavimas teisės normomis skiria subtili, bet esminė riba, kuri tampa ypač reikšminga tais atvejais, kai pasirenkamos sudėtingos korporatyvinės struktūros ar tarptautinės schemas. Pastaraisiais metais tiek Lietuvos, tiek Europos Sąjungos institucijos vis dažniau susiduria su atvejais, kai įmonės naudojasi dirbtinėmis schemomis - formaliai teisėtais sandoriais, kurie realiai neatspindi ekonominės veiklos turinio ir yra nukreipti vien į pelno mokesčio vengimą. Tokiu atveju įstatymo suteikiamos galimybės naudojamos ne kaip teisėtas planavimo instrumentas, bet kaip

priemonė neutralizuoti apmokestinimo pasekmes, o tai yra vertinama kaip piktnaudžiavimas ir pažeidžia mokestinės sistemos teisingumo principą⁸³.

EBPO savo 2013 m. BEPS iniciatyvoje pabrėžė, kad tarptautinės įmonių grupės, veikdamos skirtingose jurisdikcijose, pasitelkia įvairius teisinius bei finansinius instrumentus tam, kad pelnas būtų perkeltas į mažesnio apmokestinimo valstybes⁸⁴. Vieni dažniausių tokių instrumentų - dividendų, paskolų ir holdinginių struktūrų modeliai, kurie, nors iš esmės teisėti, dažnai įgauna dirbtinumo bruožų.

Lietuvos teisėje šie klausimai aktualūs Pelno mokesčio įstatymo 32 straipsnio 6 dalyje, kuri įtvirtina piktnaudžiavimo dividendų lengvatomis ribojimą, bei Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnyje, nustatančiame turinio viršenybės prieš formą principą. Tokiu būdu teisės aktai siekia užtikrinti, kad mokesčių mokėtojo mokestinė prievolė būtų vertinama pagal ekonominę realybę, o ne formalius sandorius⁸⁵.

Dividendų apmokestinimo sritis istoriškai yra viena jautriausių mokesčių vengimo kontekste. Pagal Direktyvą 2011/96/ES valstybės narės netaiko pelno mokesčio dividendams, išmokamiems tarp patronuojančių ir dukterinių bendrovių, jei tenkinamos tam tikros sąlygos. Dažniausiai reikalaujama, kad patronuojanti bendrovė turėtų ne mažesnę nei 10 proc. dukterinės bendrovės kapitalo ar balsų dalį ir šis dalyvavimas būtų ne trumpesnis kaip vienerių metų laikotarpis. Taip pat turi būti pagrįsta, jog abi bendrovės yra įsteigtos Europos Sąjungoje ir laikomos mokesčių rezidentėmis, vykdančiomis realią ekonominę veiklą. Ši nuostata buvo siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir skatinti ES viduje veikiančių grupių investicijas, tačiau praktikoje ji atvėrė kelią naudoti tarpinio pobūdžio įmones bei kitokias dirbtines struktūras, leidžiančias gauti mokestinę naudą be tikrojo ekonominio pagrindo.

Įmonės pradėjo steigti tarpininkes kitose Europos Sąjungos šalyse, kurios formaliai atitiko Direktyvos reikalavimus, bet realiai neturėjo jokios ekonominės veiklos. Tokios įmonės dažnai vadinamos laiškų dėžutės bendrovėmis arba fiktyviomis įmonėmis⁸⁶. Pavyzdžiui, patronuojanti bendrovė Lietuvoje gali įsteigti antrinę įmonę Nyderlanduose, kuri laikoma dividendų gavėja, nors realiai ji neturi nei darbuotojų, nei biuro, nei sprendimų priėmimo galios. Tokiu būdu dividendai formaliai tampa „tarptautiniais“, o pelnas neapmokestinamas Lietuvoje.

⁸³ STEPONAVIČIENĖ, Ingrida (2022). *Mokesčių teisės principai ir jų taikymas*. Vilnius, p.

⁸⁴ OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*. Paris: OECD Publishing.

⁸⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112. TAR, 2004, 57-1997, 69 straipsnis.

⁸⁶ OECD (2008). *Harmful Tax Practices: The 2008 Progress Report*. Paris: OECD Publishing.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas savo 2006 m. sprendime byloje *Cadbury Schweppes* (C-196/04) konstatavo, kad tokie atvejai gali būti laikomi „išimtinai dirbtiniais dariniais“, jeigu įmonė neturi jokios realios ekonominės veiklos ir egzistuoja tik siekiant mokesčių naudos. Teismas pabrėžė, kad vien faktas, jog įmonė registruota kitoje valstybėje narėje, kurioje taikomas palankesnis apmokestinimas, savaime nėra neteisėtas, kadangi mokesčių planavimas pats savaime nėra draudžiamas. Tačiau tokia įmonė turi vykdyti faktinę ekonominę veiklą, kuri būtų matoma per objektyvius kriterijus, tokius kaip personalo buvimas, realios valdymo funkcijos, autonomiškas sprendimų priėmimas ir komercinė rizika. Tokiu būdu Europos Sąjungos Teisingumo Teismas įtvirtino kartinę taisyklę, kad dirbtinio darinio nustatymui nepakanka formalių dokumentų — būtina įvertinti ekonominį turinį ir veiklos tikrumą⁸⁷. Šį požiūrį vėliau sustiprino 2025 m. Nordcurrent Group UAB byla (C-228/24), kurioje Europos Sąjungos Teisingumo Teismas aiškiai pasakė, kad piktnaudžiavimo išvada negali būti grindžiama vien dirbtinumo požymiais - būtina įvertinti faktinių aplinkybių visumą, įskaitant ekonominį pagrindą, sprendimų priėmimo vietą, finansinę riziką ir verslo logiką. Teismas papildomai nurodė, kad nacionalinis mokesčių administratorius, siekdamas konstatuoti piktnaudžiavimą, privalo įrodyti, jog mokesčių mokėtojo pasirinktas sandorių modelis neatliepia realios verslo paskirties, o pagrindinė ar viena iš pagrindinių struktūros sukūrimo priežasčių buvo mokestinė nauda. Taigi, ši byla suformulavo svarbią taisyklę - piktnaudžiavimo vertinimas turi būti atliekamas sistemškai, individualiai ir proporcingai, o dirbtinio darinio išvada negali būti automatinė ar paremta vien preliminarą grėsmių analize⁸⁸.

Lietuvos teismų praktikoje dividendų schemų vertinimas grindžiamas tuo, ar įmonė, gaunanti dividendus, yra tikrasis naudos gavėjas. Jeigu nustatoma, kad dividendus faktiškai kontroliuoja kita grupės įmonė, o tarpinė bendrovė neturi savarankiškumo, laikoma, kad struktūra yra dirbtinė. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2021 m. nutartyje administracinėje byloje Nr. A-92-602/2021 pabrėžė, kad formalus dokumentų egzistavimas (pvz., dividendų deklaracijos ar susitarimai) nėra pakankamas įrodyti ekonominį realumą, kai įmonės veikla neturi jokio faktinio pagrindo. Teismas akcentavo, kad dokumentai gali būti tik formali procedūra, neatspindinti realių verslo operacijų, todėl vertinant tokius sandorius būtina analizuoti faktines aplinkybes, tokias kaip realiai vykdoma komercinė veikla, turimas turtas, finansinė rizika, valdymo funkcijos ir ekonominis tikslas. Teismo nuomone, vien įforminimo faktas negali būti tapatinamas su „veiklos turiniu“, nes priešingu

⁸⁷ *Cadbury Schweppes plc ir Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue* [ESTT], Nr. C-196/04, [2006-09-12]. ECLI:EU:C:2006:544.

⁸⁸ *Nordcurrent Group UAB prieš Valstybinę mokesčių inspekciją* [ESTT], Nr. C-228/24, [2025-04-03]. ECLI:EU:C:2025:310..

atveju atsirastų galimybė manipuliuoti teisinėmis formomis ir pasinaudoti mokestinėmis lengvatomis net ir tais atvejais, kai verslo realybės elementai objektyviai neegzistuoja.⁸⁹

Šios praktikos pagrindu Valstybinė mokesčių inspekcija taiko rizikos analizės metodiką, pagal kurią įmonės, deklaruojančios dividendus iš užsienio, vertinamos pagal tokius kriterijus:

- i) ar turi realius darbuotojus ir valdymo struktūrą;
- ii) ar priima finansinius sprendimus savarankiškai;
- iii) ar turi ekonominį pagrindą veiklai vykdyti;
- iv) ar jos banko sąskaitos srautai atitinka deklaruojamą veiklą⁹⁰.

Jeigu šie kriterijai neatitinka realybės, Valstybinė mokesčių inspekcija gali netaikyti dividendų lengvatos ir reikalauti perskaičiuoti pelno mokestį. Tokia praktika atitinka ATAD 6 straipsnio nuostatas, numatančias, kad sandoriai laikomi dirbtiniais, jei neturi „autentiškų komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę“⁹¹.

Kitas dažnai sutinkamas mokesčių vengimo būdas - paskolos tarp susijusių asmenų. Šis mechanizmas leidžia įmonei deklaruoti išlaidas (pvz., palūkanų sąnaudas), mažinančias apmokestinamąjį pelną, nors realiai paskolos yra tik formali priemonė pelnui perkelti. Tokiose situacijose pati paskolos konstrukcija gali būti naudojama kaip fiktyvus mokestinis instrumentas, kai realus finansavimo poreikis neegzistuoja, paskolos grąžinimas yra neapibrėžtas ar tik nominaliai įformintas, o palūkanų dydis neatitinka rinkos sąlygų.

Tokie sandoriai dažnai naudojami vietoje dividendų, siekiant išvengti pelno mokesčio mokėjimo, nes palūkanos yra leidžiami atskaitymai, o dividendai būtų apmokestinami. Be to, šios schemos gali būti vykdomos per tarpininkaujančias įmones mažo apmokestinimo jurisdikcijose, taip užtikrinant, kad palūkanų pajamos būtų apmokestintos minimaliai arba visai neapmokestinamos. Dėl šios priežasties mokestinė nauda atsiranda ne dėl efektyvaus kapitalo naudojimo, o dėl struktūrinio planavimo, orientuoto į mokestinių prievolių sumažinimą.

Pagal Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnį, sandoriai tarp susijusių asmenų turi būti sudaromi rinkos kainomis. Tačiau praktikoje neretai pasitaiko atvejų, kai paskolos suteikiamos be palūkanų arba su neįprastai žemomis palūkanomis, o grąžinimo terminai neriboti. Tokios aplinkybės leidžia mokesčių administratoriui

⁸⁹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2021 m. gruodžio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-92-602/2021.

⁹⁰ Valstybinė mokesčių inspekcija (2023). *Metodiniai nurodymai*. Vilnius.

⁹¹ Europos Sąjungos Tarybos 2016 m. liepos 12 d. direktyva (ES) 2016/1164 dėl kovos su mokesčių vengimu taisyklių (ATAD), 6 straipsnis. OL L 193, 2016, p. 1–14.

konstatuoti, kad paskola buvo „apsimestinis sandoris“, kuriuo faktiškai buvo siekiama paskirstyti pelną⁹².

Valstybinė mokesčių inspekcija savo komentaruose pažymi, kad paskolos laikomos fiktyviomis, kai jų sąlygos neatitinka įprastos komercinės logikos: kai paskolos gavėjas neturi finansinių galimybių jas grąžinti, kai paskolos suma neatitinka veiklos masto, arba kai paskolos srautai vėliau nukreipiami dividendų mokėjimui⁹³. Tokiais atvejais vertinama, ar paskola realiai atlieka finansavimo funkciją, ar yra tik formaliai įformintas sandoris, kuriuo siekiama sumažinti apmokestinamąjį pelną. Papildomai reikšmingais požymiais laikoma tai, ar paskolos sutartis sudaryta už rinkos kainą (t. y. taikant rinkos palūkanų normą), ar egzistuoja realus paskolos grąžinimo grafikas, ar turi būti mokamos sankcijos už įsipareigojimų nevykdymą.

Jeigu nustatoma, kad paskolos sutartis neatspindi realaus finansavimo santykio, o jos tikslas yra mokesstinio rezultato optimizavimas, Valstybinė mokesčių inspekcija tokių sandorį kvalifikuoja kaip dirbtinį, turintį dividendų išmokėjimo požymių. Tokiu atveju palūkanos gali būti net nepripažįstamos leidžiamais atskaitymais, o gautos lėšos kvalifikuojamos kaip dividendai, taikant atitinkamą pelno mokesčio tarifą ir sankcijas.

Šią logiką patvirtina ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2020 m. birželio 2 d. savo nutartyje (byla Nr. A-232-602/2020), kurioje teismas konstatavo, kad bendrovės deklaruotos paskolos tarp susijusių įmonių buvo tik formalios ir faktiškai prilygo dividendų paskirstymui. Teismas pabrėžė, kad formalus paskolos sutarties egzistavimas neeliminuoja jos dirbtinumo, kai ekonominis turinys akivaizdžiai rodo kapitalo paskirstymą⁹⁴.

Tarptautiniu mastu paskolų struktūros dažnai naudojamos pelno perkėlimui į mažesnio apmokestinimo jurisdikcijas (pvz., Airiją ar Liuksemburgą), kai viena grupės įmonė suteikia „vidinę paskolą“ kitai įmonei, o palūkanos tampa leidžiamais atskaitymais. Tokie atvejai EBPO BEPS 4 veiksme apibrėžiami kaip palūkanų atskaitymo piktnaudžiavimas (angl. *interest deductions abuse*), o jų prevencijai rekomenduojama nustatyti „palūkanų ribojimo taisykles“⁹⁵.

Holdinginės bendrovės yra dar viena populiari priemonė tarptautiniam mokesčių planavimui. Jų esmė - sukurti juridinį tarpininką, per kurį valdoma kitos įmonės akcijos ar pelnas. Nors pats holdingo institutas yra teisėtas, jo piktnaudžiavimas atsiranda, kai toks

⁹² Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. TAR, 2001, 112-3996, 40 straipsnis.

⁹³ Valstybinė mokesčių inspekcija (2022). *Komentaras „Dėl paskolų sandorių“*. Vilnius.

⁹⁴ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2020 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-232-602/2020.

