

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešoji teisės katedra**

Evelinos Pupeikytės  
V kurso, finansų ir mokesčių teisės  
studijų šakos studentės

## **Magistro darbas**

# **Specialiųjų antivengiminių teisės normų tikslai, prigimtis ir taikymas Lietuvos teisės sistemoje**

Vadovas: Parterystės prof. Dr. Vitas Vasiliauskas

Recenzentė: Lekt. Dr. Agnė Petkevičiūtė

Vilnius  
2020

## TURINYS

ĮVADAS .....	2
1. Mokesčių vengimas ir specialiosios antivengiminės teisės normos .....	6
1.1. Pagrindiniai mokesčių vengimo požymiai.....	6
1.2. Specialiųjų antivengiminių teisės normų sąvoka bei tikslai .....	17
2. Specialios antivengiminės teisės normos, jų prigimtis bei tikslai.....	19
2.1. Kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimo taisyklės .....	19
2.1.1. Kontrolės kriterijus .....	21
2.1.2. Mokesčių lygio kriterijus .....	22
2.1.3. Pajamų šaltinio kriterijus .....	24
2.2. Palūkanų ribojimo atskaitymo taisyklė.....	27
2.2.1. Palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklė, pagrįsta suteiktos skolos ir nuosavybės (nuosavo kapitalo) fiksuotu santykiu .....	29
2.2.2. Palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklė, pagrįsta palūkanų ir pajamų (EBITDA) fiksuotu santykiu.....	33
2.3. Sandorių kainodara .....	37
2.4. Tikslinės teritorijos .....	43
2.5. Turto perkėlimo apmokestinimas .....	47
3. Specialiųjų antivengiminių teisės normų taikymas Lietuvos teisės sistemoje.....	52
3.1. Piktnaudžiavimo principo vertinimas taikant specialiąsias antivengimines teisės normas .....	52
3.1.1. Kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimo taisyklių taikymas .....	52
3.1.2. Plonos kapitalizacijos taisyklės taikymas. ....	54
3.2. Specialiųjų antivengiminių teisės normų atribojimas nuo bendrųjų antivengiminių teisės normų.....	56
IŠVADOS: .....	59
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS: .....	62
SANTRAUKA .....	67
SUMMARY .....	68

## IVADAS

**Aktualumas ir darbo originalumas.** Taisyklės, kuriomis kovojama su mokesčių vengimu, sulaukia didelio visuomenės dėmesio, nes mokesčių vengimas tiesiogiai paliečia ne vien valstybės, bet ir tarptautinių bei nacionalinių verslų interesus. Be to, kad šis reiškinys lemia didelį potencialių valstybės mokesčių pajamų (kurios yra būtinos užtikrinti tinkamą valstybės veiklą) praradimą bei iškraipo tarptautinę valstybių konkurenciją, mokesčių vengimas neigiamai įtakoja sąžiningai savo konstitucinę pareigą įgyvendinančius mokesčių mokėtojus, nes nesąžiningu mokesčių planavimu (kitaip – mokesčių vengimu) užsiimantys asmenys patenka į geresnę konkurencinę padėtį. Atsižvelgiant į šio reiškinio neigiamą poveikį valstybės bei atskirų subjektų interesams, nacionalinėse teisės sistemose yra įtvirtintos specialiosios antivengiminės teisės normos, kovojančios su mokesčių vengimo praktika. Nepaisant aplinkybės, kad Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose šios taisyklės galioja jau beveik kelis dešimtmečius, vis dar pasigendama mokslinių tyrimų, pateikiančių sisteminių šių taisyklių vertinimą Lietuvos teisės sistemoje. Lietuvos akademinėje literatūroje tam tikri specialiųjų antivengiminių teisės normų aspektai yra apibendrintai aptarti A. Paulausko straipsnyje<sup>1</sup>, sandorių kainodaros analizė pateikta K. Savickaitės disertacijoje<sup>2</sup>, plonos kapitalizacijos taisyklė, atsileidžiant jos taikymo Lietuvos teisės sistemoje problematiką, yra nagrinėta M. Endrijaičio straipsnyje<sup>3</sup>. Tačiau šiuose darbuose plačiau nagrinėtas vos kelių specialiųjų antivengiminių teisės normų pobūdis, nesiekiant atskleisti specialiųjų antivengiminių teisės normų vietos Lietuvos teisės sistemoje.

Be to, kad šių taisyklių sisteminis vertinimas yra būtinas dėl mokslinės literatūros šiuo klausimu stokos, pastaruoju metu mokesčių vengimo problema kelia didelį susirūpinimą tarptautiniu mastu. 2008-2009 metais įvykusi finansinė krizė bei neseniai žurnalistinių tyrimų objektu tapusios mokesčių vengimo schemas („LuxLeaks“ – 2014 m., „SwissLeaks“ – 2015 m. ir „Panama Papers“ – 2016 m. skandalai) lėmė itin didelį tarptautinį susidomėjimą priemonėmis, skirtomis kovoti su mokesčių vengimu. Siekiant kovoti su tokia mokesčių vengimo praktika bei užkirsti kelią panašaus pobūdžio situacijoms, Ekonominio

---

<sup>1</sup> PAULAUŠKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešojo politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15, p 27-41.

<sup>2</sup> SAVICKAITĖ, K. *Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2014.

<sup>3</sup> ENDRIJAITIS, M. Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta. *Teisė*, 2017, p. 106-127.

bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau – EBPO) įgyvendino mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo (angl. Base Erosion and Profit Shifting, toliau – BEPS) projektą, kuriuo remiantis buvo parengtas iš 15 žingsnių (priemonių) susidedantis BEPS veiksmų planas. Sekdama EBPO studijose ir ataskaitose pateiktas rekomendacijas bei įgyvendindama BEPS išvadas Europos Sąjunga 2016 m. liepos 12 d. priėmė direktyvą (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (toliau – Kovos su mokesčių vengimu direktyva). Ši direktyva „tikriausiai lūžio tašką ES tiesioginių mokesčių harmonizavimo istorijoje“ fiksuojantis Europos Sąjungos teisės aktas<sup>4</sup>, nes joje pirmą kartą istorijoje Europos Sąjungos lygiu įtvirtintos privalomos taisyklės, užtikrinančios minimalų nacionalinių pelno mokesčio sistemų apsaugą nuo mokesčių vengimo praktikos<sup>5</sup>. Taigi tiek Europos Sąjungoje, tiek pasaulyje egzistuoja tendencija griežtinti bei harmonizuoti priemones, skirtas kovoti su mokesčių vengimu, o tai neabejotinai atneša pokyčių ir į Lietuvos teisės sistemą – įgyvendinant privalomą Europos Sąjungos teisinį reglamentavimą (Kovos su mokesčių vengimu direktyva) Lietuvos teisės sistemoje įsigaliojo nauja specialiųjų antivengiminių teisės normų redakcija, kuria sugriežtintos esamos taisyklės ir teisės sistema papildyta naujomis antivengiminės teisės normomis, kas lemia neabejotiną poreikį išanalizuoti dabartinį teisinį reguliavimą.

Taigi šio darbo **objektas** yra Lietuvos teisės sistemoje įtvirtintų specialiųjų antivengiminių teisės normų, skirtų kovoti su pelno mokesčių vengimu, analizė. Aiškumo dėlei, darbe nėra nagrinėjamos specialios antivengiminės teisės normos, kuriomis kovojama su gyventojų pajamų, pridėtinės vertės ir kt. mokesčių vengimu, taigi apsiribojama tik Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme (toliau – PMI) įtvirtintų specialiųjų normų, skirtų kovoti su pelno mokesčio vengimu, analize. Be to, atskleidžiant mokesčių vengimo pagrindinius požymius ir siekiant geriau suprasti specialiųjų antivengiminių teisės normų vietą Lietuvos teisės sistemoje yra nagrinėjama bendroji antivengiminė teisės norma.

Atsižvelgiant į nacionalinius teisės sistemos pokyčius, šiame darbe siekiama (**tikslas**) išanalizuoti pagrindinius Lietuvoje taikomų specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių aspektus, atskleidžiant šių taisyklių pobūdį (prigimtį) bei pagrindinius tikslus (jų esmę). Darbe nesiekama pateikti esamo teisinio reguliavimo problemų bei jų sprendimų būdų, suvokiant,

---

<sup>4</sup> STEPONAVIČIENĖ, I. Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklėmis. *Jurisprudencija*, 2018, Nr. 25 (2), p. 509.

<sup>5</sup> 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. 2016, L 193/1.

kad tam reikalinga detali kiekvienos taisyklės teisinio reglamentavimo ir taikymo analizė, tačiau atskleidžiant šių taisyklių esminius bruožus bei taikymo kriterijus, o taip pat santykį su bendrąja antivengimine teisės norma, siekiama atskleisti šių taisyklių reikšmę bei vietą Lietuvos teisės sistemoje.

Darbo tikslui pasiekti keliami šie **uždaviniai**:

1. Apibrėžti pagrindinius mokesčių vengimo požymius, analizuojant bendrosios antivengiminės teisės normos turinį ir nagrinėjant Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) ir Lietuvos Respublikos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) sprendimus mokesčių vengimo bylose;
2. Identifikuoti mokesčių vengimo situacijas, kurių prevencijai yra sukurtos specialiosios antivengiminės teisės normos, tokiu būdu atskleidžiant šių normų prigimtį bei tikslus;
3. Analizuojant Lietuvos Respublikos teisės aktus, įtvirtinančius specialiąsias kovos su pelno mokesčio vengimu taisykles, atskleisti šių normų pobūdį;
4. Išskirti ESTT ir LVAT praktikoje suformuluotus specialiųjų antivengiminių teisės normų taikymo kriterijus;
5. Apibendrinant specialiųjų antivengiminių teisės normų pobūdį bei remiantis Lietuvos teismų praktika dėl bendrosios ir specialiųjų antivengiminių teisės normų taikymo, išskirti pagrindinius kriterijus, leidžiančius atriboti specialiąsias kovos su mokesčių vengimu taisykles nuo bendrųjų ir tokiu būdu atskleisti specialiųjų antivengiminių teisės normų vietą Lietuvos teisės sistemoje.

Naudojant lingvistinį, sisteminės analizės, loginį, analitinį, teleologinį, apibendrinimo ir kitus tyrimo metodus darbe yra analizuojami įvairūs nacionaliniai teisės aktai (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (toliau - MAĮ), PMĮ bei jį įgyvendinantys poįstatyminiai teisės aktai), Kovos su mokesčių vengimu direktyva, EBPO dokumentai bei juos išaiškinanti teisinė literatūra, Lietuvos mokesčių administratoriaus įstatymų komentaras, taip pat remiamasi toliau nurodoma akademinė literatūra.

Atsižvelgiant į teisinės literatūros, detaliai nagrinėjančios specialiąsias antivengimines teisės normas, Lietuvoje trūkumą šis darbas daugiausiai paremtas aukščiau išvardintų, daugiausiai pirminių teisės šaltinių, analize. Taip pat atskleidžiant sandorių kainodaros ir plonos kapitalizacijos taisyklių esmę, remtasi anksčiau minėtais K. Savickaitės<sup>6</sup> ir M.

---

<sup>6</sup> SAVICKAITĖ, K. *Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2014.

Endrijaičio<sup>7</sup> darbuose pateiktomis išvalgomis. Taip pat apibrėžiant pagrindinius mokesčių vengimo požymius remtasi A. Paulausko<sup>8</sup>, A. Sutkevičiaus ir S. Stonkaus<sup>9</sup>, I. Steponavičienės<sup>10</sup> darbais.

---

<sup>7</sup> ENDRIJAITIS, M. Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta. *Teisė*, 2017, p. 106-127.

<sup>8</sup> PAULASKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15, p 27-41.

<sup>9</sup> SUTKEVIČIUS, A; ir STONKUS, S. Mokesčių planavimas: teisėto mokesčių mokėtojų elgesio ribos teismų praktikoje. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis, 2013 sausis-birželis, Nr. 25, p. 506-522.

<sup>10</sup> STEPONAVIČIENĖ, I. Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčių piktnaudžiavimu taisyklėmis. *Jurisprudencija*, 2018, Nr. 25 (2), p. 499-526.

## 1. Mokesčių vengimas ir specialiosios antivengiminės teisės normos

### 1.1. Pagrindiniai mokesčių vengimo požymiai

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 str. nuostatos, įtvirtinančios Lietuvos Respublikos biudžeto sistemą, nurodančios valstybės biudžeto formavimo šaltinius, kartu įtvirtina ir konstitucinę kiekvieno asmens pareigą mokėti mokesčius<sup>11</sup>. Kaip yra pažymėjęs Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas<sup>12</sup> ir ne kartą pakartojęs Lietuvos vyriausias administracinis teismas (toliau – LVAT)<sup>13</sup>, mokesčių nustatymas yra susijęs su ypatingu poreikiu apsaugoti viešąjį interesą – mokesčiai yra be galo svarbūs ne vien valstybės funkcijoms vykdyti, visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti, bet valstybėje vykstančių socialinių, ekonominių procesų reguliavimui, naudingų ūkinių pastangų skatinimui, ūkio plėtros rėmimui, kapitalo ar investicijų pritraukimui. Tuo pačiu mokesčių visuotinio privalomumo principas yra įtvirtintas ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 8 str.: „kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius.“

Nepaisant fakto, kad aukščiausios teisinės galios Lietuvos Respublikos teisės aktai įpareigoja visus mokesčių mokėtojus tinkamai apskaičiuoti ir mokėti mokesčius, verslui, finansine prasme, mokesčiai dažniausiai yra tik dar viena patiriamų išlaidų rūšis<sup>14</sup>, kurią šie mokesčių mokėtojai siekia kuo efektyviau optimizuoti. Asmens siekis veikti kuo efektyvesniu būdu, gaunant optimaliausią galimą rezultatą, yra prigimtinis ir savaime suprantamas<sup>15</sup>, todėl nieko keisto, kad mokesčių optimizavimas yra normali ūkinio subjekto veiklos dalis, tačiau kiekvienu atveju turi būti vertinama ar toks mokesčių optimizavimas yra (ne)teisėtas ir neperauga į mokesčių vengimą, peržengiantį teisėto mokesčių mokėtojo elgesio ribas. Ar

---

<sup>11</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 1997 m. liepos 10 d. nutarimas konstitucinėje byloje „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr. 16/96.

<sup>12</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas konstitucinėje byloje „Dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo“, Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.

<sup>13</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2019 m. birželio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1234-575/2019; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2013 m. sausio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-2805-12.

<sup>14</sup> SUTKEVIČIUS, A; ir STONKUS, S. Mokesčių planavimas: teisėto mokesčių mokėtojų elgesio ribos teismų praktikoje. *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis*, 2013 sausis-birželis, Nr. 25, p. 506.

<sup>15</sup> VASILIAUSKAS, V. Optimizuoti ar vengti? Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 2005, Nr. 5, p. 29.

situacija gali būti pripažįstama mokesčių vengimu priklausau nuo sandorio, ūkinės operacijos (ar jų grupės) tikslo bei kitų (toliau aptariamų) kriterijų.

Prieš atskleidžiant mokesčių vengimo pobūdį būtina išskirti, kad esama ir kitų sąvokų, apibūdinančių neteisėtą mokesčių optimizavimą, t. y. mokesčių slėpimas (angl. tax evasion); sukčiavimas (angl. fraud); agresyvus mokesčių planavimas (angl. aggressive tax planning), vartotinas Europos Sąjungos dokumentuose. Šios sąvokos dažnu atveju tiek teismų praktikoje, tiek teisės doktrinoje yra suprantamos iš dalies nevienareikšmiškai, todėl minėtų sąvokų atribojimas nuo mokesčių vengimo turėtų būti atskiro darbo objektas, tik šio darbo kontekste paminėtina, kad šie reiškiniai turinio prasme yra visiškai skirtingi ir nustatomi esant skirtingoms faktinėms situacijoms, todėl negali būti vartojami kaip sinonimai.

Apžvelgus Europos Sąjungos bei Lietuvos Respublikos teisės aktus matoma, kad mokesčių vengimo sąvoka nėra pateikiama nei Europos Sąjungos, nei konkrečiai Lietuvos Respublikos, teisės sistemose, todėl aiškių kriterijų, kurie leistų atriboti teisėtą mokesčių optimizavimą, nuo neteisėto mokesčių vengimo, nėra. Atsižvelgiant į aplinkybę, kad teisės aktuose nepateikiama aiški mokesčių vengimo definicija bei poreikį atriboti šiuos reiškinius Lietuvos teisės literatūroje suformuluoti daugiau nei keli mokesčių vengimo sąvokos apibrėžimai<sup>16</sup>. Be to, analizuojant teismų praktiką, galima daryti prielaidą, kad mokesčių vengimo reiškinys Lietuvos teisės sistemoje, nors ir netiesiogiai, bet yra apibūdinamas MAĮ 69 str., įtvirtinančiame bendrąją antivengiminę teisės normą (t. y. turinio viršenybės prieš formą principą), pagal kurią sandoris ar ūkinė operacija (pagal Buhalterinės apskaitos įstatyme įtvirtintą ūkinės operacijos sąvoka matoma, kad tai daug platesnė sąvoka nei sandoris<sup>17</sup>) yra vertinami atsižvelgiant į jų turinį, o ne formalią išraišką<sup>18</sup>. Taigi analizuojant mokesčių teisės mokslininkų darbus ir bendrąją kovos su mokesčių vengimu normą bei jos taikymo praktiką Lietuvos teisės sistemoje, galima išskirti žemiau nurodomus, universalius mokesčių vengimo požymius.

---

<sup>16</sup> VASILIAUSKAS, V. Optimizuoti ar vengti? Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 2005, Nr. 5; PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15; FEDOSIUK, O. Mokesčių slėpimas kaip nusikalstama veika: sisteminė normų analizė ir aktualūs taikymo klausimai. *Teisės apžvalga*, 2017, Nr. 2(16), p. 58-76.

<sup>17</sup> Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001 m. lapkričio 6 d., Nr. IX-574, 2 str. 18 d

<sup>18</sup> PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15, p. 29.



Pirmasis šiame darbe nagrinėjamas ir, manytina, pagrindinis mokesčių vengimo požymis, leidžiantis atriboti mokesčių vengimą nuo mokesčių optimizavimo<sup>19</sup>, yra **tikslas gauti mokestinės naudos**. Atkreiptinas dėmesys, kad MAĮ 69 str. (kuris, kaip minėta, netiesiogiai pateikia mokesčių vengimo reiškinių požymius) “nėra konkretizuojama ar mokestinės naudos tikslas turi būti vienintelis, ar užtenka, kad jis būtų pagrindinis, ar tiesiog vienas iš sandorio, operacijos ar jų grupės tikslų”<sup>20</sup>. MAĮ 69 str. įtvirtina, kad šis principas taikomas, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija (ar bet kokia jų grupė) sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą. Taigi lingvistiškai analizuojant MAĮ nuostatą galima daryti išvadą, kad šio principo taikymui nėra svarbu, ar mokestinės naudos gavimas yra pagrindinis, ar vienas iš pagrindinių ar apskritai tik šalutinis sandorio, ūkinės operacijos (ar jų grupės) tikslas.

Tačiau, kaip pastebėjo I. Steponavičienė, LVAT formuluojamoje praktikoje mokestinio tikslo reikalavimas yra aiškinamas siaurinamai<sup>21</sup>. Teismo sprendimuose bei nutartyse ne kartą konstatuota, kad siekiant taikyti MAĮ 69 str., būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas konkrečiu sandoriu, operacija (ar jų grupe) siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą<sup>22</sup>. Tiesa, būtina papildyti, kad kai kuriose savo nutartyse, greta konstatavimo, kad mokestinės naudos tikslas turi būti vienintelis, LVAT taip pat nurodo, kad piktnaudžiavimui mokesčių mokėtojo teisėmis konstatuoti (o taipogi ir MAĮ 69 str. taikyti), būtina nustatyti “objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą”<sup>23</sup>. Taigi, galima daryti išvadą, kad Lietuvos teismai nepateikia vienareikšmiško atsakymo kokia apimtimi turi būti apibrėžiamas mokestinės naudos tikslas.

Turint galvoje, kad šio darbo objektas yra specialiosios normos, skirtos kovoti su mokesčių vengimu pelno mokesčio srityje, reikalinga apžvelgti kaip mokesčių vengimo tikslas yra apibrėžiamas Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje, kuri taip pat įtvirtina bendrąją

---

<sup>19</sup> *Ibid.* p. 31.

<sup>20</sup> STEPONAVIČIENĖ, I. Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėmis. *Jurisprudencija*, 2018, Nr. 25 (2), p. 514.

<sup>21</sup> *Ibid.* p. 514.

<sup>22</sup> Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2019 m. balandžio 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-598-575/2019; Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016; Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-250/2008.

<sup>23</sup> Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2019 m. birželio 5 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-1250-556/2019; Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11; Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-2316/2011.

kovos su mokesčių vengimu taisyklę, taikomą apskaičiuojant pelno mokestį<sup>24</sup>. Šiame kontekste pabrėžtina, kad skirtingai nei MAĮ 69 str. įtvirtintas principas, kuris yra taikomas nepriklausomai nuo mokesčio rūšies (pelno mokestis, gyventojų pajamų mokestis, pridėtinės vertės ar kiti) ir, atitinkamai, taikomas maksimaliai plačiam mokesčių mokėtojų ratui (t. y. visiems subjektams, kuriems Lietuvos teisės aktų pagrindu atsiranda prievolė mokėti mokesčius), ši taisyklė yra taikoma tik pelno mokesčio mokėtojams. Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 6 str. įtvirtinta bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklė yra taikoma, ne tik tuomet kai mokestinės naudos tikslas yra pagrindinis (ar vienintelis) bet ir tais atvejais, kai mokestinės naudos tikslas yra vienas pagrindinių tikslų<sup>25</sup>. Taigi, LVAT formuluojama MAĮ 69 str. praktika suponuoja, kad MAĮ pateikiamos bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikymas yra švelnesnis nei nustatytos Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje. Atsižvelgiant į tai, kad MAĮ 69 str. įtvirtintas teisinis reguliavimas neužtikrina direktyvoje nustatyto teisinio reguliavimo minimumo Lietuvos teisės sistemoje PMĮ 11 str. yra papildytas 8 dalimi, kuria įtvirtinama bendroji prieš mokesčių vengimą pelno mokesčio srityje nukreipta priemonė ir kurioje pažodžiui perkelta Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje pateikiama formuluotė. Be to papildytina, kad poreikis įtvirtinti bendrąją antivengiminę teisės normą PMĮ (o ne koreguoti esamą MAĮ 69 str. įtvirtintą bendrąją antivengiminę teisės normą) egzistuoja ir dėl to, kad, kaip minėta aukščiau, Kovos su mokesčių vengimu direktyvos taisyklės yra skirtos mokesčių mokėtojams, kuriems yra taikomas pelno mokestis, ir, kaip nurodoma pačioje direktyvoje, nėra pageidautina į šių taisyklių taikymo sritį įtraukti subjektų, kuriems nėra taikomas pelno mokestis. Taigi sistemiškai vertinant direktyvos tikslus darytina išvada, kad jie negalėtų būti pasiekti koreguojant MAĮ 69 str. formuluotę, nes ši norma yra taikoma visiems mokesčių mokėtojams, nepriklausomai nuo jų mokamo mokesčio.

Taigi apžvelgus Lietuvoje galiojantį teisinį reguliavimą galima daryti išvadą, kad mokestinio tikslo reikalavimas (siekiant kvalifikuoti mokesčių mokėtojo veiksmus kaip mokesčių vengimą) yra aiškinamas skirtingai - jei mokesčių vengimas yra kvalifikuojamas pagal MAĮ 69 str. įtvirtintą bendrąją antivengiminę teisės normą (kuri yra taikoma visiems mokesčių mokėtojams), mokestinės naudos tikslas, pagal LVAT formuluojamą praktiką, turi būti vienintelis (pagrindinis), (vienareikšmiškas atsakymas, kokia apimtimi turi būti apibrėžtas

---

<sup>24</sup> 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. 2016, L 193/1, 6 str.

<sup>25</sup> *Ibid.*

mokestinės naudos tikslas, nepateikiamas). Jei mokesčių vengimas yra kvalifikuojamas pagal PMĮ 11 str. 8 d. įtvirtintą bendrąją antivengiminę teisės normą (kuri, kaip minėta, yra taikoma tik pelno mokesčio mokėtojams) mokestinės naudos tikslas turi būti vienas iš pagrindinių sandorio ar ūkinės operacijos tikslų.

