

Ingrida STEPONAVIČIENĖ

DAKTARO DISERTACIJA

ĮMONIŲ GRUPĖMS IR JŲ  
KONTROLIUOJANČIOSIOMS ĮMONĖMS  
TAIKOMOS KOVOS SU PELNO MOKESČIO  
VENGIMU TAISYKLĖS LIETUVOJE IR TEISINIO  
TIKRUMO PRINCIPAS: SISTEMINIO  
REGULIAVIMO IŠŠŪKIAI

SOCIALINIAI MOKSLAI,  
TEISĖ (S 001)  
VILNIUS, 2022

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

**Ingrida Steponavičienė**

ĮMONIŲ GRUPĖMS IR JŲ  
KONTROLIUOJANČIOSIOMS ĮMONĖMS  
TAIKOMOS KOVOS SU PELNO MOKESČIO  
VENGIMU TAISYKLĖS LIETUVOJE IR TEISINIO  
TIKRUMO PRINCIPAS: SISTEMINIO  
REGULIAVIMO IŠŠŪKIAI

Daktaro disertacija  
Socialiniai mokslai, teisė (S 001)

Vilnius, 2022

Daktaro disertacija rengta 2016-2021 metais, ginama Mykolo Romerio universitete pagal Mykolo Romerio universitetui ir Vytauto Didžiojo universitetui Lietuvos Respublikos švietimo, mokslo ir sporto ministro 2019 m. vasario 22 d. įsakymu Nr. V-160 suteiktą doktorantūros teisę.

Mokslinis vadovas:

prof. dr. Virginijus Bitė (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė, S 001).

# TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS.....	7
ĮVADAS .....	14
1. ĮMONIŲ GRUPIŲ IR JŲ KONTROLIUOJANČIŲJŲ ĮMONIŲ TEISINIO REGULIAVIMO SPECIFIKA PELNO MOKESČIO SRITYJE .....	42
1.1. Daugialypė ir dinamiška teisinė aplinka .....	43
1.1.1. Nacionalinis tiesioginių mokesčių reguliavimas – valstybių konkurencijos priemonė.....	43
1.1.2. ES tiesioginių mokesčių harmonizavimo reikšmė įmonių grupėms ...	43
1.1.3. Grupės nariai ir juos siejantys ryšiai: mokesčių teisės požiūris .....	50
1.1.4. Įmonių grupių apmokestinimo koncepcijos ir nacionaliniai mokestiniai grupių režimai .....	54
1.1.5. Grupės Lietuvos PMĮ .....	59
1.1.6. Nuo atskiro mokesčių mokėtojo link mišrios apmokestinimo koncepcijos ir grupės kaip ekonominio vieneto .....	66
1.1.7. Apibendrinimas.....	73
1.2. Įmonių grupėms ir jų kontroliuojančiosioms įmonėms taikomos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės .....	74
1.2.1. Kovos su mokesčių vengimu taisyklių samprata ir paskirtis.....	74
1.2.2. ES ir EBPO įtaka nacionaliniam kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių reguliavimui .....	82
1.2.3. Kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių įvairovė .....	92
1.2.4. Lietuvos teisės aktuose įtvirtintos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės.....	95
1.2.5. Įmonių grupėms adresuotos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, esančios šio disertacinio tyrimo objektu .....	103
1.2.6. Apibendrinimas.....	106
2. TEISINIO TIKRUMO PRINCIPAS KAIP VERTINAMASIS KRITERIJUS.....	109
2.1. Teisinio tikrumo principo svarba asmeniui, įstatymų leidėjui, valstybei ...	109
2.2. Terminijos specifika .....	112
2.3. Teisinio tikrumo principo turinys Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje .....	119

