

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Evaldo Narbuto,

V kurso, mokesčių ir viešųjų finansų teisės

studijų šakos studento

Magistro darbas

Bendroji antivengiminė norma apmokestinant pelno mokesčiu: apibūdinimas, vertinimas.

Vadovas: asist. dr. Martynas Endrijaitis

Recenzentas: prof. dr. Bronius Sudavičius

Vilnius

2020

Turinys

1.	Įvadas	3
2.	Bendroji antivengiminė norma mokesčių teisėje.....	5
2.1.	Mokesčių vengimas	6
2.2.	Bendrijų normų doktrinos	8
2.3.	Lietuvoje galiojantis turinio viršenybės prieš formą principas	9
2.4.	Byla dėl turinio viršenybės prieš formą principo taikymo	12
2.5.	Specialiosios antivengiminės normos	14
2.5.1.	Plonos kapitalizacijos taisyklė	14
2.5.2.	Kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklė.....	15
2.5.3.	Sandorių kainodaros taisyklė	16
2.5.4.	Tikslinių teritorijų taisyklė	16
3.	Bendroji antivengiminė norma pelno mokesčio įstatyme	17
3.1.	EBPO ir Europos Sąjungos svarba kovoje su piktnaudžiavimu mokesčiais.....	17
3.2.	ES Direktyva Nr. 2016/1164.....	19
3.3.	Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė	20
3.3.1.	Bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės santykis su kitais principais	24
3.3.2.	Neteisėtos mokesstinės naudos apibrėžimas	26
3.3.3.	Mokesčio mokėtojo ekonominių tikslų vertinimas	27
3.3.4.	Bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės taikymo ribos ES teisėje	31
3.4.	Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė Lietuvoje	37
4.	Bendrosios antivengiminės normos ir bendrosios kovos su piktnaudžiavimu normų santykis...	42
5.	Išvados.....	44
6.	Šaltinių sąrašas	45
7.	Santrauka lietuvių kalba	49
8.	Summary in English	50

1. Įvadas

Mokesčiai yra vienas svarbiausių valstybės gyvavimo pagrindų. Mokesčiai atsirado kartu su pirmosiomis valstybėmis ir nuo to laiko išliko pagrindiniais valstybės finansavimo būdais. Jie finansuoja visas valstybės funkcijas ir padeda jas tinkamai įgyvendinti. Mokesčių mokėtojų sumokėtų mokesčių sumų dėka valstybės gali skatinti ekonomikos augimą ir užtikrinti būtinus mokesčių mokėtojų poreikius.

Dėl šios priežasties yra labai svarbu užtikrinti tinkamą mokesčių surinkimą, nes netinkamai surinktas vieno asmens mokestis gali neigiamai paveikti visą valstybę. Dėl to nestebina, kad Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnis buvo skirtas būtent mokesčiams ir jų surinkimui¹. Jame yra numatoma imperatyvi pareiga mokesčių mokėtojams mokėti mokesčius, o įstatymų leidėjui, pareiga šiuos mokesčius tinkamai įtvirtinti mokesčių įstatymais.

Deja, mokesčių mokėjimas ne visuomet pasižymi savanoriškumu. Dažnai mokesčių mokėtojai stengiasi išvengti tokios prievolės, bando apeiti mokesčių įstatymus ir gyvena kitų mokesčių mokėtojų sąskaita. Dėl to, valstybės deda dideles pastangas ir resursus kovai su mokesčių nemokėjimu.

Vienas būdų, kaip galima kovoti su mokesčių vengėjais, sugebančiais apeiti įstatymų nuostatas yra bendrųjų normų arba principų priėmimas dėl jų universalaus pobūdžio, taikomo beveik kiekvienoje situacijoje.

Du tokie principai yra turinio viršenybės prieš formą principas ir neseniai atsiradusi bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklė, kurie padeda mokesčių administratoriams apmokestinti mokesčių mokėtoją tais atvejais, kai jie bandė sukčiauti mokestinėmis naudomis.

Darbo aktualumas. Darbo aktualumas pasižymi tuo, kad 2019 m. sausio 1 d., Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas, laikantis tarptautinių Lietuvos įsipareigojimų, buvo papildytas nauja taisykle, kurios paskirtis yra apriboti mokesčių mokėtojų galimybę naudotis Pelno mokesčio lengvatomis, kai šios lengvatos buvo pagrindinis arba vienas iš pagrindinių mokesčių mokėtojo tikslų. Deja, ši norma į Pelno mokesčio įstatymą buvo perkelta vos viena

¹ Lietuvos Respublikos Konstitucija, *Lietuvos aidas*, 1992-11-10, Nr. 220-0.

straipsnio dalimi. Dėl to, jos taikymo aspektais gali kilti daug klausimų, juolab, kad šios normos taikymo klausimai dar nepasiekė aukščiausių teismų. Todėl darbo aktualumas pasireiškia per šios normos išaiškinimą dar prieš valstybei pradėjus aktyviai ją taikyti.

Darbo tikslas. Šio darbo tikslas iš esmės yra nustatytas darbo temos pavadinimu. Todėl, šio darbo tikslas yra išnagrinėti bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę, ją apibūdinti ir įvertinti tiek, kiek leidžia kol kas negausi doktrina šios normos taikymo atžvilgiu.

Darbo uždaviniai. Pagrindinis darbo uždavinys yra įvertinti bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę, jos taikymo problemas, bei dėl jų panašumo, jos santykį su turinio viršenybės prieš formą principu.

Darbo objektas. Pelno mokesčio įstatymo 11 straipsnio 8 dalyje įtvirtinta taisyklė dėl bendrosios kovos su piktnaudžiavimu.

Tyrimo metodai. Darbe yra naudojamas sisteminis, loginis, lyginamasis ir dokumentų analizės metodai.

Darbo originalumas. Kadangi, kaip buvo minėta darbo aktualumo skiltyje, darbe aptariama norma Lietuvos Pelno mokesčio įstatyme atsirado tik prieš vos pusantrų metų, darbas yra pakankamai originalus ir dar neištirtas. Taip pat originalumas pasireiškia ir per normos lyginimą su turinio viršenybės prieš formą principu, kuris yra kur kas senesnė ir išnagrinėta norma, bet dėl principų panašumų ir net prieštaravimų taikant, turėtų būti sistemiškai įvertintas ir palygintas.

Svarbiausi šaltiniai. Pagrindiniai darbe naudoti šaltiniai yra Europos Sąjungos direktyva Nr. 2016/1164, Pelno mokesčio įstatymas ir Lietuvos Vyriausio administracinio teismo bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo bylos.

2. Bendroji antivengiminė norma mokesčių teisėje

Bendroji antivengiminė mokesčių teisės norma ir jos taikymas Lietuvos mokestinėje sistemoje yra įtvirtinta Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo² (toliau - MAĮ) 10 straipsnyje. Ši norma yra įvardinama kaip turinio viršenybės prieš formą principas ir įpareigoja mokestinių teisinių santykių subjektus mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybę teikti šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Tai reiškia, kad nepriklausomai nuo įstatymuose nustatytų normų, vertinant ar egzistuoja šių normų pažeidimas, prioritetas turi būti teikiamas faktiniam teisinių santykių turiniui. Todėl tais atvejais, kai tarp faktinio santykių turinio ir formalaus įstatymo apibrėžimo atsiranda neatitikimų, sprendimas dėl šių veiksmų teisėtumo ir su jais susijusių pasekmių taikymo turi būti priimtas atsižvelgus į atitinkamų teisinių normų tikslą ir kiekvienu atveju faktiškai susiklosčiusią situaciją.

Šio principo ištakos yra paremtos universalios teisės principo, draudimo piktnaudžiauti teise principu. Dėl šios priežasties, šio principo taikymas priklauso nuo to, ar gali būti nustatyta aplinkybė, kad buvo pažeisti mokesčių įstatymuose nustatyti apmokestinimo tikslai, o šie pažeidimai nebuvo grįsti protingomis ir sąžiningomis ūkinėmis operacijomis. Jei tokie pažeidimai nebuvo nustatyti, tuomet šio principo taikymas nėra galimas dėl mokesčių mokėtojų teisės rinktis optimaliausią ir pelningiausią ekonominės veiklos modelį, su sąlyga, kad šis neprieštarauja įstatymo reikalavimams.

Tokia pat šio principo doktrina remiasi ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau LVAT). Savo sprendimuose LVAT ne kartą buvo pasisakęs ir suformavęs praktiką, kad „Joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė.“³

Apibendrinti turinio viršenybės prieš formą principo taikymą galima Egidijos Puzinskaitės išvardytais kriterijais - principas gali būti taikomas tinkamai įvertinus

² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243.

³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2019 m. gegužės 8 d. nutartis administracinėje byloje G. K. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. eA-435-629/2019.

subjektyvųjį sandorio tikslą, ekonominį sandorio turinį, pasirinktą teisinę sandorio formą ir jos adekvatumą konkrečioms sąlygoms, sandorio pateisinimą – verslo motyvą, mokestinę naudą⁴. Tinkamai ir paeilui įvertinus visas išvardintas aplinkybes, galima priimti teisinga sprendimą dėl turinio viršenybės prieš formą principo taikymo.

Be MAĮ 10 straipsnio, turinio viršenybės prieš formą principas Lietuvos įstatymuose taip pat yra įtvirtintas ir MAĮ 69 straipsnyje, kuriame jis yra detalizuotai aiškinamas per mokesčių apskaičiavimo prizmę esant MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje išvardintoms aplinkybėms, kurios yra preziumuojama, kyla siekiant vengti mokesčių.

Šio MAĮ straipsnio 1 dalis numato, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas atlieka veiksmus, kurių pagrindinis tikslas yra gauti mokestinę naudą, o ne pasiekti atitinkamą ekonominį tikslą, tokiu atveju, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčio sumą, turi taikyti turinio viršenybės prieš formą principą.

Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojui atliekant mokestinius veiksmus, kurie teisės doktrinos prasme yra laikomi mokesčių vengimu, mokesčių administratorius gali neatsižvelgti į formalų tokių veiksmų įforminimą. Šiame MAĮ straipsnyje mokesčių vengimu yra įvardijami veiksmai, kuriais mokesčių mokėtojas gali tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus⁵.

2.1. Mokesčių vengimas

Mokesčių mokėtojai, siekdami efektyviau planuoti savo pelną ir sąnaudas, nuolat naudojasi galimybe planuoti savo mokesčius. Toks planavimas yra visiškai teisėtas, jei jis yra atliekamas laikantis valstybės numatytų įstatymų ir jų tikslų. Iš kitos pusės, šis teisėtas veiksmas gali labai peraugti į neteisėtą mokesčių vengimą – mokestinį pažeidimą, ar net

⁴ PUZINSKAITE, Egidija. Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą. *Jurisprudencija*, 2013, t. 20(4), p. 1413.

⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243.

slėpimą, kuris jau yra priskiriamas kriminaliniams nusikaltimams ir yra baudžiamas atitinkamomis baudžiamosios teisės normomis.

Anot Andriaus Paulausko, mokesčių vengimas – tai menas išsisukti nuo mokesčių, formaliai nepažeidžiant mokesčių įstatymų ir nesumažinant mokesčių naštos⁶. Esminis mokesčių vengimo požymis yra tas, kad gali būti atliekamos tam tikros ūkinės operacijos, mokesčiai gali būti tinkamai apskaičiuoti ir sumokėti, bet nepaisant to, mokesčių įstatymai vis vien yra pažeidžiami. Šis pažeidimas pasireiškia ne per formalų įstatymų apibrėžimą, bet per įstatymų tikslų, pačios apmokestinimo prasmės pažeidimus. Kitaip sakant, ūkinės operacijos yra atliekamos be pagrįsto ekonominio tikslo ir vienintelė šių ūkinių operacijų atlikimo priežastis yra mokestinės naudos siekimas.

Mokestine nauda yra laikomos MAĮ 69 straipsnyje išvardintos aplinkybės, kaip mokėtino mokesčio sumos sumažinimas, mokesčio mokėjimo sumos terminų perkėlimas ir taip toliau. Kaip pabrėžia A. Paulauskas⁷, dėl tokios abstrakčios mokesčių vengimo sąvokos, kai mokesčių vengimas yra apibrėžiamas remiantis vengimo sukeltais padariniais, mokestiniam reguliavime kyla konfliktai tarp įstatymų aiškumo ir mokesčių neišvengiamumo principų.

Iš vienos pusės, mokesčių mokėtojai remiantis MAĮ 8 straipsnio 1 dalimi privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamiesi mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos⁸. Iš kitos pusės MAĮ 9 straipsnyje yra įtvirtintas apmokestinimo aiškumo principas, kuris numato, kad mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti⁹.

Išvardinti visus mokesčių vengimo būdus ir praktikas mokesčių įstatyme tikriausiai yra neįmanoma dėl nuolat besikeičiančios mokestinės sistemos ir naujai joje atsirandančių spragų. Todėl egzistuoja praktinė problema tarp mokesčių privalomumo ir apmokestinimo aiškumo

⁶ PAULAUSKAS, Andrius. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, t. 15, p. 28.

⁷ PAULAUSKAS, Andrius. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, t. 15, p. 28.

⁸ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243.

⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243.

kovojant su mokesčių vengimu – reikalinga bendra teisinė norma kovai su mokesčių vengimu, bet taip pat, ši norma savaime negali sureguliuoti visos teisinės sistemos, kadangi tai sukeltų per daug neapibrėžtumo ir klausimų dėl jos taikymo. Dėl to, šalia turinio viršenybės prieš formą normos bei kitų bendrųjų normų, mokestiniuose įstatymuose yra įtvirtintos ir specialiosios normos kovojant su mokesčių vengimu, kurios yra skirtos reguliuoti konkrečias, aktualiausias, svarbiausias ir pažeidžiamiausias mokesčių sritis.

Šios normos yra įtvirtintos atskiruose įstatymuose, taip pat ir Pelno mokesčio įstatyme (toliau – PMI). Šias specialias normas sudaro 4 savarankiškos taisyklės: tikslinių teritorijų taisyklė, plonos kapitalizacijos taisyklė, sandorių kainodaros taisyklė ir kontroliuojamų užsienio bendrovių taisyklė. Plačiau apie jas bus kalbama vėliau.

2.2. Bendrųjų normų doktrinos

Grįžtant prie bendrųjų mokesčių vengimo normų, jos gali būti konstruojamos, apibūdinamos ir vertinamos dvejomis doktrinomis¹⁰. Pirmoji jų yra ekonominio pagrįstumo doktrina, kurios esmė, kaip buvo minėta anksčiau, yra ūkinių operacijų atlikimo tikslas – tai yra, ar atliekant šią operaciją buvo siekis gauti pelną ar kitokią ekonominę naudą. Tai reiškia, kad jei mokesčių mokėtojų turtas sudarius sandorius nesikeičia, nors būtų protinga siekti pelno iš sudarytų sandorių, ir yra gaunama tik mokestinė nauda, atsiranda pagrindas abejoti ekonominiu sandorio pagrįstumu ir įvertinti sandorį mokestiniu aspektu – ar mokestinė nauda yra vienintelis šio sandorio rezultatas.

