BY-NC-ND

ISSN 1392–6195 (print)
ISSN 2029–2058 (online)
JURISPRUDENCIJA
JURISPRUDENCE
2018, 25(2), p. 498–526.

KOVOS SU TIESIOGINIŲ MOKESČIŲ VENGIMU TAISYKLIŲ HARMONIZAVIMAS ES IR JO ĮTAKA NACIONALINĖMS KOVOS SU MOKESTINIU PIKTNAUDŽIAVIMU TAISYKLĖMS

Ingrida Steponavičienė

Mykolo Romerio universitetas Mykolo Romerio teisės mokykla
Privatinės teisės institutas
Elektroninis paštas: ingrida.steponaviciene@gmail.com

Pateikta 2018 m. spalio 2 d., parengta spaudai 2018 m. lapkričio 27 d.

DOI: 10.13165/JUR-18-25-2-10

Santrauka. *Straipsnyje pateikiama kovos su mokesčių vengimu taisyklių samprata, tiriamas ES teisės poveikis nacionalinėms kovos su mokesčių vengimu (mokestiniu piktnaudžiavimu) taisyklėms tiesioginių mokesčių srityje. Esminis dėmesys skiriamas didėjančiam ES harmonizavimui tiesioginių mokesčių srityje, ypač – 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvai (ES) 2016/1164, įtvirtinančiai ES mastu privalomą bendrąją kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklę, kurią visos ES valstybės narės privalo perkelti į savo nacionalinę teisę. Kadangi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme jau yra įtvirtina nacionalinė bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė, straipsnyje analizuojama, kuri – nacionalinė ar įtvirtintoji direktyvoje – taisyklė yra griežtesnė, ir siekiama atsakyti į klausimą, ar įgyvendinant minėtą direktyvą yra būtina keisti nacionalinę bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę.*

Reikšminiai žodžiai: *tiesioginiai mokesčiai, mokestinis piktnaudžiavimas, bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė, harmonizavimas, ATAD, direktyvos įgyvendinimas, teisinio tikrumo principas.*

© Mykolo Romerio universitetas, 2018
© Mykolas Romeris University, 2018
ISSN 1392–6195 (print), ISSN 2029–2058 (online)
http://www.mruni.eu/lt/mokslo_darbai/jurisprudencija/
http://www.mruni.eu/en/mokslo_darbai/jurisprudencija/

Įvadas

Iki 2008 m. formuojant mokesčių politiką, Europoje ir pasaulyje vyravo rinkos liberalizavimo idėjos, tačiau 2008 m. prasidėjusi pasaulinė finansų krizė lėmė gana staigų pasaulinės mokesčių politikos posūkį kovos su mokesčių vengimu link. Nepaisant to, praktiškai iki 2014 metų Europos Sąjungoje nebuvo kovos su tiesioginių mokesčių vengimu harmonizavimo, todėl kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklės iš esmės buvo reguliuojamos įvairios apimties ir turinio nacionaliniais valstybių teisės aktais arba formuojamos teismų praktikoje.

Tačiau nuo 2014–2017 m., kai siekiant užkirsti kelią piktnaudžiavimui patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva[1], taip pat siekdama veiksmingo, spartaus ir suderinamo su Europos Sąjungos teise (kas mokesčių mokėtojams suteiktų teisinio tikrumo) Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos BEPS[2] rekomendacijų įgyvendinimo, Europos Sąjunga ėmėsi tiesioginių mokesčių srityje įvedinėti privalomas kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisykles, natūraliai kilo klausimai, koks Europos Sąjungos direktyvose nustatytų kovos su mokesčių vengimu taisyklių poveikis ir santykis tiek su bendrąja, tiek su specialiosiomis nacionalinėmis taisyklėmis, nukreiptomis prieš mokestinį piktnaudžiavimą, ar, atsižvelgiant į Europos Sąjungos direktyvų reikalavimus, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką, taip pat siekiant užtikrinti teisinio tikrumo principo realų veikimą, būtina koreguoti nacionalinę bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę ir pan.

ES vykstant esminiams pokyčiams tiesioginių mokesčių reguliavimo srityje (ES įsijungė į tiesioginių mokesčių reguliavimą, kas iki šiol buvo išimtinė valstybių narių prerogatyva), tai neabejotinai atneša pokyčių ir į nacionalinį reguliavimą, vien jau dėl to, kad Europos Sąjungos direktyvas tiesioginio apmokestinimo srityje valstybės narės turi perkelti į nacionalinę teisę, ir šis procesas dar tik prasidėjo.

Atsižvelgiant į aukščiau minėtus šiuo metu vykstančius ir kiekvieną Europos Sąjungos valstybę narę bei tiek tarptautinį, tiek nacionalinį verslą paliesiančius pokyčius,

---

1 „2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms“, EUR-Lex, žiūrėta 2018 m. rugpjūčio 29 d., http://data.europa.eu/eli/dir/2011/96/oj/lit.

2 BEPS – tai EBPO iniciatyva, susidedanti iš 15 žingsnių (priemonių), ir skirta kovai su mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimu (angl. *Base Erosion and Profit Shifting*). 2015 m. spalio 5 d. EBPO paskelbė galutines ataskaitas ir rekomendacijas dėl visų 15 BEPS veiksmų punktų; 2015 m. gruodžio 8 d. Taryba palankiai įvertino šį darbą ir jau 2016 m. liepos 12 d. buvo priimta Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. Šia direktyva ES bendrojoje rinkoje įgyvendinami BEPS iniciatyvos 2 (hibridiniai neatitikimai), 3 (kontroliuojamųjų užsienio vienetų apmokestinimas), 4 (palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklė), žingsniai (priemonės) ir dvi papildomos Europos Sąjungos iniciatyvos – perkėlimo apmokestinimas ir bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė. 2018 m. rugpjūčio mėn. EBPO duomenimis, prie BEPS iniciatyvos yra prisijungę 117 valstybių, iš jų – visos ES valstybės narės.

straipsnyje yra siekiama (*tyrimo tikslas*) atsakyti į klausimus, kokių pokyčiu bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės formuluotėje, o galbūt ir aiškinimo bei taikymo praktikoje, tikėtina, atneš 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164 dėl kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu[3] įgyvendinimas, kaip jis galimai paveiks ir kitas Lietuvos teisėje įtvirtintas kovos su mokesčių piktnaudžiavimu taisykles.

Tyrimo objektas – kovos su tiesioginių mokesčiu vengimų taisyklių harmonizavimo ES poveikis Lietuvos nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėms.

Naudojant lingvistinį, sisteminės analizės, lyginamąjį, loginį, istorinį, teleologinį ir kitus *tyrimo metodus* straipsnyje analizuojami nacionaliniai teisės aktai (pvz., Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, pelno mokesčio įstatymas), ES direktyvos tiesioginio apmokestinimo srityje, EBPO dokumentai, Lietuvos mokesčių administratoriaus apibendrinti mokesčių įstatymų komentarai, susijusi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo ir Europos Teisingumo Teismo praktika, remiamasi ir su tyrimo objektu susijusiais teisės mokslo darbais.

Įvairius kovos su mokesčių vengimu taisyklių aspektus yra analizavę tiek Lietuvos, tiek užsienio autoriai. Straipsnyje remiamasi vertingomis Lietuvos autorių – A. Paulausko[4] (analizavo mokesčių vengimo institutą mokesčių teisėje, kai kuriuos kovos su mokesčių vengimu taisyklių aspektus), O. Fedosiuk[5] (analizavo mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo atribojimo klausimą), E. Puzinskaitės[6] (analizavo bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikymo sąlygas, draudimo piktnaudžiauti teise principo turinį), Ž. Surgailio (analizavo turinio viršenybės prieš formą turinį ir jo taikymo ribas), A. Petkevičūtės[7] (analizavo tarptautinį elementą turinčių reorganizavimų apmokestinimą, ir kaip vieną iš aspektų –Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimą į Lietuvos teisę), M. Luko (tyrė istorinę kovos su mokesčių vengimų taisyklių raidą Lietuvoje, vertino jų efektyvumą per valstybės konkurencingumo prizmę, pateikė kai kurių taisyklių kritiką),

3 „2016 m. Liepos 12 d. Tarybos Direktyva (ES) 2016/1164 Kuria Nustatomos Kovos Su Mokesčių Vengimo Praktika, Tiesiogiai Veikiančia Vidaus Rinkos Veikimą, Taisyklės“, EUR-Lex, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 1 d., http://data.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj/eng.

4 Andrius Paulauskas, „Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu“, *Viešoji politika ir administravimas* 15 (2006), https://vb.mruni.eu/object/elaba:6094473/.

5 Oleg Fedosiuk, „Mokesčių slėpimas kaip nusikalstama veika: sisteminė normų analizė ir aktualūs taikymo klausimai“, *Teisės apžvalga* 2, 16 (2017): 58–76.

6 Egidija Puzinskaitė, „Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą“, *Jurisprudencija* 20, 4 (2013): 1409–26, https://doi.org/10.13165/JUR-13-20-4-07.

7 Agnė Petkevičiūtė, „Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę“, *Teisė* 98 (2016): 114–34, https://doi.org/10.15388/Teise.2016.98.9972; Agnė Petkevičiūtė, „Reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimas Lietuvoje: tarybos direktyvos 2009/133/EB įgyvendinimas“ (Vilniaus universitetas, daktaro disertacija, 2017), http://www.tf.vu.lt/wp-content/uploads/2017/08/2017-08-29_DS_disertacija_Petkeviciute.pdf.

taip pat užsienio autorių: R. Krever[8], M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J.Schuch, C. Staringer[9] (analizavo kovos su mokesčių vengimu taisyklių ypatumus tarptautiniu lygiu), I. Mitroyanni[10] (tyrė bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių aspektus pagal ES CCCTB 2011 m. pasiūlymą), A. Johansson, Ø. B. Skeie, ir S. Sorbe[11] (pasiūlė bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių palyginimo kriterijus), įžvalgomis.

Tačiau minėtuose moksliniuose darbuose buvo aptariami tik tam tikri kovos mokesčių vengimu taisyklių aspektai, dalis darbų parengti iki 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164 dėl kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu priėmimo, taigi natūralu, kad juose minėtos direktyvos poveikis Lietuvos mokesčių teisei negalėjo būti tiriamas. Užsienio autorių darbuose, atsižvelgiant į tarptautinį jų pobūdį, nebuvo atliekama Lietuvos nacionalinių kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių analizė.

1. Kovos su mokesčių vengimu taisyklių samprata ir paskirtis

Tiek Europos Sąjungos (ES) teisės aktuose tiesioginio apmokestinimo srityje, tiek teisės mokslo darbuose alternatyvios sąvokos „kovos su mokesčių vengimu taisyklės“[12], „kovos su piktnaudžiavimu taisyklės“, „kovos su mokesčių vengimu nuostatos“, „priemonės, skirtos kovoti su mokesčių vengimu“ (angl. *anti-avoidance rule, rule against tax avoidance*) paskutiniu metu įvairiuose kontekstuose vartojamos itin dažnai[13], tad natūraliai kyla klausimas, ką konkrečiai šį sąvoka apima: ar

8 Richard Krever, „General Report: GAARs“, *iš GAARs - a Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, Michael Lang ir kt. (Amsterdam: IBFD, 2016), 1.

9 Michael Lang ir kt., *GAARs - a Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World* (Amsterdam: IBFD, 2016).

10 Ioanna Mitroyanni, „European Union“, *iš GAARs - a Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, Michael Lang ir kt. (Amsterdam: IBFD, 2016), 21.