Analizuojant šį požymį, taip pat paminėtina, kad tiek teisinėje literatūroje<sup>26</sup>, tiek LVAT praktikoje pripažįstama, kad mokesčių vengimas galimas tik tyčiniaisiais veiksmais, mokesčių mokėtojui suvokiant, kad iš sudaromo sandorio, atliekamos ūkinės operacijos (ar jų grupės) bus gaunama mokestinė nauda. Pavyzdžiui, apibendrinant LVAT praktiką, galima konstatuoti, kad tyčinė veikla gali pasireikšti deklaracijos nepateikimu laiku be pateisinamų priežasčių; žinomai neteisingų duomenų apie savo arba įmonės pajamas, pelną ar jų naudojimą įrašymu į deklaraciją; apgaulingu apskaitos tvarkymu; apskaitos dokumentų klastojimu, slėpimu ir pan.<sup>27</sup>

Papildytina, kad administracinių teismų praktikoje išskiriama, kada mokesčių mokėtojo veiksmai gali implikuoti, jog tam tikrais mokesčių mokėtojo veiksmais (sudarant sandorius, atliekant ūkines operacijas) yra siekiama mokestinės naudos. Pavyzdžiui, LVAT yra nurodęs, kad atliktų veiksmų seka turi reikšmės vertinant tikruosius sandorio tikslus – atvejai, kai tam tikri sandoriai įvyksta per trumpą laiką, gali būti vertinami kaip mokestinės naudos siekimą liudijanti aplinkybė (žinoma, ji nėra lemianti). Taip pat, naudos siekimo nustatymui gali būti svarbūs ne vien mokesčių mokėtojo, bet ir kitos sandorio (ūkinės operacijos) šalies veiksmai ir pan.<sup>28</sup>

Apibendrinant šį mokesčių vengimo požymį, darytina išvada, kad mokesčių optimizavimas, kai mokesčių mokėtojas savo veiksmais susimažina mokestinę naštą, yra laikytinas leidžiamu elgesiu jei tik mokestinė nauda nėra pagrindinis ar vienas iš pagrindinių tokio planavimo tikslų (priklausomai nuo taikomos bendrosios antivengiminės teisės normos), t. y. pasirinkta ūkinė operacija ar ūkinių operacijų grandinė yra pagrįsta tinkamomis komercinėmis (ekonominėmis ar kitomis) priežastimis<sup>29</sup>, o mokestinė nauda gaunama tik kaip

---

<sup>26</sup> PAULASKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15, p. 31; KUNCEVIČIUS, G; ir KOSMAČAITĖ, V. Mokesčių vengimo reiškinių analizė, atsižvelgiant į socialinių mokslų sąveiką. *Jurisprudencija*, 2007, Nr. 6(96), p. 80.

<sup>27</sup> SUTKEVIČIUS, A; ir STONKUS, S. Mokesčių planavimas: teisėto mokesčių mokėtojų elgesio ribos teismų praktikoje. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis, 2013 sausis-birželis, Nr. 25, p. 515.

<sup>28</sup> *Ibid.* p. 512.

<sup>29</sup> PETKEVIČIŪTĖ, A. Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę. *Teisė*, 2016, t. 98, p. 117; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. *2018 m. rugpjūčio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1010-438/2018*; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. *2017 m. spalio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-786-442/2017*.

papildomas veiklos rezultatas<sup>30</sup>. Ir atvirkščiai, atvejai, kada vienintelis ar pagrindinis mokesčio mokėtojo tikslas yra mokestinės naudos, mokesčių įstatymų tikslams prieštaraujančiu būdu, gavimas, pripažįstamas mokestiniu piktnaudžiavimu, kurio nustatymo faktas leidžia mokesčių mokėtojo veiksmus kvalifikuoti kaip mokesčių vengimą<sup>31</sup>.

Tačiau savaime tikslas gauti mokestinės naudos (nors tai būtų ir vienintelis sudaromo sandorio ar ūkinės operacijos tikslas) negali būti laikomas pagrindu taikyti bendrąją antivengiminę teisės normą, o atitinkamai kvalifikuoti mokesčio mokėtojo veiksmus kaip mokesčių vengimą, nes tai, ar tam tikras mokesčių planavimas gali būti pripažįstamas neteisėtu mokesčių vengimu – priklauso ir nuo kitų, toliau darbe išskiriamų, požymių.

Analizuojant mokesčių mokėtojų veiksmus, kuriais siekiama susimąžinti jiems tenkančią mokestinę naštą, taip pat yra nagrinėjamas **draudimo piktnaudžiauti teise principas**, todėl siekiant geriau atskleisti mokesčių vengimo požymius – būtina atskleisti šio principo (kuris pripažįstamas būtinuoju mokesčių vengimo požymiu) turinį. Mokesčių įstatymuose šis principas tiesiogiai neįtvirtintas, bet jis išplaukia iš bendrosios antivengiminės teisės normos (MAĮ 69 str.) Tiek LVAT formuluojamoje praktikoje<sup>32</sup>, tiek mokslinėje mokesčių teisės literatūroje<sup>33</sup> pripažįstama, kad, vengiant mokesčių, yra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas, kurio, kaip šiuolaikinėje mokesčių teisėje taikomos mokesčių vengimo prevencijos priemonės, ištakos yra siejamos dar su antikos laikais galiojusio, romėnų teisėje žinomu *farus*<sup>34</sup> principu.

Piktnaudžiavimo teisėmis (angl. abuse of rights) doktrina yra išplėtotą ESTT praktikoje<sup>35</sup>, todėl ilgą laiką mokslinėje literatūroje buvo keliamas klausimas ar draudimas

---

<sup>30</sup> STEPONAVIČIENĖ, Ingrida. Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėmis. *Jurisprudencija*, 2018, Nr. 25 (2), p. 504; PAULASKAS, Andrius. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15, p. 31.

<sup>31</sup> STEPONAVIČIENĖ, Ingrida. Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėmis. *Jurisprudencija*, 2018, Nr. 25 (2), p. 502.

<sup>32</sup> Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11; Lietuvos vyriausio administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija. 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013; Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016.

<sup>33</sup> PETKEVIČIŪTĖ, A. Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę. *Teisė*, 2016, t. 98, p. 128.

<sup>34</sup> ZALANSKI, A. Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ Direct tax Case Law. *Interfax*, 2007, (35)5.

<sup>35</sup> PETKEVIČIŪTĖ, A. Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę. *Teisė*, 2016, t. 98, p.122; Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax plc ir kt. C-255/02*, ECLI:EU:C:2006:121; Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue C-196/04*.

piktnaudžiauti teise yra bendrasis Europos Sąjungos principas. Tačiau neseniai teismas išsklaidė visas abejones 2017 m. lapkričio 22 d. sprendime *Cussens prieš T. G. Brosnan* byloje Nr. C-251/16 (dėl PVM taikymo) ir 2019 m. vasario 26 d. sprendime *N Luxembourg 1 ir kt. prieš Skatteministeriet* sujungtose bylose Nr. C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16 (dėl tiesioginių mokesčių) išaiškinęs, kad draudimas piktnaudžiauti teise yra bendrasis principas, apimantis visas Europos Sąjungos teisės sritis<sup>36</sup>.

Be to, piktnaudžiavimo draudimo principas išplaukia iš Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintos nuostatos, pagal kurią asmuo, įgyvendindamas savo teises ir naudodamasis savo laisvėmis, privalo laikytis Konstitucijos ir įstatymų, nevaržyti kitų žmonių teisių bei laisvių<sup>37</sup>. Aiškinant šią nuostatą Konstitucinis teismas pažymėjo, kad mokesčiai turi būti mokami sąžiningai, draudžiama mokesčio įstatymo prievolę pažeisti piktnaudžiavimu, o nustačius piktnaudžiavimą mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčių bazę, turi teisę atkurti iškreiptas ir slepiamas aplinkybes<sup>38</sup>. Šį principą pažeidžianti veikla negali būti laikoma teisėta veikla<sup>39</sup>.

Atsižvelgiant į tai, kad bendrasis principas, draudžiantis piktnaudžiauti teise, yra taikomas vienodai tiek teisei, suderintai Europos Sąjungos lygiu (t. y. netiesioginių mokesčių sričiai), tiek ir teisei, kuri Europos Sąjungoje yra suderinta tik tam tikrose srityse (t. y. tiesioginiams mokesčiams, tame tarpe ir pelno mokesčiui)<sup>40</sup>, yra svarbi ESTT praktika, kurioje šis principas yra nagrinėjamas pridėtinės vertės mokesčio mokėjimo vengimo kontekste. Bene dažniausiai Lietuvos teismų sprendimuose bei nutartyse yra cituojamas sprendimas, priimtas 2006 m. vasario 21 d. byloje Nr. C-255/02 *Halifax plc ir kt. prieš Commissioners of Customs & Excise* (toliau - Halifax), kurioje ESTT, susistemindamas ankstesnius savo išaiškinimus, apibrėžė piktnaudžiavimo teise koncepciją pridėtinės vertės mokesčio kontekste, išskirdamas toliau nurodomus požymius (šie požymiai gali būti apibrėžiami kaip objektyvusis ir subjektyvusis elementai). Tiesa, atsižvelgiant į darbo objektą, taip pat reikėtų paminėti, kad greičiausiai reikšmingiausia ESTT byla dėl draudimo piktnaudžiauti teise tiesioginių mokesčių srityje yra 2006 m. rugsėjo 12 d. priimtas sprendimas byloje Nr. C-196/04 *Cadbury Schweppes*

<sup>36</sup> LAZAROV, I.; ir GOVIND, S. Carpet-Bombing Tax Avoidance in Europe: Examining the Validity of the ATAD Under EU Law. *Intertax*, 2019, Vol. 47, Issue 10, p. 857.

<sup>37</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992 m., Nr. 33-1014, 28 str.

<sup>38</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas konstitucinėje byloje „Dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo“, Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.

<sup>39</sup> Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004

<sup>40</sup> TERRA, B., J., M. *European Tax Law*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2008, p. 687-688.

*plc ir kt. prieš Commissioners of Inland Revenue* (toliau - Cadbury Sweppes), kurioje teismas iš esmės pakartojo Halifax byloje suformuluotų subjektyvaus ir objektyvaus elementų būtinumą siekiant nustatyti mokesčių vengimo situaciją, tačiau ši byla bus nagrinėjama paskutinėje darbo dalyje.

Taigi, Halifax byloje ESTT išaiškino, kad mokesčių mokėtojo sudaryti apsimestiniai sandoriai, operacijos (ar jų grupės) pripažįstami sudaryti piktnaudžiaujant, kai: (i) neatsižvelgiant į formalų teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymą, yra įgyjamas mokestinis pranašumas, pažeidžiantis teisės aktų nuostatomis siekiamą tikslą (t. y. objektyvus elementas); (ii) objektyvių požymių visuma patvirtina, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas (t. y. subjektyvus elementas)<sup>41</sup>.

Tokios pačios pozicijos laikosi ir LVAT, kuris nurodydamas turinio viršenybės prieš formą principo taikymo sąlygas, išaiškino, kad jos yra kildinamos iš bendrojo principo, draudžiančio piktnaudžiauti teise<sup>42</sup>. Kaip nurodė LVAT „vien tik aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui (...)“<sup>43</sup>.

Apibendrinant, piktnaudžiavimas egzistuoja tuomet, kai sudarant apsimestinius sandorius, operacijas (ar jų grupes) nustatomas ne vien subjektyvus elementas, t. y. aukščiau aptartas tikslas gauti mokestinės naudos, bet egzistuoja ir objektyvios aplinkybės, įrodančios, kad sandoris, operacija (ar bet kokia jų grupė), vertinant atliktų veiksmų visumą, savo turiniu neatitinka konkretaus mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės (t. y. turi būti nustatomas ir objektyvus elementas)<sup>44</sup>. Kitoks aiškinimas sąlygotų, kad mokestinės naudos gavimas, pats savaime, galėtų būtų pripažįstamas mokesčių vengimu, kas prieštarautų ESTT ir LVAT plėtojamai praktikai.

---

<sup>41</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax plc ir kt. C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121*.

<sup>42</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo Teisinės analizės ir informacijos departamentas. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (I dalis). 2012.

<sup>43</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11.

<sup>44</sup> PETKEVIČIŪTĖ, A. Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę, 2016, Teisė, Nr. 98, p. 128.

Kaip atskiras mokesčių vengimą apibūdinantis požymis išskirtinas – **mokestinės naudos gavimas** (šis požymis išplaukia iš aukščiau aptarto objektyviojo elemento). MAĮ 69 str. įtvirtinta, kad mokestinė nauda yra mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas (mokesčio tarifo, mokesčio bazės sumažinimas) arba visiškas išvengimas, mokesčio mokėjimo termino nukėlimas, gražintino (atskaitytino) mokesčio permokos (skirtumo) padidinimas; mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo termino sutrumpinimas. Šiame straipsnyje įtvirtintas baigtinis sąrašas atvejų<sup>45</sup>, kas šio straipsnio taikymo prasme laikytina mokestine nauda. Tokiu būdu yra apribojamas MAĮ 69 str. taikymas konkrečioms mokestinės naudos siekimo atvejams. Atkreiptinas dėmesys, kad bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė, kuri taikoma pelno mokestį mokantiems mokėtojams (t. y. PMĮ 11 str. 8 d.), nepateikia baigtinio mokestinės naudos atvejų sąrašo ir tokiu būdu užtikrina šio straipsnio veikimo veiksmingumą, nes šioje normoje nustatytas pelno mokesčio apskaičiavimo būdas gali būti taikomas „tiems ateities mokestinės naudos atvejams, kurie šiai dienai dar nėra galimi įvardinti“<sup>46</sup>.

Nagrinėjant šį požymį svarbu išskirti, kad turi būti realiai išvengta mokesčių mokėjimo, nes nenustačius realios mokestinės naudos – nėra pagrindo taikyti MAĮ 69 str. nustatytą mokesčio apskaičiavimo būdą<sup>47</sup>. Tačiau pajamų gavimas nelaikytinas vienintele sąlyga, įrodančia mokestinės naudos siekį/gavimą<sup>48</sup>, nes teisės aktuose nenumatytas įpareigojimas mokesčių mokėtojui esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja rinktis tokį sandorių sudarymo būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. „Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis“<sup>49</sup>, jei tik nėra pažeidžiamas aukščiau apžvelgtas draudimo piktnaudžiauti teise principas. Tokios pačios

---

<sup>45</sup> STEPONAVIČIENĖ, I. Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėmis. *Jurisprudencija*, 2018, Nr. 25 (2), p. 517.

<sup>46</sup> *Ibid.* p. 520.

<sup>47</sup> Lietuvos vyriausias administracinis teismas. 2006 m. balandžio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A444-794/2006; Lietuvos vyriausias administracinis teismas. 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-719/2007; Lietuvos vyriausias administracinis teismas. 2009 m. balandžio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-499/2009; Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11.

<sup>48</sup> Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004.

<sup>49</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016; 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-201/2011; 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-2316/2011.

pozicijos laikosi ir ESTT nurodydamas, kad būtinumas išvengti mokesčių išlaidų sumažėjimo neįtvirtintas nei tarp Europos Bendrijos skelbiamų tikslų, nei tarp privalomųjų bendrojo intereso priežasčių, galinčių pateisinti sutartyje įtvirtintos laisvės apribojimą<sup>50</sup>. Apmokestinamieji asmenys, siekdami apriboti jiems tenkančią mokesčių naštą, paprastai gali laisvai pasirinkti organizacines struktūras ir sandorių formas, kurios atrodo tinkamiausias jų ekonominei veiklai<sup>51</sup>. Apibendrinant tai, kad išdėstyta, mokesčių mokėtojui nėra nustatyto reikalavimo pasirinkti didžiausią mokesstinę naštą lemiančio sandorio. Atvirkščiai, apmokestinamasis asmuo, galėdamas rinktis iš kelių sandorių, turi teisę pasirinkti tokį veiklos planą, kuris sumažintų jam tenkančią mokesstinę sumą, todėl aplinkybė, kad iš sudaromo sandorio buvo gauta mokesstinė nauda – negali sąlygoti mokesčių mokėtojo veiksmų kvalifikavimo kaip neteisėtų.

Kitas, taip pat iš draudžiančio piktnaudžiauti teise principo išplaukiantis mokesčių vengimo požymis, yra **netiesioginis mokesčių įstatymų pažeidimas**, nes vengiant atlikti mokesčių įstatymuose nustatytą prievolę – atliekami prieštaraujantys apmokestinimo prasmei veiksmai. Nors vertinant veiksmus atskirai vieną nuo kito, jie atitinka įstatymų reikalavimus, tačiau toks “teisėtumas” laikytinas formaliu, nes mokeschine prasme įvertinus atliktų veiksmų visumą – jie neatitinka valstybės vykdomos mokesčių politikos, apmokestinimo principų, prieštarauja mokesčių įstatymo tikslams bei prasmei<sup>52</sup>, todėl negali būti pripažįstami teisėtais. Tai pagrindinis požymis, skiriantis mokesčių vengimą nuo mokesčių slėpimo. Mokesčių slėpimo atveju (skirtingai nei mokesčių vengimo atveju), mokesčių įstatymai yra pažeidžiami tiesiogiai, t. y. mokesčių slėpimas pasireiškia akivaizdžiai teisei priešinga veika, už kurią yra numatyta baudžiamoji teisinė atsakomybė (pavyzdžiui, sąmoningas neteisėtas duomenų apie pajamas ir turtą pateikimas deklaracijose, fiktyvių sąskaitų faktūrų išrašymas ir kitų apskaitos dokumentų klastojimas, kontrabandinių ar kitų į apskaitą neįtrauktų prekių pardavimas, „juodoji buhalterija“, atlyginimų mokėjimas „vokeliuose“ ir kt.)<sup>53</sup>.

Galiausiai, paskutinis požymis, leidžiantis mokesčių mokėtojo veiksmus kvalifikuoti kaip mokesčių vengimą yra **ekonominio pagrįstumo trūkumas**. Tai reiškia, kad vengiant

---

<sup>50</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue C-196/04*.

<sup>51</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2014 m. rugsėjo 3 d. sprendimas *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs prieš GMAC UK plc C-589/12, ECLI:EU:C:2014:2131*.

<sup>52</sup> PAULASKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15, p. 31.

<sup>53</sup> SUTKEVIČIUS, A; ir STONKUS, S. Mokesčių planavimas: teisėto mokesčių mokėtojų elgesio ribos teismų praktikoje. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis, 2013 sausis-birželis, Nr. 25, p. 506-522.



mokesčių sandoriai bei ūkinės operacijos nepateisinami nei ekonominės logikos, paprastai pasireiškiančios pelno siekimu, nei kitomis svarbiomis aplinkybėmis<sup>54</sup>, nes yra sudaromi tik dėl akių (neketinant sukurti teisinių pasekmių), imituojant tam tikrą veiklos modelį ar sandorių seką<sup>55</sup>, siekiant gauti mokestinės naudos. Mokesčių mokėtojo pasirinktas, mokesčius taupantis, veiklos modelis yra toleruotinas kol nėra „visiškai dirbtinis“, neatitinkantis ekonominės realybės ir skirtas išskirtinai išvengti mokesčių, kurie būtų taikomi įprastoje situacijoje<sup>56</sup>. Šis požymis (ekonominio ir verslo pagrindimo trūkumas) leidžia daryti prielaidą, kad sudaromais sandoriais ar ūkinėmis operacijomis yra siekiama mokestinės naudos<sup>57</sup>.

Taigi Europos Sąjungos teisėje ir Lietuvos Respublikos teisinėje sistemoje yra atskleidžiami bendrieji mokesčių vengimo požymiai, todėl ar konkreti mokestinė situacija gali būti pripažįstama mokesčių vengimu – sprendžiama kiekvienu konkrečiu atveju atskirai, įvertinus visų aplinkybių visumą. Iš vienos pusės, toks teisinis reglamentavimas (t. y. apibrėžtos mokesčių vengimo sąvokos neįtvirtinimas teisės sistemoje) apsunkina šio reiškinių atribojimą nuo mokesčių planavimo, kuris yra laikomas teisėtu reiškiniu. Kita vertus, greičiausiai toks reiškinių neįsprendimas į „rėmus“ yra sąmoningas, nes atsižvelgiant į globalizaciją, mokestinių santykių dinamiką bei kitus reiškinius praktikoje, kuriami vis nauji mokesčių išvengimo būdai bei schemas, todėl vargu ar įmanoma sukurti visus mokesčių vengimo atvejus apimančią definiciją.

---

<sup>54</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2005 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-495/2005.

<sup>55</sup> PAULASKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15, p. 29.

<sup>56</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue C-196/04*.

<sup>57</sup> PAULASKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15, p. 31.

## 1.2. Specialiųjų antivengiminių teisės normų sąvoka bei tikslai

Į aukščiau apibūdintą mokesčių vengimą yra orientuotos specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės, kurios pagal savo apimtį yra skirstomos į bendrąsias (angl. general anti-avoidance rules) ir specialiąsias antivengimines teisės normas (angl. specific anti-avoidance rules)<sup>58</sup>. Lietuvos teisės sistemoje specialiąsias kovos su mokesčių vengimu taisykles įtvirtina MAĮ ir specialieji įstatymai, tokie kaip PMĮ, GPMĮ ir kiti, o jų aiškinimo ir taikymo praktiką formuluoja mokesčius ginčus nagrinėjančios institucijos, atsižvelgdamos į ESTT jurisprudenciją mokesčio piktnaudžiavimo srityje. Šiame darbe analizuojamos PMĮ įtvirtintos specialiosios antivengiminės teisės normos.

Atkreiptinas dėmesys, kad naujausiuose oficialiuose Europos Sąjungos teisės aktų vertimuose, o atitinkamai ir Lietuvos teisės aktuose, vartojamas terminas "kovos su mokesčių vengimu taisyklė", o terminas "antivengiminė taisyklė" mokslinėje teisės literatūroje yra vartojamas rečiau<sup>59</sup>. Šio termino vartojimas Lietuvoje greičiausiai pagrįstas faktu, kad priešdėlis "anti" būdvardžių daryboje nėra vartotinas, todėl ateityje greičiausiai ne vien teisės aktuose, bet ir lietuviškoje mokslinėje literatūroje bus vartojamas "kovos su mokesčių vengimu taisyklės" terminas<sup>60</sup>.

Pati sąvoka "kovos su mokesčių vengimu normos" suponuoja šių normų paskirtį – kova su mokesčių vengimu<sup>61</sup>. Kaip nurodoma Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje, vienas pirminių antivengiminių teisės normų tikslų yra kova su mokesčių bazės erozija bei pelno perkėlimu iš šaltinio valstybės, vengiant mokesčių. Pažymėtina, kad šiomis normomis siekiama ne vien kovoti su mokesčių vengimo praktika, bet ir nesukurti kitokių rinkos kliūčių, pavyzdžiui dvigubo apmokestinimo situacijų<sup>62</sup>. Tai bendrieji tikslai, kurie yra būdingi visoms specialiosioms kovos su mokesčių vengimu taisyklėms.

Taigi būtent šiems tikslams pasiekti yra sukurtos specialiosios antivengiminės teisės normos, kuriomis apibrėžiamos įstatymui leidėjui žinomos mokesčių vengimo situacijos. Kitaip sakant, šiomis normomis yra apibūdinamos konkrečios ūkinės operacijos (sandoriai ar

---

<sup>58</sup> *Ibid.* p. 32.

<sup>59</sup> STEPONAVIČIENĖ, I. Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčiu piktnaudžiavimu taisyklėms. *Jurisprudencija*, 2018, Nr. 25 (2), p. 501.

<sup>60</sup> Magistro darbe terminai „antivengiminės teisės normos“ ir „kovos su mokesčių vengimu taisyklės“ vartojami kaip sinonimai.

<sup>61</sup> STEPONAVIČIENĖ, I. Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčiu piktnaudžiavimu taisyklėms. *Jurisprudencija*, 2018, Nr. 25 (2).

<sup>62</sup> 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. 2016, L 193/1.

jų grupės), kuriomis mokesčių mokėtojai išvengia mokesstinės prievolės arba ją sumažina, pasinaudodami įstatymų spragomis ir atlikdami veiksmus, kuriais mokesčių įstatymai formaliai nėra pažeidžiami, tačiau prieštarauja mokesčių įstatymų tikslams bei prasmei. Tai teisės normos, reglamentuojančios kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimą, pajamų arba įmokų apibūdinimą iš naujo (plonos kapitalizacijos taisyklė), suteikiančios teisę mokesčių administratoriui koreguoti tarp susijusių asmenų sudarytus sandorius (sandorių kainodara), taip pat reglamentuojančios su tikslinėmis teritorijomis sudaromų ūkinių operacijų bei turto perkėlimo apmokestinimą. Pabrėžtina, kad tai nėra baigtinis Lietuvos teisės aktuose įtvirtintų kovos su mokesčių vengimu taisyklių sąrašas. Šis sąrašas nuolat ilgėja, kas įrodo didėjančią teisinės tikrovės reiškinių įvairovę<sup>63</sup>.

---

<sup>63</sup> STEPONAVIČIENĖ, I. Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklėmis. *Jurisprudencija*, 2018, Nr. 25 (2), p. 506.