2.3.1. Principų triada . . . . .	121
2.3.2. Teisinio tikrumo principo aspektai santykyje su kitais konstituciniais principais. . . . .	131
2.4. Apibendrinimas . . . . .	131
3. ĮMONIŲ GRUPĖMS IR JŲ KONTROLIUOJANČIOSIOMS ĮMONĖMS ADRESUOTŲ KOVOS SU PELNO MOKESČIO VENGIMU TAISYKLIŲ REGULIAVIMAS LIETUVOJE IR HIERARCHIJOS, NUOSEKLUMO, VIDINĖS DARNOS REIKALAVIMAI . . . . .	133
3.1. Kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių sistema Lietuvoje: bendrieji klausimai . . . . .	133
3.1.1. Skirtingos teisinės galios teisės aktuose įtvirtintos taisyklės . . . . .	136
3.1.2. Bendrosios ir specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės. . . . .	144
3.1.2.1. Bendrosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės . . . . .	145
3.1.2.2. Specialiosios taisyklės problematika . . . . .	149
1) Esant mokestiniam piktnaudžiavimui taikomos specialiosios taisyklės. . . . .	150
2) „Mechaniškai taikomos“ specialiosios taisyklės. . . . .	154
3) Apibendrinimas . . . . .	161
3.1.2.3. Ar visada <i>lex specialis derogat legi generali</i> ? . . . . .	163
1) Bendrosios taisyklės vs. specialiosios taisyklės, taikomos esant piktnaudžiavimui. . . . .	167
2) Bendrosios taisyklės vs. „mechaniškai taikomos“ specialiosios taisyklės. . . . .	169
3) VMI požiūris ir Lietuvos teismų praktika . . . . .	174
4) Apibendrinimas . . . . .	180
3.2. PMĮ įtvirtinta nauja bendroji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklė . . . . .	183
3.2.1. Taisyklės taikymo apimtis. . . . .	187
3.2.2. Konkrečių schemų arba priemonių, su kuriomis siekiama kovoti, identifikavimas . . . . .	187
3.2.3. Mokestinės naudos tikslo apibrėžimas . . . . .	188
3.2.3.1. Vienintelis, pagrindinis ar vienas iš pagrindinių tikslų?. . . . .	188
3.2.3.2. Bet kuris mokestinės naudos siekis ar prieštaraujantis mokesčių įstatymo esmei? . . . . .	192
3.2.3.3. Mokestinės naudos apibrėžimas. . . . .	195

3.2.4. PMĮ 32 str. 6 d. likimas perkėlus ATAD . . . . .	196
3.2.5. Apibendrinimas . . . . .	198
3.3. Specialiosios PMĮ įtvirtintos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės . . . . .	202
3.3.1. Palūkanų atskaitą ribojančios taisyklės. . . . .	202
3.3.1.1. Taisyklių esmė ir tikslas. . . . .	202
3.3.1.2. Plonos kapitalizacijos taisyklės ir EBITDA taisyklės tarpusavio santykis . . . . .	205
1) Taisyklių reguliavimo dalykas. . . . .	208
2) Taisyklių taikymas asmenims . . . . .	211
3) Taisyklių nustatytų ribojimų pobūdis . . . . .	213
4) Įtvirtinimas skirtingos galios teisės aktuose . . . . .	216
3.3.1.3. Apibendrinimas . . . . .	221
3.3.2. Kontroliuojamojo užsienio subjekto pajamų apmokestinimo taisyklė . . . . .	223
3.3.2.1. Taisyklės esmė ir reikšmė . . . . .	223
3.3.2.2. Taisyklės įtvirtinimas PMĮ iki 2019 m. . . . .	226
3.3.2.3. Taisyklės įtvirtinimas PMĮ nuo 2019 m. (įgyvendinus ATAD) . . . . .	229
1) Teisinio reguliavimo formos ir turinio pokyčiai. . . . .	230
2) Nebegaliojantį įstatymą įgyvendinančių teisės aktų galiojimo klausimas . . . . .	235
3.3.2.4. Apibendrinimas . . . . .	238
3.3.3. Mokestinės tvarkos neatitikimų šalinimo taisyklės . . . . .	239
3.3.3.1. Taisyklių esmė ir tikslas. . . . .	239
3.3.3.2. Mokestinės tvarkos neatitikimų šalinimo taisyklės Lietuvos pelno mokesčio įstatyme . . . . .	241
1) Įstatymą įgyvendinantis pavyzdžių aprašas: nauda ar problema? . . . . .	246
2) ATAD de minimis reikalavimai vs. EBPO rekomendacijos . . . . .	250
3) Konkrečios PMĮ įtvirtintos taisyklės ir jų sistema . . . . .	253
4) Perkeliant ATAD įtvirtintų taisyklių ir PMĮ 35 str. 5 d. santykis . . . . .	257
5) Daugiašalės konvencijos nuostatos dėl mokestinės tvarkos neatitikimų ir Lietuva . . . . .	258
3.3.3.3. Galimi kiti probleminiai aspektai . . . . .	261
3.3.3.4. Apibendrinimas . . . . .	262
3.3.4. Turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės. . . . .	265