11 Åsa Johansson, Øystein Bieltvedt Skeie, ir Stéphane Sorbe, „Anti-Avoidance Rules against International Tax Planning: A Classification“, *OECD Economics Department Working Papers* 1356 (2017): 5–16, https://doi.org/10.1787/1a16e9a4-en.

12 Terminai „antivengiminė taisyklė / nuostata / priemonė“ (tiesioginis vertimas iš angl. *anti-avoidance rule/measure*) mokslo darbuose plačiai vartoti 2007–2008 metais. Kadangi priešdėlis „anti-“ būdvardžių daryboje nevartotinas, be to, naujausiuose oficialiuose ES teisės aktų vertimuose į lietuvių kalbą vartojamas terminas „kovos su mokesčių vengimu taisyklė“ (pavyzdžiui, 2016 m. sausio 28 d. Komisijos rekomendacijos (ES) 2016/136 dėl kovos su piktnaudžiavimu mokesčių sutartimis priemonių įgyvendinimo 2 skyriaus pavadinimas – „Pagrindinio tikslo įvertinimu pagrįsta bendra *kovos su mokesčių vengimu taisyklė*“, taip pat pats 2016 m. liepos 12 d. tarybos direktyvos (ES) 2016/1164 pavadinimas: „Direktyva, kuria nustatomos *kovos su mokesčių vengimo praktika*, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, *taisyklės*), būtent šis terminas („kovos su mokesčių vengimu taisyklė“) ir bus toliau vartojamas šiame straipsnyje.

13 Žr., pvz.: Andrius Paulauskas, „Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu“, *Viešoji politika ir administravimas* 15 (2006), https://vb.mruni.eu/object/elaba:6094473/. 30; Agnė Petkevičiūtė, „Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę“, *Teisė* 98 (2016): 114–34, https://

tik priemones, taikomas mokesčių vengimo, kaip tai apibrėžiama Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (ESTT) ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (LVAT) praktikoje atvejus (t. y. nukreiptas į jau įvykusio mokesčių vengimo atvejus), ar ir prevencines nuostatas galimam mokestiniam piktnaudžiavimui ateityje užkardyti?

Pati sąvoka „kovos su mokesčių vengimu taisyklė" indikuoja du esminius jos elementus: (1) mokesčių vengimą – teisinės realybės reiškinį, į kurį nukreiptas taisyklės veikimas, t. y., taisyklės veikimo objektą, ir (2) taisyklės paskirtį, funkciją – kovą su minėtuoju mokesčių vengimu.

Atsižvelgiant į „kovos su mokesčių vengimu taisyklės" sąvoką, taisyklių objektu garantuotai yra mokesčių vengimas. Tačiau į klausimą, kas yra, arba, tiksliau, kada prasideda mokesčių vengimas, vienareikšmišką atsakymą rasti sudėtinga.[14] Įvairiose teisinėse sistemose mokesčių vengimu pripažįstamas labai platus situacijų spektras: nuo sudėtingų transakcijų, balansuojančių ant teisėtumo ir kriminalinio baudžiamumo ribos, iki teisėtų pasirinkimų tarp skirtingai apmokestinamų situacijų, kurios, esant konkrečioms aplinkybėms, taip pat gali būti vertinamos kaip mokesčių vengimas.[15]

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsniu,[16] be kita ko, nustatančiu, kad valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, yra įtvirtinta konstitucinė kiekvieno asmens pareiga mokėti mokesčius.[17] Kaip dar 2003 m. yra pažymėjęs LR Konstitucinis Teismas[18] ir vėliau ne kartą pakartojęs LVAT[19], nustatant mokesčius ne

---

doi.org/10.15388/Teise.
2016.98.9972, 125; „2012 m. Gruodžio 6 d. Komisijos Rekomendacija Dėl Agresyvaus Mokesčių Planavimo (2012/772/ES)", EUR-Lex, žiūrėta 2018 m. rugpjūčio 31 d., http://data.europa.eu/eli/reco/2012/772/oj/eng; „2016 m. Liepos 12 d. Tarybos Direktyva (ES) 2016/1164 Kuria Nustatomos Kovos Su Mokesčių Vengimo Praktika, Tiesiogiai Veikiančia Vidaus Rinkos Veikimą, Taisyklės".

14 Plačiau apie mokesčių vengimo (formaliai teisėtas elgesys, neklastojant sandorių kiekybinių parametrų, bet mokesčių administratoriui pateikiant mokesčių mokėtojui palankią sandorių turinio versiją, neatitinkančią apmokestinimo principų) ir mokesčių slėpimo (tyčinis, apgaulingas, neteisėtas elgesys) atribojimo problemas žr.: Oleg Fedosiuk, „Mokesčių slėpimas kaip nusikalstama veika: sisteminė normų analizė ir aktualūs taikymo klausimai", *Teisės apžvalga* 2, 16 (2017): 61.

15 Richard Krever, „General Report: GAARs", *iš GAARs - a Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, Michael Lang ir kt. (Amsterdam: IBFD, 2016), 1.

16 „Lietuvos Respublikos Konstitucija", TAR, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 5 d., https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.47BB952431DA/UwoGawiEom.

17 „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas dėl mokesčių administravimo įstatymo kai kurių straipsnių, byla Nr. 16/96", Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 7 d., http://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta396/content.

18 „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo, byla Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03", Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 7 d., http://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta290/content.

19 *Ibid*; taip pat žr., pvz.: „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. nutartis

tik siekiama gauti pajamų valstybės funkcijoms vykdyti, visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti, bet ir reguliuojami valstybėje vykstantys ekonominiai, socialiniai procesai, skatinamos naudingos ūkinės pastangos, paremiami ūkio plėtros prioritetai, todėl mokesčių surinkimas neabejotinai yra susijęs su viešojo intereso apsauga. Savo ruožtu, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (MAĮ) 8 straipsnis taip pat įtvirtina mokesčių visuotinio privalomumo principą: „kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius."[20]

Taigi, aukščiausios teisinės galios Lietuvos Respublikos teisės aktai vienareikšmiškai įpareigoja visus mokesčių mokėtojus tinkamai apskaičiuoti ir mokėti mokesčius, kurie yra vienas pagrindinių valstybės biudžeto, iš kurio finansuojami visuomenės viešieji poreikiai, šaltinių.

Nors panašaus pobūdžio nuostatos įtvirtintos bene kiekvienos šiuolaikinės teisinės valstybės įstatymuose, pragmatiškajam verslui mokesčiai dažnai yra tik dar viena kaštų rūšis – neproduktyvios sąnaudos, kurias siekiama sumažinti. Be kita ko, norą pasinaudoti konkrečios valstybės mokesčių įstatymų teikiama nauda ar mokestinių teisinių sistemų neatitikimais dažnai paskatina ir tarpvalstybinis konkuravimas mokesčiais.[21]

Būtina paminėti, jog teismų praktikoje yra pripažįstama, 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. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto perleidimo (sandorių sudarymo) būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas",[22] visuotinai pripažįstamas bendruoju teisės principu.

Vadinasi, mokesčių planavimas iš principo yra leidžiamas, jei tik mokestinė nauda nėra pagrindinis tokio planavimo tikslas, t. y., jei vienokio ar kitokio sandorio,

---

administracinėje byloje Nr. A-1-355/2004", Infolex, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 7 d., http://www.infolex.lt/tp/41829.

20 „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas", TAR, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 1 d., https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485.

21 Plačiau žr.: Mindaugas Lukas, „Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui" (Vilniaus universitetas, daktaro disertacija, 2013), http://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:1922808/datastreams/MAIN/content.

22 Pvz., žr.: Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (I dalis)", *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis* (Vilnius: Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2011), 607, https://www.lvat.lt/data/public/uploads/2018/01/lvat_biuletenis_21.pdf; „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013", Infolex, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 4 d., http://www.infolex.lt/tp/873455.

transakcijos ar jų grupės pasirinkimą lemia pagrįstos komercinės (t. y. ekonominės ar kitos) priežastys[23], kurios kiekvienu konkrečiu atveju gali būti skirtingos ir turi būti vertinamos individualiai, o mokestinė nauda gaunama kaip pasekmė – šalutinis, papildomas veiklos rezultatas.[24]

Ir priešingai: jei vienintelis ar pagrindinis mokesčio mokėtojo pasirinkimo tikslas yra mokestinės naudos, prieštaraujančios mokesčių įstatymų tikslams, gavimas, tokios situacijos tiek ESTT[25], tiek LVAT[26] praktikoje, tiek teisės mokslo doktrinoje[27]

---

23 Žr.: Agnė Petkevičiūtė, „Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę“, *Teisė* 98 (2016): 117; ; „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. balandžio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-444-794-06“, Infolex, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 5 d., http://www.infolex.lt/tp/59812; „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11“, Infolex, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 5 d., http://www.infolex.lt/tp/193538; „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013“; „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. spalio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-786-442/2017“, Infolex, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 5 d., http://www.infolex.lt/tp/1527918; „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. rugpjūčio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1010-438/2018“, Infolex, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 4 d., http://www.infolex.lt/tp/1635979.

24 Andrius Paulauskas, „Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu“, *Viešoji politika ir administravimas* 15 (2006), 31. ; taip pat MAĮ 69 str. apibendrintas komentaras: „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2018-06-04 redakcija)“, VMI prie LR FM, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 1 d., https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5/-/asset_publisher/0OhS/content/lietuvos-respublikos-mokesciu-administravimo-istatymo-apibendrintas-komentaras-2018-06-04-redakcija-/10174;jsessionid=00D5B289616F13F6F770D159E5F335F1?redirect=https%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fweb%2Fkmdb%2F1.14.5%3Bjsessionid%3D00D5B289616F13F6F770D159E5F335F1%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_0OhS%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D1.

25 Žr., pvz.: „Teisingumo Teismo (didžioji kolegija) 2006 m. vasario 21 d. sprendimas byloje C 255/02 (Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise)“, InfoCuria, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 7 d., http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57381&pageIndex=0&doclang=LT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=735162, 74 ir 75 punktus; taip pat „Teisingumo Teismo (didžioji kolegija) 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas byloje C-196/04 (Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue)“, InfoCuria, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 7 d., http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=63874&pageIndex=0&doclang=LT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=735162, 64 punktą.

26 Pvz., žr.: „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11“; „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016“, Infolex, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 4 d., http://www.infolex.lt/tp/1211024.

27 Plačiau žr.: Agnė Petkevičiūtė, „Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę“, *Teisė* 98 (2016): 124.; Žygimantas Surgailis, „Turinio viršenybės prieš formą principo mokestiniuose santykiuose taikymas viešojo administravimo subjektams keliamų bendrųjų reikalavimų kontekste“, *Lietuvos vyriausiojo*

pripažįstamos mokestiniu piktnaudžiavimu. Būtent mokestinio piktnaudžiavimo fakto nustatymas leidžia mokesčių mokėtojo veiksmus siekiant mokestinės naudos kvalifikuoti kaip mokesčių vengimą (t. y. tokie veiksmai nelaikomi teisėtu mokesčių planavimu[28]).

IBFD mokesčių žodynas mokesčių vengimą (angl. *tax avoidance*) taip pat apibūdina kaip mokesčių mokėtojo elgesį, kuriuo siekiama sumažinti mokestinius įsipareigojimus, bet kuris dar nėra mokesčių slėpimas (angl. *tax evasion*). Toks elgesys paprastai formaliai atitinka įstatymo reikalavimus, tačiau turi dirbtinumo elementą ir todėl dažniausiai yra laikomas neatitinkančiu įstatymo tikslo.[29]

Į aukščiau apibūdintą mokesčių vengimą, kurio faktas paprastai konstatuojamas mokestinio patikrinimo metu, t. y. po to, kai sandoris, operacija ar jų grupė įvyko, orientuotos bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės. Šios taisyklės paprastai adresuojamos labai plačiam ir nekonkretizuotam asmenų ir situacijų ratui, ir jų tikslas – sudaryti kliūtis specialiosiose taisyklėse nenumatytų formų mokestiniam piktnaudžiavimui, t .y. elgesiui, kuriam būdingas dirbtinių, neturinčių ekonominio pagrindo darinių kūrimas siekiant mokestinės naudos (išvengti /sumažinti / atidėti mokestį).