Kitas aspektas yra tas, kad atliekamos ūkinės operacijos, net jei jos nėra apsimestinės, gali neatitikti tam tikrų sandorių rūšių prasmės. Patys sandoriai gali būti sudaryti ir įvykdyti tinkamai, bet dėl šių sandorių ypatumų, jie ekonomiškai neatitinka sandorio tikslų. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso (toliau – CK) 6.870 straipsnio 1 dalis įtvirtina paskolos sampratą - pinigų arba rūšies požymiais apibūdintų suvartojamų daiktų perdavimas kitai sutarties šaliai, o kita šalis įsipareigoja juos gražinti ir mokėti palūkanas, jei nėra susitarta

¹⁰ PAULAUSKAS, Andrius. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, t. 15, p. 29.

kitaip¹¹. CK 6.872 straipsnio 3 dalis numato, kad jeigu paskolos dalykas yra pinigai, preziumuojama, kad paskolos sutartis yra atlygintinė. Taigi, nors įstatymo straipsnyje nėra uždrausta teikti paskolas be atlygio, mokesčių vengimo atžvilgiu, atsižvelgus į faktines aplinkybes, pavyzdžiui, paskola, kuri be palūkanų buvo suteikta penkiasdešimčiai metų, gali būti pripažinta mokesčiu vengimu ir mokestiniais tikslais įforminta kitokia sandorio rūšimi.

Antroji doktrina yra turinio viršenybės prieš formą principas ir kaip minėta anksčiau, šis principas teikia prioritetą šalių ketinimams, o ne faktinei jų išraiškai. Ši doktrina yra platesnė, nei ekonominio pagrįstumo doktrina, kadangi turinio prieš formą principas gali ne tik perklasifikuoti sandorį, bet ir atkurti tikrąsias sandorio aplinkybes.

Turinio viršenybės prieš formą principas gali būti taikomas įvertinus, kad mokesčių mokėtojas atlieka apsimestinius sandorius, tai yra sandorius, kurie iš tiesų nėra atliekami arba kuriais siekiama pridengti kitus sandorius ir kurie mokestiniu atžvilgiu yra naudingesni mokesčių mokėtojui. Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojas sandorio dokumentuose įformins aplinkybes, neatitinkančias faktinės situacijos ir jo ketinimų - sandorio forma neatitiks sandorio turinio. Šis sandorio iškraipymas gali pasireikšti dvejais būdais, pirmas – sandoris yra atliekamas, bet bandoma iškraipyti jo sąlygas, antras – apskritai joks sandoris nėra įgyvendinamas, sutartis sudaroma tik dėl akių, tai yra, sudaromas fiktyvus sandoris. Skirtumas tarp šių dviejų būdų yra tas, kad fiktyvūs sandoriai nesukelia jokių teisių ir pareigų tarp mokesčių mokėtojų.

Taigi, antroji doktrina leidžia mokesčių administratoriui ne tik pripažinti sandorį apsimestiniu, bet ir jį atitinkamai klasifikuoti ir jei reikia apmokestinti taip, kad būtų tinkamai atspindėta sudaryto sandorio prasmė.

2.3. Lietuvoje galiojantis turinio viršenybės prieš formą principas

Grįžtant prie Lietuvos Respublikoje galiojančios turinio viršenybės prieš formą principo reguliavimo, reikia pradėti nuo to, kad remiantis MAĮ 40 straipsniu, mokesčių mokėtojui yra nustatytos tam tikros mokestinės pareigos. Kelios esminės šių pareigų yra laiku,

¹¹ Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas. Civilinis kodeksas (su pakeitimais ir pildymais) *Valstybės žinios*, 2000-09-06, Nr. 74-2262.

tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę ir teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovaujantis mokesčių įstatymais ir laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus¹².

MAĮ 66 straipsnio 2 dalis papildo šią normą numatydamą, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas teisės aktų nustatyta tvarka neapskaičiavo mokesčio arba neteisingai apskaičiavęs jo neperskaičiavo, mokesčių mokėtojui priklausantį mokėti mokestį apskaičiuoja mokesčių administratorius, remdamasis mokesčių mokėtojo pateiktomis mokesčių deklaracijomis, apskaitos bei kitais dokumentais arba kitais Mokesčių administravimo įstatyme numatytais specialiais mokesčių apskaičiavimo būdais¹³. Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – VMI) išleistas Mokesčių administravimo įstatymo komentaras tokiais specialiais mokesčių apskaičiavimo būdais laiko turinio viršenybės prieš formą principą ir mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą¹⁴.

MAĮ 67 straipsnis įpareigoja mokesčių administratorių pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Identiška taisyklė yra numatyta ir mokesčių mokėtojui, nesutinkančiam su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis. Taigi, mokesčių administratoriui pateikus pakankamai duomenų, įrodančių mokesčių mokėtojo neteisingai įgyvendintas mokestines pareigas, mokesčių mokėtojui, nesutinkančiam su tokia mokesčių administratoriaus pozicija, tenka pareiga paneigti pateiktus įrodymus. Tai reiškia, kad abi šalys privalo tinkamai pagrįsti savo poziciją, objektyviais, teisėtais ir patikimais įrodymais.

Nors tiesiogiai įstatyme nėra išvardintas įrodymų sąrašas, abi šalys gali remtis visais įrodymais, kurie atitinka įrodymų leistinumą kriterijus. Iš esmės, šie įrodymai turi atitikti Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 56 straipsnį – „¹⁵. Iš šio apibrėžimo galima konstatuoti, kad įrodymams taikomi du reikalavimai, pirmas – jie yra

¹² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243.

¹³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243.

¹⁴ Mokesčių administravimo įstatymo komentaras. *Valstybinė mokesčių inspekcija*, 2020-02-19, Nr. KD-5672. 66 str. komentaras.

¹⁵ Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1999-02-03, Nr. 13-308.

leistini remiantis įstatymais, antras – jie yra susiję su sprendžiamais klausimais – gali arba patvirtinti, arba paneigti tam tikras su mokesčio apskaičiavimu susijusias aplinkybes.

Kaip buvo minėta anksčiau, turinio prieš formą principas Lietuvoje yra taikomas mokesčių administratoriui nustatčius aplinkybes, išvardintas MAĮ 69 straipsnyje – tokiu atveju yra neatsižvelgiama į formaliai sudarytą sandorį, ūkinę operaciją ar bet kokią jų grupę. Šios aplinkybės, kurias reikia nustatyti, VMI išleistame komentare yra¹⁶:

- Formaliai sudaryti sandoriai, ūkinės operacijos fiksuojamos apskaitoje, jei tai numato teisės aktai, ir yra vykdomi;
- Sudarytas sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė, vertinant atliktų veiksmų visumą, savo turiniu neatitinka mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės, tačiau atskirais veiksmais formaliai teisės aktų reikalavimai nepažeidžiami arba jų pažeidimas yra labai abejotinas;
- Sandorio, ūkinės operacijos ar bet kokios jų grupės sudarymo pagrindinis tikslas - mokestinė nauda, kuri suprantama kaip mokesčio mokėjimo terminų nukėlimas, mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas arba visiškas mokesčio išvengimas, grąžintinos (išskaitytinės) mokesčio permokos (skirtumo) padidinimas, arba mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminų sutrumpinimas;
- sudarytas sandoris, ūkinės operacijos ar bet kokia jų grupė nepateisinamas jokiais verslo ar kitais, jo naudą pagrindžiančiais, poreikiais, išskyrus nurodytą 2.3. punkte, ir įprastinėmis rinkos sąlygomis jie nebūtų sudaromi.

Taigi, remiantis šiais kriterijais galima daryti išvadą, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas sudarydamas sandorį ar atlikdamas ūkinę operaciją turėjo ne tik mokestinę naudą, bet ir pagrįstą ekonominę naudą, tuomet šio principo taikymas tampa neįmanomu, kadangi mokesčių mokėtojas veikė sąžiningai ir nepažeisdamas mokesčių įstatymų tikslų bent jau šio principo taikymo prasme. Bet jei buvo sėkmingai įrodyti visi aukščiau išvardinti tikslai ir mokesčių mokėtojas nesugebėjo pateikti jokių jo sąžiningą ekonominę veiklą pagrindžiančių

¹⁶ Mokesčių administravimo įstatymo komentaras. *Valstybinė mokesčių inspekcija, 2020-02-19, Nr. KD-5672. 69 str. 2 d. komentaras.*

įrodymų, tuomet sandoriui galima būtų pritaikyti turinio viršenybės prieš formą principą ir apmokestinti pagal turinį.

2.4. Byla dėl turinio viršenybės prieš formą principo taikymo

LVAT byloje numeris A-145-602/2016 buvo sprendžiamas klausimas dėl sandorio įvertinimo pagal MAĮ 69 straipsnį tarp pareiškėjo UAB „Loro“ ir OOO „Park“¹⁷. Mokesčių administratoriaus įvertinimu, pareiškėjo pateiktų duomenų kiekis, kuriais pareiškėjas grindė jo sudarytus sandorius, buvo nepakankamas, kadangi šie įrodymai buvo vienpusiai ir neatspindėjo OOO „Park“ pozicijos. Taip pat, iš Rusijos Federacijos mokesčių inspekcijos buvo gautas OOO „Park“ apklausos protokolas, kuriame įmonės pateiktai paaiškinimai paneigė bet kokius ryšius su UAB „Loro“. Šioje byloje teismas nutarė, kad pareiškėjo argumentai yra nepagrįsti ir mokesčių administratorius tinkamai priėmė sprendimą taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą.

Toks teismo sprendimas buvo paremtas tuo, kad laikantis LVAT praktikos dėl 69 straipsnio 1 dalies, būtina nustatyti, kad mokesčių mokėtojas sudarydamas sandorius ar vykdydamas ūkines operacijas turėjo vienintelį tikslą – gauti mokestinę naudą. „Kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą“¹⁸. Taip pat, „<...> MAĮ 69 straipsnis taikytinas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokestį nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo. Dėl minėtų MAĮ 69 straipsnio taikymo sąlygų

¹⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Loro“. v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-145-602/2016.

¹⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Loro“. v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-145-602/2016. 67 p.

nustatymo kartu konstatuojamas ir mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas, taigi mokesčių mokėtojo veiksmai nelaikomi teisėtu mokesčių planavimu”¹⁹.

Deja, šioje byloje, teismas susipažinęs su byloje surinktais įrodymais, neturėjo pagrindo abejoti mokesčių administratoriaus ir kitų institucijų išvadomis, kad apelianto vienintelis tikslas atliekant teisme nagrinėtus sandorius su OOO „Park” buvo mokesstinės naudos siekimas sudarant prielaidas apeliantui išmokėti sumas iš bendrovės nepaskirstyto pelno, nors iš tiesų nebuvo atliktos jokios ūkinės operacijos – tokiu būdu buvo išvengtos mokesstinės prievolės.

Taip pat, teismas konstatavo, kad nepaisant apelianto teigimų, jo pateikti įrodymai iš esmės nepagrindžia jo pozicijos, todėl jo argumentas, kad įrodinėjimo našta buvo nepagrįstai perkelta mokesčio mokėtojui yra taip pat nepagrįstas. Todėl mokesčių administratorius tinkamai taikė MAĮ 67 ir 69 straipsnius ir pagrįstai sprendė, jog yra pagrindas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą.

Galiausiai, pritariant anksčiau dėstytooms mintims dėl laisvai pasirenkamo ekonominio modelio, teismas byloje pasisakė ir dėl sąžiningo asmens teisės numatyti savo veiksmų mokesčines pasekmes ir pritarė, kad sąžiningas mokesčių mokėtojas turi turėti galimybę pasirinkti jo manymu tinkamiausią verslo modelio variantą, tai yra, planuoti mokesčius.

Apibendrinus, turinio viršenybės prieš formą principas gali būti taikomas tik tais atvejais, kai mokesstinė nauda buvo vienintelis sandorio tikslas. Šių aplinkybių įrodinėjimo našta yra perkelta mokesčių administratoriui, bet mokesčių mokėtojas visuomet gali jas neigti ir teikti savo aplinkybes patvirtinančius įrodymus. Įrodžius, kad buvo pažeistas šis principas, mokesčių administratorius apmokestina sandorį remdamasis atitinkamais mokesčių įstatymais.

¹⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Loro“. v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-145-602/2016. 68p.

2.5. Specialiosios antivengiminės normos

Be turinio viršenybės prieš formą principo, kaip bendrojo antivengiminio principo, šalia egzistuoja ir kitos antivengiminės normos, vadinamos specialiosiomis antivengiminėmis normomis. Šias normas sudaro 4 savarankiškos taisyklės, kurios turinio viršenybės prieš formą principo atžvilgiu, visos yra specialiosios normos ir detaliau reguliuoja siauresnes mokesčių sritis, kuriose itin dažnai pasitaiko piktnaudžiavimo atvejai.

Remiantis bendrąja normų konkurencijos taisykle, susidūrus bendrajai ir specialiajai normai, prioritetą turi būti teikiamas specialiajai teisės normai. Dėl to, turinio prieš formą principas turėtų būti taikomas tik tais atvejais, kai aptariamas reguliavimas nepatenka po specialiosiomis normomis.

Kitas aspektas lyginant bendrąją antivengiminę normą su specialiosiomis yra tas, kad specialiąsias normas galima taikyti net ir nenustačius turinio prieš formą principo pažeidimo, tai reiškia, kad specialiosios normos tiesiog reguliuoja tam tikras mokestines sritis, kurios nėra priklausomos nuo mokesčių mokėtojų tikslų - jei egzistuoja pagrindas taikyti šias taisykles, tuomet jos yra taikomos.

Taigi, šios specialiosios antivengiminės normos yra:

- Plonos kapitalizacijos taisyklės
- Kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklės
- Sandorių kainodaros taisyklės
- Tikslinių teritorijų taisyklės

Šios normos nėra esminės kalbant apie bendrąją kovos su piktnaudžiavimu normą, todėl apie jas bus tik trumpai užsiminta, aptariant kokias situacijas jos reguliuoja nesigilinant į visą jų problematiką.

2.5.1. Plonos kapitalizacijos taisyklė

Plonos kapitalizacijos taisyklė Lietuvos įstatymuose yra įtvirtinta PMĮ 40 straipsnyje kaip sandorių arba ūkinių operacijų vertės koregavimas ir pajamų ar išmokų apibūdinimas iš naujo.