⁹⁵ OECD (2015). *BEPS Action 4: Interest Deductions and Other Financial Payments*. Paris: OECD Publishing.

vienetas įsteigiamas tik dėl mokesčių priežasčių, o ne realiai valdymo ar investicijų funkcijai vykdyti. Tokiais atvejais holdingas neatlieka jokios aktyvios veiklos, neturi nuosavų išteklių, o jo veikla apsiriboja tik akcijų turėjimu ir finansinių srautų priėmimu bei persikirstymu tarp grupės subjektų. Praktikoje tai reiškia, kad tokios bendrovės neveikia kaip strateginis sprendimų priėmimo centras, neorganizuoja investicinės ar valdymo veiklos, o jų egzistavimą motyvuoja tik siekis pasinaudoti dividendų neapmokestinimu, vertės prieaugio lengvatomis ar nuostolių perkėlimu.

Tokio tipo struktūros kelia didžiausią riziką tada, kai holdingas registruojamas valstybėse, kuriose taikomi itin palankūs mokesčių tarifai ir supaprastinta juridinių asmenų reguliavimo sistema. Tokiais atvejais dažnai identifikuojama, kad realus verslo valdymas vyksta kitoje šalyje, o holdingo buvimo vieta parenkama vien dėl mokesčių paskatų, kas gali lemti dirbtinumo konstatavimą, mokesčių lengvatų netaikymą ir apmokestinimo perskaičiavimą.

Pagal EBPO apibrėžimą, fiktyvus holdingas - tai įmonė, kuri „neturi jokios veiklos, išskyrus tranzitinę funkciją“, ir jos vienintelis tikslas yra pelno srautų pervedimas grupės viduje⁹⁶. Tokios struktūros dažnai sutinkamos Kipro, Maltos, Nyderlandų ar Liuksemburgo jurisdikcijose, kur taikomos palankesnės dividendų ir palūkanų apmokestinimo taisyklės.

Europos Komisija 2021 m. pasiūlyme ATAD 3 akcentavo, kad įmonės, neatitinkančios minimalaus turinio kriterijų (neturinčios patalpų, darbuotojų ar veiklos valdymo funkcijų), turi būti laikomos „neturinčiomis ekonominio realumo“ ir prarasti teisę naudotis ES teisės suteiktomis mokesčinėmis lengvatomis⁹⁷. Šis požiūris rodo, kad laikai, kai holdingas galėjo egzistuoti tik „ant popieriaus“, sparčiai baigiasi.

Lietuvoje holdingų struktūrų vertinimas taip pat siejamas su tikrojo naudos gavėjo principu. Jeigu holdinginė įmonė tik pveda gautus dividendus kitai grupės įmonei, neturėdama savarankiškumo ar ekonominės rizikos, ji laikoma dirbtine. Tokiais atvejais pelnas laikomas apmokestinamu patronuojančios įmonės lygmeniu⁹⁸.

Vienas svarbiausių mokesčių teisės iššūkių - nustatyti ribą tarp teisėto planavimo ir piktnaudžiavimo. Teisė leidžia mokesčių mokėtojui pasirinkti jam palankiausią veiklos formą, tačiau ši teisė negali būti naudojama prieš įstatymo tikslą. Šį principą aiškiai išreiškė Europos Sąjungos Teisingumo Teismas byloje Halifax (C-255/02), kur teismas nurodė, kad

⁹⁶ OECD (2008). *Definition of Holding Companies*. Paris: OECD Publishing.

⁹⁷ Europos Komisija (2021). *ATAD 3 Proposal*. COM(2021) 565 final.

⁹⁸ STEPONAVIČIENĖ, Ingrida (2023). *Pelno mokesčio teisės problemų analizė*. Vilnius.

piktnaudžiavimas egzistuoja tada, kai sandoriai sudaromi siekiant gauti mokestinę naudą, prieštaraujančią teisės akto dvasiai⁹⁹.

Dirbtinio darinio samprata šiame kontekste tampa pagrindiniu instrumentu, leidžiančiu mokesčių administratoriui atskirti, kada įmonė naudojasi įstatymo suteiktomis galimybėmis, o kada - manipuliuoja forma, kad apeitų įstatymą. Tai reiškia, kad vertinama ne tik tai, ar mokesčių mokėtojas laikėsi formalių teisės aktų reikalavimų, bet ir kokios buvo tikrosios jo veiklos priežastys bei tikslai, įskaitant ekonominę logiką, komercinę riziką ir realų veiklos turinį. Tokiu būdu dirbtinio darinio institutas tampa ne tik technine taisykle, bet ir platesne teisės politikos priemone, skirta subalansuoti mokesčių teisės efektyvumą ir sąžiningumą, užkertant kelią situacijoms, kai formaliai teisėti veiksmai iškreipia mokesčių sistemos paskirtį. Be to, ši samprata padeda užtikrinti, kad mokesčių sistema išliktų socialiai teisinga, o mokestinės lengvatos būtų taikomos tik tiems ūkio subjektams, kurie realiai prisideda prie ekonomikos kūrimo, o ne siekia vien pasinaudoti techninėmis normų spragomis. Kaip pažymi M. Endrijaitis, ribos tarp teisėto planavimo ir piktnaudžiavimo nustatymas reikalauja kompleksinio požiūrio - vien teisinės formos analizė nėra pakankama, būtina vertinti ekonominį turinį ir tikslą¹⁰⁰.

Praktikoje šis vertinimas reiškia, kad mokesčių administratorius privalo analizuoti ne tik dokumentus, bet ir faktines aplinkybes: ar įmonė realiai vykdo veiklą, ar turi finansinę riziką, ar jos sandoriai atitinka verslo logiką. Toks požiūris užtikrina teisinio tikrumo ir proporcingumo principų laikymąsi, saugo mokesčių mokėtojų teises nuo nepagrįstų piktnaudžiavimo išvadų.

Apibendrinant galima teigti, kad mokesčių optimizavimo schemos, pasireiškiančios per dividendų, paskolų ir holdingines struktūras, yra teisėtai egzistuojantys verslo įrankiai, tačiau jų taikymas neretai peržengia teisėtumo ribas. Dirbtinio darinio samprata tampa kertiniu filtru, leidžiančiu atskirti realią veiklą nuo piktnaudžiavimo.

Lietuvos teisėje šios schemos vertinamos vadovaujantis Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 32 straipsnio 6 dalies, Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio, ATAD bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija. Pagrindinė tendencija aiški - tiek nacionaliniu, tiek tarptautiniu lygmeniu teisės normos vis labiau remiasi turinio virš formos principu, reikalaujančiu, kad mokesčių prievolės būtų grindžiamos ekonomine realybe.

⁹⁹ *Halifax plc prieš Commissioners of Customs & Excise* [ESTT], Nr. C-255/02, [2006-02-21]. ECLI:EU:C:2006:121.

¹⁰⁰ ENDRIJAITIS, Martynas (2021). *Dirbtiniai dariniai ir mokesčių optimizavimas*. Vilnius.

Todėl galima teigti, kad nors mokesčių optimizavimas yra neatsiejamas nuo modernios verslo praktikos, jo pusiausvyra su teisinės valstybės principais reikalauja nuolatinės kontrolės. Mokesčių administratoriai turi užtikrinti, kad kovos su piktnaudžiavimu priemonės būtų proporcingos, o sąžiningi mokesčių mokėtojai - nepatirtų perteklinės administracinės naštos.

2.3. Pelno mokesčio prievolės koregavimas praktikoje, kai sandoris pripažįstamas dirbtiniu dariniu

Dirbtinio darinio institutas pelno mokesčio kontekste yra vienas iš labiausiai praktikoje pasireiškiančių ir diskusijų keliančių mokesčių teisės reiškinių. Jo taikymas nėra tik teorinis - būtent šio instituto pagalba mokesčių administratorius nustato, ar juridinio asmens struktūra, sandoris ar veikla atitinka realų ekonominį turinį. Jei konstatuojama, kad struktūra ar sandoris yra dirbtinis, mokesčių administratorius turi teisę perklasifikuoti veiksmus ir perskaičiuoti mokesčio prievolę, t. y. taikyti pelno mokesčio koregavimą pagal tikrąją ekonominę esmę, o ne pagal teisinę formą¹⁰¹.

Šio skyriaus tikslas - išanalizuoti, kaip praktikoje dirbtinio darinio nustatymas daro įtaką pelno mokesčio apskaičiavimui ir prievolės koregavimui, remiantis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo bei mokesčių administratoriaus taikoma praktika. Analizėje vertinama ne tik tai, kokiais atvejais taikomas dirbtinumo institutas, bet ir kokios mokestinės pasekmės kyla mokesčių mokėtojui, įskaitant apmokestinimo lengvatų netaikymą, pajamų perkvalifikavimą, mokestinės bazės perskaičiavimą, prievolės padidinimą bei galimas papildomas sankcijas, įskaitant delspinigius ir baudas.

Skyriaus analizė taip pat apima aktualius praktinius pavyzdžius, susijusius su dividendų paskirstymu per tarpininkines įmones, paskolų ir kapitalo struktūros manipuliavimu, hibridinių finansavimo instrumentų taikymu, taip pat holdinginių bendrovių steigimu arba įtraukimu į pelno paskirstymo grandinę. Atskirai dėmesys kreipiamas į tuos atvejus, kai ekonominė logika yra formaliai pagrindžiama dokumentais, tačiau reali veikla neatitinka deklaruojamo turinio, o mokesčių mokėtojo elgesys lemia ne realios komercinės vertės didinimą, bet vien mokestinę naudą.

Be to, analizuojama, kaip skirtingos institucijos vertina tų pačių aplinkybių turinį, kokie kriterijai taikomi nustatant piktnaudžiavimą ir kiek vertinimas remiasi formaliais

¹⁰¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112. TAR, 2004, 57-1997, 69 straipsnis.

dokumentais, ekonominės realybės požymiais ar rizikos bei funkcijų pasiskirstymu. Tai leidžia identifikuoti praktikoje egzistuojančius teisinio neapibrėžtumo aspektus, kurie gali lemti nevienodą taikymą ir mokesčių ginčų augimą. Skyriaus rezultatai sudaro prielaidas įvertinti šio instituto efektyvumą bei modernizavimo poreikį mokesčių administravimo sistemoje.

Vienas dažniausiai pasitaikančių praktinių atvejų, kai nustatomas dirbtinis darinys, yra susijęs su dividendų išmokėjimu per tarpininkines įmones. Šiose situacijose formaliai įmonė tarpininkė priima dividendus, tačiau faktiškai neatlieka jokios ekonominės funkcijos - neturi nei biuro, nei darbuotojų, nei realių valdymo sprendimų.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2021 m. gruodžio 8 d. administracinėje nutartyje Nr. A-92-602/2021 nagrinėjo atvejį, kai Lietuvos įmonė išmokėjo dividendus Maltos bendrovei, kuri tą pačią dieną gautas lėšas pervedė Kipro įmonei. Teismas konstatavo, kad Maltos subjektas neturėjo jokių ekonominės veiklos požymių - bendrovė neturėjo nei darbuotojų, nei realių patalpų, nei veiklai reikalingos infrastruktūros, o sprendimai dėl lėšų priėmimo ir tolesnio jų panaudojimo faktiškai buvo priimami ne Maltos, bet Kipro įmonės valdymo organų. Tokios aplinkybės atskleidė, kad Maltos bendrovė buvo naudojama tik kaip formali tarpinė grandis, siekiant pasinaudoti dividendų neapmokestinimu pagal ES teisę ir dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis.

Teismas pažymėjo, kad formalus juridinio asmens egzistavimas užsienio valstybėje savaime nesuteikia teisės taikyti mokestines lengvatas, jeigu nėra įrodytas realus komercinis tikslas ir savarankiškas ekonominis vaidmuo grupėje. Teismo vertinimu, nagrinėtas sandoris turėjo visas dirbtinio darinio požymius, nes dividendų paskirstymo schema buvo sukonstruota taip, kad pelnas kuo greičiau būtų pervestas galutiniam naudos gavėjui, o tarpinė bendrovė neatliko jokios vertę kuriančios funkcijos. Dėl to Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo sutiko su Valstybinės mokesčių inspekcijos pozicija ir konstatavo, kad dividendų neapmokestinimo lengvata netaikytina, nes nustatyta, jog struktūra buvo sudaryta vien mokestinės naudos siekimo tikslu, o ne dėl svarių komercinių priežasčių¹⁰². Tokiu būdu teismas pripažino, kad Maltos įmonė veikė kaip tarpinis dirbtinis darinys, o todėl mokesčių administratorius pagrįstai atmetė dividendų neapmokestinimo lengvatos taikymą ir perskaičiavo pelno mokestį.

Analizuojant šį atvejį matyti, kad pelno mokesčio koregavimas tampa tarsi „korekcinis mechanizmas“ siekiant užtikrinti, kad mokesčiai būtų mokami pagal faktinę veiklos

¹⁰² Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2021 m. gruodžio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-92-602/2021.

realybę. Šiuo atveju mokesčių administratorius vertino ne tik formalią sandorio struktūrą, bet ir ekonominės logikos nebuvimą, kuris tapo pagrindiniu dirbtinumo įrodymu¹⁰³.

Panaši pozicija įtvirtinta ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikoje. 2019 m. bylose C-116/16 ir C-117/16 T Denmark ir Y Denmark Aps Teismas konstatavo, kad valstybės narės turi teisę atsisakyti taikyti patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvoje numatytą dividendų neapmokestinimo lengvatą, kai nustatoma, jog įmonė tarpinė yra fiktyvus, realios ekonominės veiklos neatliekantis subjektas, įsteigtas vien tam, kad būtų pasinaudota palankesniu mokesčių režimu kitoje jurisdikcijoje. Teismas pabrėžė, kad tokios lengvatos negali būti taikomos vien remiantis formaliu direktyvos sąlygų įvykdymu, jeigu objektyvūs faktai rodo, kad subjektas neatlieka jokios valdymo, finansinės rizikos prisiėmimo ar investavimo funkcijos, o jį faktiškai kontroliuoja kitas grupės vienetas. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas taip pat akcentavo, kad svarbu tirti visą aplinkybių visumą - įmonės valdymo struktūrą, veiklos vietą, personalo ir infrastruktūros buvimą, finansinių srautų logiką ir sprendimų priėmimo procesus. Dėl to vien subjekto buvimas Europos Sąjungos valstybėje narėje ar jo atitikimas formaliems registracijos reikalavimams nėra pakankamas pagrindas taikyti mokesčių lengvatas, jei nėra realių įrodymų apie savarankišką ekonominį vaidmenį¹⁰⁴.