Tačiau egzistuoja visa eilė specialiųjų mokesčių teisės normų, nukreiptų į įstatymų leidėjui jau žinomas konkrečias operacijas, sandorius ar jų schemas, kuriomis naudodamiesi mokesčių mokėtojai paprastai siekia mokestinės naudos. Ir nors negalima teigti, kad šios situacijos automatiškai reiškia mokesčių vengimą aukščiau nurodytąja prasme, tačiau jos *ex ante* yra laikomos potencialiai keliančiomis mokestinio piktnaudžiavimo grėsmę ir todėl yra reguliuojamos nustatant konkrečius būsimų operacijų ar sandorių mokestinius apribojimus, kurių mokesčių mokėtojas privalo laikytis. Kitaip tariant, jeigu bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės kovoja su realaus, įvykusio mokesčių vengimo padariniais, tai specialiosios siekia užkirsti kelią potencialiam mokesčių vengimui ir jo pasekmėms.

Lietuvoje kovos su mokesčių vengimu taisykles tiesioginio apmokestinimo srityje įtvirtina įstatymai: MAĮ ir specialieji įstatymai, pvz., Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas[30] (PMĮ), o jų aiškinimo ir taikymo praktiką formuoja LVAT, atsižvelgdamas į ESTT jurisprudenciją mokestinio piktnaudžiavimo srityje.

Reikia pastebėti, kad kovos su mokesčių vengimu taisyklių, įtvirtintų Lietuvos teisės aktuose, sąrašas nuolat ilgėja, ir tai atspindi tiek didėjančią teisinės tikrovės

administracinio teismo biuletenis, t. 30 (Vilnius: Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2015), 396, https://www.lvat.lt/data/public/uploads/2018/01/d1_biuletenis_30.pdf.

28 Pvz., žr.: „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016“.

29 International Bureau of Fiscal Documentation, „IBFD International Tax Glossary“, žiūrėta 2018 m. rugpjūčio 26 d., https://online.ibfd.org/kbase/#topic=d&N=3+10+5302+4949&ownSubscription=true&Ne=4912&colid=4949&Ns=sort_title%257C0&rpp=25&WT.i_s_type=Navigation.

30 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas“, TAR, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 5 d., https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.A5ACBDA529A9.

reiškinių įvairovę, tiek neišsenkantį mokesčių mokėtojų išradingumą mažinant mokesčius, į kuriuos įstatymų leidėjas priverstas reaguoti, tiek Europos ir pasaulines tendencijas griežtinti ir harmonizuoti priemones kovoje su tarptautiniu tiesioginių mokesčių vengimu (pvz., EBPO BEPS iniciatyva, prie kurios 2018 m. rugpjūčio mėn. duomenimis yra prisijungusios 117 valstybių, įskaitant visas ES valstybes nares[31], 2014 –2017 metais tiesioginio apmokestinimo srityje priimtas net keturias Tarybos direktyvas,[32] įtvirtinančias į nacionalinę teisę *privalomas* perkelti kovos su mokesčių vengimu taisykles, ir pan.).

2. Nacionalinės kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklės ir ES

Europos Sąjungos galiojanti teisė (*acquis communitaire*), Lietuvai įstojus į Europos Sąjungą, tapo Lietuvos nacionalinės teisės sistemos dalimi. Tačiau tiesioginio apmokestinimo srityje ES teisėkūra ilgą laiką buvo labai ribota, visų pirma, dėl to, kad tiesioginio apmokestinimo sritis priklauso valstybių narių kompetencijai. Be to, pagal Europos Sąjungos sutarties[33] 5 straipsnį, „srityse, kurios nepriklauso ES išimtinei kompetencijai, ES ima veikti tik tada ir tik tokiu mastu, kai valstybės narės numatomo veiksmo tikslų negali deramai pasiekti centriniu, regioniniu ir vietiniu lygiu, o Sąjungos lygiu dėl numatomo veiksmo masto arba poveikio juos pasiekti būtų geriau."

Atitinkamai, buvo labai fragmentiška ir ES teisėkūra kovos su tiesioginių mokesčių vengimu srityje. Iki 2014 metų ES direktyvose tiesioginio apmokestinimo srityje paprastai buvo įtvirtinama tik *galimybė*, bet ne pareiga valstybėms narėms netaikyti direktyvos nuostatų, jei pagrindinis arba vienas iš pagrindinių sandorio ar operacijos tikslų yra mokesčių vengimas (piktnaudžiavimas).[34] Tačiau net ir tuo atveju,

---

31 „Members of the Inclusive Frameworks of BEPS. Updated: August 2018", OECD, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 8 d., https://www.oecd.org/ctp/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf.

32 „2014 m. liepos 8 d. Tarybos direktyva 2014/86/ES kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms", EUR-Lex, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 8 d., https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1536411049071&uri=CELEX:32014L0086; Žr. direktyvos 1 str.: „2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2015/121, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms", EUR-Lex, žiūrėta 2018 m. rugpjūčio 29 d., https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:32015L0121; taip pat žr. direktyvas: „2016 m. Liepos 12 d. Tarybos Direktyva (ES) 2016/1164 Kuria Nustatomos Kovos Su Mokesčių Vengimo Praktika, Tiesiogiai Veikiančia Vidaus Rinkos Veikimą, Taisyklės"; ir „2017 m. Gegužės 29 Tarybos Direktyva (ES) 2017/952, Kuria Iš Dalies Keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, Kiek Tai Susiję Su Trečiųjų Valstybių Mokestinės Tvarkos Neatitikimais", EUR-Lex, 2017 m. birželio 7 d., http://data.europa.eu/eli/dir/2017/952/oj/eng.

33 „Europos Sąjungos sutartis", EUR-Lex, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 9 d., https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=OJ:C:2016:202:TOC.

34 Žr. direktyvos 5 str. 2 d.: „2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros

kai konkretus direktyvos straipsnis, nustatantis šią galimybę, nebūdavo perkeltas į nacionalinę teisę, pagal ESTT praktiką, valstybės narės galėdavo uždrausti naudotis palankiu direktyvoje numatytu apmokestinimo režimu vien tik remdamosi bendrąja nacionaline priemone, skirta kovoti su mokesčių vengimu, ar net nerašytu (teismų praktikos suformuluotu) principu.[35] Taigi, nors tiesioginio apmokestinimo reguliavimui skirtose negausiose ES direktyvose įtvirtinta kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklė (kol kas) ir nebuvo privaloma, tačiau ji savo funkciją atliko – vien galimybės piktnaudžiavimo atveju netaikyti direktyvomis nustatytų taisyklių buvimas direktyvų tekstuose suteikė valstybėms narėms *galimybę,* esant atitinkamoms nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu nuostatoms, mokesčių slėpimo ar vengimo atvejais neleisti pasinaudoti konkrečioje direktyvoje numatytu palankiu apmokestinimo režimu. Nesant tokios išlygos, galimai galėjo kilti klausimas, ar iš viso galima konkrečios direktyvos veikimą apriboti bendrosiomis nacionalinėmis kovos su mokesčių vengimu nuostatomis.

Be direktyvų, ES pozicija dėl kovos su mokesčių vengimu valstybėms narėms komunikuota ir neprivalomų Komisijos rekomendacijų forma. Pavyzdžiui, savo 2012 m. gruodžio 6 d. rekomendacijoje dėl agresyvaus mokesčių planavimo (2012/772/ES) [36] Komisija rekomendavo valstybėms narėms „priimti bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę, pritaikytą nacionaliniams ir tarpvalstybiniams atvejams Sąjungoje, taip pat atvejams, susijusiems su trečiosiomis šalimis“, ir netgi pateikė galimą tokios taisyklės formuluotę, tai pat nurodė dirbtines priemones apibūdinančių požymių bei mokestinės naudos pavyzdžių sąrašus.

Todėl suprantama, kodėl 2013 metais M. Lukas savo disertacijoje teigė, kad „iš diskusijų dėl jau priimtų tiesioginių mokesčių direktyvų ir naujų iniciatyvų (pvz., CCCTB) istorijos, (...) švelniosios teisės vaidmens didėjimo matyti ES vis dar (...) tvirtos mokestinio „separatizmo“ ir individualizmo tendencijos, prioritetas ne giles-

apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių“, EUR-Lex, žiūrėta 2018 m. rugpjūčio 29 d., https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1535553710554&uri=CELEX:02003L0049-20130701; taip pat žr. direktyvos 1 str. 13 dalį: „2005 m. Vasario 17 d. Tarybos Direktyva 2005/19/EB Iš Dalies Keičianti Direktyvą 90/434/EEB Dėl Bendros Mokesčių Sistemos, Taikomos Įvairių Valstybiųnarių Įmonių Jungimui, Skaidymui, Turto Perleidimui Ir Keitimuisi Akcijomis“, EUR-Lex, 2006 m. birželio 13 d., http://data.europa.eu/eli/dir/2005/19/oj/eng; taip pat žr. direktyvos 15 str.: „2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą“, EUR-Lex, žiūrėta 2018 m. rugpjūčio 28 d., http://data.europa.eu/eli/dir/2009/133/oj/eng.

35 Agnė Petkevičiūtė, „Reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimas Lietuvoje: tarybos direktyvos 2009/133/EB įgyvendinimas“ (Vilniaus universitetas, daktaro disertacija, 2017), 192.

36 „2012 m. Gruodžio 6 d. Komisijos Rekomendacija Dėl Agresyvaus Mokesčių Planavimo (2012/772/ES)“.

nei integracijai ir valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų harmonizavimui, o konkurencinei atmosferai kur kas draugiškesniam koordinavimui“.[37]

Vis dėlto, ir ne be EBPO BEPS[38] projekto įtakos, nuo 2014 m. situacija ėmė keistis – ES akivaizdžiai pasuko priemonių, skirtų kovai su tiesioginių mokesčių vengimu, harmonizavimo link:

- 2014 m. liepos 8 d. Tarybos direktyvos 2014/86/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl patronuojančių ir dukterinių bendrovių, 1 straipsnis[39] įtvirtino ES lygiu *privalomą kovos su valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais* (taip vadinamais hibridiniais neatitikimais) *taisyklę* dividendų išmokėjimo atvejais (Lietuvoje ji perkelta į nacionalinę teisę papildant PMĮ 35 str. 5 dalimi, galioja nuo 2016-03-26);
- 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyvos (ES) 2015/121, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl patronuojančių ir dukterinių bendrovių, 1 straipsnis[40] įtvirtino *privalomą* minimalią *kovos su piktnaudžiavimu taisyklę*, pagal kurią direktyvos lengvatos, susijusios su *dividendų tarp grupės įmonių išmokėjimu*, gali būti netaikomos, jei darinio ar kelių darinių nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja šios direktyvos dalykui ar tikslui (Lietuvoje ji perkelta į nacionalinę teisę papildant PMĮ 32 str. 6 dalimi, galioja nuo 2016-03-26);
- 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą,[41] taisyklės, 6 straipsnyje *įtvirtinta privaloma bendroji kovos su pik-*

37 Mindaugas Lukas, „Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui“ (Vilniaus universitetas, daktaro disertacija, 2013), 335.