## 2. Specialios antivengiminės teisės normos, jų prigimtis bei tikslai

### 2.1. Kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimo taisyklės

Vienas veiksmingiausių mokesčių vengimo būdų yra dukterinių (kitaip – kontroliuojamų) bendrovių įsteigimas ar kitoks organizavimas valstybėse ar teritorijose, kurios taiko mažesnius mokesčius ar apskritai nuo jų atleidžia. Įsteigus ar kitaip organizavus kontroliuojamas bendroves lengvatinio apmokestinimo zonose, mokesčių mokėtojai šioms bendrovėms perkelia savo apmokestinamąjį pelną ir tokiu būdu susimažina jiems tenkančią mokesstinę našą (t. y. išvengia mokesčių).

Gauti mokesstinės naudos perkeliant mokesstinę bazę į lengvatinio apmokestinimo valstybėse ar teritorijose įsteigtas kontroliuojamas bendroves galima keliais būdais: pirma, kontroliuojantis subjektas (akcininkas) gali pasinaudoti laikotarpiu iki kol bus paskirstytas dukterinės užsienio bendrovės pelnas ir reinvestuoti atidėtus mokesčius pagal rinkos ar didesnei rinkos kaina. Antra, kontroliuojantis subjektas gali perkelti pajamas, gautas iš dukterinės bendrovės, atlikdamas pelno mokesčio bazę mažinančius mokėjimus kitoms kontroliuojamoms dukterinėms bendrovėms, esančioms mažesnio apmokestinimo užsienio jurisdikcijoje<sup>64</sup>. Šiais atvejais gaunamos naudos dydis priklauso nuo kontroliuojančios ir kontroliuojamos bendrovių jurisdikcijose taikomų mokesčių taisyklių skirtumo, atidėjimo laikotarpio ilgio ir pan.

Tokį mokesčių vengimą sąlygoja keli veiksniai. Pirma, ekonominė realybė neatspindi tarptautinei bendrovių grupei priklausančių bendrovių mokesčio vertinimo. Nepriklausomai nuo to, kad kontroliuojanti bendrovė yra iš esmės tikroji dukterinės bendrovės pelno savininkė ir kartu jos laikomos vienu ekonominiu vienetu, mokesčių tikslais kiekviena bendrovė, tuo tarpu ir dukterinė, pripažįstama atskiru, nuo kito mokesčio mokėtojo, tame tarpe ir nuo kontroliuojančios bendrovės, nepriklausančiu vienetu, kurio pajamos yra apmokestinamos neatsižvelgiant į kontroliuojančios ir kontroliuojamos bendrovių santykį<sup>65</sup>. Antra, siekiant išvengti dvigubo "nepriklausomų" bendrovių apmokestinimo, išmokant bendrovės pelną yra taikomas kredito arba atleidimo nuo mokesčių metodas. Tai išsprendžia dvigubo

---

<sup>64</sup> Tax Justice Network Limited. *Haven Indicator 19: Controlled Foreign Company Rules* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 20 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.corporatetaxhavenindex.org/PDF/19-Controlled-Foreign-Company-Rules.pdf>>.

<sup>65</sup> BLUM, W., D. Controlled Foreign Companies: Selected Policy Issues – or the Missing Elements of BEPS Action 3 and the Anti-Tax Avoidance Directive. *Intertax*, 2018, Vol. 46, Issue 4, p. 297.

apmokestinimo problemą, tačiau palieka erdvės mokestiniam piktnaudžiavimui, naudojantis palankaus apmokestinimo jurisdikcijomis<sup>66</sup>. Trečia, galimybė susimažinti mokestinę naštą, perkeltant pelną į užsienyje esančią kontroliuojamą bendrovę, atsiranda, kai ši yra įsteigta ar kitaip organizuota lengvatinio apmokestinimo jurisdikcijoje, t. y. pelno perkėlimas yra naudingas tik tuo atveju, jei užsienyje taikomas mokestis yra mažesnis ar visai netaikomas<sup>67</sup>.

Siekiant pašalinti manipuliavimo, aukščiau apibūdintomis aplinkybėmis, galimybę bei sekant tarptautinę valstybių praktiką yra sukurtos kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimo taisyklės (angl. Controlled foreign company rules) (toliau – CFC taisyklės) pagal kurias, patenkinus tam tikras sąlygas (kurios apžvelgiamos toliau), kontroliuojančios bendrovės rezidavimo valstybė gali apmokestinti užsienyje įsteigtų dukterinių bendrovių pelną.

Žvelgiant tarptautiniu mastu, CFC taisyklės buvo sukurtos daugiau nei prieš penkis dešimtmečius<sup>68</sup>. Maždaug du trečdaliai EBPO valstybių (iš viso EBPO vienija 36 pasaulio valstybes) yra įtvirtinusios šias taisykles savo nacionalinėse teisės sistemose, o likusios valstybės diskutuoja dėl tokių taisyklių įvedimo<sup>69</sup>. CFC taisyklių svarbą bei aktualumą parodo ne vien jų paplitimas skirtingose pasaulio teisės sistemose, bet ir didelis EBPO ir Europos Sąjungos dėmesys šių taisyklių įgyvendinimui. 2013 metais EBPO ir G20 priimdamos BEPS planą konstatavo, kad silpnos CFC taisyklės yra vienas iš pagrindinių pelno mokesčio bazės erozijos priežasčių. Nors CFC taisyklės nebuvo laikomos minimaliu standartu, kuris turėtų būti įgyvendintas EBPO bei G20 valstybių, tačiau Europos Sąjunga įtraukė šias taisykles į Direktyvą dėl kovos su mokesčių vengimu, kaip minimalų kovos su mokesčių vengimu standartą<sup>70</sup>.

Nekyla abejonių, kad pagrindiniai ir tarptautiniu mastu pripažįstami CFC taisyklių tikslai yra užkirsti kelią nepagrįstos mokestinės naudos atsiradimui ir apsaugoti nuo nacionalinės

---

<sup>66</sup> CLIFFORD, S. *Taxing Multinationals Beyond Borders: Financial and Locational Responses to CFC Rules*. Oxford university centre for business taxation working paper series [interaktyvus], 2017, WP 17/18 [žiūrėta 2020 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://eureka.sbs.ox.ac.uk/7285/1/WP1718.pdf>>.

<sup>67</sup> SANDLER, D. *Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation*. The Hague: Kluwer Law International, 1998, p. 4-5.

<sup>68</sup> OECD (2015). *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paryžius: OECD Publishing, 2015.

<sup>69</sup> CLIFFORD, S. *Taxing Multinationals Beyond Borders: Financial and Locational Responses to CFC Rules*. Oxford university centre for business taxation working paper series [interaktyvus], 2017, WP 17/18 [žiūrėta 2020 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://eureka.sbs.ox.ac.uk/7285/1/WP1718.pdf>>

<sup>70</sup> Tax Justice Network Limited. *Haven Indicator 19: Controlled Foreign Company Rules* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 20 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.corporatetaxhavenindex.org/PDF/19-Controlled-Foreign-Company-Rules.pdf>>.

pelno mokesčio bazės erozijos, kai patronuojančios bendrovės perkelia savo jurisdikcijoje uždirbtą pelną dukterinėms bendrovėms, veikiančioms žemesnių mokesčių jurisdikcijose<sup>71</sup>. Žinoma, įtvirtinus šias taisykles nacionalinėse teisės sistemose, tuo pačiu yra padidinamos mokestinės įplaukos valstybei, tačiau tai nėra pagrindinis šių taisyklių tikslas, t. y. CFC taisyklių pirminė paskirtis neturėtų būti siejama su siekiu padidinti pelno mokestį bendrovėms. Be to CFC taisyklės taip pat papildo sandorių kainodaros taisykles<sup>72</sup>, kurių esmė atskleidžiama šio darbo 2.3 dalyje.

Siekiant aukščiau įvardintų tikslų ir įgyvendinant Kovos su mokesčių vengimu direktyvą Lietuvos Respublikos teisės sistemoje, o konkrečiai PMĮ 39 str., yra įtvirtinta CFC taisyklė, pagal kurią į Lietuvos rezidento pajamas yra įtraukiamos ne vien jo pajamos, bet ir jo kontroliuojamose užsienio struktūrose akumuliuotos lėšos, vadinamos pozityviosiomis pajamomis. Ši taisyklė gali būti taikoma, jei yra tenkinami PMĮ apibrėžti reikalavimai, kuriuos galima sugrupuoti pagal tris kriterijus: kontrolės, mokesčių lygio bei pajamų šaltinio kriterijus<sup>73</sup>.

### **2.1.1. Kontrolės kriterijus**

Visų pirma, turi būti įvertinamas kontrolės reikalavimas, t. y. kokio dydžio yra kontroliuojančios bendrovės kontrolinis paketas užsienio dukterinėje bendrovėje. PMĮ 2 str. 4<sup>2</sup> d. įtvirtinta, kad Lietuvos vienetas (t. y. Lietuvos Respublikos apmokestinamas asmuo) pripažįstamas kontroliuojančiu asmeniu, kai vienas arba kartu su susijusiais asmenimis paskutinę kontroliuojamo užsienio vieneto mokesčio laikotarpio dieną tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti.

Kaip matyti, Lietuvos teisės aktuose įtvirtinta CFC taisyklės taikymo sąlyga nustato 50 procentų ribą. Toks skaičius pasirinktas neatsitiktinai – 50 procentų ir daugiau akcijų turėjimas bendrovėje suteikia galimybę asmeniui kontroliuoti dukterinės bendrovės finansinius sprendimus ir toks kontroliavimas jam leidžia daryti aiškią įtaką dukterinės bendrovės

---

<sup>71</sup> OECD (2015). *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paryžius: OECD Publishing, 2015;

<sup>72</sup> Controlled Foreign Companies: Selected Policy Issues or the Missing Elements of BEPS Action 3 and Anti-Tax Avoidance Directive 298 p

<sup>73</sup> CLIFFORD, S. *Taxing Multinationals Beyond Borders: Financial and Locational Responses to CFC Rules. Oxford university centre for business taxation working paper series* [interaktyvus], 2017, WP 17/18 [žiūrėta 2020 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://eureka.sbs.ox.ac.uk/7285/1/WP1718.pdf>>

sprendimams bei nulemti jos veiklą. Be to, būtent tokio dydžio procentinės ribos nustatymas užtikrina sąžiningumo principo galiojimą, nes yra nesąžininga akcininkų (Lietuvos vienetų) atžvilgiu taikyti CFC taisykles, kuriomis apmokestinamos nepaskirstytos pajamos, kai šie akcininkai neturi pakankamai galios daryti įtaką dukterinės bendrovės sprendimui paskirstyti pelną<sup>74</sup>. Tokio dydžio kontrolės slenkstis yra nustatytas ir EBPO rekomendacijose. Tiesa jose numatyta išlyga, kad valstybės įgyvendinančios liberalesnę politiką bei norinčios apeiti CFC taisykles gali nustatyti ir žemesnio dydžio kontrolės reikalavimą<sup>75</sup>, tačiau Lietuvoje tokios galimybės nėra, nes 50 procentų riba yra įtvirtinta Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje<sup>76</sup>.

Kaip matyti iš PMĮ pateiktos sąvokos kontrolė, CFC taisyklių taikymo tikslu, taip pat apima ne tik tiesioginę, bet ir netiesioginę kontrolę. Tai reiškia, kad jei Lietuvos vienetui priklauso 60 procentų dukterinės bendrovės (A) akcijų, kuri turi 50 procentų kitos bendrovės (B) akcijų, tai bendrovė B bus laikoma Lietuvos vieneto kontroliuojama bendrove.

Be to, siekiant apriboti galimybę išvengti CFC taisyklių taikymo paskirstant lengvatinėje zonoje įsteigusios bendrovės akcijas kontroliuojančios bendrovės susijusioms įmonėms yra įtvirtinta, kad kontroliuojančiomis bendrovėmis laikomos ir susijusios bendrovės. Pavyzdžiui, jei vienam Lietuvos vienetui priklauso 40 procentų dukterinės bendrovės (A) akcijų, o kitam Lietuvos vienetui priklauso 20 procentų tos pačios dukterinės bendrovės A akcijų, abu Lietuvos vienetai bus pripažįstami kontroliuojančiais vienetais, jei jie bus susiję (pavyzdžiui, 100 procentu kontroliuojami vienos patronuojančios bendrovės).

### **2.1.2. Mokesčių lygio kriterijus**

Antras kriterijus – mokesčių lygio (arba kontroliuojamo užsienio vieneto jurisdikcijos). Mokesčių lygio kriterijaus nustatymas yra paremtas užsienio ir rezidavimo valstybėje (šiuo atveju – Lietuvoje) egzistuojančių mokesčių dydžių palyginimu. Jei užsienio valstybėje subjektas yra apmokestinamas panašaus dydžio mokesčiais, kaip rezidavimo valstybėje, tai šios dukterinės bendrovės pelnas neturėtų būti apmokestinamas kontroliuojančios bendrovės rezidavimo valstybėje, nes dukterinės bendrovės valstybėje galiojanti sistema nesuteikia

---

<sup>74</sup> ARNOLD, J. B. *International Tax Primer*. Third edition. The Netherlands: Kluwer Law International B. V., 2004, p. 90.

<sup>75</sup> OECD (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paryžius: OECD Publishing, 2017.

<sup>76</sup> 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. 2016, L 193/1

galimybės neproporcingai didelėmis sumomis išvengti mokestinės naštos<sup>77</sup>. Pavyzdžiui, bendrovių grupę sudaro 3 subjektai: patronuojanti bendrovė Lietuvoje ir pilnai jai priklausančios dukterinės bendrovės organizuotos Airijoje ir Prancūzijoje. Šiuo atveju CFC taisyklės bus taikomos Airijoje esančiai dukterinei bendrovei, o tuo tarpu Prancūzijoje esančios dukterinės bendrovės pajamos Lietuvoje liks neapmokestinamos, nes Prancūzijos mokesčių sistema nėra lengvatinė.

Teisinėje literatūroje<sup>78</sup> išskiriama, kad, lyginant užsienio valstybės bei rezidavimo valstybės mokesčių sistemas, gali būti atsižvelgiama į šiuos kriterijus: (i) nominalųjį mokesčių tarifą; (ii) efektyvųjį mokesčių tarifą; (iii) faktiškai užsienio subjekto sumokėtą mokestį<sup>79</sup>.

Lietuvoje yra taikomi visi kriterijai. PMĮ 39 str. 1 d. 1 p. įtvirtinta, kad kontroliuojamo užsienio vieneto pozityvios pajamos (kokios pajamos yra pripažįstamos pozityviosiomis bus nagrinėjama toliau) yra apmokestinamos Lietuvoje, jei kontroliuojamasis užsienio vienetas yra įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėje teritorijoje. Kurios teritorijos pripažįstamos tikslinėmis, nustatyta tikslinių teritorijų sąrašė, kuris yra sudarytas remiantis nominalaus mokesčių tarifo kriterijumi, atsižvelgiant į toje valstybėje nustatytą pelno mokesčio tarifo dydį. Tačiau pats tarifo dydis retai atspindi realiai tenkančią mokestinę naštą mokesčių mokėtojui, nes šiuo atveju nėra atsižvelgiama į kitas, mokesčių mokėtojams suteikiamas, lengvatas, pavyzdžiui, liberalų mokesčių bazės apskaičiavimą, susitarimo su mokesčių administratoriumi galimybę ir pan.<sup>80</sup>, todėl vien mokesčių tarifo dydis negali būti pripažįstamas objektyviu kriterijumi nustatant, ar valstybė priskirtina prie tikslinių teritorijų. Atsižvelgiant į tai, yra nustatyti kiti lengvatinėms mokesčių teritorijoms būdingi kriterijai, kaip pavyzdžiui, skaidrumo reikalavimas ir pan., kurie išsamiau nagrinėjami 2.4 dalyje.

Be to, dauguma valstybių, tame tarpe ir Lietuva, greta nominalaus ir efektyvaus mokesčių tarifo kriterijų taiko faktiškai sumokamo mokesčio kriterijų. Lietuvos vienetais, valdantiems kitose užsienio valstybėse esančias kontroliuojamas bendroves, taisyklės taikomos, jei yra tenkinamos abi sąlygos: (i) pirmiausia įvertinama ar kontroliuojamo užsienio vieneto pasyvios pajamos neviršija 1/3 visų to kontroliuojamojo užsienio subjekto mokestinio laikotarpio pajamų (PMĮ 39 str. 1 d. 2 p.) (ii) tenkinus pirmą sąlygą vertinama ar kontroliuojamo užsienio subjekto faktinis pelno mokestis, apskaičiuotas nuo jo pajamų pagal

---

<sup>77</sup> ARNOLD, J. B. *International Tax Primer*. Third edition. The Netherlands: Kluwer Law International B. V., 2016, p. 123.

<sup>78</sup> *Ibid.*

<sup>79</sup> *Ibid.*

<sup>80</sup> *Ibid.*



toje užsienio valstybėje taikomas pelno mokesčio (ar jam tapataus mokesčio taisyklės) yra mažesnis nei 50 procentų faktinio pelno mokesčio, kuris būtų apskaičiuotas pagal PMI (PMI 39 str. 1 d. 3 p.). Ši nuostata įgyvendina Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje įtvirtintą *de minimimis* išimtį<sup>81</sup>. Taigi šiuo atveju yra palyginamas faktiškai kontroliuojamo asmens sumokėtas mokestis užsienio valstybėje ir mokestis, kurį kontroliuojamas asmuo turėtų sumokėti, jei jis būtų apmokestinamas kontroliuojančios valstybės rezidavimo valstybėje<sup>82</sup>. Įtvirtinus šią taisyklę panaikinamas tikslinių teritorijų sąrašo trūkumas<sup>83</sup>, kadangi šiuo atveju CFC taisyklės gali būti taikomos ne tik mažo nominalaus pelno mokesčio tarifo valstybėse (ar teritorijose) įregistruotus ar kitaip organizuotus subjektus valdantiems kontroliuojantiems vienetams, bet apima ir kitas mažo apmokestinimo valstybes ar teritorijas, kuriose mažą apmokestinimo lygį lemia toje valstybėje (teritorijoje) taikomos mokestinės lengvatos.

### 2.1.3. Pajamų šaltinio kriterijus

Nustačius (pagal anksčiau aptartus kriterijus), kad užsienio dukterinė bendrovė yra kontroliuojama užsienio bendrovė PMI prasme, turi būti vertinama, ar šios bendrovės uždirbtos pajamos gali būti priskirtos kontroliuojančiai bendrovei ir atitinkamai apmokestinamos pagal jos rezidavimo valstybės taisyklės, t. y. turi būti taikomas pajamų šaltinio kriterijus.

PMI 2 str. 29 p. nustato, kad į Lietuvos vieneto pajamas gali būti įskaitomos kontroliuojamojo užsienio subjekto pajamos ar jų dalis, kurios įstatymiškai vadinamos pozityviosiomis pajamomis<sup>84</sup>. Iš šios įstatyminės sąvokos yra aišku, kad pozityvios pajamos yra užsienyje veikiančio ir Lietuvos vieneto kontroliuojamo subjekto pajamos. Paminėtina, kad įgyvendinant Kovos su mokesčių vengimu direktyvą nuostatos, reglamentuojančios pozityviųjų pajamų apskaičiavimą, įtraukimo į kontroliuojančiojo Lietuvos apmokestinamojo vieneto tvarką ir nustatančios pajamų, neįtraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšis buvo

---

<sup>81</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 30<sup>1</sup> straipsnių įstatymo ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 13, 27 ir 37 straipsnių pakeitimo įstatymo projektų aiškinamasis raštas, p. 7.

<sup>82</sup> ARNOLD, J. B. *International Tax Primer*. Third edition. The Netherlands: Kluwer Law International B. V., 2016, p. 123.

<sup>83</sup> Kaip minėta, tikslinių teritorijų sąrašas sudaromas atsižvelgiant į valstybėje ar teritorijoje taikomą tarifo dydį, kuris retai atspindi realiai tenkančią našta mokesčių mokėtojui, nes nėra atsižvelgiama į kitas mokesčių mokėtojui suteikiamas lengvatas.

<sup>84</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001 m. gruodžio 29d., Nr. 110-3992, 2 str. 29 p.

pakoreguotos ir perkeltos iš vyriausybės nutarimo į PMĮ, siekiant atsisakyti tam tikrų nuostatų dubliavimosi ir užtikrinti teisinį reglamentavimą įstatymo lygmeniu<sup>85</sup>.

PMĮ 39 str. 3 d. yra pateikiamas baigtinis pozityviųjų pajamų sąrašas. Į pozityviasias pajamas įtraukiamos šios kontroliuojamojo užsienio vieneto pasyviosios pajamos:

1. palūkanos ir kitos iš finansinio turto gaunamos pajamos. Palūkanos pripažįstamos pasyviaisomis pajamomis, nes palūkanos ir kitos iš finansinio turto gaunamos pajamos yra palyginus lengvai perkeliama kontroliuojamoms bendrovėms. Ypatingai didelis dėmesys turi būti skiriamas situacijoms, kai (i) jos gaunamos iš susijusių asmenų; (ii) kontroliuojamos bendrovės akcijos yra pervertinamos (angl. overcapitalised); (iii) kai atnešanti palūkanas veikla vykdoma ne kontroliuojamos bendrovės jurisdikcijoje; (iv) palūkanos yra gaunamos ne iš finansinės, o iš kitos veiklos<sup>86</sup>;
2. honorarai ir bet kurios kitos pajamos iš intelektualinės nuosavybės;
3. pajamos iš paskirstytojo pelno (įskaitant iš kitų vienetų gautus dividendus ir Lietuvos vienetui paskirstytus, bet neišmokėtus dividendus) ir turto vertės padidėjimo pajamos iš akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti perleidimo;
4. pajamos iš draudimo ir finansinių paslaugų teikimo veiklos. Šiuo atveju mokesčių išvengimo rizika gali atsirasti, kai pajamos iš draudimo ir finansinių paslaugų teikimo veiklos gali būti perkeliama iš jurisdikcijos, kurioje egzistuoja apdrausta rizika, į jurisdikciją, kurioje taikomi mažesni mokesčiai. Didesnio dėmesio reikalauja atvejai, kai (i) kontroliuojama bendrovė turi kapitalo perteklių lyginant su kitomis draudimo bendrovėmis; (ii) draudėjas, naudodavėjas, anuitetą gaunantis asmuo arba rizikos atsiradimo vieta egzistuoja už jurisdikcijos ribų<sup>87</sup>;
5. vienetų, kurie gauna su prekių tiekimu ir paslaugų teikimu susijusių pajamų iš prekių ir paslaugų, įsigytų iš susijusių asmenų ir jiems parduotų, nesukurdami pridėtinės ekonominės vertės arba sukurdami nedidelę pridėtinę ekonominę vertę, pajamos.

Taigi pozityviaisomis pajamomis pripažįstamos ne visos pajamos, o tik aukščiau išvardintos kontroliuojamo subjekto (pasyvios veiklos) pajamos, nes šios pajamų kategorijos

---

<sup>85</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 30<sup>1</sup> straipsniu įstatymo ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 13, 27 ir 37 straipsnių pakeitimo įstatymo projektų aiškinamasis raštas, p. 7.

<sup>86</sup> OECD (2015). *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paryžius: OECD Publishing, 2015, p. 44.

<sup>87</sup> *Ibid.*

yra mobilios bei nesudėtingai perkeliamos, todėl sudaro puikias sąlygas pelno perkėlimui vengiant mokesčių<sup>88</sup>. Tiesa, šios pajamos negali būti apmokestinamos kontroliuojančios bendrovės rezidavimo valstybėje ir atitinkamai nėra laikomos pozityviosiomis pajamomis, kai dukterinė bendrovė vykdo faktinę ekonominę veiklą, pasitelkdama darbuotojus ir naudodama įrangą, turtą ir patalpas, ir tą įrodo atitinkami faktai bei aplinkybės (ši CFC taisyklių taikymo išimtis analizuojama paskutinėje šio darbo dalyje).

Taigi, jei yra tenkinami aukščiau įvardinti (kontrolės, mokesčių lygio ir pajamų šaltinio) kriterijai, į kontroliuojančio asmens (šiuo atveju Lietuvos rezidento) pelno mokesčio bazę yra įtraukiamos užsienyje esančios dukterinės bendrovės pasyvios pajamos, kurios apmokestinamos pagal CFC taisykles.

Apibendrinant CFC taisyklių pobūdį, galima daryti išvadą, kad dirbtinai į lengvatinio apmokestinimo zonoje esančią dukterinę bendrovę perkeltos patronuojančio subjekto pajamos negali būti pripažįstamos dukterinės bendrovės pajamomis, nors formaliai jai ir priklauso, nes pajamos yra perkeltos dirbtinai ir faktiniu perkeltų pajamų savininku lieka patronuojantis subjektas. Iš to išplaukia vienas esminių CFC taisyklių bruožų, kad jos yra paremtos nestandartiniais apmokestinimo principais. Kaip minėta aukščiau, pagal tradicines pelno mokesčio taisykles dukterinė užsienio bendrovė yra traktuojama kaip atskiras bei nuo patronuojančios bendrovės nepriklausomas mokesčių mokėtojas<sup>89</sup>, kurio pelnas yra apmokestinamas atskirai nuo patronuojančio subjekto mokesčių bazės pagal jo valstybėje galiojančius apmokestinimo principus. Tačiau, pritaikius CFC taisykles, šis principas yra nepaisomas, t. y. tenkinant visas aukščiau nurodytas CFC taisyklių taikymo sąlygas dukterinės bendrovės pajamos yra įtraukiamos į patronuojančios bendrovės pelno mokesčio bazę ir apmokestinamos pagal CFC taisykles kontroliuojančios bendrovės rezidavimo valstybėje. Tai reiškia, kad mokesstinė prievolė atsiranda ne teisiniam šių pajamų savininkui, t. y. užsienyje įsteigta dukterinei bendrovei, o ją kontroliuojančiam subjektui.