Šios taisyklės esmė yra ta, kad susiję asmenys savo sandoriuose gali nusistatyti sąlygas, neatitinkančias įprastų rinkos sąlygų. Ji yra nukreipta į susijusius asmenis, kurie savo veikloje yra linkę ne investuoti į kapitalą, bet teikti paskolas dėl mokesčių atžvilgiu palankesnes sąlygas. Ši taisyklė pasireiškia tuo, kad kontroliuojamasis vienetas, gaudamas paskolas iš kontroliuojančiojo vieneto, negali viršyti įstatymuose numatyto skolinto iš kontroliuojančio vieneto ir savo kapitalo santykio, kuris yra nustatytas santykiu 4:1. Jei yra viršijama ši riba, tuomet yra pripažįstama, kad kontroliuojamo vieneto mokamos palūkanos nėra laikomos susijusiomis su uždirbtomis pajamomis ir nėra atskaitomos kaip leistinas atskaitymas iš vieneto pajamų. Šios taisyklės išimtis, jie mokesčių mokėtojas įrodo, kad būtų gavęs tokią pat paskolą, tokiomis pat sąlygomis iš nepriklausomo vieneto²⁰.

2.5.2. Kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklė

Ši taisyklė yra skirta kontroliuoti pajamų perkėlimą į tikslinėse teritorijose įregistruotas kontroliuojamas užsienio įmones, kurių pagrindinė, arba viena esminių veiklų yra pasyvių pajamų gavimas.

Šios taisyklės taikymui, PMĮ yra nustatytas reikalavimas, kad kontroliuojamas užsienio vienetas per mokestinį laikotarpį gautų bent trečdalį savo pajamų pasyviomis pajamomis. Kontroliuojamu užsienio vienetu yra laikomos užsienio įmonės, įregistruotos tikslinėse teritorijose, kurių valdantysis ar valdantieji, tarpusavyje susiję akcininkai, valdo daugiau nei pusę vieneto akcijų ir yra atitinkamos valstybės rezidentai²¹.

Pagal šios taisyklės nuostatas, dalis arba visos šių kontroliuojamųjų užsienio įmonių pajamų yra laikomos pozityviosiomis pajamomis ir yra įtraukiamos į kontroliuojančių įmonių pajamas proporcingai akcijų skaičiui. Pozityviosios pajamos pagal PMĮ 39 straipsnio 3 dalį yra

²⁰ Dėl Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo. *Valstybės žinios*, 2003-12-12, Nr. 116-5289, 6 str.

²¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243. 2 str. 4² dalis.

palūkanos, honorarai, pajamos iš paskirstyto pelno arba kitos įstatyme išvardytos pajamos, kurias apibendrinus galima būtų vadinti pasyviomis pajamomis. Tai reiškia, kad į Lietuvos vieneto pajamas įtraukus užsienio vieneto pajamas, Lietuvos vienetas taip pat bus apmokestintas ir už kontroliuojamo užsienio vieneto gautas pasyvias pajamas. Žiūrint iš praktinės pusės, kontroliuojamieji užsienio vienetai mokesčių tikslais yra laikomi vieneto rezidento dalimi, taip išvengiant pozityviųjų pajamų išgabenimo į tikslines teritorijas.

2.5.3. Sandorių kainodaros taisyklė

Šios taisyklės esminė idėja yra ištiestos rankos principas – sandoriai tarp susijusių asmenų turėtų būti sudaromi identiškais sąlygomis lyginant su tomis, kuriomis būtų sudarytas sandoris tarp nesusijusių asmenų²².

Nesilaikant šios taisyklės, susiję asmenys gali sumažinti arba padidinti pajamas ar išlaidas mokesčių prasme nepalankiose jurisdikcijose. Tai lemia, kad pelnas gali būti perkeltas į jurisdikcijas, kuriose yra mokami mažesni mokesčių tarifai. Tačiau, tokia praktika neatspindi ekonominės realybės ir dažniausiai palieka šaltinio jurisdikcijas nukentėjusiojo vietoje tinkamai nesurinkus joms priklausančius mokesčius.

2.5.4. Tikslinių teritorijų taisyklė

Ši antivengiminė taisyklė numato tam tikrus ribojimus, kai Lietuvos vienetai sudaro sandorius su tikslinėse teritorijose įregistruotais vienetais. Šis tikslinių jurisdikcijų sąrašas yra nenustatytas ir nuolat atnaujinamas Lietuvos Respublikos Finansų ministro įsakyme dėl tikslinių teritorijų²³. Pasaulinėje praktikoje yra preziumuojama, kad tikslinėse teritorijose įregistruoti vienetai galimai yra neskaidrūs dėl tikslinių teritorijų teikiamų įvairaus pobūdžio mokestinių ar kito pobūdžio lengvatų, todėl siekiant užkirsti kelią piktnaudžiavimui mokesčių

²² Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių. *Valstybės žinios, 2004-04-21, Nr. 58-2074, 3 str.*

²³ Dėl Tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo. *Valstybės žinios, 2001-12-29, Nr. 110-4021.*

normomis, įstatymais yra apriboti mokestiniai santykiai su šiose jurisdikcijose įregistruotais subjektais.

3. Bendroji antivengiminė norma pelno mokesčio įstatyme

Vienas svarbiausių tikslų šiuolaikinėje tarptautinėje mokesčių teisėje yra teisingas pelno mokesčio mokėjimas ten, kur yra gaunamas pelnas ir sukuriama vertė. Ne viena valstybė nenori prarasti pajamų, kurios, mokesčių mokėtojams sąžiningai ir tinkamai laikantis mokesčių įstatymų, turėtų patekti į atitinkamų valstybių biudžetus. Deja, šiuolaikinis kai kurių mokesčių mokėtojų elgesys, kai jie siekia sutaupyti sumokėtų mokesčių kainą, neatitinka ir neužtikrina teisingo apmokestinimo ir mokesčių surinkimo didžiąjai daliai valstybių. Dėl to, dauguma valstybių ir tarptautinių organizacijų bando kovoto su šia problema.

3.1. EBPO ir Europos Sąjungos svarba kovoje su piktnaudžiavimu mokesčiais

Viena iš tokių organizacijų, atkakliai kovojanti su netinkamu mokesčių mokėjimu yra Ekonominė bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau – EBPO). Ši organizacija, kurios vienas esminių tikslų yra pasaulinė ekonominė gerovė, 2013 metais su G20 šalių palaikymu (kuriam priklauso ir Europos Sąjunga) susitarė imtis veiksmų, kuriais galima būtų pažaboti mokesčių bazės eroziją ir pelno perkėlimą bei sureguliuoti valstybių mokestinėse sistemose esančias spragas, dėl kurių atsiranda galimybės mokesčių mokėtojui piktnaudžiauti sumokamų mokesčių sumomis.

2015 metais EBPO išleido baigtą 15 veiksmų planą kovai su mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimu, paremtą 2013 metų susitarimu. Remdamasi šiuo veiksmų planu, Europos Sąjungos komisija išleido komunikatą Europos Sąjungos Parlamentui ir Tarybai²⁴. Šiame

²⁴ 2015 m. birželio 17d. Komisijos komunikatas SWD(2015) 121 final} dėl teisingos ir veiksmingos pelno mokesčio sistemos Europos Sąjungoje. 5 pagrindinės veiklos sritys.

komunikate buvo aptarti Europos sąjungos prioritetai – skatinti tvarų augimą ir investicijas teisingesnėje ir tvirtesnėje bendrojoje rinkoje, teisingai paskirstyti mokesčių našta, užtikrinti konkurencingumą tiek Europos Sąjungos viduje, tiek ir už jos ribų.

Europos Komisijos nuomone, šiam tikslui pasiekti, viena svarbiausių užduočių yra tinkamai sureguliuoti pelno mokesčio reguliavimą, kadangi tai yra vienas svarbiausių veiksnių, turinčių įtaką įmonių verslo sprendimams, kartu ir mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui.

Komisija taip pat pripažino, kad galiojančios įmonių apmokestinimo taisyklės neatitinka šiuolaikinių įmonių, ypač didelių tarptautinių įmonių grupių, vykdomų mokesčių schemų. Šios įmonės gali pasinaudoti egzistuojančiomis spragomis ir perkelti pelną į mažesnių mokesčių jurisdikcijas, taip sumažindamos sumokamų mokesčių sumą ir kartu padidindamos savo pelną. Taip pat buvo išskirta ir bendra pasaulinė tendencija, kuri pasižymi tuo, kad istoriškai žiūrint į pelno mokesčio tarifą, jis paskutiniaisiais dešimtmečiais nuolat mažėjo.

Europos Komisija pabrėžė, kad toks teisingumo stygius kelia grėsmę vyriausybėms ir piliečių socialinei sutarčiai ir netgi gali turėti poveikio mokesčių prievolių vykdymui apskritai, todėl būtina peržiūrėti visas galiojančias pelno mokesčių taisykles su tikslu pažaboti tokį agresyvų mokesčių planavimą.²⁵

Bendrai kalbant, komunikato tikslai buvo užtikrinti sąžiningesnį ir veiksmingesnį įmonių apmokestinimą pelno mokesčiu. Tai turėtų būti atlikta pasiekus 4 bendrinius tikslus²⁶:

1. atkurti ryšį tarp apmokestinimo ir ekonominės veiklos vykdymo vietos
2. užtikrinti, kad valstybės narės galėtų teisingai įvertinti įmonių veiklą jų jurisdikcijoje
3. sukurti konkurencingą ir augimui palankią pelno apmokestinimo aplinką ES, taip užtikrinant atsparesnį įmonių sektorių, kaip siūloma Europos semestro rekomendacijose;
4. apsaugoti bendrąją rinką ir užtikrinti tvirtą ES požiūrį į išorines pelno mokesčio problemas, įskaitant priemones, skirtas įgyvendinti EBPO BEPS

²⁵ 2015 m. birželio 17d. Komisijos komunikatas SWD(2015) 121 final} dėl teisingos ir veiksmingos pelno mokesčio sistemos Europos Sąjungoje. 5 pagrindinės veiklos sritys. 2 p.

²⁶ 2015 m. birželio 17d. Komisijos komunikatas SWD(2015) 121 final} dėl teisingos ir veiksmingos pelno mokesčio sistemos Europos Sąjungoje. 5 pagrindinės veiklos sritys. 6 p.

projekta, kovoti su nebendradarbiaujančiomis mokesčių jurisdikcijomis ir padidinti mokesčių skaidrumą.

3.2. ES Direktyva Nr. 2016/1164

Kadangi Europos Sąjungą sudaro daug valstybių su savarankiškais mokestiniais taisyklėmis, logiškas sprendimas kovai su piktnaudžiavimu mokestiniais sistemomis buvo priimti privalomą naujų taisyklių rinkinį visos Europos Sąjungos mastu.

Šiomis taisyklėmis tapo Europos Sąjungos Tarybos direktyva Nr. 2016/1164, paskelbta 2016 m. liepos 12 d, kuria buvo nustatytos kovos su mokesčių vengimo praktikos, tiesiogiai veikiančios vidaus rinkos veikimą, taisyklės. Kadangi Taryba palankiai įvertino EBPO 15 veiksmų planą kovai su mokesčių bazės erozija, šia direktyva buvo siekta suderinti BEPS mokesčių reformą su Europos Sąjungoje galiojančiu reguliavimu ir buvo paremta būtent šio plano gairėmis.

Pagrindiniais šios direktyvos tikslais tapo bendri strateginiai metodai ir koordinuoti veiksmai – „tik bendra sistema galėtų padėti išvengti rinkos susiskaidymo ir pašalinti šiuo metu egzistuojančius neatitikimus ir rinkos iškraipymus. Galiausiai nacionalinės įgyvendinimo priemonės, atitinkančios bendrą visoje Sąjungoje taikomą politiką, suteiktų mokesčių mokėtojams teisinio tikrumo, nes tos priemonės atitiktų Sąjungos teisę.“

Kadangi agresyvus mokesčių planavimas turėjo būti sureguliuotas visos Europos Sąjungos mastu, tuo metu visose 28 valstybėse narėse, turinčiose skirtingas pelno mokesčio sistemas, šios taisyklės buvo apibūdintos tik bendromis nuostatomis, o detalus šių taisyklių įgyvendinimas ir pritaikymas savo mokestinėms sistemoms buvo paliktas pačioms valstybėms narėms.

Ši direktyva iš viso įtvirtino 5 taisykles:

- Palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklė;
- Perkėlimo apmokestinimo taisyklė;
- Bendrąją kovos su piktnaudžiavimo taisyklę;
- Kontroliuojamų užsienio bendrovių taisyklę;

- Taisyklės, skirtas šalių mokestinės tvarkos neatitikimų problemai spręsti.

Palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklė yra skirta kovoti su bendrovių praktika, kuomet jos sumoka neproporcingai daug palūkanų. Lietuvoje ši taisyklė buvo įtvirtinta PMĮ 30¹ straipsnyje.

Perkėlimo apmokestinimo taisyklė reguliuoja atvejus, kai mokesčių mokėtojas perkelia savo turtą arba savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais. Lietuvoje įtvirtinta PMĮ 40² straipsnyje

Kontroliuojamų užsienio bendrovių taisyklė skirta tinkamai apmokestinti užsienio kontroliuojamus vienetus. Lietuvoje įtvirtinta PMĮ 39 straipsnyje.

Taisyklės, skirtos šalių mokestinės tvarkos neatitikimų problemai spręsti išryškėja atvejais, kuomet susiduria dviejų ar daugiau valstybių teisinės sistemos. Įtvirtinta PMĮ 31 straipsnio 4 dalyje.

3.3. Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė

Paskutinė direktyvoje sureguliuota taisyklė ir šio darbo pagrindinis aspektas yra bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė. Jos tikslas yra kovoti su žalingomis mokesčių praktikomis, kai jos dar nėra pažabotos kitomis taisyklėmis. Tai reiškia, kad ši taisyklė yra pati bendriausia ir turėtų būti taikoma tik tuomet, kai negalima pritaikyti specialiųjų taisyklių.

Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė yra sureguliuota direktyvos 6 straipsnyje ir yra įvardijama taip²⁷:

1. Apskaičiuodama pelno mokestį, valstybė narė neatsižvelgia į darinį ar kelis darinius, kurių sukūrimo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja taikytinos mokesčių teisės esmei ar tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai, atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Darinys gali apimti daugiau nei vieną etapą ar dalį.

²⁷ 2016 m. liepos 12 d. Tarybos Direktyva (ES) 2016/1164 kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. OL, 2016 7 19, p. 1–14.

2. 1 dalies tikslais darinys arba keli dariniai laikomi apsimestiniais, jeigu jie nebuvo sukurti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.
3. Kai į darinius arba jų grupę neatsižvelgiama pagal 1 dalį, mokestinis įsipareigojimas apskaičiuojamas laikantis nacionalinės teisės.