38 BEPS – tai EBPO iniciatyva, susidedanti iš 15 žingsnių (priemonių), ir skirta kovai su mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimu (angl. *Base Erosion and Profit Shifting*). 2015 m. spalio 5 d. EBPO paskelbė galutines ataskaitas ir rekomendacijas dėl visų 15 BEPS veiksmų punktų; 2015 m. gruodžio 8 d. Taryba palankiai įvertino šį darbą ir jau 2016 m. liepos 12 d. buvo priimta Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. Šia direktyva ES bendrojoje rinkoje įgyvendinami BEPS iniciatyvos 2 (hibridiniai neatitikimai), 3 (kontroliuojamųjų užsienio vienetų apmokestinimas), 4 (palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklė), žingsniai (priemonės) ir dvi papildomos ES iniciatyvos – perkėlimo apmokestinimas ir bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė. 2018 m. rugpjūčio mėn. EBPO duomenimis, prie BEPS iniciatyvos yra prisijungę 117 valstybių, iš jų – visos ES valstybės narės.

39 „2014 m. liepos 8 d. Tarybos direktyva 2014/86/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms“.

40 „2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2015/121, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms“.

41 „2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės“.

tnaudžiavimu taisyklė, taikytina pelno mokesčio apskaičiavimo srityje. Šią taisyklę valstybės narės turi perkelti į savo nacionalinę teisę iki 2018-12-31 d. (plačiau apie direktyvoje nustatytos bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės perkėlimą į Lietuvos teisę žr. šio straipsnio 2.1 skyriuje).

– Minėta direktyva taip pat nustatė tokias p*rivalomas specialias kovos su mokesčių vengimu taisykles*, kaip palūkanų ribojimo taisyklė, perkėlimo apmokestinimas (angl. *exit taxation*), kontroliuojamos užsienio bendrovės apmokestinimo taisykles ir šalių mokestinės tvarkos neatitikimų (angl. *hybrid mismatches*) šalinimo taisykles;
– 2017 m. gegužės 29 Tarybos direktyva (ES) 2017/952, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais,[42] kaip jau sako pats jos pavadinimas, į ES kovos su mokesčių vengimu taisyklių reguliavimo sritį įtraukė ir hibridines nuolatines buveines, hibridinius perkėlimus, trečiųjų valstybių subjektų nuolatines buveines ES, taip pat piktnaudžiavimo mokestinio rezidavimo vieta atvejus, detalizavo hibridinių neatitikimo šalinimo taisykles. Visos *šios nuostatos valstybėms narėms yra privalomos* ir turi būti perkeltos į nacionalines teises iki 2019-12-31 d., išskyrus nuostatas dėl atvirkštinių pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais – šios nuostatos turi būti perkeltos iki 2021-12-31 d.

Taigi, bene svarbiausia, ir tikriausiai lūžio tašką ES tiesioginių mokesčių harmonizavimo istorijoje fiksuojanti, yra 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164 (Kovos su mokesčių vengimu direktyva), kurioje pirmą kartą ES istorijoje ES lygiu buvo įtvirtinta privaloma bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė, taikytina pelno mokesčio srityje.

Kaip jau buvo minėta, tol, kol ES teisėje nebuvo privalomos bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės, valstybės narės, kurių rašytinėje teisėje galiojo arba nacionalinėje teismų jurisprudencijoje buvo pripažįstama bendroji nacionalinė kovos su mokesčių vengimu taisyklė, galėjo ja remtis ir apriboti direktyvose nustatytų nuostatų veikimą. Tačiau tai reiškė, kad direktyvų, perkeltų į valstybių nacionalinę teisę, taikymo apribojimai mokestinio piktnaudžiavimo atvejams rėmėsi skirtingomis nacionalinėmis doktrinomis ir tokia praktika galimai buvo nevienoda.

Didėjant tarptautinės bendruomenės nepakantumui agresyviam tarptautiniam mokesčių planavimui, siekiant koordinuotai įgyvendinti EBPO prieš mokesčių vengimą nukreiptas rekomendacijas ES lygiu ir atsižvelgiant į tai, kad „ES tapo būtina nustatyti taisykles siekiant sustiprinti vidutinį apsaugos nuo agresyvaus mokesčių planavimo lygį vidaus rinkoje, nes atskirai veikdamos valstybės negali tinkamai užtikrinti ir didinti visos ES vidaus rinkos atsparumo tarpvalstybinio mokesčių ven-

42 „2017 m. gegužės 29 Tarybos direktyva (ES) 2017/952, kuria iš dalies keičiama direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais“.

gimo praktikai, kadangi nacionalinės pelno mokesčio sistemos yra skirtingos ir nepriklausomi valstybių narių veiksmai tik padidintų esamą vidaus rinkos susiskaidymą tiesioginio apmokestinimo srityje, todėl, sąveikaujant skirtingoms nacionalinėms priemonėms, trūkumai ir iškraipymai išliktų, ir rezultatas būtų nepakankamas koordinavimas“[43], ir buvo priimta Kovos su mokesčių vengimu direktyva.

Kovos su mokesčių vengimu direktyva, nors iš esmės nukreipta į tarptautinio apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais klausimų harmonizavimą ES lygiu, vis dėlto, yra taikoma ir nacionalinio apmokestinimo atvejams: direktyvos 1 str. nustato, kad ji „taikoma visiems mokesčių mokėtojams, kuriems taikomas *pelno* mokestis *vienoje* ar daugiau valstybių narių,“, taigi ir tiems mokesčių mokėtojams, kurie veikia ir yra mokesčių mokėtojais tik vienoje valstybėje narėje. Direktyvos preambulės 11 pastraipa tai tik patvirtina: „(...) svarbu užtikrinti, kad bendros kovos su piktnaudžiavimu taisyklės būtų vienodai taikomos šalies viduje, Sąjungoje ir trečiųjų valstybių atžvilgiu, kad jų taikymo sritis ir taikymo rezultatai šalies vidaus ir tarpvalstybinėse situacijose nesiskirtų.“

Ypač tai aktualu kalbant apie direktyvos 6 str. įtvirtintą bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę, kuri turi būti perkelta į ES valstybių narių (taigi, ir Lietuvos) nacionalinius aktus iki 2018 m. gruodžio 31 d., ir nuo 2019 m. sausio 1 d. turi būti taikoma visiems mokesčių mokėtojams, mokantiems pelno mokestį.

2.1. ES teisės poveikis nacionalinėms kovos su mokesčių vengimu taisyklėms: ar įgyvendinant Tarybos direktyvą (ES) 2016/1164 būtina keisti MAĮ 69 str. 1 d.?

Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 6 str.[44] įtvirtiną bendrąją kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklę,[45] kurią valstybės narės privalo į savo nacionalinę

---

43 Žr. direktyvos preambulės 3 ir 16 punktus: „2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės“.

44 Pilnas 6 str. tekstas:
6 straipsnis. Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė
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.
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.

45 Reikia pastebėti, kad ES teisės aktuose sąvokos „kova su mokesčių vengimu“ ir „kova su [mokestiniu] piktnaudžiavimu“ paprastai vartojamos kaip sinonimai. Pavyzdžiui, Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164 6 str. pavadinime minima „Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė“, o straipsnio turinyje kalbama apie kovą su mokestinės naudos siekimu naudojant apsimestinius

teisę perkelti iki 2018 m. gruodžio 31 d.[46] Kaip nurodyta Kovos su mokesčių vengimu direktyvos preambulės 3 paragrafe, tai reikalinga, nes „būtina nustatyti taisykles siekiant sustiprinti vidutinį apsaugos nuo agresyvaus mokesčių planavimo lygį vidaus rinkoje".

MAĮ[47] 69 straipsnio 1 dalyje (kartu su MAĮ 6 ir 10 str.) Lietuvos nacionalinėje teisėje jau yra įtvirtinta bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė.[48] Todėl kyla klausimas, ar siekiant įgyvendinti Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 6 str., būtina keisti MAĮ 69 str. 1 dalį, nustatančią bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikymo mechanizmą perskaičiuojant mokesčius?

Teorinė alternatyva MAĮ 69 str. 1 d. koregavimui galėtų būti Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 6 straipsnyje nurodytą bendro pobūdžio kovos su mokesčių vengimu taisyklę įtvirtinti PMĮ (ji tokiu atveju taptų specialiąja MAĮ 69 str. 1 d. įtvirtintos taisyklės atžvilgiu[49]). Tokiu atveju, naujoji, galimai griežtesnė (apie tai žr. šiame skyriuje toliau), taisyklė būtų taikoma ne visiems mokesčių mokėtojams ir mokesčiams, o tik pelno mokestį mokantiems Lietuvos ir užsienio vienetams.

Vis dėlto, svarstant aukščiau minėtą PMĮ keitimo alternatyvą, privalo kilti klausimas, ar skirtingo, nei įtvirtintoji MAĮ, griežtumo kovos su mokesčių vengimu tai-

---

darinius. O 2016 m. sausio 28 d. Komisijos rekomendacijos (ES) 2016/136 dėl kovos su piktnaudžiavimu mokesčių sutartimis priemonių įgyvendinimo 2 str. jau vartojama sąvoka „kovos su mokesčių vengimu taisyklė", nors jos turinys iš esmės analogiškas pirmiau minėtoje direktyvoje įtvirtintos kovos su piktnaudžiavimu taisyklės turiniui. Be kita ko, tai dar kartą patvirtina, kad ES teisėje mokesčių vengimu yra laikomi būtent mokestinio piktnaudžiavimo atvejai.

46 Žr. direktyvos 11 str. 1 d.: „2016 m. Liepos 12 d. Tarybos Direktyva (ES) 2016/1164 Kuria Nustatomos Kovos Su Mokesčių Vengimo Praktika, Tiesiogiai Veikiančia Vidaus Rinkos Veikimą, Taisyklės".

47 „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas".

48 Pilnas MAĮ 69 straipsnio 1 dalies tekstas:
69 straipsnis. Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą
1. Tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

49 Nuo 2016-03-22 d. (įsigaliojo nuo 2016-03-26 d.) PMĮ 32 straipsnio 6 dalyje jau yra atsiradęs panašus naujadaras, priimtas įgyvendinant 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvą 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. Tik ši PMĮ 32 str. 6 d. įtvirtinta kovos su mokesčių vengimu taisyklė taikoma labai siauriam atvejų ratui: tik pelno mokesčio mokėjimo ribose ir tik tiek, kiek tai susiję su dividendų mokėjimu / gavimu tarp Lietuvos ir užsienio vienetų. Tikslią aptariamos PMĮ 32 str. 6 d. formuluotę žr.: „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas".

syklės įtvirtinimas PMĮ nereikš mokesčių mokėtojų lygybės ir nediskriminavimo principų pažeidimo, nes priklausomai nuo mokesčių mokėtojo tipo (fizinis ar juridinis asmuo) ir mokesčio rūšies (pelno mokestis ar kiti mokesčiai, pvz.: GPM, PVM) turinio viršenybės prieš formą principo taikymui iš esmės būtų taikomas skirtingas mokestinio piktnaudžiavimo standartas (plg.: „vienintelis mokestinis tikslas" pagal dabartinę MAĮ 69 str. 1 d. taikymo praktiką ir griežtesnė formuluotė - „pagrindinis ar vienas pagrindinių tikslų" pagal potencialią PMĮ formuluotę). Kadangi nediskriminavimo principo pažeidimo tyrimas yra labai plati tema, tai turėtų būti atskiro tyrimo objektas, ir todėl toliau straipsnyje ši galimybė nėra tiriama, o analizuojama būtent MAĮ 69 str. 1 d. keitimo galimybė. Keičiant MAĮ 69 str. 1 d. įtvirtintą bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę, kuri būtų taikoma visiems mokesčių mokėtojams ir visų MAĮ reguliuojamų mokesčių atžvilgiu, neabejotinai nebūtų pažeisti nediskriminavimo ir mokesčių mokėtojų lygybės principai.

Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 3 str. nurodo, kad šia direktyva nustatomi tik minimalūs reikalavimai ir valstybėms narėms „netrukdoma taikyti nacionalines arba susitarimu pagrįstas nuostatas, kuriomis siekiama išsaugoti *aukštesnį* nacionalinės pelno mokesčio bazės apsaugos lygį." Taigi, atsakymui į minėtą klausimą (ar būtina keisti MAĮ 69 str. 1 d.), reikalinga įvertinti, ar galiojanti Lietuvos nacionalinė bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė yra bent tiek pat griežta, kiek įtvirtintoji minėtoje direktyvoje. Jei MAĮ įtvirtinta taisyklė lygiavertė arba griežtesnė, nei direktyvos reikalaujama, nacionalinės taisyklės keisti nebūtina. Ir atvirkščiai, jei MAĮ nustatyta taisyklė įtvirtina švelnesnius reikalavimus, nei nustatytieji direktyvoje, tokiu atveju, siekiant tinkamai įgyvendinti direktyvą, nacionalinę bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę tikslinti būtina.

EBPO darbiniuose dokumentuose (angl. *working papers*) siūloma, ir straipsnio autorė su tuo visiškai sutinka, klasifikuojant bendrąsias kovos su mokesčių vengimo taisykles pagal jų griežtumo laipsnį, vertinti jas pagal tokius kriterijus, kaip: (1) kokia yra taisyklės taikymo apimtis (kokiam atvejų, asmenų, mokesčių spektrui taisyklė taikoma), (2) ar taisyklė identifikuoja konkrečias schemas arba priemones, kurioms yra taikoma ir (3) kaip taisyklėje apibrėžiamas mokesčių mokėtojo mokestinės naudos tikslas.[50]

Siekiant atsakyti į klausimą, ar direktyvos tinkamo įgyvendinimo tikslu būtina keisti MAĮ suformuluotą bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę, žemiau pateikiama nuosekli lyginamoji MAĮ 69 str. 1 d. ir Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 6 str. analizė vadovaujantis minėtais taisyklių griežtumą apibūdinančiais kriterijais ir lingvistiniu, lyginamuoju, sisteminiu bei teleologiniu teisės normų aiškinimo metodais.

50 Åsa Johansson, Øystein Bieltvedt Skeie, ir Stéphane Sorbe, „Anti-Avoidance Rules against International Tax Planning: A Classification", *OECD Economics Department Working Papers* 1356 (2017): 9.

2.1.1. Taisyklės taikymo apimtis

MAĮ 69 str. 1 d. įtvirtinta formuluotė neriboja subjektų, kuriems ji yra taikoma, rato. Taigi, taisyklė yra taikoma maksimaliai plačiam mokesčių mokėtojų ratui – visiems asmenims, kuriems taikomas pats MAĮ: tiek fiziniams, tiek juridiniams asmenims, tiek Lietuvos, tiek užsienio mokesčių mokėtojams (įskaitant jų nuolatines buveines Lietuvoje), kuriems teisės aktų pagrindu kyla prievolė Lietuvoje mokėti (ar išskaičiuoti) mokesčius.[51] Be to MAĮ 69 str. 1 d. gali būti taikoma apskaičiuojant visus MAĮ 13 str. nustatytus mokesčius: tiek tiesioginius, tiek netiesioginius, tiek pajamų, tiek turto, taikomus tiek fiziniams, tiek juridiniams asmenims.[52]

Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 1 str. nustato, kad direktyvos nuostatos (įskaitant ir jos 6 straipsnyje įtvirtintą bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę) yra taikomos visiems mokesčių mokėtojams, kuriems taikomas *pelno* mokestis, t. y. asmenims, kurie yra *šio mokesčio mokėtojai vienoje ar daugiau valstybių narių*, įskaitant trečiųjų valstybių rezidentų nuolatines buveines valstybėje(-se) narėje(-se). Direktyvos 6 str. papildomai pabrėžia, kad bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė taikoma apskaičiuojant ne bet kokius, o būtent *pelno* mokestį (palyginimui: direktyvos tekste anglų kalba vartojamas terminas *corporate tax*).

Taigi, nacionalinė bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė yra taikoma platesniam subjektų ir mokesčių ratui, nei taisyklė, įtvirtinta Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje, todėl šiuo aspektu nacionalinė taisyklė yra griežtesnė už įtvirtintąją direktyvoje, ir todėl šiuo aspektu nacionalinės taisyklės keisti nereikia.

2.1.2. Konkrečių schemų arba priemonių, su kuriomis siekiama kovoti, identifikavimas

MAĮ 69 str. 1 d. nurodo, kad jame įtvirtinta bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė taikoma ne tik *atskiriems* sandoriams ir ūkinėms operacijoms, bet ir bet kokiai jų *grupei*. Direktyvos 6 str. įtvirtinta bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė taip pat taikoma neatsižvelgiat į *darinį* ar *kelis* darinius, kurie, be kita ko, gali apimti daugiau nei vieną *etapą* ar *dalį*. Taigi, nors direktyva šiuo aspektu yra šiek tiek detalesnė, pateikdama papildomą paaiškinimą, kad dariniai gali apimti ne tik vieną, bet ir kelis etapus ar darinių dalis, bet nacionalinė nuostata, šiuo aspektu būdama abstraktesnė, neabejotinai apima ir visus detalius atvejus. Todėl darytina išvada, kad šiuo aspektu nacionalinė ir direktyvoje nustatytoji kovos su mokesčių vengimu bendrosios taisyklės yra lygiavertės, ir todėl šiuo aspektu nacionalinės taisyklės keisti nereikia.

---

51 Žr. MAĮ 2 str. 17 d.: „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas“.

52 Žr. MAĮ 13 str. ir MAĮ 1 str. apibendrintą komentarą: *Ibid*; „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2018-06-04 redakcija)“.

2.1.3. Mokestinės naudos tikslo apibrėžimas

2.1.3.1. Vienintelis ar pagrindinis / vienas iš pagrindinių tikslų?

Pagal MAĮ 69 str. 1 d., bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė taikoma ne bet kokiems sandoriams, operacijoms ar jų grupei, o tik tiems, kurie sudaromi *iškeliant tikslą gauti mokestinę naudą*. Atkreiptinas dėmesys, kad įstatyme nekonkretizuojama, ar mokestinės naudos tikslas turi būti vienintelis, ar pakanka, kad jis būtų pagrindinis, ar tiesiog vienas iš sandorio, operacijos ar jų grupės tikslų. Todėl, atsižvelgiant į MAĮ 69 str. 1 d. gramatinę konstrukciją apibūdinant tikslą, seka loginė išvada, kad nacionalinė bendroji kovos su mokesčių taisyklė (turinio viršenybės prieš formą principas) mokesčių apskaičiavimo atveju gali būti taikoma *bet kuriuo atveju, kai identifikuojamas tikslas* gauti mokestinę naudą – nesvarbu, ar tai yra pagrindinis, ar vienas iš pagrindinių, ar apskritai šalutinis sandorio, operacijos ar jų grupės tikslas.

Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 6 str. įtvirtinta bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė yra siauresnė: ji taikoma ne visais atvejais, kai darinio ar kelių darinių sukūrimu siekta mokestinės naudos, bet tik tada, kai mokestinės naudos tikslas buvo *pagrindinis* ar *vienas pagrindinių* tikslų.

Taigi, vadovaujantis pažodine įstatymo formuluote, nacionalinė bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė potencialiai gali būti taikoma platesniam situacijų, kuriose egzistuoja mokestinis tikslas, ratui, ir todėl šiuo aspektu nacionalinė bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė yra griežtesnė už įtvirtintąją direktyvoje, taigi formaliai žiūrint, šiuo aspektu nacionalinę kovos su mokesčių vengimu taisyklę koreguoti nėra būtina.

Vis dėlto, analizuojant nacionalinės bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikymo sąlygas, negalima nepaminėti fakto, kad LVAT formuojamoje MAĮ 69 str. 1 d. aiškinimo ir taikymo praktikoje mokestinio tikslo reikalavimas *aiškinamas siaurinamai*. Pavyzdžiui, kaip nurodoma LVAT praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinime (I dalis)[53], taip pat kaip daugumoje savo vėlesnių nutarčių[54] LVAT yra ne kartą konstatavęs, siekiant kon-

53 Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (I dalis)“, 593.

54 Žr., pvz.: „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-143-719-07“, Infolex, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 5 d., http://www.infolex.lt/tp/79939; „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-250/2008“, Infolex, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 5 d., http://www.infolex.lt/tp/84648; „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013“; „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016“; „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. spalio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-786-442/2017“; „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo

krečiai situacijai taikyti MAĮ 69 str. 1 d. nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas konkrečiu sandoriu, operacija ar jų grupe, siekė *vienintelio* tikslo – gauti mokestinę naudą, ir kad 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 mokestinės naudos.[55]

Tačiau reiktų pastebėti, kad kai kuriose nutartyse, cituodamas ESTT sprendimus arba percituodamas ankstesnes LVAT nutartis (kuriose buvo nuorodos į ESTT praktiką), greta konstatavimo, kad mokestinės naudos tikslas turi būti vienintelis, LVAT taip pat nurodo, kad piktnaudžiavimui mokesčių mokėtojo teisėmis konstatuoti, taigi ir MAĮ 69 str. 1 daliai taikyti, būtina nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių *pagrindinis* tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą.[56]

Taigi, iš LVAT praktikos negalima padaryti vienareikšmės išvados, kiek siauriau turi būti aiškinamas MAĮ 69 str. 1 d. įvardintas mokestinės naudos tikslas – kaip vienintelis ar kaip pagrindinis sandorio ar operacijos tikslas.

MAĮ 69 str. 1 d. apibendrintas komentaras taip pat neįneša daugiau aiškumo. Jame nurodoma, kad „mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoja taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą tais atvejais, kai, be kitų aplinkybių, mokesčių mokėtojo veikloje nustato, kad (a) sandorio, ūkinės operacijos ar bet kokios jų grupės sudarymo *pagrindinis* tikslas – mokestinė nauda ir (b) sudarytas sandoris, ūkinės operacijos ar bet kokia jų grupė nepateisinamas *jokiais* verslo ar kitais, jo [verslo] naudą pagrindžiančiais, poreikiais, *išskyrus* mokestinės naudos tikslą, ir įprastinėmis rinkos sąlygomis jie nebūtų sudaromi.[57] Autorės nuomone, nurodytos dvi sąlygos viena kitai akivaizdžiai prieštarauja: pagal (a) sąlygą, yra reikalaujama, kad mokestinė nauda būtų *pagrindinis* (t. y., nebūtinai vienintelis) sandorio, operacijos ar jų grandinės tikslas, o (b) sąlyga nurodo, kad *vienintelis* sandorį, operaciją ar jų grupę pateisinantis tikslas turi būti mokestinės naudos siekimas. Iš to sekant, neįmanoma, kad abi sąlygos egzistuotų vienu metu, t. y. kad mokestinės naudos tikslas tuo pat metu būtų

2018 m. rugpjūčio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1010-438/2018“.

55 Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (I dalis)“, 607.