---

<sup>88</sup> CLIFFORD, S. *Taxing Multinationals Beyond Borders: Financial and Locational Responses to CFC Rules*. *Oxford university centre for business taxation working paper series* [interaktyvus], 2017, WP 17/18 [žiūrėta 2020 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://eureka.sbs.ox.ac.uk/7285/1/WP1718.pdf>>; DOURADO, A, P. *The Role of CFC Rules in the BEPS Initiative and in the EU* Iš *British Tax Review, Issue 3*. London: Sweet & Maxwell, 2015, p. 343.

<sup>89</sup> Tax Justice Network Limited. *Haven Indicator 19: Controlled Foreign Company Rules* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 20 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.corporatetaxhavenindex.org/PDF/19-Controlled-Foreign-Company-Rules.pdf>>

## 2.2. Palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklė

Norėdamos plėstis bendrovės turi galimybę finansuoti savo dukterines bendroves skolintomis lėšomis, t. y. teikdamos joms paskolas, arba nuosavomis lėšomis, t. y. didindamos dukterinių bendrovių įstatinį kapitalą. Nuo pasirinkto finansavimo būdo priklauso bendrovių grupei tenkanti mokestinė našta.

Bendrovės finansavimas skolintomis lėšomis (paskolomis) sąlygoja mažesnę mokėtino pelno mokesčio sumą, palyginti su atveju, jeigu bendrovė būtų finansuojama nuosavomis lėšomis, nes paskolos suteikimo atveju, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, palūkanas, kurios yra mokamos už suteiktą paskolą, galima priskirti leidžiamiems atskaitymams, o finansuojant nuosavą kapitalą dividendų atskaityti negalima. Nacionaliniame kontekste tokie palūkanų bei dividendų apmokestinimo skirtumai didelės įtakos galutinei mokestinei naštai neturi<sup>90</sup>, tačiau tarpvalstybiniuose santykiuose, mokestine prasme, bendrovėms naudingiau nepagrįstai („dirbtinai“) teikti paskolas, o ne investuoti į bendrovės nuosavą (akcinį) kapitalą<sup>91</sup> dėl aukščiau nurodytos mokestinės naudos. Akademiniai tyrimai rodo, kad toks mokesčių planavimas yra ypač paplitęs užsienietiško kapitalo įmonėse, nes praktikoje tokios bendrovės naudoja daugiau skolintų lėšų, nei vietinio kapitalo bendrovės<sup>92</sup>. Ypač akivaizdi tokio elgesio mokestinė paskata matoma, kai dukterinė bendrovė yra įsteigta valstybėje, kurioje yra taikomi palyginti dideli mokesčiai, o patronuojanti bendrovė (arba tos pačios įmonės bendrovė suteikianti paskolą) yra įsteigta valstybėje, kurioje taikomi mažesni mokesčiai<sup>93</sup>. Pavyzdžiui, lengvatinio apmokestinimo valstybėje įsteigta patronuojanti bendrovė (A) skolindama lėšas, t. y. suteikdama paskolą, finansuoja užsienyje esančią dukterinę bendrovę (B), kuri atitinkamai už suteiktą paskolą moka palūkanas lengvatinio apmokestinimo valstybėje esančiai motininei bendrovei A. Šiuo atveju mokestinė našta tarptautinės grupės mastu sumažinama, nes: pirma,

---

<sup>90</sup> OECD (2015). *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paryžius: OECD Publishing, 2015, p. 15.

<sup>91</sup> ENDRIJAITIS, M. Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokestinių ginčų praktikos sankirta. *Teisė*, 2017, p. 113.

<sup>92</sup> OECD (2015). *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paryžius: OECD Publishing, 2015, p. 17.

<sup>93</sup> 2006 m. birželio 29 d. Generalinio advokato L. A. Geelhoed išvada Europos Sąjungos Teisingumo Teismo byloje *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue* Nr. C-524/04; Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2015 m. gruodžio 14 d. sprendimas Nr. S-238(7-239/2015); OECD (2015). *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paryžius: OECD Publishing, 2015, p. 17.

kaip minėta, bendrovės B mokamos palūkanos yra pripažįstamos leidžiamais atskaitymais, antra, bendrovės B mokamos padidintos palūkanos didina bendrovės A pelną, kuris bus apmokestinamas žemesniu pelno mokesčio tarifu, nes motininė bendrovė A yra organizuota lengvatinio apmokestinimo valstybėje, kas sąlygoja mažesnę mokesčinę naštą visos tarptautinių įmonių grupės mastu. Galima daryti prielaidą, kad tarp bendrovės A ir bendrovės B sudaryto sandorio (t. y. paskolos sutarties) forma neatitinka jo turinio, nes bendrovės, pasinaudamos teisinio reglamentavimo spragomis ir siekdamos palankesnio apmokestinimo, investicijas į nuosavą kapitalą „įformino“ kaip paskolą.

Siekiant kovoti su tokio pobūdžio mokesčiniu piktnaudžiavimu yra įtvirtintos plonos kapitalizacijos taisyklės (angl. thin capitalisation rule), dar vadinamos palūkanų ribojimo taisyklėmis<sup>94</sup>, pagal kurias yra ribojamas palūkanų išlaidų priskyrimas leidžiamoms atskaitymams<sup>95</sup>. Kitaip sakant, pritaikius šias taisykles, tam tikrus kriterijus atitinkančios paskolos yra pripažįstamos neatskleistu nuosavu kapitalu, todėl sumokėtos palūkanos yra perkvalifikuojamos į paskirstytąjį pelną, kas lemia, kad bendrovė negali atskaityti visų ar dalies sumokėtų palūkanų iš savo apmokestinamųjų pajamų<sup>96</sup>. Taigi palūkanų ribojimo taisyklėmis siekiama kovoti su pelno mokesčio bazės erozija ir pelno perkėlimu, naudojant palūkanas ar kitas panašaus pobūdžio ekonominius mokėjimus<sup>97</sup>. Atitinkamai išvestiniu šios taisyklės tikslu gali būti pripažįstamas ir skatinimas finansuoti dukterines bendroves investicijomis į nuosavą kapitalą, o ne skolintomis pajamomis, taip stiprinant finansinį tvarumą.

Apmokestinimo problemas tiriantys mokslininkai, nagrinėdami palūkanų ribojimo taisyklių taikymo problematiką, kaip vieną efektyviausių plonos kapitalizacijos taisyklių koncepcijų išskyrė fiksuoto santykio koncepciją, kuri apriboja bendrovės grynuosius atskaitymus palūkanų ar kitų ekonomiškai lygiaverčių mokėjimų atžvilgiu, atsižvelgiant į tam tikrų rodiklių, pavyzdžiui, bendrovės skolos dydžio ir nuosavybės/palūkanų ir pajamų/palūkanų ir bendro turto, fiksuotą santykį<sup>98</sup>. Lietuvos Respublikos teisės aktai įtvirtina

---

<sup>94</sup> Darbe šios sąvokos vartojamos kaip sinonimai.

<sup>95</sup> ENDRIJAITYS, M. Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčinių ginčų praktikos sankirta. *Teisė*, 2017, p. 106-127, p. 106.

<sup>96</sup> 2006 m. birželio 29 d. Generalinio advokato L. A. Geelhoed išvada Europos Sąjungos Teisingumo Teismo byloje *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue* Nr. C-524/04; Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2015 m. gruodžio 14 d. sprendimas Nr. S-238(7-239/2015).

<sup>97</sup> OECD (2015). *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paryžius: OECD Publishing, 2015, p. 25.

<sup>98</sup> *Ibid.* p. 21.

dviejų rūšių palūkanų ribojimo taisyklės, kurios pagrįstos (i) skolos ir nuosavybės (nuosavo kapitalo) (ii) palūkanų ir pajamų (EBITDA), fiksuotu santykiu.

### **2.2.1. Palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklė, pagrįsta suteiktos skolos ir nuosavybės (nuosavo kapitalo) fiksuotu santykiu**

Lietuvos Respublikoje palūkanų ribojimo taisyklę, pagrįstą suteiktos skolos ir akcinio kapitalo fiksuotu santykiu, įtvirtina Lietuvos Respublikos Vyriausybės priimtas nutarimas dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo (toliau taip pat Plonos kapitalizacijos taisyklės). Šios taisyklės priimtos vadovaujantis PMĮ 40 str. 3 d., kurioje įtvirtinta, kad vienetai, PMĮ nustatyta tvarka apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais ir tvarka turi iš naujo apibūdinti pajamas ar išmokas.

Šios palūkanų ribojimo taisyklės esmė, kad Lietuvos vieneto (t. y. Lietuvos Respublikos apmokestinamo asmens) nuosavo kapitalo (PMĮ vartojama fiksuoto kapitalo sąvoka) ir jo iš kontroliuojančio subjekto (skolintojo) pasiskolinto kapitalo už atlygį santykis turėtų būti 4:1, nes viršijanti šį santykį suma laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu už kurį mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu, todėl apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Lietuvos vieneto pajamų<sup>99</sup>. Tai reiškia, kad jeigu Lietuvos vienetas pasiskolina iš kontroliuojančio subjekto keturis kartus daugiau nei jo fiksuotas nuosavas kapitalas, tai viršijančios šį santykį palūkanų dalies negalima atskaityti kaip leidžiamų atskaitymų. Siekiant nustatyti šį santykį būtina apibrėžti skolinto ir fiksuoto kapitalo definicijas, kurios yra pateiktos Plonos kapitalizacijos taisyklėse.

Bendriausia prasme skolintu kapitalu gali būti pripažįstamas bendrovės gautas kapitalas paskolomis. Taisyklėse yra pateikiamas baigtinis ir konkretus situacijų sąrašas, kas yra pripažįstama skolintu kapitalu plonos kapitalizacijos taisyklės kontekste. Skolintas kapitalas už atlygį yra (i) visas Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio skolintojo skolintas kapitalas; (ii) Lietuvos vieneto išleistos ir kontroliuojančio skolintojo įsigytos konvertuojamosios obligacijos už tam tikras sutartas palūkanas arba kitokį atlyginimą; (iii) paskolos iš trečiųjų asmenų,

---

<sup>99</sup> ENDRIJAITIS, M. Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta. *Teisė*, 2017, p. 108.

garantuotos kontroliuojančio skolintojo; (iv) paskolos Lietuvos vienetai, garantuotos trečiųjų asmenų, kuriems kontroliuojantis skolintojas tuo pat metu yra garantavęs tokią paskolą<sup>100</sup>. Taigi Lietuvoje įtvirtinta skolinto kapitalo definicija apima ne vien vidines skolas (t. y. paskolas gaunamas tarptautinės bendrovių grupės viduje), bet ir išorines paskolas, gaunamas iš trečiųjų asmenų.

Fiksuotas kapitalas<sup>101</sup> – tai paskutinę mokestinio laikotarpio dieną apskaičiuotas bendrovės nuosavas kapitalas (kurio tiksli sudėtis pateikiama Lietuvos Respublikos Akcinių bendrovių įstatymo 38 str.), neįskaitant to mokestinio laikotarpio finansinio rezultato (pelno/nuostolio prieš apmokestinimą) ir kontroliuojančio skolintojo Lietuvos vienetai perleisto turto perkainojimo rezultato, jeigu šį turtą tas vienetas naudoja trumpiau kaip dvejus metus<sup>102</sup>. Taigi bendriausia prasme fiksuotu kapitalu gali būti pripažįstamas visas bendrovės kapitalas, kuris yra sukurtas iš pačios bendrovės gautos ekonominės naudos.

M. Endrijaitis straipsnyje „Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokestinių ginčų praktikos sankirta“ apibendrina teisės literatūroje išskiriamus teisinius ir ekonominius skolinto bei nuosavo kapitalo skirtumus, kurių trumpa apžvalga leidžia suprasti ir paprasčiau atriboti skolinto ir nuosavo kapitalo definicijas. Analizuojant teisinius skirtumus, galima išskirti, kad investuojant nuosavą kapitalą akcininkas negali susigrąžinti visos savo pradinės investicijos (nebent bendrovės likvidavimo ar akcijų pardavimo atveju), tačiau jis turi teisę į bendrovės pelno proporciją, kuri yra išreiškiama dividendais. O investuojant bendrovę paskolomis, skolinto kapitalo teikėjas turi teisę į fiksuotą palūkanų sumą, kuri nepriklauso nuo bendrovės gaunamo pelno. Be to, po tam tikro laiko paskolos teikėjas turi teisę susigrąžinti savo investiciją. Apžvelgiant ekonominius skirtumus išskirtina, kad akciniu kapitalu finansuojama bendrovė turi daugiau laisvės primant finansinius sprendimus, nei įmonė, kuri daugiausiai finansuojama paskolomis, nes gali turėti geresnę perspektyvą gauti prekybos kreditų iš tiekėjų ir pan. Be to, kaip minėta prieš tai, palūkanos, mokamos už suteiktas paskolas, priskiriamos leidžiamiesiems atskaitymams, o dividendai ne, todėl mokestine prasme naudingesnis yra skolintas kapitalas, o ne nuosavas<sup>103</sup>.

---

<sup>100</sup> Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimu Nr. 1575. *Valstybės žinios*, 2003, 3 str.

<sup>101</sup> Fiksuoto kapitalo ir nuosavo kapitalo sąvokos toliau vartojamos kaip sinonimai.

<sup>102</sup> Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimu Nr. 1575. *Valstybės žinios*, 2003, 3 str.

<sup>103</sup> ENDRIJAITIS, M. Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokestinių ginčų praktikos sankirta. *Teisė*, 2017, p. 113.

Pabrėžtina, kad taikant plonos kapitalizacijos taisyklę nėra atsižvelgiama į paskolas, kurias suteikia skolininko nekontroliuojantys asmenys, nes tokiu atveju paskolos suteikimo sąlygas suponuoja rinkos dėsniai bei įprastos konkurencijos sąlygos. Taigi privaloma plonos kapitalizacijos taisyklės taikymo sąlyga, kad paskola turi būti suteikiama kontroliuojančio asmens. Kontroliuojančiu asmeniu (skolintoju), plonos kapitalizacijos taisyklės prasme, laikomas Lietuvos ar užsienio apmokestinamasis vienetas suteikęs Lietuvos vienetui skolinto kapitalo už atlygį ir kuris: (i) tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 procentų Lietuvos vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti arba (ii) kartu su susijusiais asmenimis valdo daugiau kaip 50 procentų Lietuvos vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti, ir kontroliuojančio asmens valdoma dalis yra ne mažesnė kaip 10 procentų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti<sup>104</sup>. Taigi taikant plonos kapitalizacijos taisyklę kontrolės reikalavimas yra panašus į CFC taisyklėse nustatytą ribą.

Mokesčių teisės literatūroje pateikiamas požiūris, kad santykinai didesnis įmonės finansavimas paskolomis sąlygoja faktą, kad įmonės siekia mokesstinės naudos, todėl toks finansavimo būdas yra pagrįstas dirbtinai implikuotais ekonominiais skaičiavimais<sup>105</sup>. Tačiau toks požiūris, taikant plonos kapitalizacijos taisyklę, prieštarautų pagrindinėms Europos Sąjungos saugomoms laisvėms, todėl pritarina mokslininkų dėstomam požiūriui, kad kompetentingos mokesčius administruojančios institucijos turi vertinti, ar įmonės finansavimas pagrįstas mokesutine nauda, ar kitais ekonominiais, komerciniais tikslais<sup>106</sup>. Iš esmės Lietuvos teisės sistemoje šį požiūrį įgyvendina nuostata, įtvirtinanti, kad plonos kapitalizacijos taisyklė yra netaikoma, jeigu Lietuvos vienetas įrodo, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų<sup>107</sup>, t. y. rinkos sąlygomis. Iš šios nuostatos išplaukia, kad siekiant nustatyti plonos kapitalizacijos taisyklės taikymo pagrindą turi būti vertinama objektyvių aplinkybių visuma, o ne vienas ar keli faktoriai, galintys sąlygoti mokesčių vengimo situaciją. Tai reiškia, kad vien viršijančio santykio nustatymas nėra pakankama sąlyga taikyti plonos kapitalizacijos taisyklę, nes mokesčių administratorius turi įvertinti ar iš paskolos sutarties

---

<sup>104</sup> Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimu Nr. 1575. *Valstybės žinios*, 2003, 3 str.

<sup>105</sup> ENDRIJAITIS, M. Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta. *Teisė*, 2017, p. 112.

<sup>106</sup> *Ibid.* p. 113.

<sup>107</sup> Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimu Nr. 1575. *Valstybės žinios*, 2003, 7 str.



kylančios palūkanos atitinka rinkos kainą (kitaip ištiestos rankos principą). Iš esmės ši nuostata liberalizuoja plonos kapitalizacijos taisyklių taikymą, nes Lietuvos vienetai suteikiama galimybė pagrįsti, kodėl ši taisyklė turėtų būti netaikoma. Pabrėžtina, kad Lietuvos vienetas turi įrodyti ne tik faktą, kad palūkanos už paskolą atitinka rinkos kainą, bet ir pateikti įrodymus, pagrindžiančius, kad vienetas tokią pačią ar panašią paskolą, tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis, gautų iš nepriklausomų (nesusijusių) asmenų. Pavyzdžiui, kad „paskolos gavėjo kreditingumas, paskolos suma, paskolos grąžinimo terminas, paskolos sutarties sudarymo laikotarpis, užstatas, numatytos netesybos, paskolos grąžinimas ar dar kitos sąlygos“<sup>108</sup> (kurios gali būti reikšmingos priklausomai nuo susiklosčiusių teisinių santykių turinio bei ekonominės verslo logikos) yra iš esmės analogiškos arba gali būti protingai palyginamos (panašios).

Išanalizavus Lietuvos teisės sistemoje įtvirtintą plonos kapitalizacijos taisyklės, pagrįstos nuosavo ir skolinto kapitalo fiksuotu santykiu, teisinį reguliavimą galima apibendrinti, kad ši taisyklė yra taikoma, visų pirma, įvertinant skolinto ir nuosavo kapitalo santykį; antra, skolintojo ir skolininko santykį; trečia, papildomai suteikiant galimybę skolininkui įrodyti, kad mokama palūkanų norma atitinka rinkos kainą (kitaip ištiestos rankos principą) ir kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų. Trečiasis kriterijus detaliau nagrinėjamas paskutinėje darbo dalyje.

Vienas esminių šios plonos kapitalizacijos taisyklės privalumų, kad mokesčių administratoriui yra sąlyginai nesudėtinga gauti informaciją apie mokesčio mokėtojo nuosavo ir pasiskolinto kapitalo už atlygį santykį<sup>109</sup>. Kita vertus, šios taisyklės problema išryškėja vertinant, ar tarp Lietuvos vieneto ir kontroliuojančio subjekto sudaryta paskolos sutartis atitinka rinkos sąlygas, nes šiuo atveju kiekvienos paskolos sutarties sąlygos turi būti išnagrinėjamos ir įvertinamos ištiestos rankos principo (kuris nagrinėjamas kitoje šio darbo dalyje) kontekste. Tai sąlygoja ne vien didelę mokesčių mokėtojui tenkančią įrodinėjimo našta - jam tenka pareiga pateikti pakankamai įrodymų, patvirtinančių sukurtų mokesčių struktūrų

---

<sup>108</sup> ENDRIJAITIS, M. Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokestinių ginčų praktikos sankirta. *Teisė*, 2017, p. 122.

<sup>109</sup> OECD (2015). *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paryžius: OECD Publishing, 2015, p. 21.

“skaidrumą”<sup>110</sup>, bet ir taisyklės taikymo neapibrėžtumą, nes kiekvienu atveju yra vertinamas įrodymų pakankamumo klausimas<sup>111</sup>. Be to, nepriklausomai nuo šios taisyklės paplitimo daugumoje pasaulio valstybių, jos įgyvendinimas praktikoje ne visais atvejais efektyviai kovoja su pelno mokesčio bazės erozija ir pelno perkėlimu<sup>112</sup>. EBPO ir Europos Komisijos formuojamos plonos kapitalizacijos taisyklės tendencijos rodo, kad esamos plonos kapitalizacijos taisyklės, apibūdintos aukščiau, yra neadaptyvios ir “pasiduodančios manipuliacijai” siekiant mokesstinės naudos<sup>113</sup>, todėl neapriboja mokesčių mokėtojų galimybių mažinti apmokestinamojo pelno palūkanomis. Atsižvelgiant į šiuos, esminius, trūkumus konstatuota, kad plonos kapitalizacijos taisyklė, kuri remiasi skolinto ir nuosavo kapitalo proporcija, kaip kovos su mokesčių vengimu priemonė, neturėtų būti įtraukta nei į BEPS planą, nei į Kovos su mokesčių vengimu direktyvą. Tačiau ji vis tiek lieka galioti valstybių teisės sistemose, kaip bendra palūkanų ribojimo taisyklė.

### **2.2.2. Palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklė, pagrįsta palūkanų ir pajamų (EBITDA) fiksuotu santykiu**

Atsižvelgiant į aukščiau aptartos taisyklės trūkumus bei EBPO formuojamas palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklės taikymo tendencijas<sup>114</sup>, o taip pat įgyvendinant Kovos su mokesčių vengimu direktyvos nuostatas, nuo 2019 m. sausio 1 d. įsigaliojo nauja palūkanų sąnaudų atskaitymą ribojanti taisyklė, kuria siekiama apriboti galimybę manipuliuoti skolinto ir nuosavo kapitalo santykiu, o palūkanų sąnaudų priskyrimą leidžiamiems atskaitymams susieiti su veiklos pelningumu (t. y. EBITDA rodikliu)<sup>115</sup>.

---

<sup>110</sup> Tax Justice Network. *Shifting profits and dodging taxes using debt* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2017/11/Dodging-taxes-with-debt-TJN-Briefing.pdf>>

<sup>111</sup> ENDRIJAITIS, M. Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta. *Teisė*, 2017, p. 122.

<sup>112</sup> OECD (2015). *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paryžius: OECD Publishing, 2015, p. 21.

<sup>113</sup> ENDRIJAITIS, M. Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta. *Teisė*, 2017, p. 122.

<sup>114</sup> OECD (2015). *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paryžius: OECD Publishing, 2015, p. 27.

<sup>115</sup> [interaktyvus]. [žiūrėta kovo 1 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vz.lt/vadyba/finansai-apskaita/2016/06/22/es-patvirtino-penktas-kovos-su-mokesciu-vengimu-taisykles#ixzz6CLUt0zw1>>.

Pagal šią taisyklę, kuri Lietuvos teisės sistemoje yra įtvirtinta PMĮ 30<sup>1</sup> str., bendrovė gali atskaityti tik tokias palūkanų sąnaudas, kurios neviršija palūkanų pajamų. Tai reiškia, kad mokestiniu laikotarpiu iš pajamų vienetas gali atskaityti palūkanų sąnaudų sumą, kuri kitais PMĮ nustatytais atvejais galėtų būtų atskaitoma iš pajamų, neviršijančią apmokestinamųjų palūkanų ir kitų ekonomiškai lygiaverčių palūkanoms apmokestinamųjų pajamų, apskaičiuotų pagal PMĮ nuostatas<sup>116</sup>. Paminėtina, kad pagal aukščiau aptartą (pirmąją) palūkanų ribojimo atskaitymo taisyklę, pagrįsta skolinto ir nuosavo kapitalo santykiu, ribojimai buvo taikomi palūkanoms, kurios mokamos už iš kontroliuojančių asmenų gautas paskolas, tačiau apskaičiuojant palūkanų sąnaudas pagal naująją PMĮ taisyklę, įtraukiamos visos palūkanų sąnaudos, neatsižvelgiant į tai, kas yra išmokėtų sumų gavėjas, t. y. neatsižvelgiama ar palūkanų gavėjas yra susijęs/nesusijęs, kontroliuojantis/nekontroliuojantis asmuo ar bankas ir pan.<sup>117</sup>

Kai palūkanų sąnaudos viršija palūkanų pajamas, palūkanų sąnaudos gali būti atskaitomos jeigu<sup>118</sup>: pirma, palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, suma neviršija 3 000 000 eurų; arba antra, palūkanų sąnaudos gali būti atskaitomos, jeigu palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, suma yra ne didesnė kaip 30 procentų vieneto apmokestinamojo EBITDA. Supaprastinus PMĮ pateikiamą<sup>119</sup> EBITDA apibūdinimą, galima apibendrinti, kad EBITDA yra procentinė įmonės pelno išraiška prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą bei amortizaciją. Pavyzdžiui, jei bendrovė turi 100 eurų pelno (EBITDA) iš kurių 40 eurų yra palūkanų sąnaudos, bus taikoma palūkanų ribojimo taisyklė, t. y. pritaikius 30 procentų EBITDA reikalavimą, leidžiamais atskaitymais bus pripažįstama tik 30 eurų suma, o likę 10 eurų bus apmokestinami. Siekiant įvertinti bendrovės pelno dydį yra pasirinktas būtent EBITDA rodiklis, nes apskaičiuojant šį rodiklį, yra išmetami dydžiai, “kuriais įmonė galėtų kūrybinės finansinės apskaitos pagalba „manipuliuoti“ duomenimis: įmonės pelnas, iš kurio atimamos palūkanos, mokesčiai, nusidėvėjimas ir amortizacija”<sup>120</sup>.