Šie jurisprudenciniai sprendimai aiškiai iliustruoja, kad turinio viršenybės prieš formą principas tampa vis svarbesniu įrankiu siekiant užtikrinti mokesčių sistemos teisingumą ir apsaugoti ją nuo piktnaudžiavimo. Vis dėlto laikau, kad ši doktrina, nors ir būtina, negali būti taikoma mechanškai ar remiantis vien tik išoriniais požymiais, nes reali verslo veikla ne visada pasižymi plačiu operacijų spektru ar sudėtingomis valdymo struktūromis. Kai kuriose situacijose teisėtas ir ekonomiškai pagrįstas mokesčių planavimas gali būti klaidingai interpretuojamas kaip dirbtinis vien todėl, kad veikla yra koncentruota, mažos apimties ar inicijuota strateginiais, o ne operaciniais motyvais. Todėl manau, kad svarbiausia yra ne formalių kriterijų kiekis, o įrodyta ekonominė prasmė, verslo logika ir tvarus tikslas, leidžiantis atskirti inovatyvų mokesčių planavimą nuo scheminio vengimo.

Antra grupė atvejų, kai pelno mokesčio prievolė koreguojama dėl dirbtinio darinio, susijusi su paskolų sandorių naudojimu vietoje dividendų. Tokiu atveju įmonės formalizuoja lėšų pervedimą kaip paskolą, tačiau realiai siekia išvengti apmokestinimo.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. birželio 2 d. nutartyje (byla Nr. A-232-602/2020) buvo nagrinėjama situacija, kai Lietuvos įmonė formaliai deklaravo

¹⁰³ Valstybinė mokesčių inspekcija (2021). *Metodinė medžiaga dėl ekonominio turinio vertinimo*. Vilnius..

¹⁰⁴ *T Denmark prieš Skatteministeriet* [ESTT], Nr. C-116/16, [2019-02-26]. ECLI:EU:C:2019:135; *Y Denmark Aps prieš Skatteministeriet* [ESTT], Nr. C-117/16, [2019-02-26]. ECLI:EU:C:2019:134.

paskolos suteikimą susijusiam užsienio subjektui, tačiau iš faktinių aplinkybių paaiškėjo, kad paskolos sandoris neatitiko realios ekonominės logikos ir buvo sudarytas išimtinai siekiant išvengti dividendų apmokestinimo. Teismas nustatė, kad įmonė neturėjo realių paskatų skolinti, paskolos gavėjas neturėjo objektyvių finansinių galimybių grąžinti lėšas, o lėšų judėjimo pobūdis labiau priminė pelno paskirstymo operaciją nei kreditavimo veiklą. Be to, nebuvo pateikta įrodymų apie rizikos vertinimą, paskolos užtikrinimo priemonės ar komercinį sandorio tikslą, o sutarties sąlygos neatitiko rinkos praktikos.

Remdamasis šiomis aplinkybėmis, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas konstatavo, kad mokesčių administratorius pagrįstai perkvalifikavo paskolos sandorį į dividendų paskirstymą, taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą. Teismas pabrėžė, kad formalios paskolos dokumentacijos egzistavimas savaime nesukuria teisinių pasekmių, jeigu nėra realaus ekonominio turinio, o sandorio kvalifikacija turi būti grindžiama objektyviais ekonominiais požymiais, o ne vien šalių pasirinkta teisine forma. Tokiu būdu Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas dar kartą patvirtino, kad dirbtinio darinio identifikavimas gali lemti ne tik mokesčių lengvatų netaikymą, bet ir prievolės perskaičiavimą pagal tikrąją operacijos esmę¹⁰⁵.

Dėl šių priežasčių mokesčių administratorius perklasifikavo sandorį kaip dividendų išmokėjimą, o ne paskolą, ir apskaičiavo pelno mokestį. Šis atvejis parodo, kad sandorių formos pasirinkimas negali būti laikomas absoliučia mokesčių planavimo laisve, kai nėra ekonominio pagrindo.

Tokie atvejai taip pat glaudžiai susiję su mokesčių vengimo ir piktnaudžiavimo ribų klausimu. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika šioje srityje rodo stiprėjančią mokesčių administratoriaus poziciją, tačiau kartu ir teismų atsargumą - visais atvejais akcentuojama, kad dirbtinumo išvada turi būti grindžiama faktinių aplinkybių visuma, o ne vien sutarties forma ar paskolos pobūdžiu.

Viena iš labiausiai diskutuojamų sričių yra holdinginių bendrovių vertinimas. Šios struktūros dažnai naudojamos tiek teisėtam mokesčių planavimui, tiek - kai kuriais atvejais - piktnaudžiavimui mokesčių lengvatomis.

Lietuvos praktikoje Valstybinė mokesčių inspekcija vadovaujasi nuostata, kad holdingas gali būti laikomas dirbtiniu dariniu, jei jis neturi realios veiklos turinio, t. y. nėra darbuotojų, patalpų ar sprendimų priėmimo vietos. Tačiau kaip pažymi mokesčių teisės

¹⁰⁵ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2020 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-232-602/2020.

ekspertas M. Endrijaitis, holdingas savaime nėra dirbtinis - jis tampa dirbtiniu tik tada, kai jo veikla neturi ekonominio pagrindo ar neatspindi verslo realybės¹⁰⁶.

M. Endrijaitis, analizuodamas šiuolaikinės verslo struktūros planavimo tendencijas, išskiria du esminius holdingo steigimo tikslus - verslo rizikos ribojimą ir mokestinio efektyvumo siekimą. Pirmasis tikslas grindžiamas korporatyvinio valdymo logika, pagal kurią holdinginė struktūra leidžia atskirti operacinę riziką nuo strateginio kapitalo, t. y. įmonių grupėje rizikingiausia veikla vykdoma dukterinėse bendrovėse, o pagrindinis turtas (pvz., prekės ženklai, licencijos, nekilnojamasis turtas, finansinis kapitalas) laikomas holdinge, kuris nedalyvauja kasdienėje komercinėje veikloje¹⁰⁷. Tokiu būdu, net ir vienai iš dukterinių bendrovių susidūrus su finansiniais sunkumais ar teisinėmis pretenzijomis, pagrindinis grupės turtas lieka apsaugotas nuo galimų kreditorių reikalavimų. Šis principas ypač aktualus sektoriuose, pasižyminčiuose didele verslo rizika, pavyzdžiui, statybų, logistikos, gamybos ar technologijų startuolių srityse, kur nesėkmingas projektas gali turėti reikšmingų finansinių padarinių visai įmonių grupei.

Antrasis tikslas - mokestinio efektyvumo siekis, kylantis iš galimybės naudotis teisės aktuose numatytais mokestinėmis lengvatomis, ypač pelno mokesčio ir dividendų apmokestinimo srityje¹⁰⁸. Pagal taikomą teisinį reguliavimą, jeigu holdingas valdo dukterinės įmonės akcijas ne trumpiau kaip dvejus metus, pajamos, gautos iš akcijų perleidimo, gali būti neapmokestinamos, o dividendai tarp patronuojančios ir dukterinės bendrovės - mokestine prasme neutralūs. Tai leidžia grupės viduje efektyviai reinvestuoti uždirbtą pelną, ypač tarptautinėse struktūrose, sumažinant kapitalo judėjimo kaštus. Be to, holdinginė struktūra suteikia lankstumo kapitalo paskirstymo, reinvestavimo bei įmonių įsigijimų srityje, kadangi ji paprastai veikia kaip centrinė investicinė platforma, konsoliduojanti grupės finansinius srautus ir priimanti strateginius sprendimus.

Galiausiai, literatūroje laikomasi pozicijos, jog holdinginės struktūros steigimas neretai yra susijęs ir su verslo perdavimo planavimu, ypač šeimos įmonėse. Holdingo modelis leidžia lengviau vykdyti įmonių akcijų paveldėjimą, atskiriant nuosavybės kontrolę nuo kasdienio valdymo, taip sudarant sąlygas išvengti verslo fragmentacijos tarp įpėdinių. Tokiu atveju holdingas tampa stabilumo ir tęstinumo užtikrinimo priemone, kuri mažina konfliktų riziką bei užtikrina aiškesnę ir skaidresnę valdymo struktūrą.

Valstybinės mokesčių inspekcijos praktikoje laikomasi nuomonės, kad jei holdingas veikia tik „popieriuje“, jo steigimo priežastys yra abejotinos, o dividendai, išmokėti tokiam

¹⁰⁶ ENDRIJAITIS, Martynas (2024). *Holdingų vaidmuo mokestinės reformos kontekste*. Vilnius.

¹⁰⁷ ENDRIJAITIS, Martynas (2024). *Holdingų vaidmuo mokestinės reformos kontekste*. Vilnius.

¹⁰⁸ ENDRIJAITIS, Martynas (2025). Dividendų apmokestinimas ir piktnaudžiavimas dalyvavimo išimties taisykle (I).

subjektui, gali būti priskirti fiziniam akcininkui kaip jo tiesioginės pajamos¹⁰⁹. Tai reiškia, kad pelno mokesčio prievolė iš įmonės lygmens gali būti perkelta į asmens lygmenį.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo byloje C-228/24 Nordcurrent Group UAB prieš Valstybinę mokesčių inspekciją teismas pabrėžė, kad dirbtinumo vertinimas turi būti grindžiamas „visų faktinių aplinkybių visuma“, o ne vien teisinės struktūros forma, registracijos vieta ar veiklos intensyvumo požymiais. Teismas akcentavo, kad mokesčių administratorius privalo kompleksiskai įvertinti tokius elementus kaip sprendimų priėmimo vieta, verslo funkcijos, rizikos pasiskirstymas, finansinių srautų logika, infrastruktūros buvimas, personalo vaidmuo bei realių komercinių santykių egzistavimas. Be to, Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nurodė, jog mažas veiklos mastas, pasyvus pajamų pobūdis ar ribotas darbuotojų skaičius savaime nėra pagrindas pripažinti struktūrą dirbtine, jei egzistuoja ekonominis tikslas ir funkcinė vertė. Šis sprendimas reikšmingai sustiprino proporcingumo ir teisinio tikrumo standartus, apribodamas galimybę daryti išvadas remiantis anksto suformuotomis prielaidomis ar formalistiniu požiūriu¹¹⁰.

Dar platesnį požiūrį pateikė Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas 2025 m. sprendime dėl dividendų apmokestinimo, kuriame konstatuota, kad struktūra gali tapti dirbtine ir vėliau - net jei ji iš pradžių buvo sukurta dėl teisėtų komercinių priežasčių¹¹¹. Šis požiūris išplečia dirbtinumo ribas, nes leidžia vertinti ne tik struktūros sukūrimo momentą, bet ir jos tolimesnį palaikymą bei veiklos turinio pokyčius. Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas pabrėžė, kad dirbtinumo vertinimas turi būti dinaminis, t. y. neapsiriboti vien tik struktūros įsteigimo momentu, nes verslo aplinkybės, tikslai, kapitalo judėjimas ir valdymo pobūdis gali kisti laikui bėgant. Teismas akcentavo, jog situacija, kuri steigimo metu atitiko verslo logiką, gali prarasti ekonominį pagrindą, jeigu įmonė tampa pasyvi, nebeteikia realių valdymo ar koordinavimo funkcijų, o jos veikla ilgainiui susiveda tik į pelno gavimą ir jo paskirstymą, nebeatliekant faktinės vertės kūrimo. Todėl, anot Nyderlandų Aukščiausiojo Teismo, vertinant struktūros dirbtinumą būtina analizuoti ne tik pirminį ketinimą, bet ir tolimesnį elgesį, funkcijų kaitą, verslo sprendimų nepriklausomumą bei ekonominių motyvų išlikimą.

Šis požiūris reikšmingai praplečia dirbtinumo ribas, nes leidžia vertinti ne tik struktūros sukūrimo momentą, bet ir jos ilgalaikį palaikymą, veiklos turinio pokyčius bei tikrąjį įmonės vaidmenį grupėje. Tokia logika priartina dirbtinumo sampratą prie

¹⁰⁹ ENDRIJAITIS, Martynas (2025). Dividendų apmokestinimas ir piktnaudžiavimas dalyvavimo išimties taisykle (II).

¹¹⁰ *Nordcurrent Group UAB prieš Valstybinę mokesčių inspekciją* [ESTT], Nr. C-228/24, [2025-04-03]. ECLI:EU:C:2025:310.

¹¹¹ *Nordcurrent Group UAB prieš Valstybinę mokesčių inspekciją* [ESTT], Nr. C-228/24, [2025-04-03]. ECLI:EU:C:2025:310.

prevencinio vertinimo modelio, pagal kurį struktūra gali būti pripažinta dirbtine ne tik retrospektyviai, bet ir perspektyviai, jei nėra aiškių motyvų, pagrindžiančių jos tolesnį egzistavimą realios veiklos kontekste.

Atitinkamai, toks plačiai suprantamas piktnaudžiavimo apibrėžimas kelia pavojų teisiniam tikrumui - verslas negali būti tikras, ar teisėtai įsteigtas holdingas nebus pripažintas dirbtiniu ateityje. Todėl svarbu, kad Lietuvos praktikoje būtų laikomasi proporcingumo principo ir vertinamos tik realios piktnaudžiavimo aplinkybės.

Apibendrinant galima teigti, kad dirbtinio darinio nustatymas praktikoje yra sudėtingas procesas, reikalaujantis detalaus faktų ir ekonominių aplinkybių vertinimo. Mokesčių administratorius turi teisę koreguoti pelno mokesčio prievolę, jei nustatoma, kad sandoris ar struktūra neatitinka ekonominės realybės.

Vis dėlto šios galios turi būti taikomos proporcingai - būtina atskirti teisėtą mokesčių planavimą nuo piktnaudžiavimo. Pelno mokesčio koregavimas gali būti pateisinamas tik tada, kai egzistuoja aiškūs įrodymai, jog įmonė ar struktūra sukurta vien mokestinės naudos tikslais, nesant realaus verslo pagrindo.

Ateityje, siekiant sumažinti teisinį neapibrėžtumą, tikslinga būtų papildyti Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo nuostata, aiškiai apibrėžiančia dirbtinio darinio kriterijus ir jų taikymo tvarką, kaip tai numatyta kai kurių kitų Europos Sąjungos valstybių teisėje. Tokia iniciatyva užtikrintų ne tik efektyvesnę kovą su mokesčių vengimu, bet ir didesnę teisinį aiškumą verslui.