Esminis šios normos aspektas yra tas, kad mokesčių administratorius, apskaičiuodamas pelno mokestį, turi teisę atsižvelgti į mokesčių mokėtojo struktūrą ir įvertinti, ar vienas svarbiausių šio mokesčio mokėtojo ar jų darinių tikslų yra mokestinės naudos siekimas. Vertinant šią aplinkybę, būtina atsižvelgti į visas ekonomines, komercines ar kitokias aplinkybes, turinčias įtaką tokiam sprendimui. Jei yra nustatoma, kad mokestinė nauda visgi buvo pagrindinis ra vienas pagrindinių mokesčio mokėtojo ar jų darinio tikslas, tokiu atveju jis gali būti pripažintas apsimestiniu.

Ši taisyklė, kaip ir visa direktyva, yra taikoma visiems mokesčių mokėtojams, tiek rezidentams Europos Sąjungos viduje, tiek ir mokesčių tikslais įregistruotų trečiosiose valstybėse, bet turintiems nuolatinę buveinę valstybėse narėse. Bet iš kitos pusės, ši taisyklė nėra automatiškai taikoma kiekvienam mokesčių mokėtojui - prieš taikant šią taisyklę, būtina kiekvieną konkretų atvejį įvertinti atskirai ir tik nustčius normos pažeidimus galima pritaikyti normą.

Kadangi bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė turi būti universaliai taikoma visoje Europos Sąjungoje, ji įgyvendina anksčiau minėtus 4 Europos Sąjungos Tarybos užsibrėžtus tikslus, kuriuos galima bendrai apibūdinti kaip sąžiningą ir veiksmingą pelno mokesčio surinkimą Europos Sąjungoje bei užtikrinti skirtingų šalių mokesčių mokėtojų konkurencingumą bendrojoje rinkoje. Bet taip pat, būdama bendrinio pobūdžio, ji beveik nepaveikia ir neiškraipo esamą rinkos situaciją lyginant skirtingas valstybes. Jei ši norma nebūtų universaliai priimta visos Europos Sąjungos mastu, o kiekvienos valstybės atskirai, mokesčių mokėtojams būtų atsiradusi galimybė iškreipti sumokamas pelno mokesčio sumas remiantis skirtingais bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės reguliavimais, todėl ji kartu užkerta kelią piktnaudžiauti sutarčių teikiama nauda.

Ši direktyva reikalauja, kad mokesčių administratoriai, vertindami mokesčio mokėtojo veiklą, neatsižvelgtų į mokesčio mokėtojo ar jų darinius, jei jų vykdoma veikla prieštarauja mokesčių įstatymų tikslams ir turi pripažinti tokius darinius apsimestiniais. Ši taisyklė yra labai plataus pobūdžio. Ji neapsiriboja baigtiniu vertinamų aplinkybių sąrašu. Europos Sąjungos taryba aptariamose direktyvos preambulėje tiesiogiai pabrėžė, kad “Vertinant, ar darinys turėtų būti laikomas apsimestiniu, valstybės narės turėtų turėti galimybę atsižvelgti į visas pagrįstas ekonomines priežastis, įskaitant finansinę veiklą”²⁸. Todėl mokesčių administratoriams kyla pareiga kiekvieno mokesčių mokėtojo atveju visapusiškai įvertinti visas aplinkybes, galinčias nulemti sprendimo baigtį, o mokesčių mokėtojas gali identiškai teikti visus įrodymus, pagrįsiančius jo poziciją. Todėl, vertinant ar buvo pažeista bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė, gali susidaryti situacijos, kai beveik identiškai atvejai bus įvertinti skirtingai.

Taip pat būtina paminėti, kad direktyvoje yra pabrėžiama galimybė mokesčių mokėtojams sudaryti įvairius darinius, kurie gali būti tiek pakankamai paprasti, tiek būti daug sudėtingesni ir būti sudaryti iš begalės etapų, sutarčių ir įmonių išsidėsčiusių po visą pasaulyje, tiek Europos Sąjungoje, tiek ir trečiojoje valstybėse, įskaitant ir tikslines teritorijas. Galimi net atvejai, kai dariniai nėra tiesiogiai susiję teisine prasme. Bet kuriuo atveju, mokesčių administratoriui tenka pareiga įvertinti visą darinį ir galimybę, kad toks darinys egzistuoja.

Kaip minėta anksčiau, darinio vertinimas yra vykdomas įvertinant jo vykdomą ekonominę veiklą. Mokesčių administratorius vertina, ar mokesčio mokėtojo veikla yra vykdoma sąžiningai ir jos tikrasis tikslas yra būtent šios ekonominės veiklos vykdymas. Taigi, yra vertinama, ar mokesčio mokėtojo ekonomine veikla yra tikra ar apsimestinė. Apie piktnaudžiavimą teise pasisakęs Europos Sąjungos Teisingumo Teismas byloje Emsland-Stärke - C-110/99 sprendė, kad vertinant ar buvo piktnaudžiauta teise, visų pirma reikia įvertinti, ar egzistuoja objektyvios aplinkybės, kurios nepaisant formalaus įstatymų laikymosi, neatitinka numatytų mokesčių įstatymo tikslų. Antras Teisingumo Teismo įvardintas veiksmas - įvertinti, ar egzistavo subjektyvi mokesčio mokėtojo valia ir tikslas gauti mokesstinę naudą Europos Sąjungoje, dirbtinai sukuriant aplinkybes, gauti šiai naudai. Pareiga įvertinti šias aplinkybes yra paliekama valstybiniam teismams laikantis valstybės įstatymų²⁹.

²⁸ 2016 m. liepos 12 d. Tarybos Direktyva (ES) 2016/1164 kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. OL, 2016 7 19, p. 1–14.

²⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2000 m. gruodžio 14 d. sprendimas Emsland-Stärke GmbH C-110/99, ECLI:EU:C:2000:695, 52-53 p.

Taigi vertinant darinį Teisingumo Teismo įvardintu objektyviu aspektu, mokesčių mokėtojas yra įvertinamas mokesčių įstatymų tikslų atžvilgiu, todėl vertinimas šiuo kriterijumi iš esmės yra gan paprastas – tereikia nustatyti neatitikimą tarp įstatymų tikslų ir faktinės situacijos. Iš kitos pusės, subjektyvus elementas yra kur kas problematiškesnis, kadangi neginčijamai įrodyti subjektyvias aplinkybes yra kur kas sunkiau ar beveik neįmanoma. Tam reikia surinkti didelį kiekį įrodymų, rodančių mokesčių mokėtojo tikslingą siekį pasinaudoti mokestine lengvata kuriant dirbtinius darinius. Kartais gali kilti situacijos, kai mokesčių administratorius tiesiog negali surinkti pakankamai tokių įrodymų, bet tokių įrodymų trūkumas, šio klausimo ribose pažeidžiant nekaltumo prezumpciją, neįrodo, kad mokesčių mokėtojas nesukūrė dirbtinio junginio su tikslu gauti mokestinę lengvatą. Iš kitos pusės, mokesčių administratoriui bendrojoje kovos su piktnaudžiavimu taisyklėje tereikia įrodyti, kad tai buvo bent jau vienas pagrindinių tikslų, kas yra įrodoma palyginti lengviau, o mokesčių mokėtojui paneigti šią aplinkybę, kad jis apskritai nesiekė mokestinės naudos yra sunkiau.

Taigi, apibendrinus Teisingumo Teismo doktriną, galima daryti išvadą, kad mokesčio mokėtojo veikla nėra apsimestinė, jei ji atitinka ekonominę realybę³⁰. Mokesčių administratorius turi įvertinti esamas aplinkybes per ekonomikos ir ūkinių operacijų prizmę, o mokesčių mokėtojas gali gintis remdamasis savo veiksmų ekonomine logika. Šioje vietoje kyla klausimas, kaip turi būti įvertinti dariniai, kurie gauna mokestinę naudą, bet iš esmės vykdo atitinkamą mokestinę veiklą. Šioje vietoje reikia prisiminti, kad mokesčių mokėtojas nėra verčiamas rinktis ir planuoti savo ekonominę veiklą taip, kad sumokėtų kuo didesnę mokesčių sumą. Mokesčių mokėtojams yra palikta teisė siekti savo tikslų, kurie paprastai yra maksimalaus pelno siekimas, ir planuoti savo mokesčius kuo efektyvesniais būdais, taip sumažinant mokamų mokesčių sumą. Todėl bendra taisyklė tokiais atvejais turėtų būti vertinama tuo atžvilgiu, ar mokestinė nauda yra vienas esminių darinio tikslų. Jei tai nėra esminis tikslas ir įmonė, pavyzdžiui, įsteigdama dukterinę įmonę kitoje valstybėje įgauna didelę mokestinę naudą, bet tuo pat metu įdarbiną didelį skaičių darbuotojų, kurie ima vykdyti naują veiklą to darinio atžvilgiu, taip pat sėkmingai, ilgą laiką vykdo ekonominę veiklą ir ši veikla gali būti pagrįsta tuo, kad šioje valstybėje yra mažesni atlyginimai, tokiu atveju galima būtų vertinti, kad mokesčių mokėtojas veikia sąžiningai ir jo ekonominė veikla yra skaidri bei

³⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas Cadbury Schweppes C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, 65 p.

ekonomiškai pagrįsta. Tokia nuomonė buvo pateikta Europos Sąjungos Teisingumo Teismo Cadbury Schweppes byloje, kurioje Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija teismo posėdžio metu siūlė, kad sąžininga veikla „turi remtis objektyviais ir trečiųjų asmenų patikrinamais įrodymais, susijusiais, be kita ko, su atitinkamu fizinio kontroliuojamos užsienio bendrovės egzistavimo laipsniu, kalbant apie patalpas, personalą ir įrangą. Jeigu patikrinus tokius įrodymus būtų konstatuota, kad kontroliuojama užsienio bendrovė susijusi tik su fiktyviu įkūrimu nevykdant priimančiojoje valstybėje narėje jokios faktinės ekonominės veiklos, tokios kontroliuojamos užsienio bendrovės įsteigimas turėtų būti laikomas turinčiu išimtinai dirbtinio darinio pobūdį.“. Teisingumo Teismas taip pat pasisakė šiuo klausimu byloje Leur-Bloem, kurioje buvo sprendžiamas klausimas dėl holdingo įmonės. Joje, teismo nuomone, pagrįsta ekonominė priežastis turi apimti daugiau nei vien fiskalinę naudą³¹. Todėl, vien įmonių pardavimas holdingo įmonei, registruotai kitoje žemesnių mokesčio tarifų valstybėje, kurios vieninteliu savininku tampa ankstesnių įmonių savininkas, turėtų būti pripažintas pažeidžiančiu bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę.

Pripažinus mokesčių mokėtojo ekonominę veiklą neskaidria ir prieštaraujantiai bendrajai kovos su piktnaudžiavimu taisyklei, mokesčių administratorius gauna teisę neatsižvelgti į mokesčių mokėtojo sudarytus darinius. Neatsižvelgiant į sudarytus darinius, mokesčių administratorius, remdamasis direktyvos 6 straipsniu apskaičiuoja, mokėtiną mokesčio sumą atsižvelgdamas į pažeistus įstatymus ir jų tikslus ir juose numatytą nacionalinį reguliavimą. Tai reiškia, kad mokesčių administratorius apskaičiuoja mokesčio sumą taip, tarytum mokesčių mokėtojas nebūtų piktnaudžiavęs numatytais lengvatomis ir pažeidęs įstatymų tikslus.

3.3.1. Bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės santykis su kitais principais

Deja, labai sudėtinga yra įvertinti didelius darinius. Kaip buvo aptarta anksčiau, sudėtingumas gali kilti iš mokesčio mokėtojo ekonominės veiklos, struktūros ir sutarčių. Čia

³¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. birželio 17 d. sprendimas Leur-Bloem C-28/95, ECLI:EU:C:1997:369.

kyla klausimas, kokia apimtimi mokesčių administratorius gali neatsižvelgti į mokesčio mokėtojo sudarytus sandorius, kadangi teisinės valstybės principas reikalauja tam tikro teisinio stabilumo. Net jei laikyti, kad mokesčių mokėtojas pažeidė mokesčių įstatymų tikslus ir reikia jį apmokestinti, šis apmokestinimas negali būti beribis, kažkuria apimtimi mokesčių mokėtojas ir jo sudarytos sutartys vis vien turi būti ginamos. Taip pat reikia atsižvelgti ir į mokesčio mokėtojo, pažeidusio šiuos įstatymus, skaidrius ir nepriklausomus verslo partnerius, kurie nepažeidė jokių įstatymų, bet kurių ekonominė veikla gali būti paveikta priėmus sprendimą pripažinti darinį apsimestiniu. Kiek turėtų būti ginama tokių mokesčių mokėtojų teisė į teisinį stabilumą?

Europos sąjungos Teisingumo Teismas yra ne kartą pasisakęs, kad: „Vis dėlto, kaip daugelį kartų nurodė Teisingumo Teismas, Bendrijos teisės aktai turi būti ir aiškūs, o jų taikymas iš anksto numanomas teisės subjektų <...>. Šis teisinio saugumo reikalavimas itin griežtai taikomas tuomet, kai teisės aktai gali turėti finansinių padarinių, – kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems taikomus įpareigojimus <...>.”^{32 33 34} Teisingumo Teismo byloje buvo sprendžiamas klausimas dėl suteiktos paskolos tarp dviejų susijusių įmonių. Pareiškėjas argumentavo, kad ši gauta paskola atitiko rinkos sąlygas ir neturėtų būti papildomai perskaičiuota mokesčių administratoriaus. Teismo nuomone, šioje byloje teisės normomis buvo viršijama tai, kas būtina jų tikslui pasiekti – „Tokiomis aplinkybėmis minėtos teisės normos neleidžia iš anksto pakankamai tiksliai nustatyti jų taikymo srities. Todėl tokios normos neatitinka teisinio saugumo principo, pagal kurį teisės normos turi būti aiškios, tikslios ir nuspėjamo poveikio, ypač kai jos gali turėti neigiamų pasekmių fiziniams asmenims ir įmonėms, reikalavimų. Taigi norma, neatitinkanti teisinio saugumo principo reikalavimų, negali būti laikoma proporcinga siekiamiems tikslams”³⁵.

Taigi, atsižvelgiant į ankstesnę Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką, teisinis stabilumas ir saugumas turi būti ginamas kaip viena svarbiausių mokesčių mokėtojų teisių, ypač atsižvelgiant į plačias bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės taikymo apimtis,

³² Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas Halifax plc C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121.

³³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2001 m. lapkričio 22 d. sprendimas Nyderlandų Karalystė prieš Europos Sąjungos Tarybą C-301/97, ECLI:EU:C:2001:621.

³⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2004 m. balandžio 29 d. sprendimas Finanzamt Sulingen C-17/01, ECLI:EU:C:2004:242.

³⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2013 m. spalio 3 d. sprendimas Itelcar C-282/12, ECLI:EU:C:2013:629, 44 p.

bylinėjimosi su mokesčio administratoriumi našta ir galimai neteisingo sprendimo galimybę. Šis aspektas yra vienas kebliausių bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės problematikų - iš vienos pusės reikia apsaugoti teisėtus mokesčių mokėtojų lūkesčius, iš kitos pusės, mokesčių mokėtojai privalo laikytis mokesčių įstatymu ir tinkamai juos mokėti. Bet atsižvelgiant į šios normos pobūdį, kuris yra bendrinio pobūdžio ir turėtų būti taikomas tik tuomet, kai negalima taikyti kitų specialiųjų normų, skirtų kovai su piktnaudžiavimu mokant pelno mokesťį ir kurios yra kur kas labiau detalizuotos bei sureguliuotos, galima daryti prielaidą, kad šios normos taikymas nebus dažnas ir didesnė dalis sprendimų bus priimti nepažeidžiant mokesčių mokėtojų teisės į teisinį apibrėžtumą. O visgi taikant šias taisykles, mokesčių administratoriai ir teismai turėtų atsižvelgti ir kartu su visais surinktais įrodymais įvertinti, kokia apimtimi reikia taikyti šią taisyklę, kad nepažeisti teisėtų trečiųjų asmenų lūkesčių.

3.3.2. Neteisėtos mokestinė naudos apibrėžimas

Neteisėta mokestinė nauda direktyvoje tiesiogiai nėra apibūdinama. Vienintelis jos požymis direktyvoje yra tas, kad ji prieštarauja taikytinos mokesčių teisės esmei ir tikslui. 2012 metų Europos Komisijos rekomendacijoje dėl agresyvaus mokesčių planavimo, Europos Komisija ragina nacionalines valdžios institucijas palyginti „mokesčio mokėtojo mokėtino mokesčio sumą, kai priemonė (-s) taikoma (-os), ir mokesťį, kurį tas pats mokesčio mokėtojas mokėtų tomis pačiomis aplinkybėmis, jeigu priemonė (-ės) nebūtų taikoma (-os).“³⁶. Toks mokestinės naudos apibrėžimas nėra detalus, todėl kartu Europos Komisija pateikė ir keletą kriterijų, į kuriuos reiktų atsižvelgti nacionalinėms valdžios institucijoms. Tokie kriterijai ar situacijos būtų:

- Suma neįtraukta į mokesčio bazę;
- Mokesčio mokėtoju taikoma atskaita;
- Patiriamas nuostolis mokesčių tikslais;
- Nereikia mokėti išskaičiuojamojo mokesčio;

³⁶ 2012 m. gruodžio 6 d. Komisijos rekomendacija (2012/772/ES) dėl agresyvaus mokesčių planavimo. JOL_2012_338_R_0041_01. 4.7 p.

- Kompensuojamas užsienyje nustatytas mokestis.

Šitoks aplinkybių ir situacijų sąrašas yra rekomendacinio pobūdžio ir iš esmės nėra baigtinis. Bet kuri situacija, kai kyla įtarimų, kad yra piktnaudžiaujama mokestine nauda turėtų būti įvertinta uždavus klausimą esminį aptariamoms taisyklės kriterijū – ar buvo pažeisti mokestinių įstatymų tikslai? Jei atsakymas yra teigiamas, tuomet mokestinė nauda gali būti perskaičiuojama remiantis kovos su piktnaudžiavimu taisykle.

Toks reguliavimas gali būti paremtas bendruoju draudimu piktnaudžiauti teise. Todėl kiekviena valstybė gali taikyti bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę atsižvelgdama į atitinkamoje valstybėje egzistuojantį reguliavimą ir mokestinių įstatymų tikslus. Tai turi ženklių privalumų, kadangi valstybėms, remiantis šia direktyvos norma nereikia tiesiogiai keisti egzistuojančių įstatymų atsižvelgiant ir prisitaikant prie visos bendrijos. Taip pat šioje vietoje verta paminėti, kad toks reguliavimas atitinka Europos Sąjungos sutarties 5 straipsnio idėją, tai yra, Sąjungos veiksmai turi būti proporcingi bei subsidiarūs siekiamiems tikslams ir neturėtų viršyti to, kas yra siekiama sutartimis³⁷.

Taigi, neteisėtą mokestinę naudą reikia įrodyti. Mokesčių administratorius turi teisę rinkti visus leistinus įrodymus, bet nepaisant numanomo tikslo įrodyti neteisėtą darinio mokestinę naudą, turi įvertinti ir teisėtą mokestinę naudą patvirtinančius veiksmus, o mokesčių mokėtojas gali gintis, bandydamas įrodyti, kad jo mokestinė nauda buvo gauta laikantis mokestinių įstatymų tikslų.

3.3.3. Mokesčio mokėtojo ekonominių tikslų vertinimas

Sekantis aspektas, kurį reikia aptarti kalbant apie bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę yra mokesčio mokėtojo ekonominių tikslų vertinimas. Tik įvertinus, kad mokesčio mokėtojo tikslas buvo pasiekti įstatymams prieštaraujančią mokestinę naudą ir jie nebuvo sukurti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę, galima taikyti šią normą ir perskaičiuoti mokėtiną mokesčio sumą. Šis aspektas yra bene svarbiausias šios taisyklės vertinime.

³⁷ 2016 m. birželio 7 d. Europos Sąjungos sutartis (C 202/1). *OL C 202, 2016 6 7, p. 13–388.*

Šiam tikslui įvertinti yra naudojamas pagrindinio tikslo testas (angl. – *principal purpose test*). Šis testas gali būti aiškinamas remiantis EPBO veikla, nes iš esmės bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė yra paremta EBPO veikla prevencijoje piktnaudžiaujant sutarčių teikiama nauda, kuri yra reguliuojama BEPS projekto 6 veiksmo ir buvo įtraukta į EBPO daugiašalią konvenciją, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui kaip dalis prevencijos piktnaudžiavimo sutartimi.

Minėtos EBPO konvencijos 7 straipsnio 1 dalis apibrėžia piktnaudžiavimo sutartimi prevenciją taip: “Neatsižvelgiant į bet kurias Sutarties, kuriai taikoma Konvencija, nuostatas, Sutarties, kuriai taikoma Konvencija, lengvata nesuteikiama pajamoms ar kapitalui, jei, atsižvelgiant į visus reikšmingus faktus ir aplinkybes, būtų pagrįsta daryti išvadą, kad gauti tokią lengvatą buvo pagrindinis bet kurio susitarimo ar sandorio, kuris tiesiogiai ar netiesiogiai lėmė tos lengvatos atsiradimą, tikslas, nebent nustatoma, kad tos lengvatos suteikimas tokiomis aplinkybėmis atitinka Sutarties, kuriai taikoma Konvencija, atitinkamos nuostatos tikslus.”³⁸

Taigi, ši taisyklė taip pat yra antivengiminė taisyklė ir priemonė, pagrįsta sandorių ar darinių tikslais. Ši taisyklė, kaip ir kovos su piktnaudžiavimu taisyklė yra bendro pobūdžio ir turėtų būti taikoma tik tuomet, kai negalima taikyti konkrečios taisyklės. Jos tikslas taip pat iš esmės yra tas pats – ji yra taikoma tais atvejais, kai sandorio ar darinio vienintelis ar pagrindinis tikslas yra gauti EBPO konvencijos sutartyje įvardintas mokestines naudas, nebent būtų nustatyta, kad šių naudų suteikimas buvo vienas iš konvencijos tikslų. EBPO manymu, pagrindinio tikslo testas yra subjektyvus, pagrįstas susidariusiomis aplinkybėmis, kas taip pat iš dalies sutampa su piktnaudžiavimo taisyklės vertinimu³⁹.

Ši konvencijos norma yra taikoma visos konvencijos apimtimi ir visiems jos reguliuojamiems klausimams. Tuo tarpu bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė yra taikoma tik apskaičiuojant pelno mokestį. Taip pat, konvencijoje nėra minima ekonominė veikla, todėl galima teigti, kad kitaip nei Europos Sąjungos normoje, kurioje yra pasisakoma, kad darinys arba keli dariniai laikomi apsimestiniais, jeigu jie nebuvo sukurti dėl svarių

³⁸ Daugiašalė konvencija, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui. *TAR, 2018-10-10, Nr. 16002*. 7 str. 1 d.

³⁹ 2017 m. liepos m. OECD Frequently Asked Questions on the Multilateral Instrument (MLI), p.

komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę, EBPO normai nėra svarbi ekonominė veikla, apie ekonominę realybę joje nėra kalbama.

Taikant patį pagrindinio tikslo testą, reikia atsižvelgti ir įvertinti 2 kriterijus kylančius iš minėto apibrėžimo. Pirmas yra subjektyvus pagrįstos išvados (arba tiesiog pagrįstumo) kriterijus, antras – objektyvus pagrindinio tikslo kriterijus.

BEPS 6 veiksmo 2015 metų galutinėje ataskaitoje, pagrįstumo kriterijus yra apibūdinamas kaip esminis kriterijus, leidžiantis įvertinti asmens tikslus. Siekiant nustatyti, ar buvo siekis gauti naudą konvencijos ribose, reikia analizuoti visų susijusių asmenų tikslus – tai subjektyvusis kriterijus. Kokie yra asmenų, sandorių ar darinių tikslai, galima atsakyti tik įvertinus visas susijusias aplinkybes. Deja, atsižvelgiant į normos formuluotę, mokesčių administratoriui pakanka mokesstinės naudos siekimo tik kaip vieno iš siektų tikslų, kad galima būtų priimti pagrįstą išvadą, tai yra, nustatčius tikslą gauti mokesstinę naudą, neatsižvelgiamą į kitas aplinkybes, net jei jos buvo esminės priimant sprendimus. Taip pat, nėra aišku, o EBPO neaiškina, kaip ir kokiais kriterijais turėtų būti vertinami mokesčių mokėtojo tikslai, kam turi būti teikiamas prioritetas⁴⁰. Objektyvaus kriterijaus klausimu ataskaitoje pateikta mintis yra ta, kad nebūtina nustatyti nenuginčijamas aplinkybes, įrodančias asmenų tikslus - užtenka, kad jos būtų pakankamai pagrįstos ir objektyviai jas įvertinus, būtų galima pagrįstai spręsti, kad pagrindinis tikslas visgi buvo naudos gavimas konvencijos aspektu. Taip pat, ataskaitoje pabrėžiama, kad neturėtų būti preziumuojama, kad mokesstinė nauda remiantis konvencijos teikiamais privalumais buvo vienintelis tikslas ir priimant sprendimą reikia remtis ir kitomis aplinkybėmis. Visi įrodymai turi būti objektyviai įvertinti, turi būti nustatyta, kad šiomis aplinkybėmis, mokesstinė nauda buvo ar nebuvo vienintelis mokesčio mokėtojo tikslas. Tačiau, jei galima pagrįstai teigti, kad sandorio sudarymas gali būti paaiškintas tik gaunama mokesetine nauda, tuomet galima teigti, kad sandorio pagrindinis tikslas buvo mokesstinės naudos siekimas⁴¹.

Visgi, pagrįsta išvada yra gana subjektyvus klausimas. Taip pat reikia atsižvelgti, kad „pagrįstai“ išvadai priimti, mokesčių administratoriui gali užtekti mažiau įrodymų siekiant „įrodyti“ mokesčių mokėtojo veiksmus, prieštaraujančius konvencijai. Šiuo klausimu,

⁴⁰ LANG, Michael. BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties. *Tax notes international*, 2014 m. gegužės 14 d., t. 74-7, p. 659 p.

⁴¹ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 57-58p.

atsižvelgiant į visą teisinę sistemą ir jos principus, reikia suprasti, kad pagrįstai išvadai priimti reikia ne pagrįsto kiekio įrodymų, bet pagrįstos abejonės dėl mokesčių mokėtojų tikslų įvertinus *visus* įrodymus. Taigi, mokesčių administratoriui nederėtų piktnaudžiauti pagrindinio tikslo testu.

Kaip buvo minėta anksčiau, EBPO konvencijoje pagrindinio tikslo testas neapima pagrįstos ekonominės veiklos vertinimo ir apsiriboja tik mokesčio mokėtojo siekiu įgauti mokestinę naudą. Kaip ir bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė, toks formulavimas gali potencialiai pažeisti teisinio stabilumo principą, o atsižvelgiant į sumažėjusį vertinamų kriterijų skaičių, turėtų pažeisti šį principą net dažniau. Dėl to, Europos Sąjungos Komisija 2016 m. sausio 28 d. rekomendacijoje Nr. C(2016) 271 išreiškė savo poziciją, kad priemonės, kurias valstybės narės taiko pagal BEPS priimtiems įsipareigojimams įgyvendinti, turi atitikti visoje Sąjungoje sutartus standartus ir taip suteikti teisinį tikrumą ir mokesčių mokėtojams, ir mokesčių administratoriams⁴². Todėl, Europos komisija rekomendavo valstybėms, kurios savo sutartyse naudoja EBPO konvenciją dėl priemonių mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo pažabojimui, anksčiau minėtą konvencijos 7 straipsnio 1 dalį papildytą ir apibrėžtą taip: „Nepaisant kitų šios konvencijos nuostatų, galimybė naudotis šios konvencijos nauda pajamų ar kapitalo straipsnio atžvilgiu nesuteikiama, jei yra pagrindo daryti išvadą, kad, atsižvelgus į visus svarbius faktus ir aplinkybes, lengvatos įgijimas buvo viena iš pagrindinių bet kokio susitarimo ar sandorio, kurio tiesioginis ar netiesioginis rezultatas buvo ta lengvata, tikslų, nebent nustatyta, kad ji atspindi neapsimestinę ekonominę veiklą ar kad tos lengvatos suteikimas tokiomis aplinkybėmis atitinka atitinkamą šios konvencijos nuostatų dalyką ir tikslą“.

Apibendrinus, pagrįstos išvados kriterijus yra taikomas tiek iš subjektyvios pusės, kai yra vertinama ar mokestinė nauda buvo vienintelis siekiamas tikslas, tiek iš objektyvios pusės – ar yra pagrįsta, įvertinus visas aplinkybes, teigti, kad mokestinė nauda buvo vienintelis mokesčio mokėtojo tikslas EBPO konvencijos ribose. Nepaisant to, pagrįstos išvados kriterijaus taikymas turėtų būti pagrįstas teisinio tikrumo ir stabilumo principais.

⁴² 2016 m. sausio 28 d. Komisijos rekomendacija (ES) 2016/136 dėl kovos su piktnaudžiavimu mokesčių sutartimis priemonių įgyvendinimo. OL L 25, 2016 2 2, p. 67–68.