56 *Ibid*, 608 Taip pat žr.: „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-201-11“, Infolex, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 4 d., http://www.infolex.lt/tp/191212; „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11“; „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013“; „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016“.

57 Žr. MAĮ 6 str. 1 d. apibendrinto komentaro 2.3-2.4 punktus: „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2018-06-04 redakcija)“.

ir vienintelis, ir ne vienintelis (pagrindinis). Taigi Lietuvos mokesčių administratoriaus pozicija šiuo klausimu taip pat nėra iki galo aiški.

Apibendrinant Lietuvos mokesčių administratoriaus ir LVAT praktiką, tenka daryti išvadą, kad atsižvelgiant į šiuo metu egzistuojantį siaurinamąjį aiškinimą, MAĮ 69 str. 1 d. būtų taikomas tiek tais atvejais, kai mokestinės naudos tikslas yra vienintelis, tiek kai jis yra pagrindinis sandorio, ūkinės operacijos ar jų grupės sudarymo tikslas.

Toks siaurinamasis MAĮ 69 str. 1 d. aiškinimas (t. y., aiškinant, kad mokestinės naudos tikslas turi būti arba vienintelis, arba pagrindinis) yra švelnesnis, nei Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 6 str. įtvirtinta bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė, pagal kurią mokestinis piktnaudžiavimas konstatuojamas ir bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė gali būti taikoma ne tik tada, kai mokestinės naudos tikslas yra pagrindinis (įskaitant vienintelį tikslą, nes jis automatiškai yra ir pagrindinis), bet ir tada, kai mokestinės naudos tikslas yra *vienas pagrindinių* tikslų (t. y. *vienas iš kelių pagrindinių* tikslų).

Kaip yra pažymėjusi LVAT išplėstinė teisėjų kolegija[58], teismų praktika nėra statiškas dalykas, ji gali būti koreguojama, kai tai yra neišvengiamai ir objektyviai būtina, ir toks objektyvus būtinumas, LVAT nuomone, yra, pvz. „poreikis suvienodinti Teisingumo Teismo ir Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje vartojamas sąvokas, taip pat teisinio saugumo ir aiškumo principų mokestiniuose teisiniuose santykiuose užtikrinimas.“[59] Be to, LVAT yra pasisakęs ir dėl to, kad „nors direktyva nėra tiesioginio taikymo teisės aktas, pagal nusistovėjusią Vyriausiojo administracinio teismo praktiką, Lietuvos Respublikos teismai ir kitos kompetentingos valstybės institucijos, aiškindamos ir taikydamos direktyvą įgyvendinančius Lietuvos Respublikos teisės aktus (nesvarbu, ar jų nuostatos priimtos prieš įsigaliojant direktyvai, ar po to), turi pareigą aiškinti nacionalinę teisę kuo labiau atsižvelgdami į atitinkamos direktyvos turinį ir tikslą, kad būtų pasiektas direktyvoje numatytas rezultatas.[60]

Iš to sekant, net jeigu įgyvendinant Kovos su mokesčių vengimu direktyvą MAĮ 69 str. 1 dalis dėl vienų ar kitų priežasčių nebūtų pakeista, LVAT savo praktikoje galimai turėtų pradėti taikyti griežtesnį direktyvos reikalavimą ir MAĮ 69 str. 1 d. taikyti ir tada, mokestinė nauda buvo vienas iš pagrindinių (o ne vienintelis, ir net ne pagrindinis) sandorio, operacijos ar jų grupės tikslas. Analogiškas efektas būtų ir tada, jei ESTT praktika, kuria privalo vadovautis ir LVAT, taip pat pasuktų siaurina-

58 „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-705-13“, Infolex, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 5 d., http://www.infolex.lt/tp/507237.

59 *Ibid*.

60 Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (I dalis)“, 559.

mojo aiškinimo linkme ir liktų prie ligi šiol susiklosčiusio vienintelio / pagrindinio mokestinio tikslo ir visiškai dirbtinio darinio koncepcijų.

Apibendrinant aukščiau išdėstyta, jei vadovautumės grynai pažodiniu teisės normų formuluočių aiškinimu, tai nacionalinė bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė (MAĮ 69 str. 1 d.) mokestinio tikslo reikalavimą reglamentuoja griežčiau, nei taisyklė, įtvirtinta Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 6 str. Tačiau jeigu LVAT formuojamą siaurinamąjį mokestinės naudos tikslo aiškinimą (mokestinės naudos tikslas turi būti *vienintelis* arba bent jau *pagrindinis* sandorių ar operacijų tikslas) lygintume su nustatytuoju direktyvoje (mokestinės naudos tikslas turi būti pagrindinis ar *vienas pagrindinių* sandorių ar operacijų tikslų), akivaizdu, kad LVAT aiškinimas yra švelnesnis, nei direktyvos reguliavimas, ir šiai dienai neužtikrina Kovos su mokesčių vengimu nustatytojo teisinio reguliavimo minimumo.

Be to, situacija, kai *mokesčių įstatymo* raidė sako viena, o siauresnė jo taikymo apimtis apsprendžiama ne įstatymu, o besikeičiančia teismų praktika, straipsnio autorės nuomone, yra nesuderinama su MAĮ 9 str. įtvirtintu apmokestinimo aiškumo principu, reikalaujančiu, kad „mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti."

Dėl aukščiau nurodytų priežasčių, nors formaliai vertinant aptariamu aspektu nacionalinę bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę, įtvirtintą MAĮ 69 str. 1 d., keisti ir neprivaloma, vis dėlto, straipsnio autorės nuomone, yra rekomenduotina MAĮ 69 str. 1 d. patikslinti taip, kad ji atspindėtų direktyvoje įtvirtintą griežtesnį, nei LVAT praktikoje susiklostęs siaurinamasis MAĮ 69 str. 1 d. aiškinimas (mokestinės naudos tikslas turi būti *vienintelis ir pagrindinis*), reikalavimą (mokestinės naudos tikslas turi būti pagrindinis *ar vienas pagrindinių* sandorio, operacijos ar jų grupės tikslų), ir kad tokiu būdu reikalavimai mokestiniam tikslui, esančiam vienu iš būtinų mokestinio piktnaudžiavimo (esminės bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikymo sąlygos) elementų, būtų konkrečiai ir aiškiai įvardinti įstatyme, kaip to reikalauja MAĮ 9 str. įtvirtintas apmokestinimo aiškumo principas, o ne numanomi.

2.1.3.1. Bet kuris mokestinės naudos siekis ar prieštaraujantis mokesčių įstatymo esmei?

Pagal šiuo metu galiojančią MAĮ 69 str. 1 d. lingvistinę formuluotę, darytina išvada, kad *vien tik mokestinės naudos tikslo egzistavimas* yra pakankamas MAĮ 69 str. 1 d. taikymui, nesvarbu ar jis prieštarauja konkretaus mokesčių įstatymo prasmei, ar ne. Tačiau kai kurios mokesčių įstatymų nuostatos suformuluotos būtent turint tikslą mokesčių mokėtojui suteikti mokestinę naudą – tarkime, PMĮ 32 str. 2 dalyje nustatytas dalyvavimo išimties sąlygas atitinkantis dividendų išmokėjimas užsienio vienetui neapmokestinamas Lietuvoje pelno mokesčiu prie šaltinio. Taikant MAĮ 69 str. 1 d. pažodžiui, bet koks dividendų išmokėjimas pasinaudojant PMĮ 32 str. 2 d.

nustatyta lengvata (tiek piktnaudžiaujant lengvata, tiek ja nepiktnaudžiaujant) turėtų patekti į MAĮ 69 str. 1 d. reguliavimo sritį.

Tačiau teisės normos nėra pavienės, jos sudaro sistemą, ir, aiškinant sistemiškai, tiek šiuo metu formuojamoje LVAT[61] praktikoje, tiek teisės mokslo doktrinoje[62] pripažįstama, kad taikyti bendrąją MAĮ 69 str. 1 d. įtvirtintą kovos su mokesčių vengimu taisyklę ir perskaičiuoti mokesčius taikant turinio viršenybės prieš formą principą galima tik tada, *jei* mokesčių mokėtojas *piktnaudžiauja*[63] savo teisėmis.

Savo ruožtu, piktnaudžiavimas egzistuoja tada, kai sudaromi apsimestiniai sandoriai, operacijos ar jų grupės, kuriems būtinas ne tik *subjektyvusis* elementas – mokestinės naudos tikslas, bet ir *objektyvusis* elementas – objektyvios aplinkybės, įrodančios, kad sandoris, operacija ar bet kokia jų grupė, vertinant atliktų veiksmų visumą, savo turiniu neatitinka konkretaus mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės.[64] Kitaip tariant, „vien tik aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui (...)“.[65]

Taigi, šiuo metu galiojanti MAĮ 69 str. 1 d. formuluotė įtvirtina tik subjektyvųjį mokestinio piktnaudžiavimo elementą – mokestinės naudos tikslo siekį, bet neįtvirtina objektyviojo elemento, reikalaujančio, kad mokestinės naudos siekis prieštarautų mokesčio įstatymo tikslui, nors tokio elemento būtinumas pripažįstamas tiek doktrinoje, tiek teismų praktikoje, tiek paties mokesčių administratoriaus.[66] Autorės nuomone, situacija, kai įstatymo norma (MAĮ 69 str. 1 d.) neįtvirtina abiejų jos taikymui būtinų mokestinio tikslo elementų, kurie yra visuotinai pripažįstami privalomais, yra nepriimtina, kaip neabejotinai pažeidžianti MAĮ 9 str. nustatytą apmokestinimo aiškumo principą ir didinanti teisinį netikrumą, ir todėl turėtų būtų ištaisyta.

---

61 Žr., pvz.: „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11“; „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013“; „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016“.

62 Agnė Petkevičiūtė, „Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę“, *Teisė* 98 (2016): 128.

63 Turinio viršenybės prieš formą principas apskritai yra kildinamas iš bendrojo draudimo piktnaudžiauti teise principo, pripažįstamo tiek LVAT, tiek ESTT praktikoje. Plačiau žr.: *Ibid*, 126.

64 *Ibid*, 128.

65 „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11“.

66 žr. MAĮ 69 str. 1 d. apibendrintą komentarą 2.2, kuris taip pat nurodo, kad MAĮ 69 str. 1d. taikymui būtini abu – tiek subjektyvusis, tiek objektyvusis, elementai: „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2018-06-04 redakcija)“.

Tuo labiau, kad Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 6 str. pateikiamoje bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės formuluotėje yra aiškiai įvardijami abu jos taikymui būtini mokestinio tikslo elementai – tiek subjektyvusis, tiek objektyvusis: darinio / darinių „pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo *gauti* mokestinės *naudos, kuri prieštarauja* taikytinos mokesčių *teisės esmei*, ir todėl jie yra apsimestiniai."

Todėl siekiant užtikrinti teisinio aiškumo principo realų veikimą Lietuvos mokesčių teisėje bei atsižvelgiant į susiformavusią ESTT praktiką dėl mokestinio piktnaudžiavimo, į LVAT ir pačios VMI MAĮ 69 str. 1 d. taikymo praktiką, taip pat į Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje pateiktą apibrėžimą, MAĮ 69 str. 1 d. būtina patikslinti, aiškiai ir nedviprasmiškai įstatymo lygmeniu įtvirtinant, kad MAĮ 69 str. 1 d. nustatyta bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė taikoma tik mokestinio piktnaudžiavimo atvejais, t. y. kad jos taikymui būtinas tiek subjektyvusis (mokestinės naudos tikslas), tiek objektyvusis (mokestinės naudos tikslas turi prieštarauti konkrečioje situacijoje taikytino mokesčių įstatymo esmei) mokestinės naudos tikslo elementai.