3. PRAKTIKOS IR TEISĖS AIŠKINIMO ASPEKTAI

3.1. Dirbtinio darinio taikymas Lietuvos praktikoje

Dirbtinio darinio institutas Lietuvos mokesčių sistemoje tapo vienu svarbiausių kovos su piktnaudžiavimu instrumentų, tačiau jo taikymas praktikoje išlieka nevienalytis ir dažnai priklauso nuo konkrečios institucijos interpretacijos. Lietuvos teisės aktuose ši sąvoka nėra *expressis verbis* apibrėžta, todėl institucijos priverstos remtis bendraisiais principais, tarptautiniais šaltiniais ir teismų formuojama praktika. Dėl to tiek mokesčių mokėtojams, tiek administratoriui kyla klausimų dėl teisinio tikrumo, prognozuojamumo ir vienodo teisės taikymo.

Valstybinės mokesčių inspekcijos pozicija dirbtinio darinio klausimu formuojama iš dviejų aspektų - metodinių rekomendacijų ir praktinių sprendimų. Valstybinė mokesčių inspekcija nuo 2019 m. aktyviai akcentuoja, kad dirbtinumo vertinimas yra pagrindinė priemonė užtikrinti, kad mokesčių mokėtojai nevengtų prievolių naudodamiesi teisinėmis spragomis. Šis požiūris rodo administratoriaus siekį pereiti nuo formalaus teisės aiškinimo prie turinio analizės, vertinant, ar verslo sprendimai atitinka realius ekonominius motyvus. 2021 m. išleistose „Ekonominio turinio vertinimo rekomendacijose“ Valstybinė mokesčių inspekcija nurodo, kad „sandoris ar struktūra laikoma dirbtine, kai nėra aiškaus ekonominio pagrindo ir kai vienintelis jos tikslas - mokesstinės naudos siekimas“¹¹². Be to, šiose rekomendacijose papildomai akcentuojama, kad dirbtinumas gali būti nustatomas ne tik pagal atskirą sandorį, bet ir vertinant platesnį veiklos kontekstą, finansinių srautų logiką, valdymo funkcijų realumą bei subjekto ekonominį tvarumą. Tai reiškia, jog net ir formaliai teisėti dokumentai nėra pakankami, jeigu nepagrindžia realios komercinės veiklos, o sandoriai neatitinka įprastų verslo praktikų.

Atitinkamai rekomendacijose pateikiamas nebaigtinis požymių sąrašas, leidžiantis administratoriui vertinti, ar konkretus juridinis vienetas ar sandoris atitinka dirbtinumo bruožus:

- i) įmonės buveinė deklaruota, tačiau realios veiklos vieta nesutampa su deklaruota jurisdikcija;
- ii) įmonėje nėra pakankamai darbuotojų, kvalifikuotų vykdyti deklaruojamą veiklą;
- iii) įmonės valdymo sprendimai priimami ne įmonės vadovų, o susijusių subjektų;
- iv) vienetas neturi realių patalpų, techninių priemonių ar infrastruktūros;

¹¹² Valstybinė mokesčių inspekcija (2021). *Metodinė medžiaga dėl ekonominio turinio vertinimo*. Vilnius.

v) sandoriai tarp susijusių įmonių neturi komercinio pagrindo arba kainodara neatitinka rinkos sąlygų¹¹³.

Valstybinė mokesčių inspekcija šiuos kriterijus taiko kompleksiskai, tačiau praktikoje matyti tendencija, kad mokesčių administratorius dažnai akcentuoja formalų požiūrį - t. y. vertina išorinius veiklos atributus, o ne tikrąjį ekonominį turinį. Tokia situacija lemia, kad analizė neretai koncentruojasi į dokumentinį ir fizinės infrastruktūros egzistavimą, o ne į verslo modelio logiką, rizikos prisiėmimą, finansinių srautų realumą ar strateginius veiklos tikslus. Tai gali sudaryti prielaidų situacijoms, kai įmonės, vykdančios teisėtą veiklą, bet veikiančios per efektyvias ir modernias organizacines struktūras (pvz., nuotolinį valdymą, išorinių paslaugų teikėjų modelį), gali būti nepagrįstai vertinamos kaip neatitinkančios tradicinių dirbtinumo kriterijų. Ši tendencija ypač pasireiškia sprendžiant dėl dividendų išmokėjimo, paskolų tarp susijusių įmonių ar holdingų steigimo, nes šiose situacijose veiklos formos gali būti lankstesnės, tarptautinės ir nebūtinai tiesiogiai atspindėti klasikinio fizinės veiklos modelio.

Be to, praktikoje pastebima, kad vertinimo akcentas kartais perkeliamas nuo ekonominio pagrįstumo į struktūrinius elementus, kurie savaime negali būti laikomi piktnaudžiavimo įrodymu. Pavyzdžiui, ribotas darbuotojų skaičius, virtualus biuras ar sprendimų priėmimas kitoje valstybėje nebūtinai reiškia dirbtinumą, ypač šiuolaikinėje globalios ekonomikos, skaitmenizacijos ir paslaugų išorinių teikėjų naudojimo aplinkoje. Todėl, nors kriterijų sistema yra naudinga kaip orientacinė priemonė, jos taikymas turėtų būti subalansuotas, atsižvelgiant į faktines aplinkybes, ekonomines priežastis bei verslo logiką, o ne vien į formalų atributų atitikimą ar neatitikimą.

Mokesčių administratorius, remdamasis Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalimi, turi teisę perklasifikuoti sandorį pagal jo tikrąją esmę, jei nustatoma, kad sandoris buvo sudarytas vien tam, kad būtų išvengta mokesčių. Ši norma suteikia Valstybinei mokesčių inspekcijai plačią diskreciją, tačiau kartu sukuria ir neapibrėžtumo riziką. Dėl to mokesčių mokėtojai privalo įrodyti, kad sandoriai turi komercinį tikslą, kitaip jų gali būti atsisakyta pripažinti.

Valstybinės mokesčių inspekcijos požiūris turi reikšmingą prevencinę funkciją - jis drausmina mokesčių mokėtojus ir verčia atidžiau dokumentuoti veiklos pagrindimą. Tačiau pernelyg formalus vertinimas gali lemti atvejus, kai teisėtas mokesčių planavimas yra klaidingai laikomas piktnaudžiavimu. Tai ypač aktualu mažoms įmonėms ar pasyvioms

¹¹³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112. TAR, 2004, 57-1997, 69 straipsnis

holdinginėms struktūroms, kurios natūraliai turi mažiau veiklos požymių, bet nėra dirbtinės¹¹⁴.

Mokestinių ginčų komisija, kaip tarpinė institucija tarp Valstybinės mokesčių inspekcijos ir teismų, dažnai sušvelnina administratoriaus formalų požiūrį ir pabrėžia proporcingumo bei teisingumo principus. Mokestinių ginčų komisijos praktikoje laikomasi pozicijos, kad dirbtinumo vertinimas turi būti pagrįstas faktinių aplinkybių visuma, o ne pavieniais formaliais kriterijais¹¹⁵.

Pavyzdžiui, 2022 m. Mokestinių ginčų komisijos sprendime buvo nagrinėtas atvejis, kai Valstybinė mokesčių inspekcija nusprendė, kad įmonė, neturinti darbuotojų ir patalpų, yra dirbtinis darinys. Mokesčių administratorius šiuos požymius vertino kaip pakankamą dirbtinumo įrodymą, teigdamas, kad tokia struktūra negalėjo vykdyti savarankiškos ir ekonomiškai pagrįstos veiklos. Tačiau Mokestinių ginčų komisija, atlikusi platesnį faktinių aplinkybių vertinimą, nustatė, kad įmonė realiai vykdė veiklą ir sprendimų priėmimo funkcijas pasitelkdama kitus juridinius asmenis pagal paslaugų teikimo sutartis, o ši veiklos organizavimo forma buvo ekonomiškai pagrįsta ir įprasta konkrečios įmonės verslo modeliui. Komisija pažymėjo, kad šiuolaikinėje verslo aplinkoje veiklos funkcijos gali būti perduodamos tretiesiems subjektams, o veiklos organizavimo būdas, kai tam tikros funkcijos atliekamos ne samdomų darbuotojų, o išorės paslaugų teikėjų, nėra savaime neteisėtas ir negali būti tapatinamas su dirbtinumu. Todėl negalima daryti išvados, jog įmonė neturėjo ekonominio turinio vien dėl to, kad nebuvo pasirinktas tradicinis veiklos modelis, grindžiamas nuolatiniais darbuotojais ir fizine infrastruktūra. Mokestinių ginčų komisija konstatavo, kad „dirbtinumo konstatavimas negali būti grindžiamas vien išoriniais požymiais, kai yra įrodyta, jog veikla buvo vykdoma komerciniais pagrindais“¹¹⁶ taip akcentuodama pareigą mokesčių administratoriui įvertinti ne tik formalų veiklos pobūdį, bet ir faktinį ekonominį rezultatą bei verslo logiką.

Mokestinių ginčų komisija akcentuoja, kad kiekvienas atvejis turi būti vertinamas individualiai, įtraukiant ne tik faktinius duomenis, bet ir verslo logiką - kodėl įmonė pasirinko konkrečią struktūrą, ar toks pasirinkimas turėjo racionalų ekonominį tikslą. Ši pozicija atitinka ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudenciją, ypač bylose T

¹¹⁴ ENDRIJAITIS, Martynas (2024). *Holdingų vaidmuo mokestinės reformos kontekste*. Vilnius.

¹¹⁵ Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2022 m. sprendimas dėl ekonominio turinio vertinimo (Nr. neskelbtas).

¹¹⁶ Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2022 m. sprendimas dėl ekonominio turinio vertinimo (Nr. neskelbtas).

Danmark, Y Denmark bei Nordcurrent Group UAB, kuriose pabrėžiama, kad valstybės institucijos turi vertinti visų faktinių aplinkybių visumą¹¹⁷.

Mokestinių ginčų komisija pozicija atlieka balansuojančią funkciją Lietuvos teisinėje sistemoje - ji leidžia išvengti situacijų, kai Valstybinė mokesčių inspekcija per plačiai taiko dirbtinumo koncepciją, neatsižvelgdama į realias verslo priežastis. Tuo pačiu Mokestinių ginčų komisijos sprendimai rodo, kad komisija linkusi remtis turinio viršenybės prieš formą principu, tačiau kartu siekia išsaugoti mokesčių mokėtojo teisėtą interesą veikti ekonomiškai efektyviai.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra suformavęs itin svarbią ir nuoseklią praktiką dėl dirbtinio darinio taikymo pelno mokesčio kontekste. Teismas pabrėžia, kad „dirbtinis darinys turi būti vertinamas pagal faktinių aplinkybių visumą, įskaitant sandorio ekonominį turinį, rizikos pasiskirstymą ir naudos gavimo realumą“¹¹⁸.

Vienoje iš reikšmingų bylų - 2021 m. gruodžio 8 d. nutartyje A-92-602/2021 - Lietuvos vyriausio administracinio teismo pripažino, kad įmonė, registruota kitoje valstybėje, tačiau faktiškai neturinti darbuotojų, infrastruktūros ir priimanti sprendimus ne savo valdymo organais, atitinka dirbtinio darinio požymius. Teismas pabrėžė, kad net ir egzistuojant formaliai įsteigtam juridiniam asmeniui, jeigu jis neatlieka realios ekonominės funkcijos, jo buvimas negali pateisinti mokestinės lengvatos taikymo. Taip buvo akcentuota, kad vien registracijos faktas, palankesnė mokestinė jurisdikcija, minimalūs formalūs atributai ar pasyvus finansinių srautų praleidimas negali būti laikomi pakankamu pagrindu pripažinti, jog įmonė veikia savarankiškai ir siekia tikrųjų ūkinių tikslų.

Ši nutartis patvirtino, kad vertinant tokias struktūras svarbu ne jų įsteigimo ir egzistavimo faktas, o realus indėlis į verslo grandinę - ar juridinis vienetas generuoja ekonominę vertę, prisiima riziką, dalyvauja sprendimų priėmime bei disponuoja reikiama žmogiškaisiais ir materialiaisiais ištekliais. Lietuvos vyriausio administracinio teismo taip pat pažymėjo, jog tokie atvejai turi būti vertinami kompleksiskai, o sprendimas neturi būti grindžiamas vienu kriterijumi - būtina analizuoti visų aplinkybių visumą, įskaitant veiklos logiką, funkcijų pasiskirstymą grupėje ir ekonominę naudą. Taigi, ši praktika dar kartą sustiprino turinio viršenybės prieš formą principo taikymą Lietuvos mokesčių teisėje ir sudarė precedentą, kuriuo remiantis galima riboti fiktyvias tarptautines struktūras, nukreiptas vien į mokestinį pranašumą.¹¹⁹

¹¹⁷ *T Danmark prieš Skatteministeriet* [ESTT], Nr. C-116/16, [2019-02-26]. ECLI:EU:C:2019:135; *Y Denmark Aps prieš Skatteministeriet* [ESTT], Nr. C-117/16, [2019-02-26]. ECLI:EU:C:2019:134.

¹¹⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos apžvalga, 2023. Vilnius.

¹¹⁹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2021 m. gruodžio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-92-602/2021.