Tiesa, teisinėje literatūroje randama kritikos, kad Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje siūloma didžiausia - 30 procentų riba, yra labai švelni, nes toks aukštas rodiklis paveikia tik labai nedidelį įsiskolinusių bendrovių skaičių ir todėl nėra įgyvendinamas vienas

<sup>116</sup>Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2020 m. sausio 1 d.).

<sup>117</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2020 m. sausio 1 d.).

<sup>118</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001 m. gruodžio 29d., Nr. 110-3992, 30<sup>1</sup> str. 2 d.

<sup>119</sup> *Ibid.*

<sup>120</sup> ENDRIJAITIS, M. Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokestinių ginčų praktikos sankirta. *Teisė*, 2017, p. 120.

pagrindinių šios taisyklės tikslų – pelno mokesčio bazės erozijos prevencija<sup>121</sup>. Atsižvelgiant į tokią kritiką neretai raginama įtvirtinti 10 procentų dydžio EBITDA ribą ir tokiu būdu užtikrinti efektyvesnę palūkanų ribojimo taisyklės veikimą.

Svarbu išskirti, kad Lietuvoje taikoma grupės fiksuoto santykio taisyklė, kas reiškia, kad ši palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklė netaikoma bendrovėms, kurios finansinės apskaitos tikslais nepriklauso konsoliduotai įmonių grupei ir kurios neturi susijusių įmonių ar nuolatinių buveinių. Palūkanų sąnaudos yra apskaičiuojamos bendrai visoms tos įmonių grupės Lietuvos įmonėms ir užsienio įmonių nuolatinėms buveinėms Lietuvos Respublikoje, t. y. viršijančios 3 000 000 eurų arba 30 procentų EBITDA ribas skolinimosi sąnaudos yra apskaičiuojamos grupės lygiu ir apima visų grupės įmonių palūkanų pajamas<sup>122</sup>. Tokiu reglamentavimu siekiama užkirsti kelią situacijoms, kada susijusios bendrovės tarpusavyje perskolina sumas, pavyzdžiui, kai pirmoji bendrovė sudaro paskolos sutartį su antra bendrove, antra bendrovė perskolina gautą paskolą trečiajai bendrovei, kuri vėl perskolina pinigus pirmajai bendrovei arba dar kitai įmonei ir tokiu būdu optimizuoja palūkanų sąnaudas įmonių grupėje<sup>123</sup>. Tiesa, toks reglamentavimas užtraukia nemenką administracinę naštą bendrovėms. Jeigu bendrovė priklauso kelioms nacionalinėms bendrovių grupėms lygiomis dalimis, ji privalės apskaičiuoti visose grupėse, kurioms priklauso, 30 procentų apmokestinamojo EBITDA ir atskaityti galės tik mažiausią palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, dalį<sup>124</sup>.

Taip pat PMĮ yra įtvirtinta išimtis didelėms įmonių grupėms, nes kaip akcentuota EBPO rekomendacijose paskolų dydis priklauso nuo rinkos sektoriaus, kuriame veikia įmonių grupė. Jei didelėms įmonių grupėms, kurios yra finansuojamos didelėmis sumomis, būtų taikomos ribos, nurodytos aukščiau, tokioms įmonėms atsirastų dvigubo apmokestinimo rizika<sup>125</sup>. Atsižvelgiant į tai, PMĮ nustatyta, jog vienetui įrodžius, kad jo nuosavo kapitalo ir viso turto santykis nėra daugiau nei 2 procentiniais punktais mažesnis už atitinkamą konsoliduotos įmonių grupės santykį, jis gali atskaityti visas palūkanų sąnaudas, nepaisant to, kad jų perviršis yra didesnis nei 3 000 000 eurų arba viršija 30 procentų apmokestinamojo EBITDA

---

<sup>121</sup> Tax Justice Network. *Shifting profits and dodging taxes using debt* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2017/11/Dodging-taxes-with-debt-TJN-Briefing.pdf>>

<sup>122</sup> ENDRIJAİTIS, M. Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta. *Teisė*, 2017, p. 119.

<sup>123</sup> *Ibid.*

<sup>124</sup> [interaktyvus]. [žiūrėta kovo 1 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.ellex.lt/lt/naujienos/news/palukanu-ataskaitymo-kabliukai/47128>>.

<sup>125</sup> OECD (2015). *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paryžius: OECD Publishing, 2015, p. 26.

atskaitytinų palūkanų sumą. Vienetas gali pasinaudoti šia nuostata jei jo finansinių ataskaitų duomenys yra nuosekliai sujungti ir įtraukti į vienetų grupės konsoliduotąsias finansines ataskaitas. Tiesa PMI komentare (kuris yra rekomendacinio pobūdžio) įtvirtintas šios nuostatos ribojimas. Komentare nurodoma, kad yra taikomas „pilnas konsolidavimo metodas – vienetų finansinių ataskaitų straipsnių duomenų visiškas (100 procentų) sujungimas, sudėjus turto, įsipareigojimų, nuosavybės, pajamų, sąnaudų, pelno, nuostolių straipsnius ir eliminavus grupės narių tarpusavio operacijų ir sandorių sumas)“<sup>126</sup>, t. y. pagal PMI komentarą, šia nuostata negalės pasinaudoti įmonės, kurios tarptautinei konsoliduotai įmonių grupei priklauso mažesnei nei 100 procentų dalimi<sup>127</sup>.

Skirtingai nei pirmosios plonos kapitalizacijos taisyklės atveju (kur įtvirtinta kontroliuojančio asmens sąvoka), šioje palūkanų ribojimo taisyklėje (kuri pagrįsta EBITDA rodikliu) nurodyti apribojimai taikomi visoms įmonėms, priklausančioms įmonių grupei ar turinčioms susijusių įmonių (t. y. daug platesnė taikymo sritis), išskyrus finansų įstaigas ir draudimo įmones, taipogi netaikoma palūkanoms dėl paskolų, skirtų ilgalaikiams viešosios infrastruktūros projektams. Tiesa, šiame kontekste paminėtina, kad palūkanų atskaitymo apribojimai turėtų būti taikomi ir finansų įstaigoms bei draudimo įmonėms, tačiau toks reglamentavimas kol kas dar neįtvirtintas dėl šių sektorių išskirtinumo<sup>128</sup>.

Apžvelgus Lietuvos teisės sistemoje naujai įtvirtintą palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklę galima išskirti šiuos taisyklės privalumus. Ši taisyklė yra nesudėtingai taikoma ir užtikrina, kad palūkanų priskyrimas leidžiamiems atskaitymams būtų tiesiogiai susijęs su bendrovės ekonomine būkle bei apmokestinamomis pajamomis, todėl apsunkina mokesčių planavimo galimybę<sup>129</sup>. Be to, kaip minėta, taikant pirmąją taisyklę kiekvienu konkrečiu atveju egzistuoja įrodymų pakankamumo vertinimo problema dėl situacijos neapibrėžtumo<sup>130</sup>. Taikant naująją palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklę tokio pobūdžio problemos yra išvengiama, nes ja yra įtvirtintos konkretnės plonos kapitalizacijos taisyklės, pašalinančios vertinamojo pobūdžio nuostatas.

---

<sup>126</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2020 m. sausio 1 d.)

<sup>127</sup> [interaktyvus]. [žiūrėta kovo 1 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.ellex.lt/lt/naujienos/news/palukanu-atskaitymo-kabliukai/47128>>.

<sup>128</sup> 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. 2016, L 193/1.

<sup>129</sup> OECD (2015). *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paryžius: OECD Publishing, 2015.

<sup>130</sup> ENDRIJAITIS, M. Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta. *Teisė*, 2017, p. 122.

Taigi šiuo metu Lietuvos teisės sistemoje taikomos kelios palūkanų ribojimo taisyklės. Atsižvelgiant į PMĮ komentara, darytina išvada, kad EBITDA palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklė neriboja palūkanų ribojimo taisyklės, kuri pagrįsta nuosavo ir skolinto kapitalo fiksuotu santykiu, taikymo, tačiau palūkanos, apskaičiuotos taikant nuosavo ir skolinto kapitalo santykio taisyklę gali būti atskaitomos tik jeigu bendra vieneto patirtų palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, suma per mokestinį laikotarpį tenkina EBITDA palūkanų ribojimo taisyklės sąlygas. Taigi laikytina, kad EBITDA taisyklė galioja kaip papildomas ribojimas šalia jau nuo seniau galiojančios plonos kapitalizacijos taisyklės.

### 2.3. Sandorių kainodara

Vykstant pasaulio globalizacijai bei plečiantis tarptautinei prekybai didėja tarptautinių grupių, turinčių dukterinių bendrovių keliose ar net keliose dešimtyse užsienio valstybių, vaidmuo. Tokia tarptautinių bendrovių veiklos plėtra sąlygoja vis didesnę tarp asocijuotų asmenų sudaromų sandorių skaičių<sup>131</sup>. Sudarydamos tokius sandorius asocijuotos bendrovės turi galimybę nustatyti tikrosios rinkos kainos neatitinkančias sandorių sąlygas ir tokiu būdu perskirstyti apmokestinamas pajamas tarp asocijuotų bendrovių, t. y. iš valstybių, kuriose yra taikomi didesni apmokestinimo tarifai, perkelti apmokestinamąją bazę į valstybes, kuriose taikomi mažesni pelno mokesčio tarifai ar kitos lengvatos ir tokiu būdu susimąžinti tarptautinei bendrovių grupei tenkančią mokestinę našta.

Taigi dar vienas mokesčių vengimo būdas yra manipuliavimas sandorių, sudaromų tarp susijusių asmenų, sąlygomis, nustatant tikrosios rinkos neatitinkančias kainas<sup>132</sup>. Toks manipuliavimas sandorių kainomis lemia ne vien susijusių bendrovių mokestinės prievolės sumažinimą, bet ir valstybių mokestinių pajamų iškraipymą. Todėl, siekiant apsaugoti valstybės interesus nuo susijusių įmonių susitarimų, kuriais siekiama išvengti mokestinių prievolių vykdymo<sup>133</sup>, EBPO valstybių narių (ir ne tik) vyriausybės susitarė nustatyti sandorių kainodaros taisykles (angl. transfer pricing rules), kurių pagrindu, taikant ištiestos rankos principą (angl. arm's length principle), gali būti koreguojamas asocijuotų bendrovių pelnas,

<sup>131</sup> NOVIKOVAS, M. Sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodara: kontrolė ir tikrinimas Lietuvoje. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika, 2012, Nr. 11, p. 51.

<sup>132</sup> OECD (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paryžius: OECD Publishing, 2017, p. 24.

<sup>133</sup> 126. Lietuvos apeliacinio teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegija. 2015 m. birželio 30 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 2A-528-330/2015.

užtikrinant, kad sandoriai tarp susijusių asmenų būtų sudaromi tikrąja rinkos kaina, t. y. atitiktų ištiestos rankos principą<sup>134</sup>. Tiesa, sandorių kainodaros taisyklių tikslai (mokesčių teisės srityje) yra platesni nei kitų specialiųjų antivengiminių teisės normų, nes nėra susiję vien su mokesčių vengimo prevencija. Be tikslų, kurie yra būdingi visoms specialiosioms kovos su mokesčių vengimu taisyklėms, galima išskirti kelis papildomus sandorių kainodaros tikslus mokesčių srityje<sup>135</sup>: pirma, sandorių kainodaros taisyklėmis siekiama užtikrinti, kad tarptautinės bendrovių grupės viduje sudaromų sandorių kaina atitiktų rinkos kainą ir, antra, sandorių kainodaros taisyklėmis siekiama sąžiningai<sup>136</sup> paskirstyti tarptautinės bendrovių grupės pelno mokesčio bazę tarp valstybių, kuriose tokia grupė vykdo savo veiklą<sup>137</sup>. Užtikrinus šių tikslų įgyvendinimą yra skatinamas tarptautinis augimas bei investavimas<sup>138</sup>.

Aukščiau aptarti sandorių kainodaros taisyklių tikslai yra susiję su mokesčių teise, tačiau pati sandorių kainodara nėra vien mokesčių teisės dalis ir neturi būti siejama išimtinai su mokesčių vengimo situacijomis, nes ji turi įtakos ir bendrovių valdymui<sup>139</sup>. Poreikis nustatyti kainas yra įprastas tarptautinės bendrovės veiklos aspektas<sup>140</sup>, t. y. sandorio šalių veiklos vertinimo bei efektyvaus išteklių paskirstymo priemonė, be kurios bendrovės negalėtų įvertinti, kurios tarptautinės bendrovės įmonės struktūros dalys veikia pelningai, o kurios – ne<sup>141</sup>. Be to sandorių kainodara yra grupės įmonių vadovų skatinimo bei motyvavimo priemonė, nes šių bendrovių vadovų atlygis priklauso nuo įmonės veiklos rezultatų (pvz., pajamų didėjimo, grynojo pelno ir pan.), lemiamų sandorių kainodaros<sup>142</sup>.

---

<sup>134</sup> OECD (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paryžius: OECD Publishing, 2017, p. 34.

<sup>135</sup> Teisinga ir veiksminga pelno mokesčio sistema Europos Sąjungoje. 5 pagrindinės veiklos sritys.

<sup>136</sup> Sąžiningai reiškia, kad bendrovės turėtų mokėti pelno mokesčių valstybėje, kurioje jos vykdo veiklą ir kur tas pelnas yra gaunamas, o ne valstybėse, kurios yra nesusijusios su sukuriama vertės vieta ir kuriose taikomi maži mokesčio tarifai ar lengvatiniai režimai

<sup>137</sup> Mokesčių administratoriaus 2007 m. rugsėjo 24 d. leidinys „Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų sandorių kainodarą“ [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 1 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/MOKES%C4%8CI%C5%B2+MOK%C4%96TOJAMS+APIE+KONTROLIUOJAM%C5%B2+SANDORI%C5%B2+KAINODAR%C4%84.pdf/f9f8362f-ebbc-4ffc-8492-a42b6cc02769>>

<sup>138</sup> OECD (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paryžius: OECD Publishing, 2017, p. 34.

<sup>139</sup> NOVIKOVAS, M. *Sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros modelis mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriui*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, ekonomika (04 S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2011, p. 17.

<sup>140</sup> SAVICKAITĖ, K. *Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2014.

<sup>141</sup> OWENS, J. *The Taxation of Multinational Enterprises: An Elusive Balance* // Bulletin for International Taxation, vol. 67, No 8, 2013, p. 689.

<sup>142</sup> HYDE, C. E.; ir CHOE, C. Keeping Two Sets of Books: The Relationship Between Tax and Incentive Transfer Prices. *Journal of Economics & Management Strategy*, 2005, No. 14, p. 165-186.

Iš to, kas išdėstyta, darytina išvada, kad sandorių kainodara yra normali tarptautinės bendrovės veiklos dalis. Tai, kad sandorių kainodaros taisyklės neturėtų būti siejamos vien su mokesčių vengimo prevencija (nors ir gali būti panaudojama šiam tikslui pasiekti) pažymima ir EBPO rekomendacijose<sup>143</sup>. Papildytina, kad ir pats Lietuvos mokesčių administratorius nelaiko sandorių kainodaros vien kovos su mokesčių vengimu priemone, nes Valstybinės mokesčių inspekcijos leidinyje nurodoma, kad sandorių kainodaros tikslas – pelno mokesčio bazės paskirstymas tarp valstybių, kuriose įmonės vykdo veiklą<sup>144</sup>. Žinoma, tokia mokesčių administratoriaus pozicija vis tiek yra glaudžiai susijusi su mokesčių vengimo prevencija, bet tai kartu ir parodo, kad sandorių kainodara yra daug platesnis reiškinys nei kovos su mokesčių vengimu priemonė. Tačiau magistro darbo apimtyje svarbi sandorių kainodaros, kaip teisinio reguliavimo priemonės, skirtos kovai su mokesčių vengimu, pobūdis.

Sandorių kainodaros taisyklių pagrindas yra ištiestos rankos principas, užtikrinantis vienodų mokestinių sąlygų taikymą nacionalinėms bei tarptautinėms bendrovėms ir pašalinantis mokestinės naudos, sąlygojančios nelygią bendrovių padėtį, atsiradimą bendrovėms<sup>145</sup>. Šis principas yra tarptautinis sandorių kainodaros standartas bendrai naudojamas visų EBPO (ir ne tik) valstybių narių<sup>146</sup>.

Lietuvos teisės sistemoje ištiestos rankos principas yra įgyvendinamas PMI 40 str. 1 ir 2 d., kur įtvirtinta, kad sandoriai bei ūkinės operacijos turi būti sudaromi tikraja rinkos kaina, o atvejais, kai tarp asocijuotų asmenų sudaryto sandorio ar ūkinės operacijos sąlygos yra kitokios nei būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija, asocijuotų asmenų sandoris turi būti įvertinamas ir apmokestinamas pagal Finansų ministro patvirtintas taisykles<sup>147</sup>. Šiose taisyklėse yra apibrėžtos tiesiogiai su sandorių kainodara susijusios sąvokos, taikymo sritis, nustatyti pagrindiniai veiksmai, kurie turi būti atlikti siekiant nustatyti ištiestosios rankos principą atitinkančių kontroliuojamųjų sandorių

---

<sup>143</sup> OECD (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paryžius: OECD Publishing, 2017, p. 33.

<sup>144</sup> Mokesčių administratoriaus 2007 m. rugsėjo 24 d. leidinys „Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų sandorių kainodarą“ [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 1 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/MOKES%C4%8CI%C5%B2+MOK%C4%96TOJAMS+APIE+KONTROLIUOJAM%C5%B2+SANDORI%C5%B2+KAINODAR%C4%84.pdf/f9f8362f-ebbc-4ffc-8492-a42b6cc02769>>

<sup>145</sup> OECD (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paryžius: OECD Publishing, 2017, p. 34.

<sup>146</sup> OECD (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paryžius: OECD Publishing, 2017, p. 34.

<sup>147</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės, patvirtintos Finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. 1K-123. *Valstybės žinios*, 2004.



kainą, nurodomi galimi taikyti sandorių kainodaros metodai, nustatomi reikalavimai sandorių dokumentacijai tarp asocijuotų asmenų.

Pagal ištiestos rankos principą, tarp asocijuotų asmenų sudarytų sandorių kainos turi atitikti tikrosios rinkos kainą, o pelnas uždirbtas arba pajamos, gautos atlikus šiuos sandorius, neturi skirtis nuo pelno (pajamų), kuris būtų uždirbtas, įvykdžius sandorį tikrąja rinkos kaina<sup>148</sup>. Jeigu skirtingose valstybėse įsteigtų asocijuotų bendrovių sudarytas sandoris neatitinka šio principo ir dėl to sumažėja valstybės apmokestinamasis pelnas, palyginti su pelnu, kuris būtų gautas, jei sandoris būtų sudarytas laikantis rinkos kainų, yra koreguojama sandorio kaina arba iš sandorio gaunamas pelnas (kas yra koreguojama – priklauso nuo taikomo sandorių kainodaros metodo).

Ištiestos rankos principo privalo laikytis ne vien mokesčių administratorius, bet ir patys mokesčių mokėtojai. Atsižvelgiant į tai, kad sandoriai bei ūkinės operacijos yra įprastinė verslo praktika, pirmiausiai jų tikrąją kainą, atitinkančią ištiestos rankos principą, nustato pats mokesčių mokėtojas. Tuo tarpu mokesčių administratorius ištiestos rankos principą taiko retrospektyviai, vertindamas jau sudaryto sandorio ar ūkinės operacijos atitiktį ištiestos rankos principui.

Sandorių kainodaros taisyklėse numatyta, kad siekiant nustatyti, ar asocijuotų bendrovių sudaryto sandorio (toliau taip pat - kontroliuojamasis sandoris) kaina atitinka ištiestos rankos principą, turi būti atlikti toliau nurodomi veiksmai<sup>149</sup>: (i) turi būti įvertintas kontroliuojamasis sandoris, atsižvelgiant į sandorio dalyko charakteristikas, sudarymo sąlygas, sandorio šalių funkcijas bei iš to išplaukiančias pareigas, ekonomines aplinkybes bei verslo strategiją; (ii) turi būti parinktas palyginimui skirtas sandoris, sudarytas tarp neasocijuotų asmenų (toliau taip pat – palyginamasis sandoris), kuris turi būti įvertinamas atsižvelgiant į tuos pačius kriterijus, pagal kuriuos buvo vertinamas kontroliuojamas sandoris; (iii) vadovaujantis gauta informacija ir laikantis taisyklėse įtvirtintų reikalavimų, kontroliuojamajam sandoriui turi būti pritaikytas tinkamiausias kainodaros metodas, kuriuo nustatoma ištiestos rankos principą atitinkanti kaina. Taigi visų šių veiksmų esmė yra susijusių asmenų sandorio ir tokio paties sandorio, tačiau sudaryto tarp nesusijusių šalių, palyginimas.

---

<sup>148</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės, patvirtintos Finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. 1K-123. *Valstybės žinios*, 2004, 3 str.

<sup>149</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės, patvirtintos Finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. 1K-123. *Valstybės žinios*, 2004, 6 str.

Asocijuotų bendrovių sudarytas sandoris yra lyginamas su sandoriu, kuris sudarytas tarp neasocijuotų asmenų, laikant, kad pastarasis sandoris sudarytas rinkos kainomis, nes neasocijuoti asmenys, skirtingai nei asocijuoti asmenys, vertindami sudaromo sandorio sąlygas, įvertina visas aplinkybes, galinčias turėti įtakos galutinei jo kainai bei kitoms sąlygoms, todėl sandorį sudaro tik tuomet, kai nėra naudingesnės alternatyvos sandoriui sudaryti, kitaip sakant, kai nėra palankesnės rinkos kainos. Bet neturėtų būti automatiškai preziumuojama, kad tarp asocijuotų asmenų sulytos komercinės bei finansinės sandorių bei ūkinių operacijų sąlygos skiriasi nuo rinkos kainos, nes neretai tarptautinei bendrovių grupei priklausančios asocijuotos bendrovės turi nemažą autonomiją ir derasi tarpusavyje, tarsi būtų nepriklausomi asmenys<sup>150</sup>.

Kontroliuojami ir palyginamieji sandoriai gali būti palyginami, jeigu palyginamųjų sandorių veiksniai, kurie yra svarbūs taikant pasirinktą kainodaros metodą, tarpusavyje nesiskiria tokia apimtimi, kad turėtų esminės įtakos sandorio galutinei kainai bei pelningumui, arba skirtumą galima identifikuoti ir atitinkamai pakoreguoti<sup>151</sup>. Tiesa, nors sandoriai turi būti panašūs, tačiau sandorių palyginamumas negali būti suprantamas kaip tapatumas, nes surasti sandorius, sudarytus visiškai identiškais sąlygomis, yra neįmanoma.

Asocijuotų asmenų sudaryto sandorio ar ūkinės operacijos kainos arba pelno koregavimas yra atliekamas naudojantis vienu iš toliau nurodomų kainodaros metodų: palyginamosios nepriklausomos kainos; perpardavimo kainos; „sąnaudos plus“; pelno padalijimo; sandorio grynosios maržos<sup>152</sup>. Tinkamiausio metodo parinkimas priklauso nuo veiksnių visumos, pavyzdžiui, bendrovės sandoriu prisiimtų pareigų bei rizikų, veiklos pobūdžio, sandorio dalyko rūšies ir pan., tačiau visais atvejais šiuos metodus reikia rinktis nurodytu eiliškumu, t. y. pradėdant palyginamosios nepriklausomos kainos metodu ir baigiant sandorio grynosios maržos metodu<sup>153</sup>.

---

<sup>150</sup> NOVIKOVAS, M. *Sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros modelis mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriui*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, ekonomika (04 S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2011, p. 36.

<sup>151</sup> Mokesčių administratoriaus 2007 m. rugsėjo 24 d. leidinys „Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų sandorių kainodarą“ [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 1 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/MOKES%C4%8CI%C5%B2+MOK%C4%96TOJAMS+APIE+KONTROLIUOJAM%C5%B2+SANDORI%C5%B2+KAINODAR%C4%84.pdf/f9f8362f-ebbc-4ffc-8492-a42b6cc02769>>

<sup>152</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės, patvirtintos Finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. 1K-123. *Valstybės žinios*, 2004.