3.3.4. Bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės taikymo ribos ES teisėje

Paskutinis aspektas dėl bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės yra šios taisyklės ribos. Kaip jau buvo kalbėta anksčiau, ši taisyklė gali pažeisti kai kuriuos teisės principus, kurių esminiais galima būtų įvardinti teisinio aiškumo ir teisinio stabilumo. Tokia situacija yra suprantama, kadangi pati taisyklė yra bendrinio pobūdžio ir nėra suformuota būtent konkrečioms atvejams, tačiau, galimybė pažeisti minėtus principus, kiek tai yra įmanoma, turėtų būti apribota vengiant mokesčių mokėtojų teisėtų lūkesčių pažeidimų ir siekiant stabilios, aiškios teisinės sistemos. Laikantis bendrųjų teisės principų ir įstatymų, Lietuvos atveju Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnio, visi mokesčiai ir jų išimtys privalo būti aiškiai numatyti ir sureguliuoti įstatymais. Kovos su piktnaudžiavimu taisyklė yra tam tikra prasme nesuderinama su konstitucine nuostata, nes joje trūksta apibrėžtumo. Iš kitos pusės, galima būtų argumentuoti teigti, kad toks bendras principas kaip tik padeda mokesstinę sistemą padaryti aiškesnę ir paprastesnę, kadangi vietoj begalės skirtingų normų kiekvienai unikaliai situacijai, kuri dar nėra sureguliuota dėl jos retumo ar sudėtingumo, galima pasitelkti ir pritaikyti šią vienintelę taisyklę. Todėl šioje vietoje galima argumentuoti palaikyti abu požiūrius.

Taip pat, įdomus aspektas yra tas, kad mokesčių mokėtojai ir apskirtai visi asmenys gali bylinėtis dėl jų manymu pažeistų jų teisių, net jei jos jų manymu buvo pažeistos valstybės. Todėl mokesčių įstatymai turėtų būti aiškūs ir dėl to, kad valstybė, netinkamai sureguliuavusi įstatymus, vėliau bus priversta bylinėtis su asmenimis, o įrodžius valstybės kaltę, net gi atlyginti asmenims jų patirtą žalą. Remiantis tuo, valstybė turėtų visuomet stengtis tinkamai apibrėžti įstatymus ir jų normas.

Bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės atveju, įstatymų leidėjui reikia rasti auksinį vidurkį tarp šios taisyklės taikymo ir teisinio aiškumo principo, taip paliekant kuo mažiau interpretacijos laisvės. Autoriaus manymu, tai galima būtų pasiekti visgi priimant naujas antivengimines normas, bent jau kiek tai leidžia bandomų sureguliuoti situacijų unikalumas. Įstatymais sureguliuoti unikalios tarptautinių įmonių grupių schemas gali būti sudėtinga ir net beprasmiška, jei tokia schema gali daugiau niekada nepasikartoti ar jos sureguliuavimui reiktų priimti arba keisti neproporcingai daug įstatymų. Bet jei yra nors ir reta,

bet pasitaikanti ir palyginti paprastai sureguliuojama situacija, tokiu atveju reiktų ją aiškiai sureguliuoti įstatymo normomis, paliekant bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę iš ties išskirtiniams atvejams.

Kadangi apie teisinio aiškumo ir užtikrintumo principus jau buvo kalbėta, šiuo klausimu dar reikia aptarti Europos Sąjungos garantuojamas teises. Aktualiausias šiuo klausimu yra įsisteigimo teisė įtvirtinta Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 49 ir 54 straipsniuose ir teisė dėl laisvo kapitalo judėjimo, įtvirtinto Europos Sąjungos veikimo sutarties 63-66 straipsniuose.

Remiantis įsisteigimo laisve, vienos valstybės narės nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvės apribojimai yra draudžiami kitos valstybės narės teritorijoje. Bet remiantis bendrąja prieš piktnaudžiavimą taisykle, galima būtų argumentuoti, kad pasirenkant ir įsisteigiant kitoje Europos Sąjungos šalyje vien dėl mokestinės naudos, yra pažeidžiamas šis principas. Šiuo klausimu Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nesutiktų su tokia pozicija. Pavyzdžiui, Centros Ltd byloje Nr. C-212/97, kurioje buvo sprendžiamas klausimas dėl 2 Danijos valstybės piliečių, kurie įsisteigė įmonę Jungtinėje Karalystėje. Bylos esmė buvo ta, kad Jungtinėje Karalystėje nebuvo reikalavimo, kad įmonės turėtų ir apmokėtų įstatinį kapitalą, o Danijos įstatymai reikalavo, kad įsteigta įmonė turėtų bent 200 000 Danijos kronų. Dėl to, Danijos piliečiai įsisteigė įmonę Jungtinėje Karalystėje ir pradėjo veiklą Danijoje per filialą, taip nesumokėdami pagal Danijos įstatymus privalomo įstatyminio kapitalo. Danijos Prekybos ir bendrovių generalinės valdyba atsisakė įregistruoti filialą, remdamasi tuo, kad įmonė, kuri nevykdo jokios komercinės veiklos Didžiojoje Britanijoje, iš tikrųjų siekė įsteigti Danijoje ne filialą, bet pagrindinę buveinę, apeidama nacionalines normas dėl minimalaus 200 000 DKK kapitalo. Teisingumo Teismas šioje byloje nusprendė, kad „Tokiomis aplinkybėmis faktas, kad valstybės narės pilietis, norintis įsteigti bendrovę, nusprendžia įsteigti ją valstybėje narėje, kurios bendrovių teisės normos jam atrodo mažiausiai suvaržančios, ir įsteigti filialus kitose valstybėse narėse, negali pats savaime būti laikomas piktnaudžiavimu įsisteigimo teise. Teisė įsteigti bendrovę pagal vienos valstybės narės teisę ir steigti filialus kitose valstybėse narėse bendrosios rinkos sąlygomis yra neatskiriama naudojimosi Sutarties garantuojama įsisteigimo laisve dalis.“⁴³

⁴³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1999 m. kovo 9 d. sprendimas Centros Ltd C-212/97, ECLI:EU:C:1999:126, 27 p.

Ši Teisingumo Teismo praktika buvo papildyta Polbud byloje Nr. C-106/16. Iš esmės panašioje situacijoje buvo priimtas sprendimas atsakant ir Austrijos vyriausybės argumentus, kad įmonė faktiškai nevykdo jokios veiklos įsteigimo valstybėje. Teismo nuomone, į įsisteigimo laisvės ribas patenka ir tie atvejai, „kai bendrovė, įsteigta pagal vienos valstybės narės tesės aktus ir turinti joje savo registruotą buveinę, ketina įsteigti filialą kitoje valstybėje narėje, net jei pirmojoje valstybėje narėje ši bendrovė buvo įsteigta tik tam, kad galėtų įsisteigti antrojoje valstybėje narėje, kurioje vykdė didžiąją dalį ar net visą savo ūkinę veiklą <...>. Lygiai taip pat į įsisteigimo laisvės taikymo sritį patenka atvejis, kai pagal vienos valstybės narės tesės aktus įsteigta bendrovė ketina reorganizuotis į pagal kitos valstybės narės teisę veikiančią bendrovę, laikydamosi kriterijaus, kuris antrojoje valstybėje narėje taikomas nustatant bendrovės sąsają su nacionaline teisės sistema, net jei ši bendrovė vykdė didžiąją dalį ar net visą savo ūkinę veiklą pirmojoje valstybėje narėje.“⁴⁴

Toje pačioje byloje, spręstas klausimas dėl įsisteigimo laisvės apribojimo egzistavimo. Byloje buvo aiškinama, kad laikantis suformuotos teismo jurisprudencijos, įsisteigimo laisvės ribojimais yra laikomos visos priemonės, dėl kurių naudotis šia laisve tampa draudžiama, sunkiau arba ne taip patrauklu. Šiuo požiūriu vertinant bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę, galima teigti, kad jos taikymas gali būti laikomas vienu iš apribojimų įsisteigimo laisvei, todėl jos taikymas turi būti apribotas ir taikomas tik išskirtiniais atvejais, kai jos taikymas turi aiškias ir pateisinamas priežastis.

Kalbėdamas apie įsisteigimo laisvės pateisinimą, Teisingumo Teismas remiasi savo ankstesne jurisprudencija, kurioje ne kartą buvo pasisakęs, kad „<...> įsisteigimo laisvės apribojimas gali būti pateisinamas tik privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Tačiau net tokiu atveju šis apribojimas turi būti tinkamas užtikrinti, kad būtų pasiektas atitinkamas tikslas, ir neviršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti <...>“⁴⁵ Todėl, prieš taikant ribojimus, reikia įsitikinti, kad taikomas ribojimas, laikantis bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės, yra tinkamas siekiant užtikrinti siekiamus tikslus.

Šioje byloje, Lenkijos vyriausybė taip pat argumentavo, kad ji remiasi tikslu kovoti su piktnaudžiavimu. Šiuo klausimu, Teisingumo Teismas pasisakė, kad nors valstybėms nėra

⁴⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017 m. spalio 25 d. sprendimas Polbud C-106/16, ECLI:EU:C:2017:804, 38 p.

⁴⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017 m. spalio 25 d. sprendimas Polbud C-106/16, ECLI:EU:C:2017:804, 52 p.

draudžiama imtis visų priemonių kovoti su piktnaudžiavimu, turint omenyje anksčiau minėtą teismo poziciją, kad buveinės įregistravimas įstatyminiu reguliavimu palankesnėje valstybėje nėra piktnaudžiavimas teisės aktais, reiškia, kad dėl to negalima pagrįsti taikomų priemonių, keliančių grėsmę naudojimuisi įsisteigimo laisve.

Apibendrinus galima teigti, kad bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė negali prieštarauti įsisteigimo laisvei, nebent egzistuoūt tikrai svarbios ir pateisinamos priežastys, o jų užtikrinimas negali būti pasiektas kitais būdais.

Kita Europos Sąjungos veikimo sutartyje numatyta teisė, kurią galimai paneigia bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė yra laisvo kapitalo judėjimo principas. Laisvo kapitalo principas, numatytas Europos Sąjungos veikimo 63 straipsnyje draudžia bet kokius kapitalo judėjimo ribojimus. Bet 65 sutarties straipsnyje yra numatyta, kad valstybės narės visgi gali taikyti skirtingas nuostatas remiantis mokesčių mokėtojų skirtinga padėtimi gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vieta ir imtis būtinų priemonių, siekiant užkirsti kelią nacionalinių taisyklių pažeidimui. Iš esmės, šis principas yra glaudžiai susijęs su įsisteigimo laisvės principu, kadangi jie abu užtikrina bendrą Europos Sąjungos rinką, todėl jų taikymas yra gana panašus, bet jie negali būti taikomi kartu.

Byloje Egiom SAS, Nr. C-6/16⁴⁶, buvo keliamas klausimas dėl Prancūzijos įmonės, kurios patronuojamoji įmonė buvo įregistruota Liuksemburge ir valdė 100 % Prancūzijos įmonės. 99 % Liuksemburgo įmonės akcijų valdė Kipre registruota įmonė, o ją visiškai valdė Šveicarijos įmonė. Prancūzijos įmonė 2005 ir 2006 išmokėjo dividendus patronuojančiai Liuksemburgo įmonei. Prancūzijos mokesčių administratorius, įvertinęs visas aplinkybes, priėmė nutarimą, kuriuo remiantis nacionaliniais Prancūzijos įstatymais, buvo nuspręsta apmokestinti Prancūzijos įmonę prie šaltinio, kas iš anksto nebuvo daroma remiantis atleidimo išlyga.

Teisingumo Teismas šioje byloje visų pirma pasisakė dėl įsteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo teisės taikymo skirtumų. Jų taikymas pasižymi tuo, kad vienu metu gali būti taikomas tik vienas iš principų. Teisingumo Teismas konstatavo, „<...> kad nacionalinės teisės aktams, kuriais siekiama reglamentuoti tik tokį dalyvavimą valdant kapitalą, kuris leidžia

⁴⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017 m. rugsėjo 7 d. sprendimas Egiom SAS C-6/16, ECLI:EU:C:2017:641.

daryti aiškia įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, taikytinos Sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės. Tačiau nacionalinės nuostatos, taikomos dalyvavimui valdant kapitalą turint vienintelį tikslą – investuoti pinigus neketinant daryti įtakos įmonės valdymui ir kontrolei, turi būti nagrinėjamos atsižvelgiant tik į laisvą kapitalo judėjimą <...>.”

Teisingumo Teismas SECIL byloje, Nr. C-464/14, sprendė klausimą dėl Portugalijos akcinės bendrovės, kuriai priklausė dvi įmonės Libane ir Tunise. Portugalijos įmonei abiejose dukterinėse bendrovėse priklausė didžioji dalis akcijų. 2009 metais, šios įmonės sumokėjo dividendus Portugalijos įmonei, kuri vėliau pateikė administracinį skundą dėl nepritaikytų dvigubo ekonominio apmokestinimo panaikinimo ar sušvelninimo mechanizmų remiantis netaikomais Europos Bendrijos susitarimais su Libanu ir Tunisu dėl laisvo kapitalo judėjimo.

Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimų, Teisingumo Teismas šioje byloje nusprendė, kad „Pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai, pagal kuriuos valstybėje narėje reziduojanti bendrovė gali visiškai arba iš dalies atskaityti dividendus iš savo mokesčio bazės, kai tuos dividendus moka tos pačios valstybės narės bendrovė rezidentė, tačiau negali taikyti tokios atskaitos tuo atveju, kai dividendus mokančios bendrovės reziduoja trečiojoje valstybėje, yra kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių ribojimas, kuris iš principo draudžiamas pagal SESV 63 straipsnį.”⁴⁷.

Toks teismo sprendimas buvo grindžiamas visų pirma tuo, kad laikantis nusistovėjusios teismo praktikos ir 63 sutarties straipsnio, draudžiamos laisvo kapitalo judėjimo apribojimo priemonės, „<...> kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti tam tikroje valstybėje narėje arba atgrasyti šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse <...>.”

Toliau, teismas pabrėžia, kad Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 65 straipsnio 1 ir 3 dalys turi būti vertinamos kartu. Pirmoji dalis, numato, kad dėl skirtingos padėties mokesčių mokėtojai gali būti apmokestinami skirtingai. Trečioji dalis, nustato draudimą dėl savavališko mokesčių mokėtojų diskriminavimo ir užslėpto ribojimo kiek tai liečia jų laisvą kapitalo judėjimą. Byloje paaiškinta, kad pirmoji 65 straipsnio dalis negali savaime pažeisti laisvo kapitalo judėjimo vien dėl tokio apibrėžimo. Siekiant suderinamumo su kitais įstatymo straipsniais ir jų tikslais, ši norma turėtų būti taikoma siaurai. Tuo labiau, kad diskriminavimo

⁴⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2016 m. lapkričio 24 d. sprendimas SECIL SAS C-464/14, ECLI:EU:C:2016:896, 51 p.

draudimas yra draudžiamas pačiame 65 straipsnyje. Atsižvelgiant į tai, Teisingumo Teismas teigia, kad „<...> tam, kad tokios nacionalinės mokesčių teisės normos, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, galėtų būti laikomos suderinamomis su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, reikia, kad skirtingas vertinimas būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu <...>.”⁴⁸ Atsižvelgiant į tokią teismo nuomonę bei faktinę bylos situaciją, kai tarp Portugalijos bei Libano ir Tuniso buvo sudarytos sutartys dėl ekonominio dvigubo paskirstyto pelno apmokestinimo išvengimo ar sušvelninimo, galima teigti, kad jų tikslas buvo kaip tik išlyginti Portugalijos bei Libano ir Tuniso mokesčių mokėtojų padėtį, o ne juos diskriminuoti.