Kitoje byloje - 2020 m. birželio 2 d. nutartyje A-232-602/2020 - Lietuvos vyriausio administracinis teismas analizavo paskolos sandorį, kuris faktiškai buvo naudojamas dividendams išmokėti. Teismas konstatavo, kad sandoris neturėjo ekonominės prasmės, nes nebuvo nei realaus paskolos naudojimo, nei palūkanų, nei grąžinimo tvarkos. Tai reiškė, kad paskola buvo pasirinkta tik kaip formali teisinė priemonė, siekiant pasinaudoti mokestinėmis lengvatomis ir išvengti pelno mokesčio, o ne kaip įprasta finansinė priemonė verslo tikslais. Teismas taip pat pažymėjo, kad tokia finansavimo schema neatitiko rinkos standartų ir nebuvo grindžiama realiais komerciniais poreikiais, todėl mokesčių administratorius pagrįstai perskaičiavo pelno mokestį. Ši byla tapo vienu iš aiškių pavyzdžių, jog net ir teisėtai pasirenkant sutarties rūšį, jos turinys turi atitikti tikruosius ekonominius santykius, o ne vien formalią teisinę konstrukciją.¹²⁰

Lietuvos vyriausio administracinis teismas taip pat pabrėžia, kad mokesčių vengimo prevencija negali būti taikoma mechaniniu būdu. Teismo nuomone, vertinant sandorių tikslą ir pobūdį negalima vadovautis vien faktais, jog dokumentai yra formaliai tvarkingi arba kad struktūra teoriškai atitinka teisės reikalavimus. Byloje Nordcurrent Group UAB prieš Valstybinę mokesčių inspekciją (2025 m., C-228/24) teismas rėmėsi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo išaiškinimu, jog valstybės institucijos turi vertinti ne tik formalius požymius, bet ir ekonominę bei funkcinę veiklos pagrindą. Tai reiškia, kad kiekvienas atvejis turi būti tiriamas kompleksiskai, analizuojant veiklos logiką, rizikos paskirstymą, sprendimų priėmimo nepriklausomumą ir realų indėlį į vertės kūrimą. Teismas aiškiai nurodė, kad sprendimai negali būti priimami vadovaujantis vien formaliu kriterijų sąrašu - būtina taikyti platesnį ekonominės realybės testą, įvertinant visų aplinkybių visumą.¹²¹

Apibendrinant Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktiką galima teigti, kad teismas remiasi trimis pagrindiniais kriterijais:

- i) Ekonominės realybės buvimu - ar veikla faktiškai vykdoma, ar tik imituojama;
- ii) Rizikos ir naudos pasiskirstymu - ar subjektas prisiima realią verslo riziką;
- iii) Funkcine nepriklausomybe - ar sprendimai priimami savarankiškai, o ne kitų grupės įmonių nurodymu.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika palaipsniui formuoja teisinį standartą, pagal kurį dirbtinis darinys pripažįstamas tik tada, kai aiškiai įrodoma, jog struktūra ar sandoris neturi ekonominio turinio ir yra nukreiptas vien mokestinės naudos

¹²⁰ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2020 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-232-602/2020.

¹²¹ *Nordcurrent Group UAB prieš Valstybinę mokesčių inspekciją* [ESTT], Nr. C-228/24, [2025-04-03]. ECLI:EU:C:2025:310.

gavimui. Teismas nuosekliai pabrėžia, kad tokia išvada turi būti grindžiama objektyvių faktinių aplinkybių visuma, o ne vien formalių požymių ar veiklos organizavimo ypatybių vertinimu. Vien tai, kad struktūra yra netradicinė, paremta paslaugų teikimo sutartimis, nuotoliniu valdymu ar registruota kitoje jurisdikcijoje, savaime nereiškia jos dirbtinumo. Teismas taip pat akcentuoja, jog mokesčių administratorius privalo identifikuoti ne tik ekonominio pagrindo stoką, bet ir tiesioginį priežastinį ryšį tarp pasirinktos struktūros ir siekio gauti mokestinę naudą, kitaip tariant, įrodyti, kad ekonominė nauda negalėjo būti siekiama teisėtais verslo motyvais.

Analizuojant Valstybinės mokesčių inspekcijos, Mokestinių ginčų komisijos ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo pozicijas galima pastebėti aiškią praktikos evoliuciją bei tam tikrą „institucinės interpretacijos grandinę“. Ši grandinė atspindi skirtingus institucijų vaidmenis – Valstybinė mokesčių inspekcija siekia mokesčių surinkimo efektyvumo, Mokestinių ginčų komisija – ginčų sprendimo lankstumo ir kompromiso, o Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas – teisinio aiškumo bei vienodos teisės taikymo visoje valstybėje.

Pirmasis lygmuo – Valstybinės mokesčių inspekcijos požiūris – remiasi prevenciniu principu. Mokesčių administratorius veikia siekdamas užkirsti kelią piktnaudžiavimui dar iki ginčo stadijos. Todėl Valstybinė mokesčių inspekcija dažnai vadovaujasi formaliais, objektyviais kriterijais (patalpų, darbuotojų, banko sąskaitos buvimas ir pan.), kurie leidžia greitai identifikuoti galimus dirbtinumo atvejus. Šis metodas yra efektyvus praktiniu požiūriu, tačiau ne visuomet užtikrina ekonominio turinio vertinimą. Tokiu būdu kyla pavojus, kad tam tikros įmonės, ypač mažos ar turinčios siaurą veiklos profilį, gali būti priskirtos prie „dirbtinių“ net ir neturint realaus piktnaudžiavimo tikslo¹²².

Antrasis lygmuo – Mokestinių ginčų komisijos pozicija – iš esmės siekia tarpininkauti tarp formalaus VMI požiūrio ir teismų taikomos proporcingumo doktrinos. Komisija dažnai akcentuoja, kad mokesčių mokėtojas turi teisę planuoti savo veiklą taip, kad jo mokesčių našta būtų mažesnė, jeigu tai daroma teisėtai. Mokestinių ginčų komisijos praktikoje pastebima tendencija atsargiau vertinti dirbtinumo požymius, ypač kai nėra aiškių įrodymų, jog įmonė sukurta vien dėl mokestinės naudos. Tokia pozicija atitinka Europos Sąjungos Teisingumo Teismo išaiškinimus, kuriuose pabrėžiama, kad valstybės narės negali automatiškai taikyti kovos su piktnaudžiavimu nuostatų, jei nėra nustatyta objektyvių ir subjektyvių piktnaudžiavimo elementų¹²³.

¹²² Valstybinė mokesčių inspekcija (2021). *Metodinė medžiaga dėl ekonominio turinio vertinimo*. Vilnius.

¹²³ T Danmark prieš Skatteministeriet [ESTT], Nr. C-116/16, [2019-02-26]. ECLI:EU:C:2019:135; Y Denmark Aps prieš Skatteministeriet [ESTT], Nr. C-117/16, [2019-02-26]. ECLI:EU:C:2019:134.

Trečiasis lygmuo - Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas - atstovauja ekonominės realybės standartą. Teismas siekia užtikrinti vienodą teisės taikymą ir sukurti kriterijų sistemą, leidžiančią diferencijuoti tarp teisėto mokesčių planavimo ir piktnaudžiavimo. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo sprendimuose vis dažniau remiamasi tarptautiniais šaltiniais, ypač EBPO BEPS dokumentais bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija, kas rodo aiškų siekį suderinti Lietuvos praktiką su tarptautiniais standartais. Teismas aiškiai pabrėžia, kad formalūs kriterijai, tokie kaip buveinės vieta ar darbuotojų skaičius, gali būti svarbūs tik kartu su ekonominės veiklos realumo vertinimu¹²⁴.

Šis požiūrių skirtumas lemia, kad mokesčių mokėtojai dažnai susiduria su nevienodų tų pačių aplinkybių vertinimu. Pavyzdžiui, įmonė, kuri Valstybinės mokesčių inspekcijos vertinimu laikoma dirbtine dėl darbuotojų trūkumo, Mokestinių ginčų komisijos gali būti pripažinta realiai veikiančia, jei įrodoma, kad valdymo funkcijos atliekamos per paslaugų teikimo sutartis. Tuo tarpu Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas tokią situaciją vertina kompleksiskai - atsižvelgdamas į visų institucijų argumentus ir ekonominę logiką. Tokie vertinimo skirtumai parodo, kad Lietuvos mokesčių sistema dar neturi vieningo dirbtinio darinio vertinimo standarto, o tai mažina teisinį tikrumą ir skatina ginčų daugėjimą¹²⁵.

Toks institucinės praktikos nevienodumas pažeidžia mokesčių teisės stabilumo ir prognozuojamumo principus, įtvirtintus tiek Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje, tiek Mokesčių administravimo įstatyme. Teisinis tikrumas reikalauja, kad mokesčių mokėtojai iš anksto žinotų, kokie kriterijai bus taikomi jų veiklos vertinimui ir kokių pasekmių gali sulaukti. Tačiau kai kiekviena institucija šiuos kriterijus aiškina savaip, verslo aplinka tampa neprognozuojama ir rizikinga¹²⁶.

Atitinkamai, norint užtikrinti nuoseklų dirbtinio darinio instituto taikymą, būtina instituciškai suvienodinti kriterijus ir vertinimo metodiką. Viena iš priemonių galėtų būti Pelnų mokesčio įstatymo papildymas atskiru straipsniu, apibrėžiančiu dirbtinio darinio požymius ir vertinimo procedūrą, panašiai kaip tai daroma Nyderlandų ar Danijos teisėje. Nyderlanduose nuo 2020 m. įsigaliojusios nuostatos numato, kad fiktyvios (angl. *shell*) bendrovės pripažįstamos dirbtinėmis, kai neatitinka minimalių ekonominio turinio kriterijų

¹²⁴ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos apžvalga, 2023. Vilnius.

¹²⁵ Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2022 m. sprendimas dėl ekonominio turinio vertinimo.

¹²⁶ Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 2004 m. gruodžio 29 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 2004, 188–6984.

- patalpų, darbuotojų, finansinio srauto realumo, vadovų rezidavimo vietos. Tokia aiški struktūra leidžia mokesčių mokėtojui iš anksto įvertinti riziką ir apsisaugoti nuo ginčų¹²⁷.

Lietuvos praktikoje analogiškas reglamentavimas padėtų sumažinti Valstybinės mokesčių inspekcijos diskrecijos ribas, suteiktų Mokestinių ginčų komisijai aiškesnį vertinimo pagrindą, o Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui leistų remtis konkrečiais norminiais kriterijais, o ne vien bendrais principais. Be to, toks aiškus reglamentavimas atitiktų Europos Sąjungos teisės reikalavimus dėl teisinio tikrumo ir proporcingumo, įtvirtintus tiek Europos Sąjungos Teisingumo Teismo, tiek Europos Komisijos praktikoje¹²⁸.

Apibendrinant galima teigti, kad šiuo metu egzistuojantis institucinės praktikos fragmentiškumas yra natūralus dirbtinio darinio instituto brandimo etapas, tačiau siekiant užtikrinti efektyvų ir teisingą jo taikymą, būtinas teisinio reguliavimo aiškumas bei vieninga metodika, apjungianti visus trijų institucinių lygmenų požiūrius į vieningą standartą.

3.2. Teisės aiškinimo neapibrėžtumas, rizikos verslui

Dirbtinio darinio samprata mokesčių teisėje atlieka itin svarbią funkciją užtikrinant teisingą ir proporcingą mokesčių sistemos veikimą. Nepaisant šios reikšmės, Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas iki šiol neturi aiškaus dirbtinio darinio apibrėžimo. Šis teisinio reguliavimo trūkumas lemia ne tik interpretacinius iššūkius, bet ir tiesiogines rizikas verslui, kuris negali numatyti, kaip mokesčių administratorius ar teismai vertins tam tikrą sandorį ar įmonės struktūrą.

Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 32 straipsnio 6 dalyje įtvirtinta speciali taisyklė, skirta dividendų neapmokestinimo lengvatos ribojimui dirbtinių darinių ar piktnaudžiavimo atvejais. Ši nuostata nustato, kad dividendų neapmokestinimo lengvata netaikoma tais atvejais, kai darinys ar keli dariniai buvo sukurti vien mokestinės naudos gavimo tikslu, prieštaraujant Direktyvos 2011/96/ES dalykui ar tikslui¹²⁹. Įstatyme taip pat numatyta, kad darinys laikomas apsimestiniu tiek, kiek jis nebuvo nustatytas dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę, o dirbtinumas gali būti

¹²⁷ Wet op de vennootschapsbelasting (Nyderlandų pelno mokesčio įstatymas), 2020 m. pakeitimai.

¹²⁸ European Commission (2022). *Proposal for a Council Directive laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes (ATAD 3)*. COM(2021) 565 final.

¹²⁹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. TAR, 2001, 112-3996, 32 straipsnio 6 dalis.

identifikuojamas ir etapais, t. y. nustatant atskirų sandorio dalių neatitikimą realiai veiklai¹³⁰.

Tačiau analizuojant normos turinį akivaizdu, kad įstatymo leidėjas tiesiogiai nedetalizuoja nei „piktnaudžiavimo“, nei „dirbtinio darinio“ sąvokos, taip pat nepateikia baigtinio kriterijų sąrašo, kuriuo mokesčių administratorius ar mokesčių mokėtojas galėtų vadovautis iš anksto. Normoje vartojamos sąvokos, tokios kaip „apsimestinis darinys“, „svarios komercinės priežastys“ ir „ekonominė realybė“, yra vertinamojo pobūdžio, todėl jų taikymas glaudžiai susijęs su interpretacija ir individualiu situacijos faktų vertinimu¹³¹.

Dėl šios priežasties Lietuvos Respublikos Pelnų mokesčio įstatymo 32 straipsnio 6 dalies taikymas didžia dalimi remiasi administracinės praktikos ir jurisprudencijos formavimu, o ne aiškiai apibrėžtais įstatymų leidėjo kriterijais. Tai lemia, kad tapačios ar labai panašios struktūros, taikomos skirtingose verslo situacijose, gali būti vertinamos skirtingai, priklausomai nuo įrodymų visumos, ekonominės logikos argumentų ir institucijų vertinimo. Tokia situacija riboja mokesčių mokėtojų galimybes iš anksto prognozuoti mokestines pasekmes, o tai prieštarauja teisinio tikrumo ir teisėtų lūkesčių principams, kurie yra mokesčių teisės sistemos pagrindas¹³².

Konstitucinis Teismas savo jurisprudencijoje yra pažymėjęs, kad mokesčių teisėje teisinių normų turinys turi būti aiškus, apibrėžtas ir nuspėjamas, nes tik taip galima užtikrinti mokesčių mokėtojų teisėtų lūkesčių apsaugą¹³³. Šis principas taikomas ir mokestinio turinio nustatymo srityje - asmuo turi turėti galimybę iš anksto suprasti, kokie kriterijai lems, ar jo veikla bus laikoma teisėta, ar piktnaudžiaujančia.