<sup>153</sup> NOVIKOVAS, M. *Sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros modelis mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriui*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, ekonomika (04 S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2011, p. 134.

Pritaikius sandorių kainodaros metodą (ar jų derinį), yra atliekamas asocijuotų asmenų sudaryto sandorio ar ūkinės operacijos kainos koregavimas – jei pardavimo kaina didinama, padidėja ir apmokestinamos pajamos, jei pirkimo kaina mažinama – padidėja leidžiami atskaitymai, tokiu būdu sumažinant mokėtino pelno mokesčio dydį. Taigi abiem atvejais yra koreguojamas bendrovės mokestinis rezultatas, t. y. jos mokėtinas pelno mokestis<sup>154</sup>. Sandorio kainos koregavimas sąlygoja, kad kartu yra koreguojamos ir bendrovės gautos pajamos iš sandorio bei išlaidos šiam sandoriui sudaryti, tačiau tokio koregavimo galutinis tikslas yra nustatyti, ar įmonės gautas pelnas yra gautas toks, koks būtų gautas sudarius sandorius tarp nepriklausomų asmenų<sup>155</sup>.

Remiantis PMI 2 str. 8 d. asocijuotais asmenimis laikomi asmenys (vienetai arba fiziniai asmenys), atitinkantys bent vieną iš šių kriterijų: (i) yra susiję asmenys, kurių išsamus ir baigtinis sąrašas yra pateikiamas PMI 2 str. 33 d.; (ii) gali vienas kitam daryti įtaką, dėl kurios tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų sąlygos būtų kitokios negu tuo atveju, jeigu kiekvienas šių asmenų siektų sau maksimalios ekonominės naudos. Taigi pagal asocijuotų asmenų definiciją, pateikiamą PMI, asmenys net ir nebūdami susijusiais asmenimis, gali daryti įtaką tarpusavio sudaromų sandorių sąlygoms, siekdami gauti mokestinės naudos, kas sąlygoja pakankamai didelę mokesčių administratoriui diskreciją vertinant ar sandoris yra sudarytas tarp asocijuotų asmenų, ar ne. Pabrėžtina, kad skirtingai nei plonos kapitalizacijos taisyklės, pagrįstos skolinto ir nuosavo kapitalo fiksuotu santykiu, atveju, kuri kaip ir sandorių kainodara, remiasi ištiestos rankos principu, sandorių kainodaros taisyklės nustato tik 25 procentų ribą, identifikuojančią kontrolės faktą. Tokia praktika yra paplitusi daugumoje kitų EBPO valstybių (nors pačiose EPBO modelinėje rekomendacijose konkretus skaičius nėra įtvirtintas)<sup>156</sup>.

Galima išskirti šiuos sandorių kainodaros trūkumus. Praktikoje mokesčių administratoriams dažnai iškyla sunkumų siekiant įvertinti, ar sudaryti sandoriai atitinka sandorių kainodaros taisyklės, nes dažnu atveju, tarp susijusių asmenų sudaryti sandoriai yra specifiniai (pvz., valdymo paslaugos, sandoriai dėl produktų, kuriais neprekiuojama atviroje rinkoje) ir nepalyginami<sup>157</sup>, kadangi nesusijusios bendrovės tokių sandorių nesudarytų. Be to,

---

<sup>154</sup> NOVIKOVAS, M. *Sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros modelis mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriui*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, ekonomika (04 S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2011, p. 91.

<sup>155</sup> SAVICKAITĖ, K. *Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2014, p. 100.

<sup>156</sup> LOHSE, T.; RIEDEL, N.; ir SPENGEL, C. The increasing importance of transfer pricing regulations – a worldwide overview. *Oxford university centre for business taxation working paper series*, WP 12/27, p. 8.

<sup>157</sup> NOVIKOVAS, M. *Sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros modelis mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriui*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, ekonomika (04 S). Vilnius: Vilniaus universitetas,

sandorių kainodara sąlygoja dažnus ginčus dėl toliau nurodomų priežasčių. Pirma, sandorių kainodaros taisyklių taikymas lyginant su kitomis antivengimnėmis teisės normomis yra subjektyvesnis<sup>158</sup>, nes kiekvienu atveju taikant šias taisykles vertinami konkretūs kontroliuojamieji ir palyginamieji sandoriai, pritaikant tinkamiausią sandorių kainodaros metodą. Tai pripažįsta ir EBPO, kuri nurodo, kad ištiestosios rankos principu pagrįsta sandorių kainodara yra gana subjektyvi, nes „tai ne tikslusis mokslas, dažnai taikant tinkamiausią metodą ar metodus bus gautas rezultatus, kurie visi vienodai patikimi, intervalas“<sup>159</sup>. Antra, nors daugumoje pasaulio valstybių sandorių kainodaros taisyklės yra sukurtos remiantis EBPO rekomendacijomis bei ištiestu rankos principu, tačiau tesės sistemose vis dar egzistuoja pakankamai dideli skirtumai taikant šias taisykles<sup>160</sup>, kas sąlygoja ginčus tarp skirtingų valstybių mokesčių administratorių.

## 2.4. Tikslinės teritorijos

Planuodami verslo struktūrą akcininkai atsižvelgia į daugelį faktorių lemiančių sprendimą steigti bendroves vienoje ar kitoje valstybėje. Tokiam sprendimui didelę įtaką daro ne vien tokie veiksniai, kaip ekonominis bei politinis stabilumas, teisinis lankstumas, teismų efektyvumas bei tvarumas, bet ir valstybėje taikoma mokesčių sistema. Būtent mokestiniu patrauklumu pasižymi tikslinės teritorijos (dažnai vadinamos ofšorinėmis zonomis). Mokestinis patrauklumas pasireiškia ne vien mokesčių nebuvimu ar mažu nominaliu tarifu, nes esama valstybių ar teritorijų, kuriose yra taikomi dideli mokesčiai, tačiau egzistuoja kitos mokestinės lengvatos, sąlygojančios mažesnę mokesčių mokėtojo mokestinę naštą. Atsižvelgiant į tai, kad mokestinis patrauklumas priklauso ne vien nuo mažo mokesčių tarifo ar mokesčių nebuvimo, yra sudėtinga nustatyti ekonominius bei teisinius kriterijus, apibūdinančius tikslines teritorijas.

---

2011, p. 21; MARKUSEN, J.R. *Multinational Firms and the Theory of International Trade*. Cambridge, MA: MIT Press, 2002; SAVICKAITĖ, K. *Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2014, p. 28.

<sup>158</sup> European Commission. *EU Joint Transfer Pricing forum a Coordinated approach to transfer pricing controls within the EU*. Brussels, October 2018. [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 20 d.]. Prieiga per internetą <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/jtpf\\_report\\_on\\_a\\_coordinated\\_approach\\_to\\_transfer\\_pricing\\_controls\\_within\\_the\\_eu\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf_report_on_a_coordinated_approach_to_transfer_pricing_controls_within_the_eu_en.pdf)>.

<sup>159</sup> SAVICKAITĖ, K. *Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2014, p. 104.

<sup>160</sup> LOHSE, T.; RIEDEL, N.; ir SPENGEL, C. The increasing importance of transfer pricing regulations – a worldwide overview. *Oxford university centre for business taxation working paper series*, WP 12/27, p. 6.

Vartojama daug terminų (mokesčių oazės, mokesčių rojai, ofšoriniai finansų centrai, ofšorinės jurisdikcijos) apibūdinančių teritorijas, kuriose galioja ūkio subjektams palankios mokestinės sistemos. Bendros teisinės sąvokos, apibūdinančios lengvatines mokesčių valstybes, nėra. Lietuvos teisės sistemoje vartojamas tikslinių teritorijų terminas, Europos Sąjungoje vartojamas nebendradarbiaujančių jurisdikcijų (angl. non-cooperative jurisdictions) terminas, EBPO vartojamas mokesčių rojaus (angl. Tax haven) terminas. Atsižvelgiant į darbo objektą toliau darbe bus vartojamas Lietuvos teisės sistemoje įtvirtintas terminas - tikslinė teritorija.

Nors vieninga sąvoka neįtvirtinta, tačiau tiek Europos Sąjungoje, tiek Lietuvos teisės aktuose yra išskiriami panašūs tikslines teritorijas apibūdinantys kriterijai. 2017 metais buvo patvirtintas pirmasis Europos Sąjungos nebendradarbiaujančių mokesčių jurisdikciją turinčių subjektų sąrašas, kurio pagrindu buvo atnaujintas ir Lietuvos Respublikos finansų ministro tvirtinamas tikslinių teritorijų sąrašas. Europos Sąjungos nebendradarbiaujančių jurisdikcijų sąrašas yra bendra priemonė, kuri padeda valstybėms narėms šalinti piktnaudžiavimo mokesčių srityje išorės riziką ir nesąžiningą konkurenciją mokesčių srityje<sup>161</sup>. Europos Sąjungos patvirtinto sąrašo sudarymo kriterijai yra suderinti su tarptautiniais standartais, t. y. (i) skaidrumas; (ii) sąžininga konkurencija mokesčių srityje; (iii) BEPS plano įgyvendinimas. Skaidrumas reiškia, kad valstybė turi laikytis tarptautinių keitimosi informacija standartų, kurie įtvirtinti arba EBPO konvencijoje arba dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse. Taigi siekiant atitikti šį kriterijų valstybė privalo būti ratifikavusi EBPO daugiašalę konvenciją arba būti sudariusi dvišalius susitarimus su visomis Europos Sąjungos valstybėmis narėmis. Sąžininga konkurencija mokesčių srityje reiškia, kad šalis turi užtikrinti, kad valstybėje nustatyta mokesčių sistema neskatintų steigtiis dirbtinių lengvatinio apmokestinimo struktūrų, nevykdančių realios ekonominės veiklos ir imtis atitinkamų priemonių šiam reikalavimui įgyvendinti. Trečiasis reikalavimas reiškia, kad šalis turi įgyvendinti būtiniausius BEPS plano standartus<sup>162</sup>. Tiesa šie kriterijai taikomi tik trečiosioms narėms, todėl sąrašė nėra tokių Europos Sąjungos valstybių, kaip Airija, Liuksemburgas, Olandija bei Malta.

Kaip minėta, Lietuvoje tikslinių teritorijų sąrašas yra patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu<sup>163</sup>. Sąrašė pateikti 55 pasaulio valstybių bei teritorijų pavadinimai,

---

<sup>161</sup> [interaktyvus]. [žiūrėta kovo 1 d.]. Prieiga per internetą: <[https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/MEMO\\_19\\_1629](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/MEMO_19_1629)>.

<sup>162</sup> *Ibid.*

<sup>163</sup> Lietuvos Respublikos tikslinių teritorijų sąrašas, patvirtintas finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344. *Valstybės žinios*, 2001.

kurie į šį sąrašą įtraukti atsižvelgiant į Europos Sąjungos patvirtintą mokesčių tikslais nebendradarbiaujančių jurisdikciją turinčių subjektų sąrašą<sup>164</sup> ir PMĮ įtvirtintus kriterijus. Tiesa, ne visos Europos Sąjungos sąrašė esančios valstybės bei teritorijos yra įtrauktos į Lietuvos Respublikos finansų ministro patvirtintą sąrašą. Į sąrašą neįtraukti Omanas, Amerikos Samoa, Guamas, nes jos atitinka tik po vieną iš PMĮ nustatytų kriterijų, kurie apžvelgiami toliau.

Lietuvoje taikomas tikslinių teritorijų sąrašas yra pagrįstas užsienio ir rezidavimo valstybių mokesčių sistemų palyginimu, atsižvelgiant į nominalųjį ir efektyvųjį mokesčio tarifą. Pagal PMĮ 2 str. 38 d. užsienio valstybė arba zona yra įtraukiama į sąrašą, jei atitinka bent du toliau nurodomus kriterijus: (i) teritorijoje analogiško mokesčio tarifas yra 75 procentais mažesnis nei PMĮ nustatytas identiško mokesčio tarifas; (ii) teritorijoje taikomos skirtingos apmokestinimo analogišku mokesčiu taisyklės – pagal tai, kokioje valstybėje yra įregistruotas ar kitaip organizuotas kontroliuojantis asmuo; (iii) teritorijoje taikomos skirtingos apmokestinimo analogišku mokesčiu taisyklės – pagal tai, kokioje valstybėje vykdoma veikla; (iv) kontroliuojamasis apmokestinamasis vienetas yra sudaręs sutartį su tos valstybės mokesčio administratoriumi dėl mokesčio tarifo ar mokesčio bazės; (v) šioje teritorijoje nėra efektyvaus keitimosi informacija; (vi) šioje teritorijoje nėra finansinio-administracinio skaidrumo: nevysiškai aiškios mokesčio administravimo taisyklės ir šių taisyklių taikymo tvarka nėra pateikiama kitų valstybių mokesčių administratoriams<sup>165</sup>. Apibendrinant aukščiau nurodytus kriterijus, į šį sąrašą yra įtraukiamos užsienio valstybės ar teritorijos nustatančios nulinius, ženkliai mažesnius ar vien nominalius mokesčių tarifus ir taikančios neskaidrias apmokestinimo taisykles bei administracines procedūras.

Paminėtina, kad pagal seną PMĮ redakciją vien tam tikros teritorijos buvimas tikslinių teritorijų sąrašė nesąlygojo, kad ji yra laikoma tikslinė teritorija. Užsienio valstybė ar teritorija be to, kad yra įtraukta į tikslinių teritorijų sąrašą, turėjo atitikti bent du PMĮ nurodytus kriterijus. Taigi pagal ankstesnį teisinį reguliavimą reikėjo papildomai įrodinėti ir PMĮ kriterijus, kas, apsunkindavo šios normos taikymą<sup>166</sup>.

Pagal dabartinę PMĮ pateiktą tikslinės teritorijos sąvoką galima daryti prielaidą, kad tikslinė teritorija pripažįstama tik ta valstybė ar zona, kuri yra įtraukta į finansų ministro

<sup>164</sup> [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019XG1114\(01\)&from=en](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019XG1114(01)&from=en)

<sup>165</sup> Lietuvos Respublikos tikslinių teritorijų sąrašas, patvirtintas finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344. *Valstybės žinios*, 2001.

<sup>166</sup> Vilniaus apygardos administracinis teismas. 2016 m. kovo 21 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-4887-968/2016.

nustatytą tikslinių teritorijų sąrašą. Toks aiškinimas reikštų, kad įstatymo nuostata, apibūdinanti tikslinių teritorijų kriterijus, yra skirta tik Finansų ministro tvirtinamam sąrašui sudaryti ir valstybė ar zona nebūtų laikoma tiksline teritorija nors atitiktų du ar daugiau tikslinės teritorijos kriterijų, nurodytų aukščiau, tačiau nebūtų įtraukta į minėtą Finansų ministro sąrašą. Ir atvirkščiai, jeigu valstybė ar zona būtų įtraukta į tikslinių teritorijų sąrašą, tačiau neatitiktų dviejų tikslinės teritorijos kriterijų, įtvirtintų PMĮ, ji vis tiek būtų pripažįstama tiksline teritorija. Esant tokiam teisiniam reguliavimui, yra svarbus savalaikis Finansų ministro įsakymo atnaujinimas, nes kitu atveju, pavyzdžiui, neįtraukus valstybės ar zonos, atitinkančios PMĮ nustatytus kriterijus, sudaroma galimybė pasinaudoti teisės aktų spraga ir nevaržomai planuoti bei vykdyti mokesčines schemas su atitinkamose teritorijose įregistruotais ar kitaip organizuotais asmenimis, siekiant susimąžinti mokėtiną pelno mokestį.

Kaip minėta šios darbo dalies pradžioje, yra sudėtinga nustatyti kriterijus, apibūdinančius tikslines teritorijas, nes nei efektyvus, nei nominalus mokesčių tarifai neatspindi tikrosios mokesčių mokėtoju tenkančios mokesčinės naštos. Nepaisant to, tokie tikslinių teritorijų sąrašai, kaip mokesčių administravimo bei žalingų mokesčių praktikų prevencijos priemonės, yra įprasti valstybių praktikoje, nes yra nesudėtingai taikomi (ypač lyginant su faktiškai sumokamu mokesčių kriterijumi, kuris yra taikomas taikant CFC taisyklės), o be to reikalauja nedidelių administracinių išlaidų. Tiesa vienas esminių sąrašo taisyklės trūkumų yra valstybei tenkantis įsipareigojimas sekti ir analizuoti valstybių vykdomą mokesčių politiką bei mokesčių taisyklių taikymą, periodiškai atnaujinant tikslinių teritorijų sąrašus. Ne retai yra girdima kritika, kad dėl savalaikio tikslinių teritorijų sąrašo neperžiūrėjimo ir neatnaujinimo yra ribojamos investicijos valstybėje<sup>167</sup>. Pavyzdžiui, Lietuvos tikslinių teritorijų sąrašas nebuvo atnaujintas daugiau nei 15 metų, todėl tokios valstybės kaip Jungtiniai Arabų Emyratai buvo laikomos tikslinėmis teritorijomis nepriklausomai nuo fakto, kad su šia valstybe yra sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis ir nebuvo tenkinami kiti tikslinių teritorijų kriterijai, nustatyti PMĮ. Tiesa, atsižvelgiant į dabartinio teisinio reguliavimo praktiką, tokia kritika (bent jau vienerių metų laikotarpyje) nebeaktuali, nes nuo 2019 m., siekiant efektyviai įgyvendinti Europos Sąjungos rekomendacijas, tikslinių teritorijų sąrašas yra atnaujintas jau kelis kartus.

---

<sup>167</sup> [interaktyvus]. [žiūrėta kovo 1 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.delfi.lt/verslas/nuomones/mindaugas-lukas-lietuvos-verslas-kvieciamas-investuoti-ofsore.d?id=76330521>>; <<https://www.ellexcircle.com/lt/naujienos/news/lietuvos-verslas-kvieciamas-investuoti-ofsore/41794>>.

Apibendrinant šį teisinį reglamentavimą galima daryti išvadą, kad Lietuvos finansų ministro sąrašas yra pagalbinė priemonė mokesčių administratoriui siekiant identifikuoti mokesčių vengimą. Tiesa, siekiant aiškumo, pabrėžtina, kad valstybės ar teritorijos įtraukimas į tikslinių teritorijų sąrašą savaime neįrodo subjekto nesąžiningumo ir todėl negali būti pagrindas taikyti kovos su mokesčių vengimu normų, nes kiekvienu atveju turi būti analizuojama aplinkybių visuma, pagrindžianti mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimą.

## 2.5. Turto perkėlimo apmokestinimas

Kai mokesčių mokėtojas perkelia turtą iš vienos valstybės (toliau – Kilmės valstybė) į kitą užsienio valstybę (toliau – Priimančioji valstybė) ir lieka to turto savininku, pagal vidinius teisės aktus arba dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, Kilmės valstybė praranda teisę apmokestinti iki šio perkėlimo jos kompetencijos srityje atsiradusį mokesčių mokėtojo turto vertės padidėjimą ir tokiu būdu praranda mokestines pajamas<sup>168</sup>, o mokesčių mokėtojas susimąžina jam tenkančią mokestinę naštą, jei Priimančiojoje valstybėje taikomas palankesnis apmokestinimas. Pavyzdžiui, įmonė Kilmės valstybėje sukuria perspektyvų produktą ir prie leidžiamų atskaitymų priskiria produkto kūrimo išlaidas. Kai produktas pradeda nešti pelną, įmonė perkelia savo turtą į Priimančiąją valstybę, kurioje yra taikomas mažesnis pelno mokesčio tarifas ir joje užpatentuoja prekę, ko pasekoje produkto vertė (sukurta Kilmės valstybėje) yra neapmokestinama. Taigi siekiant sąžiningai paskirstyti apmokestinimo kompetenciją, kad turtas būtų apmokestinamas ten, kur sukuriama jo vertė, yra įtvirtintos turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės, kuriomis užtikrinama Kilmės valstybės teisė apmokestinti nerealizuoto kapitalo prieaugį, kai mokesčių mokėtojai perkelia savo veiklą ar tam tikrą turtą į kitą – Priimančiąją valstybę<sup>169</sup>. Papildytina, kad galimybė apmokestinti turto perkėlimą Lietuvoje įsigaliojo tik nuo 2020 m. sausio 1 d. Iki tol buvo laikomasi principo, kad Lietuvoje ir užsienio jurisdikcijose veikianti bendrovė yra tas pats asmuo, todėl turto judėjimas tarp bendrovės ir jos užsienio filialo (nuolatinės buveinės) yra turto judėjimas bendrovėje<sup>170</sup>.

<sup>168</sup> PEETERS, S. Exit Taxations: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool. *EC Tax Review*, 2017, No 2017/3, p. 127.

<sup>169</sup> 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. 2016, L 193/1, 10 str.

<sup>170</sup> [interaktyvus]. [žiūrėta kovo 1 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.pwc.com/lt/lt/apie-mus/spaudos-centras/komentarai-ziniasklaidoje/nuo-2020-m-iskeliant-turta-is-lietuvos-reikes-sumoketi-mokesti.html>>.



Pagal PMĮ 40<sup>2</sup> str. turto perkėlimu laikomi atvejai, kai įmonės turtas, naudojamas Lietuvoje vykdomai veiklai, perkeliamas į užsienio valstybę ir pradedamas naudoti toje užsienio valstybėje esančioje įmonėje, nors turtas juridinės ar ekonominės nuosavybės teise toliau priklauso tam pačiam mokesčių mokėtojui. Turto perkėlimas apmokestinamas, kai jis perkeliams (i) iš pagrindinės buveinės Lietuvoje į nuolatinę buveinę užsienyje; (ii) iš nuolatinės buveinės Lietuvoje į pagrindinę buveinę užsienyje; (iii) iš pagrindinės buveinės Lietuvoje į kitą bendrovės pagrindinę buveinę, esančią užsienyje<sup>171</sup>. Pažymėtina, jog laikinai perkeliamas turtas neapmokestinamas<sup>172</sup>.

Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje įtvirtinta, kad kiekvienu atveju perkėlimo apmokestinimo teisė atsiranda jeigu “valstybė narė dėl perkėlimo netenka teisės apmokestinti perkeltą turtą”<sup>173</sup>, tačiau į Lietuvos teisės sistemą ši nuostata nėra perkelta. Vis gi manytina, kad šis ribojimas privalo būti įtvirtintas PMĮ, siekiant įgyvendinti kredito metodo galiojimą, kuriuo siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo situacijų. Tai išaiškinta Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje, kurioje nurodyta, kad “siekiant užtikrinti taisyklės suderinamumą su kredito metodo naudojimu, pageidautina suteikti galimybę valstybėms narėms nurodyti, kada prarandama teisė apmokestinti perkeltą turtą. Teisė apmokestinti turėtų būti apibrėžta nacionaliniu lygmeniu”<sup>174</sup>.

Iš aukščiau pateikto teisinio reguliavimo išplaukia, kad nuo šių metų įsigaliojusiam turto perkėlimo apmokestinimui, įmonės kapitalo prieaugis yra apmokestinamas anksčiau nei jis yra realizuojamas, todėl gali kilti abejonė ar apmokestinant kapitalo prieaugį, perkeliant įmonės turtą į kitą valstybę, nėra pažeidžiamas įsisteigimo laisvės principas, tuo labiau, kai toks apmokestinimo pagrindas neegzistuoja perkeliant turtą valstybės viduje.

PMĮ įtvirtintos turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės įgyvendina Kovos su mokesčių vengimu direktyvos nuostatas<sup>175</sup>, kurios yra pagrįstos ESTT sprendimuose išplėtotą praktika, todėl siekiant atskleisti perkėlimo apmokestinimo teisinio reguliavimo esmę svarbu atsižvelgti į šio teismo sprendimus. Šiame kontekste paminėtina, kad ESTT savo praktikoje nagrinėja perkėlimo apmokestinimo taisyklių ir pagrindinių Europos Sąjungos teisių, užtikrinančių bendrovių įsisteigimo laisvę, santykį bei sąlygas (t. y. kada toks apmokestinimas yra galimas),

---

<sup>171</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001 m. gruodžio 29d., Nr. 110-3992, 40<sup>2</sup> str. 1 d.

<sup>172</sup> *Ibid.* 40<sup>2</sup> str. 5 d.

<sup>173</sup> 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. 2016, L 193/1.

<sup>174</sup> *Ibid.*

<sup>175</sup> *Ibid.*

o Kovos su mokesčių vengimu direktyva įtvirtina pareigą nustatyti turto perkėlimo apmokestinimą nacionalinėse sistemose, taip užtikrinant vieną pagrindinių direktyvos tikslų<sup>176</sup> –mokesčių mokėjimas ten, kur gaunamas pelnas ir sukuriama vertė<sup>177</sup>. Taigi iš esmės ESTT argumentacija, kurią valstybės narės naudojo siekdamos apsaugoti savo nacionalinėse sistemose taikomas turto perkėlimo taisykles, dabar yra įpareigojimo valstybėms narėms taikyti turto perkėlimo apmokestinimo taisykles pagrindas.