3.3.4.1. Turto perkėlimo apmokestinimo priežastys ir esmė . . . . .	265
3.3.4.2. Turto perkėlimo apmokestinimo harmonizavimas ES . . . . .	269
1) ATAD įtvirtintas perkėlimo apmokestinimo de minimis standartas . . . . .	273
3.3.4.3. Turto perkėlimo apmokestinimo reguliavimo iššūkiai Lietuvoje . . . . .	281
3.3.4.4. Taisyklių įtvirtinimo forma . . . . .	284
3.3.4.5. Taisyklių turinys – iššūkis teisinio tikrumo principui . . . . .	285
1) Turto perleidimo samprata PMĮ . . . . .	286
2) Turto perkėlimo samprata PMĮ – iššūkiai teisinio tikrumo principui . . . . .	286
Atskirų turto objektų perkėlimas . . . . .	288
Turto perkėlimas kartu su veikla . . . . .	289
Veiklos samprata . . . . .	290
Veiklos perkėlimas . . . . .	291
3) Turto perkėlimo nuostatų taikymas turto perleidimo atvejams? . . . . .	294
Turto perkėlimo atribojimo kriterijus: ATAD vs. PMĮ . . . . .	300
Mokestinio rezidavimo keitimas – PMĮ vs. ATAD . . . . .	307
3.3.4.6. Turto perkėlimo apmokestinimo taisyklių santykis su tam tikrais turto perleidimo atvejais. . . . .	313
1) Perkėlimo apmokestinimo taisyklių santykis su dalyvavimo išimties lengvata akcijų perleidimui . . . . .	314
2) Perkėlimo apmokestinimo taisyklių santykis su PMĮ 14 str. 4 d. . . . .	318
3) Perkėlimo apmokestinimo taisyklių santykis su specialių reorganiza- vimo ir perleidimo atvejų apmokestinimo nuostatomis . . . . .	323
3.3.4.7. Apibendrinimas . . . . .	329
IŠVADOS . . . . .	335
PASIŪLYMAI . . . . .	342
LITERATŪROS SĄRAŠAS . . . . .	347
SANTRAUKA . . . . .	381
SUMMARY . . . . .	413

## SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

- AB** – akcinė bendrovė
- ABĮ** – Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2021-01-01)<sup>1</sup>, nebent konkrečiu atveju nurodyta kita redakcija
- angl.** – anglų kalba
- ATAD, Kovos su mokesčių vengimu direktyva** – ATAD-1, *su pakeitimais*, padarytais ATAD-2
- ATAD-1** – 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės<sup>2</sup> (vartojama *duodant nuorodą konkrečiai tik į šią direktyvą*)
- ATAD-2** – 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/952, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais<sup>3</sup> (vartojama *duodant nuorodą konkrečiai tik į šią direktyvą*)
- aut. past.** – autorės pastaba
- BEPS** – EBPO/G20 iniciatyva, susidedanti iš 15 veiksmų (priemonių)<sup>4</sup>, skirtų kovai su mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimu (angl. *Base Erosion and Profit Shifting*)
- CFC** – kontroliuojamasis užsienio vienetas/subjektas (angl. *controlled foreign corporation*)
- CK** – Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas<sup>5</sup>

1 *TAR*, žiūrėta 2021 m. kovo 25 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.E22116F1B0E0/GkMany-HPpk>.