Dėl aiškos sąvokos nebuvimo Lietuvos mokesčių teisėje kyla situacija, kai institucijos pačios sukuria apibrėžimus ir kriterijus, kurie ne visada sutampa tarpusavyje. Kaip minėta ankstesniame skyriuje, Valstybinė mokesčių inspekcija, Mokestinių ginčų komisija ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas taiko skirtingus vertinimo kriterijus: vieni labiau akcentuoja formalius, kiti - turinio aspektus. Tokia situacija leidžia kalbėti apie „teisinio pluralizmo“ reiškinių - kai viena teisės sąvoka egzistuoja keliose interpretacijose vienu metu¹³⁴.

¹³⁰ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2017-11-14). *PMĮ 32 straipsnio 6 dalies komentaras*. Raštas Nr. (32.42-31-1E)-RM-34608.

¹³¹ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2017-11-14). *PMĮ 32 straipsnio 6 dalies komentaras*. Raštas Nr. (32.42-31-1E)-RM-34608.

¹³² Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktrina dėl teisėtų lūkesčių principo ir teisinio tikrumo..

¹³³ Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 2004 m. gruodžio 29 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 2004, 188–6984.

¹³⁴ STEPONAVIČIENĖ, Ingrida (2021). Dirbtinių darinių vertinimo problematika Lietuvos mokesčių teisėje. *Jurisprudencija*.

Ši aplinkybė kelia problemų tiek teisinio aiškumo, tiek vienodo teisės taikymo požiūriu. Vienoje byloje ta pati struktūra gali būti pripažinta dirbtine, o kitoje - teisėta, nors faktinės aplinkybės identiškos. Tokie atvejai silpnina mokesčių sistemos autoritetą ir mažina pasitikėjimą valstybės institucijomis.

Mokslinėje literatūroje ir praktikoje dirbtinio darinio institutas dažnai apibūdinamas kaip atviras teisinis konceptas (angl. *open legal concept*), kurio turinys formuojamas taikymo metu¹³⁵. Tokia konstrukcija suteikia lankstumo, bet kartu didina teisinį neapibrėžtumą.

Pasak M. Endrijaičio, dirbtinio darinio sampratos „lankstumas“ leidžia institucijoms efektyviau kovoti su kintančiomis mokesčių vengimo formomis, tačiau kartu „kuria neprognozuojamą aplinką, kai teisės normos ribos priklauso nuo interpretatoriaus“¹³⁶.

Lietuvoje ši problema ypač ryški, nes Lietuvos Respublikos Pelnų mokesčio įstatymas neturi nė vienos normos, kuri apibrėžtų bent jau minimalų ekonominio turinio kriterijų. Kitaip tariant, pats teisės aktas nenurodo, kiek ir kokių realios veiklos elementų turi būti, kad struktūra būtų laikoma ne dirbtine, o atitinkančia ekonominės realybės principą. Esant tokiai situacijai, mokesčių mokėtojai turi remtis ne įstatymo tekstu, o aiškinamosiomis rekomendacijomis, kurios, nors ir padeda suvokti administratoriaus poziciją, nėra teisės norma ir negali sukurti pareigų ar riboti teisių. Valstybinės mokesčių inspekcijos rekomendacijose nurodomi formalūs požymiai (darbuotojų buvimas, patalpos, banko sąskaita ir pan.) nėra teisės norma, todėl negali būti taikomi kaip privalomi ar savaime pakankami vertinimo kriterijai.

Tokio teisinio reguliavimo trūkumas lemia, kad mokesčių mokėtojas negali iš anksto užtikrintai įvertinti savo pasirinktų verslo modelių teisinių pasekmių, o tai kelia reikšmingą mokestinę riziką, ypač tarptautinėse struktūrose. Praktikoje tai reiškia, jog du mokesčių mokėtojai, turintys panašius veiklos elementus, gali sulaukti skirtingų institucijų vertinimų, priklausomai nuo subjektyviai įvertintų aplinkybių, įrodymų ir konkretaus administracinio bylinėjimosi modelio. Ši interpretacinė erdvė ne tik silpnina teisinį tikrumą, bet ir skatina atsargų verslo planavimą, o kartais - vengimą įsitraukti į tarptautinius projektus vien dėl mokestinės neapibrėžties.

Be to, nenustatytas minimalus turinio lygmuo sudaro prielaidas ir pertekliniam administratoriaus aktyvumui, kai net veikiančios, bet ne itin plačiai dokumentuotos ar fiziškai išreikštos struktūros gali būti klaidingai vertinamos kaip dirbtinės. Taigi, teisinės

¹³⁵ GRUODIS, Povilas (2018). *Mokestinio piktnaudžiavimo ribos ES teisėje*. Vilnius.

¹³⁶ ENDRIJAITIS, Martynas (2024). *Holdingų vaidmuo mokestinės reformos kontekste*. Vilnius.

valstybės principų kontekste tokia situacija rodo ne tik normų trūkumą, bet ir sisteminę riziką mokesčio saugumo aplinkai.

Kita vertus, kai kurios Europos Sąjungos valstybės narės - pavyzdžiui, Nyderlandai, Danija, Italija ir Ispanija - savo mokesčių įstatymuose tiesiogiai įtvirtino „dirbtinės struktūros“ ar „fiktyvios įmonės“ apibrėžimus, nurodamos aiškius ekonominio turinio kriterijus (patalpų, personalo, veiklos trukmės, rizikos valdymo ir kt.)¹³⁷. Tokie reglamentai leidžia išvengti interpretacinių ginčų ir palengvina verslo planavimą.

Aiškios dirbtinio darinio sąvokos nebuvimas Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatyme kelia ne tik teisinius, bet ir ekonominius pavojus verslo subjektams.

- i) Neprognozuojamumo rizika - įmonės, planuodamos investicijas ar restruktūrizacijas, negali iš anksto numatyti, kaip jų veiklą įvertins Valstybinė mokesčių inspekcija ar teismai. Tai ypač aktualu tarptautinėse įmonių grupėse, kur sprendimai dėl buveinės vietos, dividendų paskirstymo ar paskolų struktūros gali turėti skirtingas mokesčines pasekmes¹³⁸.
- ii) Padidėjusi ginčų rizika - dėl sąvokos neapibrėžtumo daugėja atvejų, kai įmonės ginčija Valstybinė mokesčių inspekcijos sprendimus. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika rodo, kad tokie ginčai dažnai baigiasi mokesčių mokėtojų naudai, nes institucijos nepajėgia pagrįsti dirbtinumo vien formaliais požymiais. Vis dėlto ginčo procesas pats savaime sukelia papildomas administracines išlaidas ir reputacinius nuostolius¹³⁹.
- iii) Reputacinės pasekmės - įmonė, kurią Valstybinė mokesčių inspekcija viešai įvardija kaip naudojančią dirbtines schemas, patiria reputacinę žalą, net jei vėliau teismai pripažįsta jos veiklą teisėtą. Tokie atvejai gali paveikti kreditorių, partnerių ir investuotojų pasitikėjimą.
- iv) Tarptautinės investicijos ir konkurencingumas - teisinis neapibrėžtumas mažina Lietuvos, kaip investicijų vietos, patrauklumą. Užsienio investuotojai dažnai renkasi jurisdikcijas, kuriose mokesčių administravimo praktika yra aiškesnė ir stabili¹⁴⁰.

¹³⁷ OECD (2015). *BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*. Paris: OECD Publishing.

¹³⁸ Europos Komisija (2023). *Taxation trends in the European Union 2023 Report*. Brussels: European Commission.

¹³⁹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2021 m. gruodžio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-92-602/2021.

¹⁴⁰ Europos Taryba (2023). *Ataskaita dėl investicinės aplinkos*. Strasbourg: Europos Taryba.

Šie aspektai rodo, kad sąvokos nebuvimas Lietuvos Respublikos Perno mokesčio įstatyme turi makroekonominį poveikį - jis gali lemti investicijų mažėjimą, kapitalo nutekėjimą ar net įmonių relokaciją į kitas ES šalis.

Neapibrėžtumas kenkia ne tik verslui, bet ir pačiai mokesčių administravimo sistemai. Kai Valstybinė mokesčių inspekcija neturi aiškiai apibrėžto teisinio pagrindo, ji priversta remtis bendraisiais principais - turinio viršenybe, protingumo ar proporcingumo kriterijais. Tokia situacija mažina teisinį efektyvumą ir skatina skirtingą taikymo praktiką.

Pavyzdžiui, kai Valstybinė mokesčių inspekcija bando konstatuoti dirbtinį darinį remdamasi vien faktu, kad įmonė neturi patalpų ar darbuotojų, tokie sprendimai vėliau teismų panaikinami kaip nepagrįsti. Dėl to kyla teisinės spiralės efektas - institucijos priverstos iš naujo vertinti tas pačias situacijas, o tai didina biurokratinę naštą.

Be to, tokia situacija sukuria pavojingą precedentą - mokesčių administratorius gali peržengti savo kompetencijos ribas, interpretuodamas teisės normas plačiau, nei leidžia įstatymas. Tai prieštarauja konstituciniam valdžių padalijimo principui ir mokesčių sistemos teisėtumo doktrinai¹⁴¹.

Siekiant sumažinti šias rizikas, būtina imtis sisteminių teisėkūros veiksmų. Pirma, Lietuvos Respublikos Perno mokesčio įstatymas turėtų būti papildytas aiškiu dirbtinio darinio apibrėžimu, kuris apimtų tiek formalų, tiek ekonominį aspektą - t. y. nurodytų, kad dirbtinis darinys yra toks juridinis vienetas ar sandoris, kuris neturi autentiško ekonominio tikslo ir yra sudarytas vien mokestinei naudai gauti.

Antra, būtina parengti vieningą metodinį vertinimo reglamentą, kuris įpareigotų tiek Valstybinę mokesčių inspekciją, tiek Mokestinių ginčų komisiją ir teismus taikyti nuoseklius ir aiškius dirbtinumo vertinimo kriterijus. Tokia metodika turėtų būti ne tik rekomendacinio, bet ir norminio pobūdžio, siekiant maksimaliai sumažinti mokesčių administratoriaus diskreciją ir subjektyvumo riziką nustatant piktnaudžiavimą mokestinėmis lengvatomis¹⁴². Šiuo metu egzistuojantys Valstybinė mokesčių inspekcijos komentarai negali būti laikomi privalomu teisės šaltiniu, todėl mokesčių mokėtojai neturi teisinio tikrumo, jog remdamiesi jais priimti sprendimai ateityje nebus vertinami kitaip¹⁴³. Vieninga vertinimo metodika užtikrintų horizontalų institucijų nuoseklumą, skatintų proporcingą ir objektyvų vertinimą, o mokesčių mokėtojai turėtų aiškesnę prognozę, kokios veiklos, struktūros ar sandorių formos atitinka ekonominės realybės standartą bei kokios

¹⁴¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112. TAR, 2004, 57-1997, 69 straipsnis.

¹⁴² STEPONAVIČIENĖ, Ingrida (2022). *Mokesčių teisės pagrindai*. Vilnius: VU leidykla, p. 97–99.

¹⁴³ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2022 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-36-822/2022.

aplinkybės gali kelti dirbtinumo riziką¹⁴⁴. Tokia sistema atitiktų ir teisėtų lūkesčių apsaugos, ir teisinio aiškumo principus, kurie yra privalomi tiek nacionalinėje, tiek Europos Sąjungos mokesčių teisėje¹⁴⁵.

Trečia, rekomenduotina sukurti verslo konsultacinį mechanizmą, leidžiantį mokesčių mokėtojams iš anksto gauti oficialią mokesčių administratoriaus poziciją dėl planuojamų sandorių ar korporatyvinės struktūros (pvz., „advance tax ruling“ modelis, taikomas Nyderlanduose, Belgijoje, Liuksemburge, Airijoje). Tokia sistema suteiktų galimybę dar iki veiklos pradžios įvertinti, ar pasirinkta struktūra gali būti laikoma dirbtine, ar joje egzistuoja pakankamas ekonominis pagrindas bei substancija. Be to, išankstinis suderinimas su administratoriumi padėtų sumažinti mokestinių ginčų skaičių, administracinę naštą ir suteiktų mokesčių mokėtojams teisėtą lūkestį, kad jų pasirinktas modelis vėliau nebus vertinamas kitaip, nebent pasikeistų esminės faktinės aplinkybės ar teisinis reguliavimas. Tokia konsultavimo sistema taip pat prisidėtų prie investicinės aplinkos patrauklumo didinimo, nes verslas galėtų priimti finansinius ir struktūrinius sprendimus remdamasis aiškumu ir prognozuojamumu, o ne retrospektyvia administratoriaus interpretacija¹⁴⁶.

Dirbtinio darinio sąvokos nebuvimas Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatyme yra viena pagrindinių priežasčių, lemiančių teisinį neapibrėžtumą Lietuvos mokesčių sistemoje. Šis trūkumas kelia grėsmę ne tik teisingam teisės taikymui, bet ir pačiam verslo stabilumui bei investicijų klimatui.

Norint užtikrinti skaidrią, proporcingą ir konkurencingą mokesčių aplinką, būtina ne tik įtvirtinti aiškius dirbtinio darinio vertinimo kriterijus teisės aktuose, bet ir garantuoti vienodą jų aiškinimą bei taikymą visų mokesčių administravimo grandžių lygmeniu. Kriterijų apibrėžtumas turi užtikrinti, kad mokesčių mokėtojai galėtų numatyti galimas mokestines pasekmes ir, planuodami veiklą, išvengtų situacijų, kai identiškos faktinės aplinkybės skirtingų institucijų yra vertinamos nevienodai. Be to, svarbu sukurti papildomas prevencines verslo apsaugos priemones, tokias kaip oficialios konsultacijos, išankstinio mokestinių pasekmių įvertinimo procedūros ir metodiniai gairių dokumentai, kurie leistų verslui priimti informuotus sprendimus bei sumažintų mokestinių ginčų riziką. Tik suderinus šiuos elementus galima pasiekti teisingą balansą tarp valstybės pareigos

¹⁴⁴ ENDRIJAITIS, Martynas (2020). *Agresyvus mokesčių planavimas ir jo ribojimas ES*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, p. 80–82.

¹⁴⁵ *Halliburton Services BV prieš Staatssecretaris van Financiën* [ESTT], Nr. C-1/90, [1991-06-13]. ECLI:EU:C:1991:244.

¹⁴⁶ Belastingdienst (2022). *Advance Tax Rulings Guidelines*. Netherlands.

užtikrinti efektyvų mokesčių surinkimą ir mokesčių mokėtojo teisės veikti remiantis teisėtais lūkesčiais, teisine apsauga bei verslo realijomis.