Atsakymas ar aukščiau minėtas teisinis reguliavimas nepažeidžia vieno esminių Europos Sąjungos principų –įsisteigimo laisvės principo, pateikiamas 2011 m. lapkričio 29 d. ESTT sprendime *National Grid Indus prieš Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam* bylos Nr. C-371/10, kuriame teismas išaiškino, kad nors turto perkėlimo mokesčiai apriboja vieną pagrindinių laisvių –įsisteigimo laisvę, tačiau tokio pobūdžio apribojimas gali būti pateisinamas, siekiant užtikrinti subalansuotą teisės apmokestinti paskirstymą tarp valstybių narių pagal mokesčio teritorialumo principą, susijusį su laiko kriterijumi. Tai reiškia, kad Kilmės valstybė turi teisę apmokestinti turto vertės padidėjimą išvykimo iš jos momentu, kai valstybės teritorijoje atsiranda latentinis turto vertės padidėjimas (t. y. kai faktiškai turto vertės padidėjimas dar nėra gautas)<sup>178</sup>. Taigi turto perkėlimo apmokestinimas įsisteigimo laisvės principo nepažeidžia jei priemonės aukščiau minėtam tikslui pasiekti yra proporcingos ir neviršija to, kas reikalinga nustatytam tikslui pasiekti.

Tęsiant turto perkėlimo taisyklių reglamentavimo Lietuvos teisės sistemoje apžvalgą, turto perkėlimo mokesčiu yra apmokestinamas nerealizuotas kapitalo prieaugis, kuris turi būti lygus skirtumui tarp perkeliama turto įsigijimo kainos ir to turto tikrosios rinkos kainos perkėlimo momentu<sup>179</sup>. Rinkos vertė nustatoma, taikant ištiestos rankos principą<sup>180</sup>. Taigi realiai pajamos iš turto perkėlimo yra apskaičiuojamos pagal tokį patį principą, kaip ir pajamos iš turto pardavimo ar kitokio perleidimo<sup>181</sup>.

---

<sup>176</sup> PEETERS, S. Exit Taxations: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool. *EC Tax Review*, 2017, No 2017/3, p. 128.

<sup>177</sup> 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. 2016, L 193/1.

<sup>178</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. *2011 m. lapkričio 29 d. sprendimas National Grid Indus prieš Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam C-371/10*.

<sup>179</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001 m. gruodžio 29d., Nr. 110-3992, 40<sup>2</sup> str. 2 d.

<sup>180</sup> 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. 2016, L 193/1.

<sup>181</sup> [interaktyvus]. [žiūrėta kovo 1 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.pwc.com/lt/lt/apie-mus/spaudos-centras/komentarai-ziniasklaidoje/nuo-2020-m-iskeliant-turta-is-lietuvos-reikes-sumoketi-mokesti.html>>.

Toje pačioje ESTT byloje yra išaiškinta, kad Kilmės valstybė neprivalo atsižvelgti į po faktinio turto perkėlimo atsiradusį turto vertės sumažėjimą<sup>182</sup>, nes po turto perkėlimo Kilmės valstybė praranda mokestinį ryšį su šia bendrove ir pagal mokestinio teritorialumo principą susijusios bendrovės pelną (po minėto perkėlimo) turi teisę apmokestinti Priimančioji valstybė. Kitu atveju kiltų ne tik klausimas dėl subalansuoto mokestinės kompetencijos pasiskirstymo tarp valstybių narių, bet ir dvigubo apmokestinimo rizikos ir dvigubo nuostolių atskaitymo. To pasekoje, siekiant įgyvendinti ESTT praktikoje įtvirtintą teritorialumo principą, susijusį su laiko kriterijumi, ir išvengti dvigubo apmokestinimo Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje įtvirtinta, kad Priimančioji valstybė turi teisę apmokestinti tik tą kapitalo prieaugį, kuris atsiranda jos jurisdikcijoje<sup>183</sup>. Tai reiškia, kad apmokestinant įmonės turtą neturi būti įtraukiamas nerealizuotas kapitalo prieaugis, kuris buvo gautas prieš perkėlimą ir apmokestintas Kilmės valstybėje. Be to, Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje nurodytas reikalavimas Priimančiajai valstybei pripažinti vertę, kurią Kilmės valstybė nustatė kaip pradinę turto vertę mokesčių tikslais (išskyrus atvejus, kai ta vertė neatitinka rinkos vertės, tokiu atveju turėtų būti naudojamosi esamais ginčų sprendimo mechanizmai). Taigi, nors šios nuostatos nelaikytinos prevencine priemone kovojant su mokesčių vengimu, tačiau ji panaikina dvigubo apmokestinimo atsiradimo galimybę, todėl būtina jas įtraukti į Lietuvos teisės sistemą.

PMĮ nustatyta, kad įmonė gali pasirinkti vieną iš turto perkėlimo mokesčio sumokėjimo būdų, t. y. arba mokesį sumokėti iš karto, kas būtų nepalanku bendrovei biudžetine prasme, tačiau nesukurtų papildomos administracinės naštos ateityje, arba, antra, atidėti mokesčio mokėjimą, paskirstant mokesčio sumą dalimis per 5 metus, skaičiuojamus nuo turto perkėlimo pradžios. Tiesa tokia galimybė suteikiama tik tais atvejais, kai turto perkėlimas vyksta Europos Sąjungoje. Iš vienos pusės, tokia mokesčio sumokėjimo atidėjimo galimybė subalansuoja Kilmės valstybės ir mokesčių mokėtojo interesus, nes Kilmės valstybė išsaugo galimybę gauti mokestinių pajamų į biudžetą, o mokesčių mokėtojui suteikiama galimybė planuoti savo išlaidas. Tačiau, iš kitos pusės, gali būti keliamas klausimas, ar toks mokesčių atidėjimas iš tiesų yra parankus mokesčių mokėtojui dėl mokesčių mokėtojui atsirandančios papildomos administracinės naštos dėl perkėlimo turto kontrolės. Be to, siekiant apsaugoti Kilmės valstybės finansinius interesus PMĮ yra nustatyti ribojimai, kada toks pajamų išdėstymas per penkerių

---

<sup>182</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. lapkričio 29 d. sprendimas *National Grid Indus prieš Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam C-371/10*.

<sup>183</sup> 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. 2016, L 193/1.

metų laikotarpį yra nutraukiamas (tai atvejai, kada perkeltas turtas yra perleidžiamas kito asmens nuosavybėn, asmeniui pradedama likvidavimo ar bankroto procedūra ir kt.)

Svarbu turto perkėlimo apmokestinimo nepainioti su sandorių kainodaros taisyklėmis. Turto perkėlimo mokestis yra taikomas tik tuomet, kai yra perkeliamas to paties juridinio asmens turtas. Tarp grupės įmonių vykdomi turto perleidimo sandoriai nepatenka į šios normos taikymo sritį ir tokiems sandoriams apmokestinti yra taikomos sandorių kainodaros taisyklės<sup>184</sup>.

---

<sup>184</sup> 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. 2016, L 193/1.

### 3. Specialiųjų antivengiminių teisės normų taikymas Lietuvos teisės sistemoje

#### 3.1. Piktnaudžiavimo principo vertinimas taikant specialiąsias antivengimines teisės normas

Apžvelgiant antroje šio darbo dalyje pateiktą specialiųjų antivengiminių teisės normų pobūdį bei jų teisinį reguliavimą Lietuvos Respublikoje darytina išvada, kad siekiant taikyti specialiąsias kovos su mokesčių vengimu taisykles paprastai nėra reikalavimo vertinti piktnaudžiavimo aspekto (kuris yra būtinoji bendrosios antivengiminės teisės normos taikymo sąlyga). Pavyzdžiui, pagal PMI pateiktus specialiųjų antivengiminių teisės normų taikymo kriterijus palūkanų atskaitymo ribojimo (atsižvelgiant į palūkanų sąnaudų ir EBITDA santykį), sandorių kainodaros ar turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės yra taikomos net ir tais atvejais, kai nėra nustatytas piktnaudžiavimo teise faktas.

##### 3.1.1. Kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimo taisyklių taikymas

Tačiau kitoks teisinis reguliavimas (palyginus su kitomis specialiosiomis antivengiminėmis teisės normomis) nustatytas PMI nuostatose, įtvirtinančiose CFC taisykles. Siekiant taikyti CFC taisykles, būtina įvertinti piktnaudžiavimo teise aspektą, nes PMI<sup>185</sup> įtvirtintas reikalavimas vertinti ar PMI nurodytas sąlygas<sup>186</sup> atitinkantis kontroliuojamas užsienio subjektas turi darbuotojų ir naudoja turtą faktinei ekonominei veiklai užtikrinti valstybėje, kurioje jis yra įregistruotas ar kitaip organizuotas<sup>187</sup> (kitai sakant turi būti vertinamas piktnaudžiavimo teise aspektas). Šis reikalavimas nėra taikomas, kai subjektas įsteigtas ar kitaip organizuotas tikslinėje teritorijoje.

Toks reikalavimas vertinti piktnaudžiavimo draudimo aspektą, taikant CFC taisykles, yra suformuluotas 2006 m. rugsėjo 12 d. ESTT sprendime *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue* byloje Nr. C-196/04. Nors šiame sprendime pateiktas išaiškinimas yra priimtas dar 2006 m., tačiau tai greičiausiai vienas

---

<sup>185</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001 m. gruodžio 29d., Nr. 110-3992, 39 str. 2 d.

<sup>186</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001 m. gruodžio 29d., Nr. 110-3992, 39 str. 1 d. 2 – 3 punktuose nurodytas sąlygas

<sup>187</sup> LAZAROV, I.; ir GOVIND, S. Carpet-Bombing Tax Avoidance in Europe: Examining the Validity of the ATAD Under EU Law. *Intertax*, 2019, Vol. 47, Issue 10, p. 859.

reikšmingiausių sprendimų dėl piktnaudžiavimo tiesioginių mokesčių srityje<sup>188</sup> ir panašu, kad vėlesni ESTT sprendimai dėl CFC taisyklių taikymo iš esmės atitinka šį sprendimą<sup>189</sup>.

Šioje byloje ESTT konstatavo, kad esant situacijai, kai CFC taisyklės yra pritaikomos faktinę ekonominę veiklą vykdančiam subjektui (ne išimtinai dirbtiniams dariniams), pažeidžiami Europos Bendrijos steigimo sutarties 43 ir 48 straipsniai, garantuojantys vieną iš fundamentaliųjų teisių Europoje – įsisteigimo laisvę<sup>190</sup>. Todėl siekiant pateisinti įsisteigimo laisvės ribojimą pritaikant CFC taisykles turi būti įrodomi subjektyvus ir objektyvusis mokesčių vengimo elementai (kurie buvo analizuoti primoje magistro darbo dalyje). Aiškinant piktnaudžiavimo draudimo principą šios bylos (t. y. CFC taisyklių taikymo) kontekste konstatuota, kad situacija, kai vienoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė įsteigia dukterinę bendrovę kitoje valstybėje su tikslu pasinaudoti pastarojoje valstybėje galiojančiu palankesniu mokesčių režimu negali būti laikomas piktnaudžiavimu įsisteigimo laisve, todėl būtina įrodyti išimtinai dirbtinių, neturinčių ekonominio pagrindo darinių kūrimą su tikslu sumažinti mokėtiną mokestį, kuris turėtų būti mokamas nuo gauto pelno už nacionalinėje teritorijoje vykdytą veiklą<sup>191</sup>. Kitaip sakant, CFC taisyklėmis numatytas apmokestinimas negali būti taikomas, kai, nepaisant mokestinio pobūdžio motyvų buvimo, dukterinės bendrovės įsteigimas mažesnio apmokestinimo valstybėje atitinka ekonominę realybę. Taigi bendrovė, siekdama išvengti CFC taisyklių taikymo, turi pateikti įrodymus, susijusius su dukterinės bendrovės įsteigimo realumu ir faktiniu jos veiklos pobūdžiu.

Apibendrinant darytina išvada, kad siekiant įgyvendinti ESTT praktikoje (o konkrečiai Cadbury-Schweppes byloje) įtvirtintus reikalavimus, Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje bei PMĮ yra įtvirtintas teisinis reguliavimas, įpareigojantis mokesčių administratorių, taikant CFC taisykles, vertinti draudimo piktnaudžiauti teise aspektą<sup>192</sup>.

---

<sup>188</sup> LAZAROV, I.; ir GOVIND, S. Carpet-Bombing Tax Avoidance in Europe: Examining the Validity of the ATAD Under EU Law. *Intertax*, 2019, Vol. 47, Issue 10, p. 852-868.

<sup>189</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2008 m. balandžio 23 d. nutartis *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue C-201/05*, ECLI:EU:C:2008:239; Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2014 m. liepos 9 d. *Fredas Olsenas ir kt. ir Petteris Olsens ir kt. (viena šalis) ir Norvegijos valstybė, atstovaujama Centrinės didelių įmonių mokesčių inspekcijos ir Mokesčių direktorato C 68/5*.

<sup>190</sup> Įsisteigimo laisvės, kurią EB 43 straipsnis pripažįsta Bendrijos piliečiams ir kuri apima jų teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo valstybės narės teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, pagal EB 48 str. apima įkurtų pagal valstybės narės teisę ir Bendrijos turinčių savo registruotas būstines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą bendrovių teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterines bendroves, filialus, atstovybes.

<sup>191</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue C-196/04*.

<sup>192</sup> BIZIOLI, G. Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence Over the Single Market. *EC Tax Review*, 2017, No 2017/3, p. 167-175.

### 3.1.2. Palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklės taikymas

Tačiau didesnio dėmesio reikalauja Lietuvos teismų praktikoje visai neseniai suformuluotas naujas plonos kapitalizacijos taisyklės, pagrįstos nuosavo ir skolinto kapitalo santykiu, taikymo kriterijus, nurodantis vertinti piktnaudžiavimo draudimo aspektą. Naujausioje Lietuvos vyriausio administracinio teismo praktikoje<sup>193</sup> (paminėtina, kad iki 2018 m. priimto teismo sprendimo plonos kapitalizacijos taisyklės taikymui pakako, kad kontroliuojamo skolinto ir nuosavo kapitalo santykis būtų 4:1) suformuluota taisyklė, jog plonos kapitalizacijos taisyklės taikymo išimtis, kuria nustatoma, kad palūkanų priskyrimo leidžiamoms atskaitymams apribojimas netaikomas, jeigu Lietuvos vienetas įrodo, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, reiškia, kad paskolos sandoriai turi būti tiriami piktnaudžiavimo draudimo aspektu.

LVAT formuluojamoje praktikoje, kurioje nurodomas reikalavimas vertinti piktnaudžiavimo draudimo aspektą taikant plonos kapitalizacijos taisyklę, visuomet cituojamas tas pats 2007 m. kovo 13 d. ESTT sprendimas *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue* byloje Nr. C-524/04194<sup>195</sup>. Apibendrinamas šią ESTT bylą LVAT išaiškino, kad teisės aktais negali būti uždrausta bendrovei rezidentei mokesčių tikslais atskaityti palūkanas, mokamas už skolintą kapitalą tiesiogiai arba netiesiogiai patronuojančiai bendrovei, kitos valstybės narės rezidentei, arba šios patronuojančios bendrovės kontroliuojamai bendrovei, kitos valstybės narės rezidentei. Toks apribojimas galimas tik kai nustatoma, kad sandoriai dėl paskolų suteikimo yra apsimestiniai ir sudaryti siekiant mokesstinės naudos, tokiu būdu piktnaudžiaujant teise<sup>196</sup>.

Atsižvelgdamas į ESTT sprendimą LVAT konstatavo, kad taisyklių nuostatos aiškintinos kaip leidžiančios mokesčių administratoriui už kontroliuojamo skolinto kapitalo

---

<sup>193</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2018 m. balandžio 18 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-305-438/2018; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2019 m. gegužės 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eP-42-575/2019.

<sup>194</sup> ENDRIJAITIS, M. Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokestinių ginčų praktikos sankirta. *Teisė*, 2017, p. 106-127.

<sup>195</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2018 m. balandžio 18 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-305-438/2018; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2019 m. gegužės 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eP-42-575/2019.

<sup>196</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2019 m. gegužės 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eP-42-575/2019.

naudojimą mokamas palūkanas apmokestinti pelno mokesčiu tais atvejais, kai nustatomas piktnaudžiavimo teise, sudarius apsimestinius ir pan. sandorius, faktas. O santykio 4:1 viršijimas, vertintinas tik kaip prielaida, kuri mokesčių administratoriui gali sudaryti pagrindą pagrįstai manyti, jog yra piktnaudžiuojama teise bei atlikti paskolų suteikimo vertinimą šiuo aspektu<sup>197</sup>. Tai reiškia, kad mokesčių administratorius, norėdamas taikyti plonos kapitalizacijos taisyklę, privalo atlikti suteiktų paskolų ir mokamų už jas palūkanų vertinimą pagal bendrąją teisės normą – turinio viršenybės prieš formą principą, įtvirtintą MAĮ 69 str.

Martyno Endrijaičio straipsnyje konstatuota, kad “reikalavimas tirti piktnaudžiavimo draudimo aspektą norint taikyti šias taisykles laikytinas deklaratyviu ir „pertekliniu“”, nes pirma, pats įvertinimas ar tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų ir suponuoja, kad turi būti vertinamas piktnaudžiavimo draudimo aspektas (todėl papildomai takyti turinio viršenybės prieš formą principo nėra pagrindo). Antra, pagal ESTT 2007 m. kovo 13 d. sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue* byloje Nr. C-524/04 „piktnaudžiavimo draudimo aspektas vertinamas tokiu atveju ir tame kontekste, kai plonos kapitalizacijos taisyklė taikoma skirtingai, atsižvelgiant į mokesčių mokėtojo rezidavimo vietą (vertinama, ar toks skirtingas taikymas nėra įsisteigimo laisvės apribojimas), o Lietuvos Respublikoje, plonos kapitalizacijos taisyklė pagal ją reglamentuojančias Taisykles taikoma analogiškai, neatsižvelgiant į mokesčių mokėtojo rezidavimo vietą”.

Remiantis M. Endrijaičio straipsniu bei aktualia Lietuvos teismų praktika, taikant plonos kapitalizacijos taisykles darytina išvada, kad teisinis reglamentavimas neįpareigoja mokesčių administratoriaus šiuo atveju nustatyti mokesčių vengimo ar piktnaudžiavimo fakto ir teismai savo sprendimuose nepagrįstai reikalauja, kad mokesčiuose ginčiuose dėl plonos kapitalizacijos taisyklės taikymo pagrįstumo ESTT praktika nurodo tirti piktnaudžiavimo draudimo aspektą dėl aukščiau nurodytų aplinkybių.

---

<sup>197</sup> *Ibid.*



### 3.2. Specialiųjų antivengiminių teisės normų atribojimas nuo bendrųjų antivengiminių teisės normų

Šio darbo objektas yra specialiosios kovos su mokesčių vengimu normos, tačiau siekiant geriau atskleisti šių teisės normų pobūdį bei apibendrinti jų pagrindinius (bendruosius) požymius, žemiau, remiantis aukščiau išanalizuotu šių teisės normų teisiniu reguliavimu bei Lietuvos teismų praktika, yra apžvelgiami pagrindiniai bendrosios ir specialiųjų antivengiminių teisės normų atribojimo kriterijai.

Siekiant taikyti bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę, turi būti konstatuojamas mokesčių vengimo faktas, t. y. turi būti vertinami (ir tenkinami) visi pirmoje šio darbo dalyje išvardinti mokesčių vengimo požymiai. O atvejai (operacijos, sandoriai ar jų schemas), patenkantys į specialiųjų antivengiminių teisės normų taikymo sritį, vertinami kaip potencialiai keliantys mokesstinio piktnaudžiavimo grėsmę, todėl yra apmokestinami, tačiau nėra automatiškai laikomi mokesčių vengimu pirmoje dalyje nurodyta prasme<sup>198</sup>.

Taikant bendrąją antivengiminę teisės normą yra tiriamos aplinkybės, kurios atsirado po tiriamo sandorio ar ūkinės operacijos sudarymo, t. y. taikant turinio viršenybės prieš formą principą – yra atliekamas retrospektyvus paties sandorio ar ūkinės operacijos bei jų teisinių pasekmių vertinimas<sup>199</sup> (kuris paprastai atliekamas mokesstinio patikrinimo metu), tokiu būdu kovojant su praeityje jau įvykusio mokesčių vengimo padariniais. O specialios antivengiminės teisės normos yra prevencinio pobūdžio, t. y. jomis apibrėžiamos konkrečios operacijos, sandoriai ar jų schemas, kuriomis naudodamiesi mokesčių mokėtojai paprastai siekia mokesstinės naudos, tokiu būdu siekiant užkirsti kelią potencialiam mokesčių vengimui ateityje<sup>200</sup>.

Bendroji antivengiminė teisės norma yra įtvirtinta MAĮ, nes neįmanoma mokesčių įstatymais apibrėžti visų mokesčių vengimo būdų, o atitinkamai ir prevenciškai, kiekvienam tokiam atvejui sukurti specialiąją normą. Darytina išvada, kad bendrąja norma siekiama suregulmentuoti situacijas, kurios nepatenka į specialiųjų kovos su mokesčių vengimu normų

---

<sup>198</sup> STEPONAVIČIENĖ, I. Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklėmis. *Jurisprudencija*, 2018, Nr. 25 (2), p. 505.

<sup>199</sup> Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2019 m. birželio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2031-556/2019; Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2019 m. sausio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2002-968/2018.

<sup>200</sup> PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15, p. 28.

taikymo sritį<sup>201</sup>, t. y. daug bendresnio pobūdžio taisyklė. Tai sąlygoja, kad (i) mokesčių administratorius gali panaudoti bendrąją antivengiminę teisės normą tais atvejais, kai mokesčių mokėtojai sąmoningai sudaro sandorį ar ūkinę operaciją, siekdami apeiti specialiųjų antivengiminių teisės normų reguliavimą; (ii) esant bendrosios ir specialiosios teisės normos kolizijai – turėtų būti taikoma specialioji antivengiminė teisės norma. Šiame kontekste papildytina, kad seniau kildavo neaiškumų, koks yra specialiosios ir bendrosios antivengiminės teisės normos santykis, nes apžvelgus Lietuvos Respublikos Mokestinių ginčų komisijos (toliau – MGK) praktiką<sup>202</sup>, randama pavyzdžių, kai mokesčių administratorius, turėdamas taikyti CFC taisykles, taikė bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę – turinio viršenybės prieš formą principą. MGK išaiškino, kad CFC taisyklių ir turinio viršenybės prieš formą principo tarpusavio santykis turėtų būti analizuojamas kaip specialiosios ir bendrosios normos santykis ir atitinkamai taikomas kiekvienu konkrečiu atveju<sup>203</sup>.

Kitas bendrosios ir specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių skirtumas yra šių taisyklių veikimo būdai. Bendrosios antivengiminės teisės normos taikymas sudaro prielaidas mokesčių administratoriui iš naujo apibrėžti sandorius ar ūkines operacijas, kuriais buvo piktnaudžiauta, kad būtų atkurta situacija, egzistavusi nesant piktnaudžiavimo būdu sudarytų sandorių ar operacijų<sup>204</sup>. Tačiau šiuo atveju turimas galvoje sandorio (ar ūkinių operacijų) vertinimas mokesčių teisės prasme. Bendroji antivengiminė teisės norma nepaveikia mokestinių teisinių santykių dalyvių teisių ir pareigų civilinės teisės prasme (t. y. nesukelia civilinių teisinių pasekmių), nes nėra sprendžiamas mokesčio mokėtojo sudaryto sandorio negaliojimo klausimas, nėra vertinamos šio sandorio pagrindu atsiradusios šalių civilinės teisės bei pareigos<sup>205</sup>. Pritaikius bendrąją antivengiminę teisės normą mokestiniais tikslais yra panaikinami sandoriai ar ūkinės operacijos (kurie toliau galioja civilinės teisės prasme) ir vietoje panaikinto sandorio nustatomos naujos sandorio ar ūkinės operacijos sąlygos, atitinkančios susiklosčiusių teisinių santykių turinį, siekiant apskaičiuoti mokesčių mokėtojui

---

<sup>201</sup> PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15, p. 28.

<sup>202</sup> Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. *2011 m. birželio 28 d. sprendimas Nr. S-151(7-99/2011)*; Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. *2009 m. sausio 16 d. sprendimas Nr. S-24(7-309/2008)*; Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. *2009 m. birželio 19 d. sprendimas Nr. S-170 (7-144/2009)*.

<sup>203</sup> Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. *2011 m. birželio 28 d. sprendimas Nr. S-151(7-99/2011)*

<sup>204</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. *2015 m. rugsėjo 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2637-438/2015*.