Taigi, ribojimas turi būti pateisinamas esminiais bendrojo intereso pagrindais ir būti efektyvus siekiant ribojimo tikslų. Bet Teisingumo Teismas pripažino, kad kova su sukčiavimu mokesčių srityje gali būti pagrįsta priežastis taikyti ribojimus kapitalo judėjimui. Juolab, kad iš bylos aplinkybių galima spręsti, kad Portugalijos mokesčių administratoriaus galimybės iširti ir įvertinti aplinkybes buvo ribotos dėl atitinkamų sutarčių trūkumo. Nepaisant to, Teismas sprendė, kad vien tai, kad dividendus mokanti valstybė nepriklauso Europos Sąjungai nėra pagrindas pareizumuoti sukčiavimą mokesčių srityje ir taikyti ribojimus. Vis dėl to, Teisingumo Teismas yra sukūręs praktiką, remiantis kuria, jei atsižvelgiant į konkrečios bylos aplinkybes būtų pripažinta, kad gauti duomenis iš trečiosios valstybės yra neįmanoma, tokia aplinkybė taptų pagrindu taikyti antivengimines mokesčių normas⁴⁹.

Apibendrinus, laisvo kapitalo judėjimo principas ir jo santykis su bendrąja kovos su piktnaudžiavimu taisykle yra labai panašus į įsisteigimo laisvės principą. Abu principai gina atitinkamas Sutartyje dėl Europos Sąjungos numatytas ir puoselėjamas teises. Abiejų principų pažeidimai kyla tuo pačiu pagrindu - pažeidus jose ginamas teises. Bendra taisyklė, kad įvertinus Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką ir doktriną, abi šios teisės turi viršenybę bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės atžvilgiu, nebent mokesčių administratorius galėtų pasiremti itin svarbiais tikslais, arba galėtų pritaikyti piktnaudžiavimo taisyklę proporcingai esamai situacijai, nepažeisdamas laisvo kapitalo judėjimo ir įsisteigimo laisvės tikslų.

⁴⁸ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2016 m. lapkričio 24 d. sprendimas SECIL SAS C-464/14, ECLI:EU:C:2016:896, 54 p.

⁴⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2016 m. 2013 m. spalio 17 d. sprendimas Yvon Welte C-181/12, ECLI:EU:C:2013:662, 63 p.

3.4. Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė Lietuvoje

Lietuvoje bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė yra įtvirtinta PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje, į kurią ji buvo pridėta 2018 metų gale, laikantis įsipareigojimų Europos Sąjungai, vykdam Europos Sąjungos direktyvos, kuria nustatomas kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, Nr. 2016/1164, reikalavimus. Laikantis šios 2016 metais priimtose direktyvos, iki 2018 m. gruodžio 31 d. visos šalys narės privalėjo perkelti į savo teisinę sistemą direktyvos nuostatas, kurios privalėjo būti pradėtos taikyti nuo 2019 m. sausio 1 d., įskaitant bendrą kovos su piktnaudžiavimu taisyklę. Bendrai su šia norma į PMĮ taip pat turėjo būti įtrauktos ir palūkanų ribojimo taisyklė, pajamų apmokestinimo taisyklės, kontroliuojamojo užsienio apmokestinamojo vieneto taisyklė bei taisyklės, skirtos šalių mokesstinės tvarkos neatitikimų problemai spręsti. Lietuva įvykdė šiuos reikalavimus ir nuo 2019 m. sausio 1 d. Lietuvos PMĮ galioja bendroji kovos su piktnaudžiavimu norma, kovojanti su dariniais, kurie pažeidžia pelno mokesčio įstatymo tikslus.

Pasak PMĮ aiškinamojo rašto, nors PMĮ buvo keičiamas laikantis įsipareigojimų Europos Sąjungai ir minėtai direktyvai, rengiant projektą visgi buvo atsižvelgta ir remtasi EBPO projektu dėl Mokesčių bazės ir pelno perkėlimo. Viena priežasčių tokiems veiksams buvo ne tik tai, kad direktyva buvo paremta EBPO darbais, bet ir Lietuvos Respublikos, kaip EBPO narės, įsipareigojimai, ypač minimalių standartų srityse⁵⁰.

Bendrai viso PMĮ įstatymo projekto tikslais buvo įvardinti 4 siekiai, tarp jų, ir bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė:

- užkirsti kelią pelno mokesčio bazės erozijai ir pelno perkėlimui;
- užtikrinti, kad pelno mokesčio lengvatomis ir kitomis apmokestinimo išimtimis nebūtų pasinaudota tais atvejais, kai yra siekiama mokesstinės naudos;
- sudaryti sąlygas efektyvesniam šiuo metu taikomų pozityviųjų pajamų apskaičiavimo ir apmokestinimo taisyklių taikymui, siekiant didinti prevenciją tais atvejais, kai Lietuvos apmokestinamojo vieneto (toliau – Lietuvos vienetas) ar nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamos dirbtinai perkeliama į kontroliuojamuosius užsienio apmokestinamuosius vienetus ar tam tikras

⁵⁰ Aiškinamasis raštas dėl įstatymų projektų. Reg. Nr. XIII P-2613, XIII P-2614, 1 d.

Lietuvos vieneto nuolatinės buveinės, įregistruotas ar kitaip organizuotas mažesnio apmokestinimo lygio valstybėse;

- užtikrinti šiuo metu galiojančios pelno mokesčio lengvatos mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros pagrindu sukurtų išradimų komercializavimui visapusišką suderinamumą su EBPO ir ES principais žalingos mokesčių praktikos srityje.

PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje ši taisyklė yra įtraukta tokia forma: „Apskaičiuojant pelno mokestį, neatsižvelgiama į darinį ar kelis darinius, kurių nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų – gauti mokestinės naudos, ir todėl jie laikomi apsimestiniais, atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Darinys gali apimti daugiau negu vieną etapą ar dalį. Darinys arba keli dariniai laikomi apsimestiniais, jeigu jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.”⁵¹

Toks piktnaudžiavimo taisyklės apibrėžimas beveik sutampa su prieš tai aptartu Europos Sąjungos direktyvos Nr. 2016/1164, nustatyto taisyklės apibrėžimu, todėl galima būtų teigti, kad ši norma buvo tiesiogiai perkelta į Lietuvos teisinę sistemą. Lyginant su minėtos direktyvos apibrėžimu, PMĮ ši norma buvo apjungta į vieną straipsnio dalį, kai direktyvoje ji buvo sudaryta iš 3 dalių ir turėjo atskirą straipsnį.

PMĮ apibrėžime neliko trečios konvencijos dalies, kuri numato, kad neatsižvelgiant į darinius ar jų grupę pirmos dalies pagrindu, mokestinis įsipareigojimas yra apskaičiuojamas remiantis nacionaliniais teisės aktais. Suprantama, kad perkelti šią dalį į PMĮ nėra prasmės, kadangi ši norma yra įtvirtinta PMĮ kaip antivengiminė norma ir bus savaime taikoma pelno mokesčio įstatyme, nustačius, kad mokesčių mokėtojas piktnaudžiauja mokestine nauda.

Pirma ir antra direktyvos dalys buvo sujungtos į vieną ir truputį pakeitus formuluotę buvo perkeltos į PMĮ. Didžiausias skirtumas tarp direktyvos ir PMĮ įtvirtintos bendrosios antivengiminės normos apmokestinant pelno mokesčiu yra tas, kad PMĮ formuluotė pakito apibrėžiant mokestinę naudą. Direktyvoje buvo įtvirtinta, kad „<...> valstybė narė neatsižvelgia į darinį ar kelis darinius, kurių sukūrimo pagrindinis tikslas arba vienas iš

⁵¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243.

pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja taikytinos mokesčių teisės esmei ar tikslui <...>”. Šioje formuluotėje yra aiškiai apibrėžiama, kad neteisėta mokestinė nauda neatitinka mokesčių įstatymų esmės ir tikslų. Bet PMĮ priimtame apibrėžime tokios formuluotės nėra. Autoriaus manymu, šis formuluotė skirtumas iš esmės nėra didelis ir neturėtų būti suprantamas kaip keičiantis taisyklės paskirtį ar naudojimą. Iš esmės, tiek darinio prieštaravimas mokesčių teisės esmei ar tikslui, tiek darinio apsimestinis pobūdis, kai jis nebuvo sukurtas dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę, apima ir reguliuoja tą pačią aplinkybę – darinio pagrindinis tikslas nebuvo skaidri ekonominė veikla.

Kalbant apie prieš tai galiojusią PMĮ redakciją, verta paminėti, kad bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė nėra nauja ir jau anksčiau buvo įtraukta į PMĮ. Vienintelis skirtumas, kad ji yra siauresnės apimties. PMĮ 32 straipsnio 6 dalyje yra įtvirtinta taisyklė, kad „nuostatos dėl dividendų neapmokestinimo netaikomos dariniui ar keliems dariniams, jeigu jų nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvos 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, dalykui ar tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Darinys gali apimti daugiau negu vieną etapą ar dalį. Darinys arba keli dariniai laikomi apsimestiniais tiek, kiek jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.”⁵². Įdomu tai, kad šiame straipsnyje buvo panaudotas kriterijus dėl prieštaravimo mokestiniams įstatymams. Todėl, bendrai vertinant PMĮ 11 straipsnio bendrąją kovos su piktnaudžiavimu pelno įstatymu taisyklę ir bendrąją 32 straipsnio piktnaudžiavimo taisyklę patronuojančių ir dukterinių įmonių atžvilgiu, tai pat galima laikytis nuomonės, kad „esmės ir tikslų“, kiek tai pažeidžia mokesčių įstatymus, trūkumas PMĮ bendrojoje kovos su piktnaudžiavimu normos iš esmės nekeičia reguliavimo.

PMĮ projekte taip pat buvo papildomai paaiškinta, kad bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė turi būti taikoma visais atvejais apskaičiuojant pelno mokestį, įskaitant ir užsienio vienetus, kurie gauna arba išmoka dividendus.

⁵² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243.

Taip pat projektas apibrėžė darinio sąvoką, kuri PMI niekur nėra apibrėžiama. Darinys yra apibrėžiamas kaip bet koks „sandoris, ūkinė operacija ar pan.“⁵³. Šie dariniai gali būti vertinami tiek ir kartu, tiek atskirai, jei mokesčių administratoriaus nuomone, fiktyvus darinys apsiriboja tik tam tikru sandorio etapu. Toks leidimas ribotai taikyti bendrąją kovos prieš piktnaudžiavimą taisyklę yra labai suderinamas ir atitinka proporcingumo principą. Lietuvos vyriausias administracinis teismas byloje A-598-575/2019 atsakydamas į apelianto pareiškimą, kuriame jis ginčijo mokesčių administratoriaus veiksmus teigdamas, kad mokesčių administratorius turėjo atsižvelgti į visus apelianto sandorius ir įmonės veiklos rezultatus, pasisakė, kad galimi atvejai, kai mokesčių mokėtojas atlieka daug įvairių savarankiškų sandorių. Didžioji dalis tokių sandorių gali būti pagrįsti ekonomine logika ir būti teisėti, bet kita dalis bus apsimestiniai ir siekiantys mokesstinės naudos. Dėl to teismas atmetė apelianto skundą, kiek tai lietė reikalavimą išplėsti VMI tyrimo dalyką ir argumentavo, kad „<...> mokesčių administratorius turi kompetenciją tokius santykinai savarankiškus sandorius ar jų grupę išskirti ir vertinti atskirai nuo kitos įmonės ar pasyvaus holdingo ar patronuojančios įmonės veiklos, vertinti tokių sandorių komercines priežastis ir ekonominį pagrįstumą.“.

VMI pateiktame PMI komentare⁵⁴, bent jau kol kas nėra komentaro dėl 11 straipsnio 8 dalies. Iš dalies tokia situacija gali būti paaiškinta normos naujumu, iš kitos pusės – normos taikymo praktikos retumu. Bet VMI yra pateikusi komentarą 32 straipsnio 6 dalies atžvilgiu. Kadangi kaip buvo aptarta anksčiau, šios normos savo apibrėžimu ir tikslais yra praktiškai vienodos, bendrąją kovos su piktnaudžiavimų taisyklę galima kai kuriais aspektais aiškinti papildomai remiantis ir šios normos VMI komentaru.

VMI komentare pateikia mokesstinės naudos sąvoką. Ši yra paremta MAĮ 69 straipsnio apibrėžimu, kuriame nustatoma, kad mokesčio nauda yra bet koks tiesioginis ar netiesioginis mokesčio mokėjimo termino nukėlimas, mokėtiną mokesčio sumą sumažinimas arba visiškas mokesčio mokėjimo išvengimas, arba grąžintinos (įskaitytinos) mokesčio permokos (skirtumo) padidinimas, arba sutrumpintas mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminas.

Šiame komentare VMI taip pat išaiškina, kad darinys yra apsimestinis, jei jo pagrindinis ar vienas pagrindinių tikslų yra gauti mokesstinę naudą ir toks darinys, vertinant

⁵³ Aiškinamasis raštas dėl įstatymų projektų. Reg. Nr. XIIIIP-2613, XIIIIP-2614, 4 d.

⁵⁴ Mokesčių administravimo įstatymo komentaras. *Valstybinė mokesčių inspekcija, 2020-02-19, Nr. KD-5672.*

įtvirtinamų nuostatų tikslus ir kontekstą, gali būti bet kokia transakcija, sandoris, schema, operacija, įsipareigojimas ar kitokio pobūdžio susitarimas. Visų šių darinių bendras tikslas yra vienodas – gauti mokestinę naudą. Taip pat, dariniai, dividendų ir paskirstyto pelno neapmokestinimo taisyklėje, yra laikomi apsimestiniais tokia apimtimi, kuria jie buvo sukurti su tikslu pasiekti mokestinę naudą, o ne remiantis komercinėmis priežastimis ir ekonomine realybe. Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė gali būti taikoma tik prieš apsimestinius darinius, nedarant poveikio kitiems to darinio etapams. Nustačius, kad darinys yra apsimestinis, atitinkamos lengvatinės normos nebus taikomos.