3.3. Tikrojo naudos gavėjo sampratos taikymas pelno mokesčio kontekste

Tikrojo naudos gavėjo samprata yra vienas kertinių šiuolaikinės mokesčių teisės instrumentų, leidžiančių nustatyti, kas faktiškai gauna ekonominę naudą iš pajamų srautų, nepaisant formalių tarpininkavimo ar turto valdymo grandžių¹⁴⁷. Ši koncepcija sudaro pagrindą atskirti subjektus, kurie atlieka tik tarpinio kanalo arba vadinamosios „laidų dėžutės bendrovės“ funkciją, nuo tų, kurie realiai dalyvauja veikloje, prisiima finansinę riziką ir turi kontrolę, susijusią su gaunamomis pajamomis¹⁴⁸. Tokiu būdu tikrojo naudos gavėjo institutas užtikrina, kad mokesčių teisės normos būtų taikomos pagal veiklos turinį, o ne formalią juridinę struktūrą, ir tiesiogiai prisideda prie dirbtinio darinio identifikavimo bei piktnaudžiavimo prevencijos¹⁴⁹.

Nors Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatyme *expressis verbis* nėra pateiktas tikrojo naudos gavėjo apibrėžimas, ši sąvoka taikoma sistemiškai remiantis Europos Sąjungos teise, EBPO gairėmis ir tarptautiniais skaidrumo standartais¹⁵⁰. Tikrojo naudos gavėjo identifikavimo pareiga kyla ne tik iš mokestinių prievolių, bet ir iš kovos su pinigų plovimu priemonių, atsispindinčių tiek Europos Parlamento ir Tarybos direktyvose, tiek Finansinių veiksmų darbo grupės rekomendacijose¹⁵¹. Tokiu būdu ši samprata nacionalinėje teisėje veikia kaip tarptautinių įpareigojimų integruotas interpretavimo standartas, o jos turinys aiškinamas per ekonominės realybės, kontrolės ir naudos kriterijus.

Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas įgyvendina dvi esmines Europos Sąjungos kovos su piktnaudžiavimu taisykles, kurios yra neatsiejamos nuo tikrojo naudos gavėjo nustatymo. Pirmoji - dalyvavimo išimties taisyklė (angl. *participation exemption*), leidžianti neapmokestinti dividendų, gautų tarp patronuojančių ir dukterinių bendrovių, jei laikomasi įstatyme nurodytų sąlygų¹⁵². Šios lengvatos tikslas - išvengti ekonominio

¹⁴⁷ STEPONAVIČIENĖ, Ingrida (2022). *Mokesčių teisės pagrindai*. Vilnius: VU leidykla, p. 112.

¹⁴⁸ GRUODIS, Povilas (2019). Mokesčių teisės doktrinos raida ir turinio viršenybės principas. *Justitia*, 3(111), 58.

¹⁴⁹ ENDRIJAITYS, Martynas (2020). *Agresyvus mokesčių planavimas ir jo ribojimas ES*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, p. 68–73.

¹⁵⁰ Europos Sąjungos Tarybos 2011 m. lapkričio 30 d. direktyva 2011/96/ES dėl bendros apmokestinimo sistemos taikymo patronuojančiosioms ir dukterinėms bendrovėms skirtingose valstybėse narėse. OL L 345, 2011, p. 8–16.

¹⁵¹ OECD (1998). *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris: OECD Publishing.

¹⁵² Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. TAR, 2001, 112-3996, 32 straipsnis.

dvigubo apmokestinimo bei sudaryti sąlygas efektyviai veikti tarpvalstybinėms įmonių grupėms. Tačiau ši taisyklė taikoma tik tuomet, kai įmonė, gaunanti dividendus, yra tikrasis jų naudos gavėjas ir turi realų ekonominį ryšį su veikla, iš kurios šios pajamos gautos¹⁵³.

Antroji - bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė, perkelta į nacionalinę teisę iš Europos Sąjungos Tarybos direktyvos (ES) 2015/121. Pagal ją mokestinės lengvatos netaikomos, jeigu nustatoma, kad juridinis asmuo ar struktūra sudaryta vien tik mokestinei naudai gauti arba jos pagrindinis tikslas nėra komercinis¹⁵⁴. Ši nuostata yra tiesiogiai susijusi su tikrojo naudos gavėjo doktrina, nes nustatant piktnaudžiavimą analizuojama, ar pajamos realiai lieka pas juridinį vienetą, ar yra nedelsiant pervedamos kitam subjektui be ekonominės logikos. Tokiu būdu tikrojo naudos gavėjo testas tampa praktiniu GAAR taikymo įrankiu.

Šių taisyklių esmė - užkirsti kelią situacijoms, kai tarp dividendų mokėtojo ir faktinio savininko įterpiamas tarpinis subjektas (dažnai kitoje valstybėje), siekiant neteisėtai pasinaudoti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis arba dalyvavimo išimtimi. Tokiais atvejais būtina nustatyti, kas yra tikrasis pajamų gavėjas - ar tai tarpinė įmonė, ar už jos slypintis subjektas.

Nors Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas šio termino neapibrėžia, Lietuvos mokesčių administratorius remiasi EBPO Modelinės mokesčių konvencijos 10 - 12 straipsniais bei jų komentarais, kuriuose aiškinama, kad tikrasis naudos gavėjas yra tas, kuris faktiškai disponuoja pajamomis ir turi teisę jomis naudotis savo interesais³¹. Tarpinis subjektas, kuris neturi realios ekonominės veiklos, savarankiškumo ar rizikos, tokiu nelaikomas.

Tikrojo naudos gavėjo institutas tapo vienu svarbiausių tarptautinio mokesčių skaidrumo komponentų. EBPO, Finansinių veiksmų darbo grupė ir Europos Komisija pastarąjį dešimtmetį nuosekliai stiprino reikalavimus dėl informacijos apie tikruosius savininkus rinkimo, siekiant užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir pinigų plovimui³².

ES teisėje šis klausimas ypač išryškėjo vadinamosiose galutinio naudos gavėjo bylose - N Luxembourg 1, X Denmark A/S, T Denmark, Y Denmark ApS - Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimai 2019 m. Šiose bylose teismas aiškiai suformulavo principą, kad lengvatos pagal Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvą ar Palūkanų ir honorarų direktyvą netaikomos, jei tarpinis subjektas nėra faktinis naudos gavėjas.

Teismas pabrėžė du esminius kriterijus:

¹⁵³ Valstybinė mokesčių inspekcija (2022). *Metodinė medžiaga dėl PMĮ 32 str. taikymo*. Vilnius.

¹⁵⁴ Europos Sąjungos Tarybos 2015 m. sausio 27 d. direktyva (ES) 2015/121 dėl bendros apmokestinimo sistemos taikymo patronuojančiosioms ir dukterinėms bendrovėms skirtingose valstybėse narėse. OL L 21, 2015, p. 1–5.

- i) Objektyvųjį elementą - kai nepaisant formalaus atitikimo direktyvos sąlygoms, sandorio tikslas prieštarauja jos esmei, t. y. pajamos faktiškai tenka kitam asmeniui.
- ii) Subjektyvųjį elementą - kai sandorio struktūra sukurta vien mokestinės naudos tikslu³³.

Pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką, mokesčių administratorius neprivalo visais atvejais tiksliai nustatyti, kas yra galutinis savininkas - pakanka įrodyti, kad tarpinis subjektas nėra faktinis pajamų gavėjas, o struktūra neturi ekonominės realybės³⁴.

Šis išaiškinimas yra kertinis - jis leidžia valstybėms taikyti pelno mokesčio koregavimą net ir tais atvejais, kai galutinis gavėjas nėra žinomas. Taip užkertamas kelias dirbtinėms struktūroms, kurios slepia tikrąjį kapitalo valdymą.

Lietuvos mokesčių administratorius taiko tikrojo naudos gavėjo sampratą tiek pelno mokesčio, tiek išskaičiuojamojo mokesčio (dividendų, palūkanų, honorarų) kontekste. Valstybinė mokesčių inspekcija savo 2021 m. metodinėse rekomendacijose pabrėžia, kad tikrasis naudos gavėjas turi būti toks asmuo, kuris:

- i) faktiškai kontroliuoja gautas pajamas,
- ii) prisiima ekonominę riziką dėl jų gavimo,
- iii) gali savarankiškai spręsti dėl jų panaudojimo³⁵.

Valstybinė mokesčių inspekcija taip pat pažymi, kad jei įmonė veikia tik kaip „perdavimo grandis“ - pavyzdžiui, iš karto perveda dividendus kitam subjektui, neturėdama realios veiklos, - ji nelaikoma tikruoju naudos gavėju.

Teisminėje praktikoje šis principas išreikštas Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gruodžio 8 d. nutartyje A-92-602/2021, kurioje teismas konstatavo, jog patronuojančioji bendrovė, neturinti ekonominės veiklos, darbuotojų ar realaus valdymo, negali būti laikoma faktine dividendų gavėja³⁶. Tokiu atveju dividendai buvo apmokestinti pelno mokesčiu Lietuvoje, o ne laikyti tarptautiniu mastu neapmokestiniais.

Kita vertus, praktikoje pasitaiko situacijų, kai mokesčių administratorius nepajėgia surinkti įrodymų apie tikrąjį naudos gavėją, ypač kai tarpiniai subjektai įsteigti ne Europos Sąjungos jurisdikcijose. Tokiais atvejais, remiantis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija, pakanka įrodyti, kad egzistavo piktnaudžiavimo schema, net jei galutinis savininkas lieka nenustatytas³⁷.

2014 - 2021 m. laikotarpiu Europos Sąjungos valstybės įgyvendino Bendrojo keitimosi informacija ir Penktosios pinigų plovimo prevencijos direktyvos nuostatas, pagal kurias visos įmonės privalo identifikuoti ir registruoti savo tikruosius naudos gavėjus. Tokiu būdu buvo sukurta centrinė tikrųjų savininkų duomenų bazė, prieinama mokesčių institucijoms³⁸.

Lietuvoje šią funkciją atlieka Juridinių asmenų tikrųjų savininkų registras, kurį administruoja VI Registrų centras. Šis registras sukurtas siekiant užtikrinti duomenų prieinamumą apie asmenis, kurie faktiškai kontroliuoja juridinius vienetus, ir taip prisidėti prie skaidresnės verslo aplinkos formavimo bei mokesčių vengimo prevencijos. Nors pati sistema laikytina reikšmingu žingsniu į priekį, jos veiksmingumas praktikoje vis dar ribotas. Viena didžiausių problemų yra ta, kad tikrųjų savininkų deklaravimas dažniausiai remiasi pačių įmonių pateiktais duomenimis, todėl informacijos kokybė iš esmės priklauso nuo deklaruojančių subjektų sąžiningumo ir kontrolės mechanizmų efektyvumo.

Be to, neretais atvejais į registrą įtraukiami ne faktiniai, o nominalūs savininkai, kurių vaidmuo realioje veikloje yra minimalus arba visiškai formalus, o tikrieji sprendimų priėmėjai lieka paslėpti už sudėtingų tarptautinių korporatyvinių struktūrų. Tokie atvejai ypač paplitę, kai naudą faktiškai gauna subjektai, registruoti užsienio jurisdikcijose, pasižyminčiose ribota duomenų prieiga, griežta banko paslapties apsauga ar lengvatiniu apmokestinimu. Ši aplinkybė lemia, kad registras, nepaisant jo deklaruojamų tikslų, šiuo metu negali užtikrinti visiško tikrojo naudos gavėjo identifikavimo ir išlieka daugiau formalus nei realų rezultatą generuojantis instrumentas.

Šios spragos turi tiesioginę reikšmę pelno mokesčio kontekste: jei tikrasis savininkas nėra nustatytas, mokesčių administratorius gali taikyti konservatyvų vertinimą - pripažinti, kad įmonė veikia dirbtinai ir todėl negali pasinaudoti mokestine lengvata. Tokia praktika pastebima tiek Lietuvos, tiek kitų ES šalių administraciniuose ginčuose³⁹.

Tikrojo naudos gavėjo sąvokos neapibrėžtumas ir plačios interpretacijos galimybės kelia dideles rizikas verslui. Pirma, įmonės dažnai neturi aiškaus kriterijų sąrašo, pagal kurį galėtų įsivertinti, ar jų taikoma korporatyvinė struktūra atitinka naudos gavėjo statuso reikalavimus, ar gali būti vertinama kaip rizikinga ir potencialiai dirbtinė. Šiuo metu tiek teisės aktai, tiek administracinė praktika pateikia tik bendro pobūdžio nuorodas, todėl verslui sudėtinga iš anksto tiksliai identifikuoti rizikos lygį, o tai menkina prevencinių priemonių efektyvumą.

Antra, Valstybinė mokesčių inspekcijos sprendimai dažnai grindžiami diskreciniu, o ne normatyviniu vertinimu, nes mokesčių administratorius analizuoja ne tik formaliuosius, bet ir ekonominio turinio aspektus, kurie dažnai gali būti interpretuojami skirtingai. Tai lemia situacijas, kai net sąžiningai veikiančios bendrovės, vykdančios realią veiklą ir neturinčios tikslo piktnaudžiauti mokestinėmis lengvatomis, gali būti priskiriamos dirbtinių struktūrų kategorijai, jei jų veiklos modelis neatitinka subjektyviai taikomų vertinimo kriterijų. Tokia praktika didina mokestinę ir procesinę riziką, skatina ginčų su mokesčių

administratoriumi skaičiaus augimą, lemia papildomas finansines sąnaudas, teisinę nežinią bei potencialią reputacinę žalą.

Be to, neapibrėžtumas gali turėti ne tik neigiamų mokesčių pasekmių, bet ir įtakos investiciniams sprendimams, nes verslo subjektai gali vengti plėtos ar tarptautinių sandorių, bijodami, kad ateityje jų struktūra bus pripažinta neatitinkančia tikrojo naudos gavėjo principo. Tai ypač aktualu inovatyviems verslo modeliams, kurių veikla remiasi nematerialiomis investicijomis, paslaugomis ar skaitmeniniais pajėgumais, nes jų ekonominis realumas gali būti vertinamas labiau nei tradicinių pramonės sektorių. Šios rizikos pasireiškia keliais aspektais:

- i) mokesčio rizika - lengvatos gali būti atimtos retrospektyviai;
- ii) reputacinė rizika - įmonės, įtrauktos į „piktnaudžiavimo struktūrų“ vertinimą, patiria investuotojų nepasitikėjimą;
- iii) veiklos rizika - tarptautinės grupės priverstos perstruktūruoti sandorius ar investicines schemas, kad atitiktų tikrojo naudos gavėjo kriterijus⁴⁰.