<sup>205</sup> PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15, p.

tenkančią mokestinę našą. Specialios antivengiminės teisės normos (išskyrus sandorių kainodarą), skirtingai nei bendroji norma, paprastai pripažįsta mokesčių tikslais sudarytų sandorių teisėtumą, tačiau taiko tam tikras mokestines pasekmes. Pavyzdžiui, plonos kapitalizacijos taisyklė nedraudžia investuoti dukterinių bendrovių paskolomis, tačiau nustato ribą, nuo kurios palūkanos nebus laikomos leidžiamais atskaitymais. Taigi mokesčių mokėtojas gali išvengti specialiųjų antivengiminių teisės normų taikymo, neperžengdamas šiomis taisyklėmis nustatytų kriterijų.

Apibendrinant magistro darbe pateikiamą specialiųjų teisės normų analizę galima išskirti šiuos, bendrinius specialiųjų antivengiminių teisės normų požymius: (i) specialiosiomis antivengiminėmis teisės normomis yra nustatomi tam tikri mokestiniai ribojimai, siekiant užkirsti kelią potencialiam mokesčių vengimui ateityje; (ii) specialiosiomis antivengiminėmis teisės normomis reglamentuojami konkretūs sandoriai, ūkinės operacijos (ar jų grupės), keliančios mokesčių vengimo grėsmę; (iii) šiomis normomis dažniausiai nėra panaikinami sandoriai ar ūkinės operacijos, mokestine prasme, tačiau yra nustatomos mokestinę realybę atitinkančios aplinkybės; (iv) taikant šias normas dažniausiai nėra nustatytas reikalavimas vertinti piktnaudžiavimo teise principo.

## IŠVADOS:

1. Nei Europos Sąjungos, nei Lietuvos Respublikos teisės sistemose nėra pateikiama mokesčių vengimo sąvoka, todėl aiškių kriterijų, leidžiančių atriboti teisėtą mokesčių optimizavimą, nuo neteisėto mokesčių vengimo, nėra. Pagrindiniai mokesčių vengimo požymiai yra suformuluoti teisės doktrinoje bei teismų praktikoje, aiškinant bendrosios antivengiminės teisės normos taikymą, t. y. tikslas gauti mokestinės naudos; mokestinės naudos gavimas; netiesioginis mokesčių įstatymų pažeidimas (šie požymiai glaudžiai susiję su draudimo piktnaudžiauti teise principu); ekonominio pagrįstumo trūkumas. Taigi vertinant ar konkreti mokestinė situacija kvalifikuotina kaip mokesčių vengimas sprendžiama kiekvienu atveju atskirai įvertinus aukščiau paminėtų bruožų visumą. Iš vienos pusės, apibrėžtos mokesčių vengimo sąvokos neįtvirtinimas teisės sistemoje apsunkina šio reiškinio atribojimą nuo teisėto elgesio (mokesčių optimizavimo), kita vertus, greičiausiai toks reiškinio neįsprendimas į „rėmus“ yra sąmoningas, nes atsižvelgiant į globalizaciją, mokestinių santykių dinamiką bei kitus reiškinius praktikoje, kuriami vis nauji mokesčių išvengimo būdai bei schemas, todėl vargu ar įmanoma sukurti visus mokesčių vengimo atvejus apimančią definiciją.
2. Mokestinio tikslo reikalavimas (siekiant kvalifikuoti mokesčių mokėtojo veiksmus kaip mokesčių vengimą) yra aiškinamas skirtingai priklausomai nuo taikomos bendrosios antivengiminės teisės normos. Jei mokesčių vengimas yra kvalifikuojamas pagal MAĮ 69 str. įtvirtintą bendrąją antivengiminę teisės normą, kuri yra taikoma visiems mokesčių mokėtojams, mokestinės naudos tikslas, pagal LVAT formuluojamą praktiką, turi būti vienintelis / pagrindinis (vienareikšmiškas atsakymas, kokia apimtimi turi būti apibrėžtas mokestinės naudos tikslas – nepateikiamas, be to pastebėtina, kad LVAT formuluojamoje praktikoje mokestinio tikslo reikalavimas yra aiškinamas siaurinamai, lyginant su lingvistine MAĮ 69 str. formuluote). Jei mokesčių vengimas yra kvalifikuojamas pagal PMĮ 11 str. 8 d. įtvirtintą bendrąją antivengiminę teisės normą, kuri yra taikoma tik pelno mokesčio mokėtojams, mokestinės naudos tikslas turi būti vienas iš pagrindinių sandorio ar ūkinės operacijos tikslų.
3. Apibendrinant CFC taisyklių pobūdį, galima daryti išvadą, kad dirbtinai į lengvatinio apmokestinimo zonoje esančią dukterinę bendrovę perkeltos patronuojančio subjekto pajamos negali būti pripažįstamos dukterinės bendrovės pajamomis, nors formaliai jai ir priklauso, nes pajamos yra perkeltos dirbtinai ir faktiniu perkeltų pajamų savininku lieka

patronuojantis subjektas. Iš to išplaukia vienas esminių CFC taisyklių bruožų, kad jos yra paremtos nestandartiniais apmokestinimo principais. Kaip nagrinėta darbe, pagal tradicines pelno mokesčio taisykles dukterinė užsienio bendrovė yra traktuojama kaip atskiras bei nuo patronuojančios bendrovės nepriklausomas mokesčių mokėtojas, kurio pelnas yra apmokestinamas atskirai nuo patronuojančio subjekto mokesčių bazės pagal jo valstybėje galiojančius apmokestinimo principus. Tačiau, pritaikius CFC taisykles, šis principas yra nepaisomas, t. y. tenkinant visas darbe pateikiamas CFC taisyklių taikymo sąlygas dukterinės bendrovės pajamos yra įtraukiamos į patronuojančios bendrovės pelno mokesčio bazę ir apmokestinamos pagal CFC taisykles kontroliuojančios bendrovės rezidavimo valstybėje. Tai reiškia, kad mokesstinė prievolė atsiranda ne teisiniam šių pajamų savininkui, t. y. užsienyje įsteigta dukterinei bendrovei, o ją kontroliuojančiam subjektui.

4. Kaip vienas esminių plonos kapitalizacijos taisyklės trūkumų yra vertinamojo pobūdžio nuostatos, nurodančios, kad šios taisyklės yra netaikomos, kai Lietuvos vieneto ir kontroliuojančio subjekto sudaryta paskolos sutartis atitinka rinkos sąlygas. Tai reiškia, kad kiekvienos paskolos sutarties sąlygos turi būti išnagrinėjamos ir įvertinamos ištiesios rankos principo kontekste, kas sąlygoja taisyklės taikymo neapibrėžtumą, nes kiekvienu atveju yra vertinamas įrodymų pakankamumo klausimas. Be to, kaip nagrinėta darbe, šios taisyklės neapriboja mokesčių mokėtojų galimybės mažinti apmokestinamojo pelno palūkanomis, todėl siekiant panaikinti šiuos ir kitus darbe analizuotus trūkumus (o tame tarpe ir įgyvendinti Europos Sąjungos reikalavimus) Lietuvos teisės sistemoje įtvirtinta nauja palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklė, pagrįsta EBITDA rodikliu, kuria yra pašalinamos vertinamojo pobūdžio nuostatos. Taigi esamu metu, Lietuvos teisės sistemoje galioja kelios, viena kitą papildančios, plonos kapitalizacijos taisyklės, kurių pobūdis bei pagrindiniai skirtumai analizuojami darbe.
5. Verslo požiūriu sandorių kainodara neturėtų būti siejama vien su mokesčių vengimo prevencija (nors ir gali būti panaudojama šiam tikslui pasiekti), nes sandorių kainodara yra įprastas tarptautinės bendrovės veiklos aspektas. Be to, sandorių kainodaros taisyklių tikslai, mokesčių teisės srityje, yra platesni nei kitų specialiųjų antivengiminių teisės normų, nes nėra susiję vien su mokesčių vengimo prevencija. Be tikslų, kurie yra būdingi visoms specialiosioms kovos su mokesčių vengimu taisyklėms, galima išskirti kelis papildomus sandorių kainodaros tikslus mokesčių srityje: pirma, sandorių kainodaros taisyklėmis siekiama užtikrinti, kad tarptautinės bendrovių grupės viduje sudaromų

sandorių kaina atitiktų rinkos kainą ir, antra, sandorių kainodaros taisyklėmis siekiama sąžiningai paskirstyti tarptautinės bendrovių grupės pelno mokesčio bazę tarp valstybių, kuriose tokia grupė vykdo savo veiklą. Žinoma, šie tikslai vis tiek yra glaudžiai susiję su mokesčių vengimo prevencija, bet tai kartu ir parodo, kad sandorių kainodara yra daug platesnis reiškinys nei kovos su mokesčių vengimu priemonė.

6. Apžvelgiant antroje darbo dalyje pateiktą specialiųjų antivengiminių teisės normų pobūdį bei jų teisinį reguliavimą Lietuvos Respublikoje darytina išvada, kad siekiant taikyti specialiąsias kovos su mokesčių vengimu taisykles paprastai nėra reikalavimo vertinti piktnaudžiavimo aspekto (kuris yra būtinoji bendrosios antivengiminės teisės normos taikymo sąlyga). Pavyzdžiui, pagal PMĮ pateiktus specialiųjų antivengiminių teisės normų taikymo kriterijus palūkanų atskaitymo ribojimo (atsižvelgiant į palūkanų sąnaudų ir EBITDA santykį), sandorių kainodaros ar turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės yra taikomos net ir tais atvejais, kai nėra nustatytas piktnaudžiavimo teise faktas. Tačiau kitoks teisinis reguliavimas (palyginus su kitomis specialiosiomis antivengiminėmis teisės normomis) nustatytas PMĮ nuostatose, įtvirtinančiose CFC taisykles ir plonos kapitalizacijos taisyklę, pagrįstą nuosavo ir skolinto kapitalo fiksuotu santykiu.
7. Remiantis M. Endrijaičio straipsniu darytina išvada, kad formuojama Lietuvos teismų praktika, kuria nurodomas reikalavimas taikyti bendrąją antivengiminę teisės normą, taikant plonos kapitalizacijos taisyklę, yra laikytina pertekline šios taisyklės taikymo sąlyga, nes taisyklėse, reglamentuojančiose plonos kapitalizacijos taisyklės taikymą, įtvirtinta nuostata, kuria reikalauja įvertinti paskolos sutarties atitiktį rinkos sąlygoms, savaime suponuoja, kad turi būti vertinamas piktnaudžiavimo draudimo aspektas.
8. Apibendrinant magistro darbe pateikiamą specialiųjų teisės normų analizę galima išskirti šiuos, bendrinius specialiųjų antivengiminių teisės normų požymius: (i) specialiosiomis antivengiminėmis teisės normomis yra nustatomi tam tikri mokesčiai ribojimai, siekiant užkirsti kelią potencialiam mokesčių vengimui ateityje; (ii) specialiosiomis antivengiminėmis teisės normomis reglamentuojami konkretūs sandoriai, ūkinės operacijos (ar jų grupės), keliančios mokesčių vengimo grėsmę; (iii) šiomis normomis dažniausiai nėra panaikinami sandoriai ar ūkinės operacijos, mokesetine prasme, tačiau yra nustatomos mokesstinę realybę atitinkančios aplinkybės; (iv) taikant šias normas dažniausiai nėra nustatytas reikalavimas vertinti piktnaudžiavimo teise principo.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS:

### Teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992 m., Nr. 33-1014;
2. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001 m. lapkričio 6 d., Nr. IX-574;
3. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004 balandžio 28 d., Nr. 63-2243;
4. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001 m. gruodžio 29d., Nr. 110-3992;
5. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės, patvirtintos Finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. 1K-123. *Valstybės žinios*, 2004.
6. Lietuvos Respublikos tikslinių teritorijų sąrašas, patvirtintas finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344. *Valstybės žinios*, 2001.
7. Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimu Nr. 1575. *Valstybės žinios*, 2003.
8. 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. 2016, L 193/1.

### Specialieji šaltiniai:

9. ENDRIJAITIS, M. Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokestinių ginčų praktikos sankirta. *Teisė*, 2017, p. 106-127;
10. FEDOSIUK, O. Mokesčių slėpimas kaip nusikalstama veika: sisteminė normų analizė ir aktualūs taikymo klausimai. *Teisės apžvalga*, 2017, Nr. 2(16), p. 58-76;
11. KUNCEVIČIUS, G; ir KOSMAČAITĖ, V. Mokesčių vengimo reiškinio analizė, atsižvelgiant į socialinių mokslų sąveiką. *Jurisprudencija*, 2007, Nr. 6(96), p. 78-84;
12. NOVIKOVAS, M. *Sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros modelis mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriui*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, ekonomika (04 S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2011;
13. NOVIKOVAS, M. Sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodara: kontrolė ir tikrinimas Lietuvoje. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 2012, Nr. 11, p. 51-65;
14. PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešojoji politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15, p 27-41;
15. PETKEVIČIŪTĖ, A. Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę. *Teisė*, 2016, t. 98, p.
16. SAVICKAITĖ, K. *Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2014;
17. SUTKEVIČIUS, A; ir STONKUS, S. Mokesčių planavimas: teisėto mokesčių mokėtojų elgesio ribos teismų praktikoje. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis, 2013 sausis-birželis, Nr. 25, p. 506-522;

18. STEPONAČIENĖ, I. Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėmis. *Jurisprudencija*, 2018, Nr. 25 (2), p. 499-526;
19. VASILIAUSKAS, V. Optimizuoti ar vengti? Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 2005, Nr. 5.
20. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo Teisinės analizės ir informacijos departamentas. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (I dalis). 2012;
21. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2020 m. sausio 1 d.);
22. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 30<sup>1</sup> straipsniu įstatymo ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 13, 27 ir 37 straipsnių pakeitimo įstatymo projektų aiškinamasis raštas;
23. 2006 m. birželio 29 d. Generalinio advokato L. A. Geelhoed išvada Europos Sąjungos Teisingumo Teismo byloje *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue* Nr. C-524/04;
24. ARNOLD, J. B. *International Tax Primer*. Third edition. The Netherlands: Kluwer Law International B. V., 2016;
25. BIZIOLI, G. Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence Over the Single Market. *EC Tax Review*, 2017, No 2017/3, p. 167-175;
26. BLUM, W., D. Controlled Foreign Companies: Selected Policy Issues – or the Missing Elements of BEPS Action 3 and the Anti-Tax Avoidance Directive. *Intertax*, 2018, Vol. 46, Issue 4, p. 297-312;
27. DOURADO, A, P. The Role of CFC Rules in the BEPS Initiative and in the EU Iš *British Tax Review, Issue 3*. London: Sweet & Maxwell, 2015, p. 340-363;
28. HYDE, C. E.; ir CHOE, C. Keeping Two Sets of Books: The Relationship Between Tax and Incentive Transfer Prices. *Journal of Economics & Management Strategy*, 2005, No. 14, p. 165-186;
29. LAZAROV, I.; ir GOVIND, S. Carpet-Bombing Tax Avoidance in Europe: Examining the Validity of the ATAD Under EU Law. *Intertax*, 2019, Vol. 47, Issue 10, p. 852-868;
30. LOHSE, T.; RIEDEL, N.; ir SPENGLER, C. The increasing importance of transfer pricing regulations – a worldwide overview. *Oxford university centre for business taxation working paper series*, WP 12/27;
31. OECD (2015). *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paryžius: OECD Publishing, 2015;
32. OECD (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paryžius: OECD Publishing, 2017;
33. OECD (2015). *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paryžius: OECD Publishing, 2015;
34. OWENS, J. *The Taxation of Multinational Enterprises: An Elusive Balance* // Bulletin for International Taxation, vol. 67, No 8, 2013.



35. PEETERS, S. Exit Taxations: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool. *EC Tax Review*, 2017, No 2017/3, p. 122-132;
36. SANDLER, D. *Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation*. The Hague: Kluwer Law International, 1998;
37. TERRA, B., J., M. *European Tax Law*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2008;
38. ZALANSKI, A. Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ Direct tax Case Law. *Interfax*, 2007, (35)5.

### **Teismų sprendimai:**

39. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2008 m. balandžio 23 d. nutartis *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue C-201/05*, ECLI:EU:C:2008:239;
40. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2014 m. liepos 9 d. *Fredas Olsenas ir kt. ir Petteris Olsens ir kt. (viena šalis) ir Norvegijos valstybė, atstovaujama Centrinės didelių įmonių mokesčių inspekcijos ir Mokesčių direktorato C 68/5*;
41. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue C-196/04*;
42. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. lapkričio 29 d. sprendimas *National Grid Indus prieš Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam C-371/10*.
43. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax plc ir kt. C-255/02*, ECLI:EU:C:2006:121;
44. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 1997 m. liepos 10 d. nutarimas konstitucinėje byloje „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr. 16/96;
45. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas konstitucinėje byloje „Dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo“, Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03;
46. Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2019 m. birželio 5 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-1250-556/2019;
47. Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-2316/2011;
48. Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11;
49. Lietuvos vyriausio administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija. 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013;
50. Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016;
51. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. lapkričio 17 d. „Dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo“, Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03;
52. Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004;

53. Lietuvos vyriausias administracinis teismas. 2006 m. balandžio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A444-794/2006;
54. Lietuvos vyriausias administracinis teismas. 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-719/2007;
55. Lietuvos vyriausias administracinis teismas. 2009 m. balandžio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-499/2009;
56. Lietuvos apeliacinio teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegija. 2015 m. birželio 30 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 2A-528-330/2015;
57. Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2019 m. birželio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2031-556/2019;
58. Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2019 m. sausio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2002-968/2018;
59. Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2019 m. balandžio 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-598-575/2019;
60. Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016;
61. Lietuvos vyriausio administracinio teismo teisėjų kolegija. 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-250/2008;
62. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2018 m. rugpjūčio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1010-438/2018;
63. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2017 m. spalio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-786-442/2017;
64. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2005 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-495/2005;
65. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2015 m. rugsėjo 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2637-438/2015;
66. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2018 m. balandžio 18 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-305-438/2018;
67. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2019 m. gegužės 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eP-42-575/2019;
68. Vilniaus apygardos administracinis teismas. 2016 m. kovo 21 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-4887-968/2016;
69. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2011 m. birželio 28 d. sprendimas Nr. S-151(7-99/2011);
70. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2009 m. sausio 16 d. sprendimas Nr. S-24(7-309/2008);
71. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2009 m. birželio 19 d. sprendimas Nr. S-170 (7-144/2009).

#### **Elektroniniai dokumentai:**

72. Mokesčių administratoriaus 2007 m. rugsėjo 24 d. leidinys „Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų sandorių kainodarą“ [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 1 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/MOKES%C4%8CI%C5%B2+MOK%C>

[4%96TOJAMS+APIE+KONTROLIUOJAM%C5%B2+SANDORI%C5%B2+KAINODAR%C4%84.pdf/f9f8362f-ebbc-4ffc-8492-a42b6cc02769>](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf_report_on_a_coordinated_approach_to_transfer_pricing_controls_within_the_eu_en.pdf);

73. European Commission. EU Joint Transfer Pricing forum a Coordinated approach to transfer pricing controls within the EU. Brussels, October 2018. [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 20 d.]. Prieiga per internetą: <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/jtpf\\_report\\_on\\_a\\_coordinated\\_approach\\_to\\_transfer\\_pricing\\_controls\\_within\\_the\\_eu\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf_report_on_a_coordinated_approach_to_transfer_pricing_controls_within_the_eu_en.pdf)>;

74. CLIFFORD, S. Taxing Multinationals Beyond Borders: Financial and Locational Responses to CFC Rules. *Oxford university centre for business taxation working paper series* [interaktyvus], 2017, WP 17/18 [žiūrėta 2020 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://eureka.sbs.ox.ac.uk/7285/1/WP1718.pdf>>;

75. Tax Justice Network Limited. *Haven Indicator 19: Controlled Foreign Company Rules* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 20 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.corporatetaxhavenindex.org/PDF/19-Controlled-Foreign-Company-Rules.pdf>>;

76. Tax Justice Network. *Shifting profits and dodging taxes using debt* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2017/11/Dodging-taxes-with-debt-TJN-Briefing.pdf>>.

#### **Kita praktinė medžiaga:**

77. [interaktyvus]. [žiūrėta kovo 1 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.pwc.com/lt/lt/apie-mus/spaudos-centras/komentarai-ziniasklaidoje/nuo-2020-m-iskeliant-turta-is-lietuvos-reikes-sumoketi-mokesti.html>>;

78. [interaktyvus]. [žiūrėta kovo 1 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.delfi.lt/verslas/nuomones/mindaugas-lukas-lietuvos-verslas-kvieciamas-investuoti-ofsore.d?id=76330521>>; <<https://www.ellexcircle.com/lt/naujienos/news/lietuvos-verslas-kvieciamas-investuoti-ofsore/41794>>;

79. [interaktyvus]. [žiūrėta kovo 1 d.]. Prieiga per internetą: <[https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/MEMO\\_19\\_1629](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/MEMO_19_1629)>;

80. [interaktyvus]. [žiūrėta kovo 1 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.ellex.lt/lt/naujienos/news/palukanu-atskaitymo-kabliukai/47128>>;

81. [interaktyvus]. [žiūrėta kovo 1 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vz.lt/vadyba/finansai-apskaita/2016/06/22/es-patvirtino-penkias-kovos-sumokesciu-vengimu-taisykles#ixzz6CLUt0zw1>>.

## SANTRAUKA

Šiame darbe siekiama išanalizuoti pagrindinius Lietuvoje taikomų specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių aspektus, atskleidžiant šių taisyklių pobūdį (prigimtį) bei pagrindinius tikslus (jų esmę). Darbe nesiekama pateikti esamo teisinio reguliavimo problemų bei jų sprendimų būdų, suvokiant, kad tam reikalinga detali kiekvienos taisyklės teisinio reglamentavimo ir taikymo analizė, tačiau atskleidžiant šių taisyklių esminius bruožus bei taikymo kriterijus, o taip pat santykį su bendrąja antivengimine teisės norma, siekiama atskleisti šių taisyklių reikšmę bei vietą Lietuvos teisės sistemoje. Siekiant aukščiau įvardintų tikslų darbas yra suskirstytas į tris dalis. Pirmoje darbo dalyje atskleidžiama mokesčių vengimo samprata. Kadangi ši samprata nėra tiesiogiai įtvirtinta nei Europos Sąjungos, nei Lietuvos Respublikos teisės sistemose – nagrinėjamas bendrosios antivengiminės teisės normos turinys bei taikymas Lietuvos teisės sistemoje, tokiu būdu atskleidžiant pagrindinius mokesčių vengimo požymius. Antroje darbo dalyje analizuojamos specialiųjų antivengiminių teisės normų pobūdis bei tikslai. Nagrinėjamos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme įtvirtintos teisės normos: kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimo taisyklės, plonos kapitalizacijos taisyklės, sandorių kainodaros taisyklės, taip pat atskleidžiama tikslinių teritorijų sąvoka bei turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės. Pabrėžtina, kad tai nėra baigtinis Lietuvos teisės aktuose įtvirtintų kovos su mokesčių vengimu taisyklių sąrašas. Atskleidžiant šių taisyklių pobūdį, remiamasi ne vien Lietuvos teisės aktais, bet ir kovos su mokesčių vengimu direktyva, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija, tiesioginių mokesčių vengimo bylose, bei Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos išaiškinimas ir kitais moksliniais darbais. Paskutinėje darbo dalyje apžvelgiama Lietuvos teismų praktika, taikant specialiąsias antivengimines teisės normas, analizuojamas šios praktikos atitikimas Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimams. Taip pat apibendrinant specialiųjų antivengiminių teisės normų pobūdį bei remiantis Lietuvos teismų praktika dėl bendrosios ir specialiųjų antivengiminių teisės normų taikymo – atskleidžiama specialiųjų antivengiminių teisės normų vieta Lietuvos teisės sistemoje.

## SUMMARY

The aim of this work is to reveal the nature and the main objectives of specific anti-avoidance rules established in the tax system of Lithuania by analysing the main aspects of these rules. There is no aim to identify the problems of existing legal regulation and provide its solutions, as it would require a detailed analysis of each rule (this being the object of separate work). For analyses of set aim, the paper was divided into three parts. The first part of the paper discloses the concept of tax avoidance. As definition of tax avoidance is not directly established in legal systems of either the European Union or the Republic of Lithuania, the main characteristics of the tax avoidance is revealed by studying the essence and application of general anti-avoidance rule, i. e. substance over form principle. The second part of the paper in detail analyses the nature and objectives of the following specific anti-avoidance rules: controlled foreign company rule, thin capitalization rule, transfer pricing rules, exit taxation and the definition of tax havens. In order to disclose the nature of these rules not only the legal acts of the Republic of Lithuania are analysed but also the Council Directive laying down rules against tax avoidance practices, the case law of the Court of Justice of the European Union, the researches of Organization for Economic Co-operation and Development, also other legal researches. The last part of the work reviews the decisions of Lithuanian courts regarding the application of specific anti-avoidance rules and its compliance with the jurisprudence of Court of Justice of the European Union. Finally, the place of specific anti avoidance rules in the Lithuanian legal system is revealed by examining the application and relationship of general and specific anti-avoidance rules.