2.1.3.1. Mokestinės naudos apibrėžimas

MAĮ 69 str. 1 dalies formuluotė nurodo gana išsamų, tačiau *baigtinį sąrašą* atvejų, kas šio straipsnio taikymo prasme laikoma mokestine nauda: tai siekis 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 terminus.

Kadangi tiek visuomeniniai, tiek mokestiniai santykiai keičiasi itin greitai, niekas negali garantuoti, kad ateityje nesusidarys situacijų, kai mokestinė nauda pasireikš kitomis, nei MAĮ 69 str. 1 d. numatytos, formomis. Tokiu atveju, kiltų klausimas, ar tokiems MAĮ 69 str. 1 d. nenustatytiems mokestinės naudos atvejams šis straipsnis vis dar galėtų būti taikomas.

Tiek LVAT praktikoje[67], tiek mokesčių teisės mokslo darbuose[68] yra nurodoma, kad MAĮ 10 str. įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principo taikymas nėra ribojamas vien tik to paties įstatymo 69 straipsnio 1 ir 2 dalių hipotezėse numatytais atvejais, t. y. jis gali būti taikomas *ne tik sprendžiant mokesčių apskaičiavimo* klausi-

67 „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. balandžio 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-442-724-13", Infolex, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 5 d., http://www.infolex.lt/tp/662874 Sprendimas skelbtas ir Administracinėje jurisprudencijoje Nr. 25, 2013.

68 Žygimantas Surgailis, „Turinio viršenybės prieš formą principo mokestiniuose santykiuose taikymas viešojo administravimo subjektams keliamų bendrųjų reikalavimų kontekste", *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis*, t. 30 (Vilnius: Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2015), 390.

mą MAĮ 69 str. numatytais atvejais ir tvarka, *bet ir kitais atvejais*, įskaitant mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių administravimo procedūras ar (ir) atvejus, kai mokesčių mokėtojas įgyvendina mokesčių įstatymuose jam garantuojamas teises. Straipsnio autorė su tuo visiškai sutinka, tačiau, atsižvelgdama į MAĮ 9 str. įtvirtintą apmokestinimo aiškumo principą, laikosi nuomonės, kad tais atvejais, kai kalbama būtent apie sandorių, operacijų ar jų grupių vertinimo ir susijusius mokesčių apskaičiavimo / perskaičiavimo atvejus (o MAĮ 69 str. 1 d. būtent ir įtvirtina mokesčių administratoriaus teisę iš naujo, atsižvelgiant į tikrąjį turinį, apskaičiuoti / perskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokestines prievoles), kiekvienas MAĮ 69 str. 1 dalies formuluotės žodis yra svarbus ir negali būti savitikslis: t. y., įstatymų leidėjas, pateikdamas baigtinį mokestinės naudos atvejų sąrašą, tokiu būdu apribojo MAĮ 69 str. 1 d. taikymą konkretiems mokestinės naudos siekimo atvejams.

Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 6 str. įtvirtinta bendroji taisyklė šiuo atžvilgiu suformuluota abstrakčiau, tiesiog įvardijant mokestinės naudos tikslą, tačiau nepateikiant baigtinio mokestinės naudos atvejų sąrašo.

Taigi, mokestinės naudos turinio pobūdžio apibrėžimo aspektu direktyvoje suformuluota taisyklė potencialiai gali būti pritaikyta didesniam mokestinių santykių ratui, nei MAĮ 69 str. 1 d. įtvirtinta taisyklė, todėl įgyvendinant Kovos su mokesčių vengimu direktyvą MAĮ 69 str. 1 dalį reiktų patikslinti, neapribojant jos taikymo konkretizuotiems mokestinės naudos atvejams.

Apibendrinant aukščiau atliktą MAĮ 69 str. 1 dalyje ir Kovos su mokesčių vengimo direktyvos 6 straipsnyje įtvirtintų bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių formuluočių palyginimą, atsižvelgiant į bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių tikslus, į susiformavusią ESTT praktiką mokestinio piktnaudžiavimo srityje, į LVAT ir mokesčių administratoriaus formuojamą MAĮ 69 str. 1 d. aiškinimo ir taikymo praktiką, taip pat siekiant užtikrinti realų teisinio aiškumo principo Lietuvos mokesčių teisėje veikimą, Kovos su mokesčių vengimu direktyvos įgyvendinimo metu *būtina* patikslinti MAĮ 69 str. 1 d. esantį mokestinio tikslo apibrėžimą įtvirtinant, kad MAĮ 69 str. 1 d. taikymui būtinas tiek subjektyvusis (mokestinės naudos tikslas), tiek objektyvusis (mokestinės naudos tikslas turi prieštarauti konkrečioje situacijoje taikytino mokesčių įstatymo esmei) mokestinio tikslo elementai.

Kadangi mokestinės naudos turinio pobūdžio apibrėžimo aspektu Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje suformuluota taisyklė potencialiai gali būti pritaikyta didesniam mokestinių santykių ratui, nei MAĮ 69 str. 1 d. įtvirtinta taisyklė, įgyvendinant Kovos su mokesčių vengimu direktyvą MAĮ 69 str. 1 dalį *reiktų* patikslinti, neapribojant jos taikymo konkretizuotiems mokestinės naudos atvejams. Tokiu būdu būtų užtikrintas MAĮ 69 str. 1 d. veiksmingumas sparčiai besikeičiančiuose teisiniuose ir mokestiniuose santykiuose, nes MAĮ 69 str. 1 d. potencialiai galėtų būti pritaikyta ir tiems ateities mokestinės naudos atvejams, kurie šiandienai dar nėra galimi įvardyti.

Galiausiai, nors lingvistinė MAĮ 69 str. 1 d. formuluotė („sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą“) mokestinio tikslo reikšmingumo aspektu yra griežtesnė, nei numatytoji Kovos su mokesčių direktyvos 6 str. („mokestinės naudos tikslas turi būti pagrindinis ar vienas pagrindinių sandorio, operacijos ar jų grupės tikslų“), ir, formaliai vertinant, direktyvos įgyvendinimo tikslu MAĮ 69 str. 1 d. šiuo aspektu keisti neprivaloma, *rekomenduotina* MAĮ 69 str. 1 d. patikslinti taip, kad ji atspindėtų ir apimtų tiek susiklosčiusią LVAT praktiką (mokestinės naudos tikslas turi būti vienintelis / pagrindinis), tiek direktyvoje įtvirtintą griežtesnį reikalavimą (mokestinės naudos tikslas turi būti pagrindinis ar vienas pagrindinių), ir kad tokiu būdu reikalavimai mokestiniam tikslui, kaip bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikymo esminei sąlygai, būtų konkrečiai ir aiškiai įvardinti įstatyme (kaip to reikalauja MAĮ 9 str. įtvirtintas apmokestinimo aiškumo principas), o ne numanomi.

2.2. ES teisės poveikis nacionalinėms kovos su mokesčių vengimu taisyklėms: ar įgyvendinus Tarybos direktyvą (ES) 2016/1164 išliks PMĮ 32 str. 6 d. specialioji taisyklė, skirta kovai su piktnaudžiavimu dividendų lengvatomis?

Atskiro dėmesio, autorės nuomone, reikalauja nuo 2016-03-26 d. galiojanti PMĮ 32 str. 6 dalyje įtvirtinta nacionalinė specialioji kovos su mokesčių vengimu taisyklė, skirta kovai su mokestiniu piktnaudžiavimu dividendų neapmokestinimo lengvatomis, kiek tai susiję su dividendų mokėjimu / gavimu tarp Lietuvos ir užsienio vienetų.[69]

Ši taisyklė PMĮ 32 straipsnyje atsirado pažodinio perkėlimo iš direktyvos į nacionalinę teisę būdu, įgyvendinant 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvą 2011/96/ES keitusias 2014 m. liepos 8 d. Tarybos direktyvą 2014/86/ES ir 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyvą (ES) 2015/121.

Suprantama, kad minėtos nuostatos perkėlimo į nacionalinę teisę metu buvo sunku prognozuoti, jog vos po septynių mėnesių (kas ES mastu yra žaibiškai greitai), 2016 m. liepos 12 d. bus priimta Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria valstybės narės bus įpareigotos į nacionalinę teisę perkelti ne tik specialiąsias su kai kuriais agresyvaus mokesčių planavimo reiškiniais kovojančias taisykles, bet ir ES mastu harmonizuojančią bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę (ši turi būti perkelta iki 2018-12-31 d.). Įdomu tai, kad minėtos PMĮ 32 str. 6 dalyje įtvirtintos specialiosios taisyklės ir Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164 6 straipsnyje įtvirtintos bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės formuluotės yra praktiškai identiškos:

69 Reikia pastebėti, kad straipsnio rengimo metu autorei nepavyko rasti jokios paskelbtos Lietuvos teisminės ar Mokestinių ginčų komisijos praktikos dėl šios taisyklės taikymo.

Lentelė Nr. 1. *Bendrųjų kovos su mokesčių vengimų taisyklių formuluočių palyginimas*

PMĮ 32 str. 6 d. (galioja nuo 2016-03-26 d.)	**Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164 6 str.** (turi būti perkeltas iki 2018-12-31 d.)
6. Šio skyriaus 34 straipsnio 2 dalies, 35 straipsnio 2 ir 3 dalių nuostatos dėl dividendų neapmokestinimo	1. Apskaičiuodama pelno mokestį, valstybė narė
netaikomos dariniui ar keliems dariniams, jeigu jų nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja	*neatsižvelgia į darinį ar kelis darinius, kurių sukūrimo 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,*	*taikytinos mokesčių teisės* *esmei ar tikslui,*
ir todėl jie yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Darinys gali apimti daugiau negu vieną etapą ar dalį.	*ir todėl jie yra apsimestiniai, atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Darinys gali apimti daugiau nei vieną etapą ar dalį.*
Darinys arba keli dariniai laikomi apsimestiniais tiek, kiek jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.	*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.

Todėl kyla klausimas, koks būtų PMĮ 32 str. 6 d. likimas, jei Lietuva nuspręstų patikslinti MAĮ 69 str. 1 dalį pagal Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164 6 straipsnio formuluotes arba įtraukti atitinkamą bendrą kovos su mokesčių vengimu formuluotę į PMĮ, kuri būtų taikoma ne tik dividendams, bet visiems PMĮ reguliuojamiems santykiams? (autorė iš esmės nepritaria idėjai perkeliant bendrąją ES nuostatą papildyti PMĮ, plačiau žr. šio straipsnio 2.1 skyrių).

Atsižvelgiant į tokius imperatyvius teisėkūrai taikomus reikalavimus[70], kaip efektyvumas (teisės akte turi būti įtvirtinamos veiksmingiausiai ir ekonomiškiausiai

70 Žr. Įstatymo 3 str.: „Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas“, TAR, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 9 d., https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.B4FA4C56B8D5/DLuLKPCpos.

teisinio reguliavimo tikslą leisiančios pasiekti priemonės), aiškumas (teisinis reguliavimas turi būti logiškas, nuoseklus, glaustas, suprantamas, tikslus, aiškus ir nedviprasmiškas) ir sistemiškumas (teisės normos turi derėti tarpusavyje), patikslinus MAĮ 69 str. 1 d. pagal minėtos direktyvos formuluotes arba papildžius PMĮ atitinkama plataus taikymo pobūdžio nuostata, dividendams skirta specialioji kovos su mokesčių piktnaudžiavimu taisyklė turėtų būti panaikinta, nes bet koks tekstas įstatyme negali būti savitikslis. Jei taisyklės suformuluotos skirtingai, vadinasi, tam yra priežastis, pvz., jos skirtos skirtingoms situacijoms, todėl ir aiškinamos, ir taikomos turėtų būti skirtingai. Tačiau jeigu taisyklės suformuluotos skirtingai, o taikomos iš esmės taip pat (kaip kad gali nutikti, jeigu būtų nuspręsta nacionalinio reguliavimo nekeisti, tad ir PMĮ 32 str. 6 d., manytina, liktų galioti), būtų iš esmės pažeisti tiek esminiai teisėkūros principai, tiek teisinio tikrumo principas.