Be to, išaugus tarptautinių informacijos mainų apimčiai, mokesčių administratoriai turi daugiau priemonių identifikuoti neskaidrius sandorius. Todėl net ir formaliai teisėtos struktūros turi būti pagrįstos ekonominiu ir komerciniu tikslingumu.

Lietuvos teisės sistemoje tikrojo naudos gavėjo samprata išlieka fragmentiška - ji egzistuoja keliuose teisės aktuose (Pinigų plovimo prevencijos įstatyme, Mokesčių administravimo įstatyme, Valstybinės mokesčių inspekcijos rekomendacijose), tačiau neturi aiškaus ryšio su Pelnų mokesčio įstatymu. Ši situacija kelia teisinio aiškumo problemų ir didina administracinę naštą.

Siekiant aiškumo ir praktinio veiksmingumo, būtina:

- i) Įtvirtinti tikrojo naudos gavėjo sąvoką Lietuvos Respublikos Pelnų mokesčio įstatyme, apibrėžiant ją kaip asmenį, kuris turi faktinę galią disponuoti pajamomis ir prisiima ekonominę riziką dėl jų gavimo.
- ii) Sukurti metodiką ar gairių rinkinį, pagal kurį būtų vertinama, ar įmonė yra tikrasis pajamų gavėjas - panašiai kaip tai daro Danija ir Nyderlandai.
- iii) Numatyti konsultacinį mechanizmą, leidžiantį verslui iš anksto gauti Valstybinės mokesčių inspekcijos patvirtinimą dėl struktūrų atitikimo galutinio naudos gavėjo kriterijams.
- iv) Integruoti šį vertinimą su BEPS 6 ir 12 veiksmams, stiprinant ekonominio turinio analizę ir informacijos mainus⁴¹.

Tokie veiksmai leistų ne tik didinti mokesčių sistemos skaidrumą, bet ir užtikrinti, kad teisėtas mokesčių planavimas nebūtų painiojamas su piktnaudžiavimu.

Tikrojo naudos gavėjo institutas tapo kertiniu mokesčių teisės elementu, skirtu užtikrinti, kad mokestinės lengvatos būtų taikomos tik tiems subjektams, kurie faktiškai gauna ekonominę naudą ir prisiima riziką. Tačiau Lietuvoje šios sąvokos reglamentavimas išlieka neaiškus, o praktikoje taikomi kriterijai - nevienodi.

Siekiant sukurti teisinio aiškumo ir prognozuojamumo aplinką, būtina įstatymų leidėjo intervencija - aiškus apibrėžimas, kriterijų standartizavimas ir prevencinių priemonių įtvirtinimas. Tik taip galima pasiekti, kad tikrojo naudos gavėjo institutas taptų ne formaliu, o realiai veikiančiu instrumentu, užtikrinančiu skaidrumą, proporcingumą ir mokesčių sistemos vientisumą.

IŠVADOS

1. Dirbtinio darinio institutas mokesčių teisėje susiformavo tarptautinėje erdvėje kaip atsakas į mokesčių bazės eroziją ir pelno perkėlimą, bei vėliau buvo perimtas nacionalinių teisės sistemų, siekiant užtikrinti, kad apmokestinimas būtų grindžiamas tikrąja, o ne deklaruojama ekonomine veikla. Lietuvoje ši sąvoka nėra įstatymiškai apibrėžta, todėl jos turinys atskleidžiamas remiantis EBPO rekomendacijomis, Europos Sąjungos direktyvomis ir teismų praktika.
2. Dirbtinio darinio požymiai lemia esminį atskyrimą tarp teisėto mokesčių planavimo ir piktnaudžiavimo, todėl jie atlieka ir prevencinę, ir korekcinę funkciją - skatina veiklos organizavimą pagal ekonominį turinį ir suteikia mokesčių administratoriui galimybę koreguoti apmokestinimo bazę tais atvejais, kai formalūs elementai neatspindi realaus veiklos rezultato.
3. Turinio virš formos principas yra esminė teisinė priemonė, leidžianti identifikuoti dirbtinį darinį pelno mokesčio kontekste, nes suteikia galimybę vertinti sandorio arba struktūros ekonominę prasmę, net jei formalūs teisės reikalavimai yra įvykdyti. Šio principo taikymas taip pat ribojamas teisinio tikrumo, proporcingumo ir teisėtų lūkesčių principais, todėl dirbtinumo išvados negali būti grindžiamos vien išoriniais ar formalizuotais požymiais.
4. Teismų ir administracinė praktika patvirtina, kad dirbtinio darinio identifikavimas atliekamas tik individualiai įvertinus visų faktinių ir ekonominių aplinkybių visumą. Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nuosekliai pabrėžia, kad dirbtinumas negali būti konstatuojamas remiantis iš anksto nustatytais formaliais kriterijais, o mokesstinė korekcija galima tik tada, kai nustatomas realus ekonominės veiklos ir deklaruojamos teisinės konstrukcijos neatitikimas.
5. Dirbtinio darinio institutas yra būtina mokesčių sistemos apsaugos priemonė, kuri užtikrina, kad mokesčių prievolės būtų nustatomos remiantis ekonomine realybe, tačiau kartu turi būti taikomas atsargiai ir proporcingai, kad nebūtų paneigtas verslo laisvės principas ir teisė į teisėtą mokesčių planavimą. Šio instituto efektyvumą gali sustiprinti aiškesnis nacionalinis reglamentavimas, metodologinis vertinimo standartas ir konsultaciniai mechanizmai.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės norminiai aktai

Europos Sąjungos teisės aktai:

1. Tarybos 2011 m. lapkričio 30 d. direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OL L 345, p. 8–16.
2. Tarybos 2015 m. sausio 27 d. direktyva (ES) 2015/121, kuria iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OL L 21, p. 1–3.
3. Tarybos 2016 m. liepos 12 d. direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. OL L 193, p. 1–14.
4. Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo (2016). OL C 202.

Nacionaliniai teisės aktai:

5. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001). Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.
6. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.
7. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras. Aktuali redakcija [2023-02-28].

Specialioji literatūra

8. Debelva, F., Luts, J. (2015). The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive. European Taxation, June, p. 223–234 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.researchgate.net/publication/311442171_The_General_Anti-Abuse_Rule_of_the_Parent-Subsidiary_Directive
9. Krišto, I. K., Thirion, E. (2018). An Overview of Shell Companies in the European Union. European Parliamentary Research Service [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/155724/EPRS_STUD_627129_Shell%20companies%20in%20the%20EU.pdf
10. Lopes, C. M., Santos, A. C. dos (2016). Tax Sovereignty, Tax Competition and the Base Erosion and Profit Shifting Concept of Permanent Establishment. EC Tax Review, 25(5/6), p. 296–311 [interaktyvus]. Prieiga per internetą:

<https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2016030.pdf>

11. Paulauskas, A. (2006). Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. Viešoji politika ir administravimas, 1(15), p. 27–41 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/13445/2368-5059-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
12. Steponavičienė, I. (2018). Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčių piktnaudžiavimu taisyklėms. Jurisprudencija, 25(2), p. 498–526 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/15664/4970-11179-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
13. Steponavičienė, I. (2022). Įmonių grupės 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.
14. TEAPONAVIČIENĖ, Ingrida (2022). Mokesčių teisės pagrindai. Vilnius: VU leidykla.
15. Tavares, R. J. S., Bogenschneider, B. (2015). The New De Minimis Anti-Abuse Rule in the Parent-Subsidiary Directive: Validating EU Tax Competition and Corporate Tax Avoidance? Intertax, 43(8/9), p. 484–494 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\TAXI\TAXI2015046.pdf>
16. Weber, D. (2016). The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect. Intertax, 44(2), p. 98–129 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\TAXI\TAXI2016008.pdf>

Teismų praktika

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika:

17. Agenzia delle Entrate v Contship Italia SpA [ESTT], C-433/21 ir C-434/21, [2022-10-06]. ECLI:EU:C:2022:760.
18. Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue [ESTT], C-196/04, [2006-09-12]. ECLI:EU:C:2006:544.

19. Deister Holding AG, buvusi Traxx Investments NV, Juhler Holding A/S v Bundeszentralamt für Steuern [ESTT], C-504/16 ir C-613/16, [2017-12-20]. ECLI:EU:C:2017:1009.
20. Novo Banco SA v Junta de Andalucía [ESTT], C-712/19, [2021-02-25]. ECLI:EU:C:2021:137.
21. Nordcurrent Group UAB prieš Valstybinę mokesčių inspekciją [ESTT], Nr. C-228/24, [2025-04-03]. ECLI:EU:C:2025:310
22. Tesco-Global Áruházak Zrt. v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság [ESTT], C-323/18, [2020-03-03]. ECLI:EU:C:2020:140.
23. Vivendi SA v Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni [ESTT], C-719/18, [2020-09-03]. ECLI:EU:C:2020:627.
24. X GmbH v Finanzamt Stuttgart – Körperschaften [ESTT], C-135/17, [2019-02-26]. ECLI:EU:C:2019:136.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika:

25. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1409-602/2015.
26. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. balandžio 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-598-575/2019.
27. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. balandžio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eP-11-556/2020.
28. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gruodžio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2232-789/2021.

Internetiniai šaltiniai

29. Endrijaitis, M. (2021a). Mokesčių vengimo ir ekonominės logikos atskirties paieškos [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://aktualijos.lt/straipsniai/mokesciu-vengimo-ir-ekonomines-logikos-atskirties-paieskos-i>
30. Endrijaitis, M. (2021b). Tikrieji naudos gavėjai mokesčių teisėje: ką svarbu žinoti? [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://aktualijos.lt/straipsniai/tikrieji-naudos-gavejai-mokesciu-teiseje-ka-svarbu-zinoti-i>
- 31.
32. Endrijaitis, M. (2022). Nuotolinė praktinė–mokslinė konferencija „Mokestiniai ginčai ir mokesčių teisės problemos“ [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.youtube.com/watch?v=xEv_Owd1pV4&t=17720s

33. Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetas (2014). Nuomonė dėl pasiūlymo Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.C_.2014.226.01.0040.01.LIT&toc=OJ%3AC%3A2014%3A226%3ATOC
34. Europos Komisija (2021). Pasiūlymas. Tarybos direktyva, kuria nustatomos taisyklės, kuriomis siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui priedangos subjektais mokesčių tikslais, ir iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021PC0565&from=EN>
35. Gruodis, P. (2018). ETT suformavo reikšmingą praktiką dėl valstybių narių taikomų apribojimų dividendų neapmokestinimui [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://aktualijos.lt/straipsniai/ett-suformavo-reiksminga-praktika-del-valstybiu-nariu-taikomu-apribojimu-dividendu-neapmokestinimui>
36. Nedzinskas, N., Kerpytė, M. (2023). Grėsmė būti pripažintai „tuščia“ įmone įsigaliojus ATAD3 direktyvai [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.pwc.com/lt/lt/apie-mus/naujienos/gresme-buti-pripazintai-tuscia-imone-isigaliojus-atad3-direktyvai.html>
37. OECD (2008). Benchmark Definition of Foreign Direct Investment. Fourth edition [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/daf/inv/investmentstatisticsandanalysis/40193734.pdf>
38. OECD (2015). Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en#page1
39. OECD (2015). Executive Summaries 2015 Final Reports [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>
40. OECD, IDB (2021). Building Effective Beneficial Ownership Frameworks [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/effective-beneficial-ownership-frameworks-toolkit_en.pdf
41. OECD (2021). Work on Taxation [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/centre-for-tax-policy-and-administration-brochure.pdf>

SANTRAUKA

Dirbtinio darinio įtaka pelno mokesčiui

Abigail Protčenko

Atsižvelgiant į tai, kad tarptautinių įmonių grupės vis dažniau pasitelkia sudėtingas korporacines struktūras, o mokesčių administratoriai siekia užkirsti kelią piktnaudžiavimui mokestinėmis lengvatomis ir užtikrinti, kad apmokestinimas atspindėtų tikrąjį ekonominį turinį, aktuali tampa dirbtinio darinio samprata ir jos taikymo reikšmė pelno mokesčio kontekste. Atlikus dirbtinio darinio raidos, apibrėžties ir požymių analizę tarptautiniu bei nacionaliniu lygmeniu nustatyta, kad šis institutas yra glaudžiai susijęs su mokesčių vengimo prevencija ir turinio virš formos principo taikymu. Remiantis Lietuvos ir Europos Sąjungos teismų praktika nustatyta, jog dirbtinio darinio vertinimas grindžiamas ekonominiu pagrįstumu, faktinių aplinkybių visuma ir tikrosios veiklos analize, todėl formali juridinė struktūra savaime nėra pakankamas pagrindas pripažinti darinį dirbtiniu. tyrimo rezultatai parodė, kad aiškesnis dirbtinio darinio reglamentavimas ir galimybė mokesčių mokėtojui gauti *ex ante* institucijų vertinimą sustiprintų teisinį tikrumą, sudarytų sąlygas teisėtam mokesčių planavimui ir užtikrintų subalansuotą santykį tarp verslo laisvės ir mokesčių vengimo prevencijos.

SUMMARY

Impact of the Artificial Derivative/Structure on Corporate Income Tax

Abigail Protčenko

Considering that multinational corporate groups increasingly employ complex corporate structures while tax authorities seek to prevent the misuse of tax benefits and ensure that taxation reflects genuine economic activity, the concept and application of artificial arrangements becomes particularly significant in the context of corporate income taxation. The analysis of the development, definition and characteristics of artificial arrangements at both international and national levels revealed that this concept is closely linked to tax avoidance prevention and the application of the substance-over-form principle. Based on Lithuanian and European Union case law, it was established that the assessment of artificial arrangements is grounded in economic substance, factual circumstances and real activity, therefore a merely formal legal structure is not sufficient to classify an arrangement as artificial. The results of the research showed that clearer regulatory standards and the possibility for taxpayers to obtain *ex ante* tax assessment would strengthen legal certainty, support legitimate tax planning and ensure a balanced relationship between entrepreneurial freedom and tax avoidance prevention.