2 *EUR-Lex*, žiūrėta 2020 m. balandžio 14 d., <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj>.

3 *EUR-Lex*, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 8 d., <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/952/oj/eng>.

4 BEPS 1 veiksmas skirtas skaitmeninės ekonomikos iššūkiams, 2 veiksmas - tarpvalstybiniam mokestinės tvarkos neatitikimams, 3 veiksmas – kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamų apmokestinimo taisyklėms, 4 veiksmas – palūkanų atskaitai ir kitiems finansiniams mokėjimams, 5 veiksmas – kovai su žalingomis mokesčių praktikomis, 6 veiksmas – sutarčių lengvatų apribojimui, 7 veiksmas – dirbtiniam nuolatinės buveinės statuso išvengimui, 8-10 veiksmams – sandorių kainodarai, 11 veiksmas – BEPS stebėjimui ir vertinimui, 12 veiksmas – privalomo atskleidimo taisyklėms, 13 veiksmas – sandorių kainodaros dokumentavimo ir atskaitų teikimo pagal šalis gairėms, 14 veiksmas – ginčų sprendimo gerinimui ir 15 veiksmas – daugiašaliam dokumentui, kuriuo būtų keičiamas dvišalės sutartis. „BEPS 2015 Final Reports - OECD“, *OECD bringing together 44 countries on an equal footing (all OECD members, OECD accession countries, and G20 countries*

5 „Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (suvestinė redakcija nuo 2021-01-23)“.



- d. – priklausomai nuo konteksto, diena arba dalis
- DAIS, Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis** – tarptautinė sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo
- Direktyva dėl administracinio bendradarbiavimo mokesčiuose** – 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti Direktyvą 77/799/EE<sup>6</sup>
- Direktyva dėl mokesčių ginčų ES** – 2017 m. spalio 10 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/1852 dėl mokesčių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje<sup>7</sup>
- Direktyva dėl savitarpio pagalbos mokesčiuose** – 2010 m. kovo 16 d. Tarybos direktyva 2010/24/ES dėl savitarpio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su mokesčiais, muitais ir kitomis priemonėmis<sup>8</sup>
- EBITDA** – tai įmonės veiklos vertinimo rodiklis, lygus įmonės pelnui prieš palūkanų mokėjimą, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją (angl. *earnings before interest, taxes, depreciation and amortisation*)<sup>9</sup>
- EBPO** – Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (angl. *The Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD*)
- EEB sutartis** – Europos ekonominės bendrijos steigimo sutartis<sup>10</sup>
- EEE** – Europos ekonominė erdvė (angl. *European Economic Area, EEA*)
- ES** – Europos Sąjunga
- ES sutartis** – Europos Sąjungos sutartis (suvestinė redakcija 2016-06-07)<sup>11</sup>
- ESTT** – Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (iki 2009 m. gruodžio 1 d. – Europos Bendrijų Teisingumo Teismas)
- GPMĮ** – Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2021-01-01)<sup>12</sup>, nebent konkrečiu atveju nurodyta kita redakcija

6 *EUR-Lex*, žiūrėta 2018 m. rugpjūčio 29 d., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:32011L0016&qid=1535557603996>.

7 *EUR-Lex*, žiūrėta 2020 m. kovo 27 d., <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj/eng>.

8 *EUR-Lex*, žiūrėta 2020 m. balandžio 18 d., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32010L0024>.

9 Endrijaitis, „Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta“, 119; International Bureau of Fiscal Documentation, *IBFD International Tax Glossary*, 168.

10 *EUR-Lex*, žiūrėta 2020 m. kovo 8 d., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=celex%3A11957E%2FTXT>.

11 *EUR-Lex*, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 9 d., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=OJ:C:2016:202:TOC>.

12 *TAR*, žiūrėta 2021 m. kovo 9 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.C677663D2202/asr>.