Be kita ko, nekeisti MAĮ 69 str. 1 d. formuluotės / PMĮ nuostatų įgyvendinant Kovos su mokesčių vengimu direktyvą nelabai įmanoma ir todėl, kad PMĮ 32 str. papildymas 6 dalimi atsiradimas reiškia, jog 2015 metais (PMĮ įstatymo papildymo 36 str. 6 dalimi metu) įstatymų leidėjas laikėsi pozicijos, jog MAĮ 69 str. 1 d. formuluotė yra nepakankama Tarybos direktyvai (ES) 2015/121 įgyvendinti. Turint omenyje, kad perkeltinos ES *bendrosios* kovos su mokesčių vengimu taisyklės tekstas praktiškai identiškas PMĮ 32 str. 6 daliai, kuri taikoma tik dividendams, o ES bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikymo apimtis yra platesnė (santykiai dėl apmokestinimo pelno mokesčiu), logiškai turėtų sekti išvada, kad nacionalinės teisės korekcijos direktyvai įgyvendinti yra būtinos.

Išvados

1. Palyginus MAĮ 69 str. 1 d. ir Kovos su mokesčių vengimo direktyvos 6 str. formuluotes ir atsižvelgiant į MAĮ 69 str. 1 d. taikymo praktiką, galima daryti išvadą, kad:
    1. taisyklės taikymo apimties aspektu nacionalinė bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė yra taikoma platesniam subjektų ir mokesčių ratui, nei bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė, įtvirtinta Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje, todėl šiuo aspektu nacionalinė taisyklė yra griežtesnė už įtvirtintąją direktyvoje;
    2. konkrečių schemų arba priemonių, su kuriomis siekiama kovoti, identifikavimo aspektu nacionalinė ir direktyvoje nustatytoji kovos su mokesčių vengimu bendrosios taisyklės yra lygiavertės;
    3. mokestinės naudos tikslo svarbumo aspektu, vadovaujantis grynai pažodiniu teisės normų formuluočių aiškinimu, nacionalinė bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė (MAĮ 69 str. 1 d.) mokestinio tikslo reikalavimą reglamentuoja griežčiau, nei taisyklė, įtvirtinta Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 6 str. Tačiau jei direktyvoje

įtvirtintoje taisyklėje nustatytą mokestinės naudos tikslo reikšmingumą (mokestinės naudos tikslas turi būti pagrindinis ar *vienas pagrindinių* sandorių ar operacijų tikslų) lygintume su LVAT formuojamu siaurinamuoju mokestinės naudos tikslo reikšmingumo aiškinimu (mokestinės naudos tikslas turi būti *vienintelis* arba bent jau *pagrindinis* sandorių ar operacijų tikslas) akivaizdu, kad LVAT aiškinimas yra švelnesnis, nei direktyvos reguliavimas, ir šiai dienai neužtikrina Kovos su mokesčių vengimu nustatytojo teisinio reguliavimo minimumo;

4. šiuo metu galiojanti MAĮ 69 str. 1 d. formuluotė įtvirtina tik subjektyvųjį mokestinio piktnaudžiavimo elementą – mokestinės naudos tikslo siekį, bet neįtvirtina objektyviojo elemento, reikalaujančio, kad mokestinės naudos siekis prieštarautų mokesčio įstatymo tikslui, nors tokio elemento būtinumas pripažįstamas tiek doktrinoje, tiek teismų praktikoje, tiek paties mokesčių administratoriaus. Direktyvos 6 str. įtvirtinta bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė įtvirtinta abu mokestinio piktnaudžiavimo elementus.
5. mokestinės naudos turinio pobūdžio apibrėžimo aspektu direktyvoje suformuluota taisyklė potencialiai gali būti pritaikyta didesniam mokestinių santykių ratui, nei MAĮ 69 str. 1 d. įtvirtinta taisyklė, taigi šiuo aspektu nacionalinė taisyklė taip pat yra švelnesnė, nei įtvirtinta Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 6 str.

2. Atsižvelgiant MAĮ 69 str. 1 dalyje ir Kovos su mokesčių vengimo direktyvos 6 straipsnyje įtvirtintų bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių lingvistinių formuluočių palyginimą, į bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių tikslus, į susiformavusią ESTT praktiką turinio viršenybės prieš formą taikymo srityje, į LVAT ir mokesčių administratoriaus formuojamą MAĮ 69 str. 1 d. aiškinimo ir taikymo praktiką, taip pat siekiant užtikrinti realų teisinio tikrumo principo Lietuvos mokesčių teisėje veikimą, Kovos su mokesčių vengimu direktyvos įgyvendinimo metu *būtina* patikslinti MAĮ 69 str. 1 d. esantį mokestinio tikslo apibrėžimą, įstatymo lygiu įtvirtinant, kad MAĮ 69 str. 1 d. taikoma tik mokestinio piktnaudžiavimo atvejais, t. y., kad jos taikymui būtinas ne tik subjektyvusis elementas (mokestinės naudos tikslas apskritai), bet ir objektyvusis (mokestinės naudos tikslas turi prieštarauti konkrečioje situacijoje taikytino mokesčių įstatymo esmei) mokestinės naudos tikslo elementas.
3. Kadangi mokestinės naudos turinio pobūdžio aspektu Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje suformuluota taisyklė potencialiai gali būti pritaikyta didesniam mokestinių santykių ratui, nei MAĮ 69 str. 1 d. įtvirtinta taisyklė, todėl įgyvendinant Kovos su mokesčių vengimu direktyvą, MAĮ 69 str. 1 dalį *reiktų* patikslinti, neapribojant jos taikymo konkretizuotiems mokestinės

naudos atvejams. Tokiu būdu būtų užtikrintas MAĮ 69 str. 1 d. veiksmingumas sparčiai besikeičiančiuose teisiniuose ir mokestiniuose santykiuose, nes MAĮ 69 str. 1 d. potencialiai galėtų būti pritaikyta ir tiems ateities mokestinės naudos atvejams, kurie šiandienai dar nėra galimi įvardyti.

4. Nors lingvistinė MAĮ 69 str. 1 d. formuluotė mokestinio tikslo reikšmingumo aspektu yra griežtesnė, nei numatytoji Kovos su mokesčių direktyvos 6 str., ir todėl formaliai vertinant MAĮ 69 str. 1 d. šiuo aspektu keisti neprivaloma, *rekomenduotina* MAĮ 69 str. 1 d. patikslinti taip, kad ji atspindėtų Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje įtvirtintą griežtesnį reikalavimą (mokestinės naudos tikslas turi būti pagrindinis ar vienas pagrindinių sandorio, operacijos ar jų grupės tikslų), nei šiuo metu LVAT praktikoje galiojantis siaurinamasis MAĮ 69 str. 1 d. aiškinimas (mokestinės naudos tikslas turi būti vienintelis ir pagrindinis), ir kad tokiu būdu reikalavimai mokestiniam tikslui, kaip bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikymo esminei sąlygai, būtų ne numanomi, konkrečiai ir aiškiai įvardyti įstatyme, kaip to reikalauja MAĮ 9 str. įtvirtintas apmokestinimo aiškumo principas.
5. PMĮ 32 str. papildymas 6 dalimi reiškia, jog 2015 metais (PMĮ įstatymo papildymo 36 str. 6 dalimi metu) įstatymų leidėjas laikėsi pozicijos, jog MAĮ 69 str. 1 d. formuluotė yra nepakankama Tarybos direktyvai (ES) 2015/121 įgyvendinti. Turint omenyje, kad perkeltinos ES bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės tekstas praktiškai identiškas PMĮ 32 str. 6 daliai, ir ES bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė gerokai platesnės taikymo apimties (santykiai dėl apmokestinimo pelno mokesčiu), logiškai turėtų sekti išvada, kad nacionalinės teisės korekcijos Kovos su mokesčių vengimu direktyvai įgyvendinti yra būtinos.

EU HARMONIZATION OF THE ANTI-AVOIDANCE RULES IN DIRECT TAXATION AND THE IMPACT OF IT ON THE NATIONAL RULES AGAINST TAX ABUSE

Ingrida Steponavičienė

Mykolas Romeris University, Lithuania

Summary. *The article examines the impact of the recent major changes in EU direct taxation on the national anti-avoidance rules of Lithuania. It mainly focuses on the increasing EU harmonisation in the field of anti-tax avoidance, first-of-all on*

the Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016, introducing the general anti-avoidance rule to be transposed by all EU member-states, including Lithuania. As far as Lithuania already has a national general anti-avoidance rule set by the Law on Tax Administration, it is considered whether the Lithuanian national general anti-avoidance rule is stricter or softer than the EU-wide general anti-abuse rule indicated in Article 6 of the Council Directive (EU) 2016/1164 and consequently, whether the national general anti-avoidance rule should or could be amended in transposing the beforementioned EU directive, and if so, in what manner it should be done.

For comparing and evaluating the national and EU general anti-avoidance rules such criteria as scope of application, identification of special schemes and manner of defining tax purpose are taken into consideration. For the throughout examining of Part 1 of Article 69 of the Law on Tax Administration against Article 6 of the Council Directive (EU) 2016/1164 linguistic, systematic, comparative, logic, historical, teleologic and other research methods are used. As a result, it is concluded that main uncertainties in national regulation and the difference between national and EU general anti-avoidance rule lies in formulation of tax purpose. In opposite to the EU rule, the national rule is formulated in a way it could be applied in any situation where tax purpose may be identified. Moreover, the wording of national rule indicates the objective element (aiming for tax benefit) but is silent about subjective element (tax benefit must be sought in contradiction to the aim of tax law, i.e. in abusing tax law) of the tax purpose, even though both elements are essential for applying general anti-avoidance rule. Although such questionable formulation of law is in practice mitigated by the court (both national and ECJ) practice, it nevertheless brings legal uncertainty. Furthermore, the EU general anti-abuse rule introduces stricter standard of the importance of tax purpose (tax abuse may be recognised not only in cases where tax benefit is not merely sole purpose but also when it is one of the main purposes). Therefore, it is proposed that the national legal regulation of general tax-avoidance rule should be amended both for transposing properly the EU anti-tax avoidance directive (EU) 2016/1164 and for taking a step towards ensuring better legal certainty in national tax law.

Keywords: *Direct taxation, tax abuse, general anti-avoidance rule, GAAR, harmonisation, ATAD, implementation of directive, principle of legal certainty.*

Ingrida Steponavičienė, Mykolo Romerio universiteto teisės krypties doktorantė; advokatė, Lietuvos advokatūros advokatų veiklos mokestinės aplinkos komiteto narė. Mokslinių tyrimų kryptys: tiesioginis apmokestinimas ES, teisinio tikrumo principas, įmonių grupių teisinis reguliavimas.

Ingrida Steponavičienė, PhD candidate at Mykolas Romeris University; an advocate, a member to the Committee of the Lithuanian Bar on Tax Environment. Research interests: EU direct taxation, principle of legal certainty, legal regulation of groups of companies.