Mokesčių administratorius, vertindamas darinio pagrįstumą, turi atsižvelgti į visas aplinkybes kompleksiskai. Tokių aplinkybių sąrašas taisyklės doktrinoje nėra baigtinis, bet VMI pateikia gan platų aplinkybių, kurias galima būtų vertinti sąrašą, kartu ir aiškiai numatydamą, kad jis nėra baigtinis, paskutiniame punkte kaip aplinkybę palikdama „kt.“⁵⁵:

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

⁵⁵ Mokesčių administravimo įstatymo komentaras. *Valstybinė mokesčių inspekcija, 2020-02-19, Nr. KD-5672.* 32 str. 6 d. 5p

Kaip matyti, visi šie kriterijai yra susiję su mokesčio mokėtojo vykdoma ekonomine veikla, kas sutampa su bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės esminiu taikymo kriterijumi – darinys nevykdo jokios ekonominės veiklos. Bet vien kelių iš šių išvardintų aplinkybių egzistavimas dar nereiškia, kad jis yra apsimestinis. Visi šie kriterijai turi būti vertinami kartu ir atsižvelgiant į objektyvias aplinkybes, pavyzdžiui pasaulio ekonominę ar tik tam tikros ekonominės srities situaciją, egzistuojantį rinkos konkurencingumą, metų laiką ir kitas aplinkybes, todėl vien tai, kad mokesčio mokėtojas atitinka antrą punktą, numatantį, kad vienetė nėra darbuotojų arba jų yra per mažai deklaruojamai veiklai vykdyti, nėra pagrindas abejoti ekonominės veiklos pagrįstumu, jei dabar žiema, o mokesčių mokėtojas užsiima sezoniniu braškių auginimu. Taigi, apibendrinus, mokesčių administratorius turi objektyviai įvertinti ir išanalizuoti visas aplinkybes ir tik tuomet priimti atitinkamą sprendimą.

4. Bendrosios antivengiminės normos ir bendrosios kovos su piktnaudžiavimu normų santykis.

Įvertinus visus darbe aptartus turinio viršenybės prieš formą principo bei bendrosios kovos su piktnaudžiavimu aspektus, galima tvirtai teigti, kad visgi šie principai yra labai panašūs, nepaisant skirtingos jų kilmės. Vienas yra bendrasis teisės principas žinotas dar senovės Romoje, kitas – palyginti naujai sukurtas atsižvelgus į šių dienų mokestines aktualijas ir poreikius. Tokią poziciją galima argumentuoti jau vien tuo, kad abu šie principai yra bendrojo antivengiminio pobūdžio ir draudžia piktnaudžiauti teise. Skirtumas čia yra tik tas, kad skiriasi šių normų taikymo apimtys.

Turinio prieš formą principas, kadangi yra įrašytas į MAĮ, yra bendrai taikomas visai mokestinei sistemai. Todėl šis principas gali būti pritaikytas nepriklausomai nuo įstatymo, jei yra nustatoma aplinkybė, kad mokesčių mokėtojo sudaryto darinio vienintelis tikslas buvo gauti mokestinę naudą. Tuo tarpu pelno mokestyje nustatytos taisyklės taikymas yra apribotas pačio PMĮ. Ši taisyklė gali būti taikoma tik tuomet, kai yra sprendžiami klausimai dėl pelno mokesčio reguliuojamų nuostatų.

Taigi, skiriasi šių normų taikymo apimtis. Bet jų apimtis taip pat ir iš dalies sutampa. Atvejais, kai PMĮ nustatytos normos yra pažeidžiamos turint vienintelį tikslą – gauti mokestinę

naudą, susidaro situacija, kai iš esmės abi normos gali būti pritaikytos ir bus pasiekti vienodas tikslas – bus atkurtas įstatymų siektas tikslas.

Kurią šių normų taikyti tokiu atveju atsakyti sunku. Tikriausiai, atsižvelgus į tai, kad bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė visgi yra specialioji turinio viršenybės prieš formą atžvilgiu, tikriausiai turėtų būti taikoma PMĮ įtvirtinta nuostata. Bet iš kitos pusės, šiuo metu dar neegzistuojant plačiai teismų doktrinai ir mokesčių administratorių patirčiai, galima būtų ginčytis, kad dėl taikymo aiškumo, teisingesnis sprendimas būtų priimtas remiantis MAĮ nuostata. Nors tokiu atveju būtų sudaromas uždaras ratas, kai nėra kuriama teismų praktika, kadangi jos nėra, bent jau iki tol, kol PMĮ normos doktrina nebus išaiškinta tik PMĮ normos taikymo aplinkybėmis.

Nepaisant to, bendra taisyklė turėtų būti ta, kad turinio viršenybės prieš formą principą reikia taikyti visais atvejais, kai klausimas nekyla iš PMĮ reguliavimo, o bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę taikyti išimtinai PMĮ reguliavimo ribose.

Abiejų principų taikymas taip pat yra paremtas įrodinėjimo procesu. Taikant tiek vieną taisyklę, tiek kitą, reikia įrodyti arba paneigti, kad mokesčių mokėtojas siekė mokestinės naudos ir skaidri ekonominė veikla nebuvo jo veiklos tikslas. Šioje vietoje pasireiškia didžiausias šių normų skirtumas. Turinio viršenybės prieš formą principas gali būti taikomas tik tuomet, kai yra įrodoma, kad mokestinė nauda buvo vienintelis darinio tikslas ir jis neturėjo jokių ketinimų užsiimti skaidria ekonomine veikla. Iš kitos pusės, bendrosios kovos su piktnaudžiavimu normos taikymui vien įrodymas, kad šalia mokestinės naudos buvo ir skaidri ekonominė veikla, dar negarantuoja jos netaikymo. Ši taisyklė remiasi ne tik ekonominės veiklos vykdymu, bet ir aplinkybe, kad ši ekonominė veikla buvo pagrindinis tikslas, kas reikštų, kad mokestinė nauda eina šalia kaip natūralus įstatymais sureguliuotas reiškinys.

5. Išvados

- 1) Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė yra efektyvi priemonė kovoti su piktnaudžiavimu mokestinėmis lengvatomis, kadangi ji remiasi ne tik mokestinės lengvatos pasinaudojimu ir jos neatitikimu įstatymų užsibrėžtiems tikslams, bet vertina ir net teikia prioritetą ekonominiams darinio tikslams. Dėl to, mokesčių mokėtojams taps ypač sudėtinga pasinaudoti mokesčių lengvatomis, jei jie neužsiima skaidria veikla ir negali jos įrodyti objektyviomis aplinkybėmis.
- 2) Pagrindinė šios taisyklės problema yra ta, kad mokesčių mokėtojui tenka pareiga įrodyti, kad jis užsiima sąžininga ekonomine veikla, o kartu su vykdoma ekonomine veikla gaunama mokestinė nauda nėra esminis motyvas ja užsiimti. Problema tame, kad kartais ši norma gali būti neteisingai pritaikyta, pavyzdžiui, jei mokesčių administratorius neteisingai įvertina mokesčio mokėtojo ekonominę veiklą kaip apsimestinę. Tokios abejonės matyt yra pagrįstos, atsižvelgiant į tai, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teisme pasitaiko tokios bylos.
- 3) Bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės santykis su turinio prieš formą principo yra tas, kad bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė gali būti taikoma išskirtinai Pelno mokesčio įstatymo ribose ir jos reguliavimas yra kur kas griežtesnis mokesčio mokėtojo atžvilgiu. Tuo tarpu turinio prieš formą principas gali būti taikomas visuose mokestiniuose įstatymuose ir yra švelnesnis, galintis užkirsti piktnaudžiavimą mokestine nauda tik tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdė absoliučiai jokios veiklos.

6. Šaltinių sąrašas

Norminiai teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243.
2. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1999-02-03, Nr. 13-308.
3. Mokesčių administravimo įstatymo komentaras. *Valstybinė mokesčių inspekcija*, 2020-02-19, Nr. KD-5672.
4. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas. Civilinis kodeksas (su pakeitimais ir pildymais) *Valstybės žinios*, 2000-09-06, Nr. 74-2262.
5. Daugiašalė konvencija, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui. *TAR*, 2018-10-10, Nr. 16002.
6. Dėl Tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo. *Valstybės žinios*, 2001-12-29, Nr. 110-4021.
7. Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių. *Valstybės žinios*, 2004-04-21, Nr. 58-2074.
8. Dėl Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo. *Valstybės žinios*, 2003-12-12, Nr. 116-5289.
9. Lietuvos Respublikos Konstitucija, *Lietuvos aidas*, 1992-11-10, Nr. 220-0.
10. 2016 m. birželio 7 d. Europos Sąjungos sutartis (C 202/1). *OL C 202*, 2016 6 7, p. 13—388.

11. 2016 m. liepos 12 d. Tarybos Direktyva (ES) 2016/1164 kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. OL, 2016 7 19, p. 1—14.

12. 2015 m. birželio 17d. Komisijos komunikatas SWD(2015) 121 final} dėl teisingos ir veiksmingos pelno mokesčio sistemos Europos Sąjungoje. 5 pagrindinės veiklos sritys.

13. 2012 m. gruodžio 6 d. Komisijos rekomendacija (2012/772/ES) dėl agresyvaus mokesčių planavimo. JOL_2012_338_R_0041_01. 4.7 p.

14. OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

15. Aiškinamasis raštas dėl įstatymų projektų. Reg. Nr. XIIIIP-2613, XIIIIP-2614, 1 d.

16. 2016 m. sausio 28 d. Komisijos rekomendacija (ES) 2016/136 dėl kovos su piktnaudžiavimu mokesčių sutartimis priemonių įgyvendinimo. OL L 25, 2016 2 2, p. 67—68.

Specialioji literatūra:

17. PUZINSKAITE, Egidija. Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršensybės prieš formą principą. *Jurisprudencija*, 2013, t. 20(4), p. 1409—1426.

18. PAULAUSKAS, Andrius. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, t. 15, p. 27-41.

19. LANG, Michael. BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties. *Tax notes international*, 2014 m. gegužės 14 d., t. 74-7, p. 659 p.

20. 2017 m. liepos m. OECD Frequently Asked Questions on the Multilateral Instrument (MLI).

Teismų sprendimai:

21. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2000 m. gruodžio 14 d. sprendimas Emsland-Stärke GmbH C-110/99, ECLI:EU:C:2000:695.

22. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Loro“. v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-145-602/2016.

23. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2019 m. gegužės 8 d. nutartis administracinėje byloje G. K. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. eA-435-629/2019.

24. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas Cadbury Schweppes C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, 65 p.

25. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. birželio 17 d. sprendimas Leur-Bloem C-28/95, ECLI:EU:C:1997:369.

26. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas Halifax plc C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121.

27. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2001 m. lapkričio 22 d. sprendimas Nyderlandų Karalystė prieš Europos Sąjungos Tarybą C-301/97, ECLI:EU:C:2001:621.

28. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2004 m. balandžio 29 d. sprendimas Finanzamt Sulingen C-17/01, ECLI:EU:C:2004:242.

29. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2013 m. spalio 3 d. sprendimas Itelcar C-282/12, ECLI:EU:C:2013:629, 44 p.

30. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1999 m. kovo 9 d. sprendimas Centros Ltd C-212/97, ECLI:EU:C:1999:126.

31. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017 m. spalio 25 d. sprendimas Polbud C-106/16, ECLI:EU:C:2017:804.

32. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017 m. rugsėjo 7 d. sprendimas Eqiom SAS C-6/16, ECLI:EU:C:2017:641.

33. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2016 m. lapkričio 24 d. sprendimas SECIL SAS C-464/14, ECLI:EU:C:2016:896.

34. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2016 m. 2013 m. spalio 17 d. sprendimas
Yvon Welte C-181/12, ECLI:EU:C:2013:662.

7. Santrauka lietuvių kalba

Šiame darbe yra nagrinėjama turinio viršenybės prieš formą principas ir bendrosios kovos prieš piktnaudžiavimą taisyklė, įtvirtinta Pelno mokesčio įstatyme. Toks nagrinėjimas buvo pasirinktas dėl šių dviejų taisyklių taikymo panašumų.

Turinio viršenybės prieš formą principas yra taikomas tais atvejais, kai buvo pažeisti mokestiniuose įstatymuose nustatytų lengvatų tikslai, o tokios lengvatos buvo vienintelis mokesčių mokėtojų tikslas ir dėl to nebuvo vykdyta jokia ekonominė veikla.

Naujai į Lietuvos teisinę sistemą pridėta bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė yra paremta Europos Sąjungos direktyva Nr. 2016/1164 ir Tarptautinės ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos veikla ir rekomendacijomis mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo priemonėmis. Dėl to, vertinant šios normos reguliavimą, reikia atsižvelgti į jos tarptautinį aiškinimą kitose valstybėse, organizacijose ir Europos Sąjungos Teisingumo Teisme.

Ši taisyklė yra panaši į turinio viršenybės prieš formą principą, bet yra taikoma griežčiau – jos netaikymui reikia įrodyti, kad mokesčių mokėtojas atliko sąžiningą ekonominę veiklą ir mokestinė lengvatų nauda apskritai nebuvo vienas iš mokesčio mokėtojų siekiamų tikslų.

Tiek vienu, tiek kitu atveju, mokesčių administratoriaus pareiga yra tinkamai įvertinti visas aplinkybes ir nustatyti, ar mokesčių mokėtojo veikla yra apsimestinė. Tam tikslui mokesčių administratorius turi objektyviai įvertinti visus įrodymus, kadangi baigtinio vertinamų aplinkybių sąrašo šiuo atveju nėra.

Lietuvoje bendrąją kovos su piktnaudžiavimų normą galima papildomai vertinti per Pelno mokesčio įstatymo 32 straipsnio 6 dalį, kurioje yra nustatyta bendroji taisyklė kovai su piktnaudžiavimu patronuojančių ir dukterinių bendrovių srityje.

8. Summary in English

General Norm of Anti-Avoidance in Corporation Income Tax: Concept and Assessment

The main topics that are being discussed in this master's degree thesis are substance over form principle and the new general anti-abuse rule in Corporate tax law. Such decision was made based on similarities in application of these 2 topics.

Substance over form principle is being applied in such cases, when there were infringements made in tax laws benefit's purpose and these benefits were the only tax payer's objective and therefore, no actual economic activity was being conducted.

The new general anti-abuse rule added to Lithuanian tax system is based on European Union directive Nr. 2016/1164 and Organization's for Economic Co-operation and Development work and recommendations considering Base Erosion and Profit Shifting. Therefore, when general anti-abuse rule is being evaluated, it has also to be evaluated based on its explanations in other countries, organizations or European Court of Justice.

General anti-abuse rule is similar to substance over form principle, however, its application is harsher and tax payer has to provide proof, that not only his economic activity is genuine, but he also did not have any significant desire to obtain tax benefits.

In both cases, tax administrator is obliged to properly evaluate all circumstances and make a decision if taxpayers economic activity is not genuine. To do this, tax administrator has to evaluate all available circumstances, as there is no exhaustive list of such circumstances.

In Lithuania, general anti-abuse rule can also be evaluated base on Corporate tax's article's 32(6), which is regulating general rule of combating abuse in parent companies and existing subsidiaries.