- IĮ** – individuali įmonė  
**ir kt.** – ir kiti, ir kita  
**ir pan.** – ir panašiai  
**ĮGKFAĮ** – Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2017-06-28)<sup>13</sup>

**Įsakymas dėl užsienio valstybių arba zonų** – Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. sausio 24 d. įsakymas Nr. 24 Dėl užsienio valstybių arba zonų, kuriose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetams netaikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, ir Užsienio verslo organizavimo formų, kurioms taikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, sąrašų patvirtinimo<sup>14</sup>

- JAV** – Jungtinės Amerikos Valstijos  
**KIS** – kolektyvinio investavimo subjektas

**Komisija** – Europos Komisija

**Komisijos pasiūlymas dėl ATAD-1** - 2016 m. sausio 28 d. Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės, COM(2016) 26 final<sup>15</sup>

**Komisijos rekomendacija dėl agresyvaus mokesčių planavimo** - 2012 m. gruodžio 6 d. Komisijos rekomendacija dėl agresyvaus mokesčių planavimo (2012/772/ES)<sup>16</sup>

**Konstitucinis Teismas** - Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas

- lot.** – lotynų kalba  
**LR** – Lietuvos Respublika  
**LVAT** – Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas  
**MAĮ** – Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2021-01-01)<sup>17</sup>, nebent konkrečiu atveju nurodyta kita arba, atsižvelgiant į kontekstą, kita redakcija

13 *TAR*, žiūrėta 2021 m. kovo 29 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.AB44F084071E/asr>.

14 *TAR*, žiūrėta 2020 m. rugsėjo 6 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.9E37250E1305/OSFOyNPmAr>.

15 *EUR-Lex*, žiūrėta 2021 m. sausio 17 d., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX-52016PC0026>.

16 *EUR-Lex*, žiūrėta 2018 m. rugpjūčio 31 d., <http://data.europa.eu/eli/reco/2012/772/oj/eng>.

17 *TAR*, žiūrėta 2021 m. kovo 10 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485/asr>.

**MGK, Mokestinių ginčų komisija** – Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės

**MLI, Daugiašalė konvencija** – 2016 m. lapkričio 24 d. Daugiašalė konvencija, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui (angl. sutrumpintai *Multilateral Instrument*) (autentiškas vertimas į lietuvių kalbą<sup>18</sup> arba autentiški tekstai anglų ir prancūzų kalbomis<sup>19</sup>)

**NB** – nuolatinė buveinė

**Nutarimas dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių** - Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimas Nr. 1575 „Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“<sup>20</sup>

**Nutarimas dėl pozityviųjų pajamų apskaičiavimo** – Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. balandžio 12 d. nutarimas Nr. 517 Dėl pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto arba Lietuvos nuolatinio gyventojų pajamas tvarkos ir pajamų, neįtraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšių patvirtinimo<sup>21</sup>

**p.** – punktas

**Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės** - Nutarimu dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtintos taisyklės

**Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva** – 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių<sup>22</sup>, su pakeitimais, padarytais 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB, pritaikančia Europos Parlamento ir Tarybos direktyvas 1999/45/EB, 2002/83/EB, 2003/37/EB ir 2003/59/EB ir Tarybos direktyvas 77/388/EEB, 91/414/EEB, 96/26/EB, 2003/48/EB ir 2003/49/EB laisvo prekių judėjimo, laisvės teikti paslaugas, žemės ūkio, transporto politikos ir mokesčių srityse dėl Čekijos, Estijos, Kipro,

---

18 *TAR*, žiūrėta 2020 m. gegužės 5 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/56a279f0cbc311e8bf37fd1541d65f38>.

19 *TAR*, žiūrėta 2021 m. kovo 30 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/56a279f0cbc311e8bf37fd1541d65f38>

20 *TAR*, žiūrėta 2021 m. kovo 29 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.5758DA19CE3D/asr>.

21 *TAR*, žiūrėta 2020 m. rugsėjo 6 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.E2E89E562571/asr>.

22 *EUR-Lex*, žiūrėta 2018 m. rugpjūčio 29 d., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1535553710554&uri=CELEX:02003L0049-20130701>.

Latvijos, Lietuvos, Vengrijos, Maltos, Lenkijos, Slovėnijos ir Slovakijos stojimo, 2004 m. balandžio 29 d. Tarybos direktyva 2004/76/EB, iš dalies keičiančia Direktyvą 2003/49/EB dėl galimybės tam tikroms valstybėms narėms nustatyti pereinamuosius laikotarpius taikant bendrą apmokes-tinimo sistemą, taikomą palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių, taip pat 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos Direktyva 2006/98/EB dėl Bulgarijos ir Rumu-nijos stojimo adaptuojanti tam tikras direktyvas mokesčių srityje ir 2013 m. gegužės 13 d. Tarybos direktyva 2013/13/ES, kuria dėl Kroatijos Res-publikos stojimo adaptuojamos tam tikros mokesčių srities direktyvos.

**Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva** – 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms<sup>23</sup>, su pa-keitimais, padarytais 2013 m. gegužės 13 d. Tarybos direktyva 2013/13/ES, kuria dėl Kroatijos Respublikos stojimo adaptuojamos tam tikros mo-kesčių srities direktyvos, taip pat Tarybos direktyva 2014/86/ES ir Tary-bos direktyva (ES) 2015/121, kuriomis iš dalies keičiama Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva.

**PMĮ, Pelno mokesčio įstatymas** - Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su-vestinė redakcija nuo 2021-01-01)<sup>24</sup>, nebent konkrečiu atveju nurodyta kita, arba, atsižvelgiant į kontekstą, kita redakcija

**PMĮ apibendrintas komentaras (2020-12-31 d. redakcija)** – Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos paskelbtas Lie-tuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2020-12-31 d. redakcija)<sup>25</sup>

**PMĮ pakeitimo aiškinamasis raštas (2018-09-27)** - Lietuvos Respublikos pelno mo-kesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 30(1) straipsniu įstatymo ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 13, 27 ir 37 straipsnių pakeitimo įstatymo projektų aiškinamasis raštas (re-

23 *EUR-Lex*, žiūrėta 2018 m. rugpjūčio 29 d., <http://data.europa.eu/eli/dir/2011/96/oj/lit>.

24 *TAR*, žiūrėta 2021 m. sausio 17 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.A5ACBDA529A9/asr>.

25 *Valstybinė mokesčių inspekcija. Konsultacinės medžiagos katalogas*, žiūrėta 2021 m. kovo 10 d., <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391221/Pelno+mokes%C4%8Dio+komentaras+%28aktua-lus+2020-12-30%29.docx/d524882a-5e7a-ea20-2e26-99a6b92b4e4d?t=1609319994458>.

gistruotas 2018-09-27)<sup>26</sup>

**PMĮ pakeitimo aiškinamasis raštas (2019-11-12)** - Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56-1 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 40-2, 56-2 straipsniais įstatymo aiškinamasis raštas (registruotas 2019-11-12 d.)<sup>27</sup>

**pranc.** – prancūzų kalba

**PVM** – pridėtinės vertės mokestis

**PVMĮ** – Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2021-01-01)<sup>28</sup>

**pvz.** – pavyzdžiui

**Reorganizavimų ir perleidimų direktyva** – 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 (kodifikuota versija)<sup>29</sup>, su pakeitimais, padarytais 2013 m. gegužės 13 d. Tarybos direktyva 2013/13/ES, kuria dėl Kroatijos Respublikos stojimo adaptuojamos tam tikros mokesčių srities direktyvos.

**SCE** – Europos kooperatinė bendrovė

**SE** – Europos bendrovė

**Seimas** – Lietuvos Respublikos Seimas

**SESV** – Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo<sup>30</sup>

**str.** – straipsnis

**SVVPĮ** – Lietuvos Respublikos smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymas<sup>31</sup>

**Taryba** – ES Taryba

**Tarybos direktyva 2014/86/ES** – 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 dukteri-

26 *TAR*, žiūrėta 2019 m. liepos 25 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/e1ab1980c22711e88f64a5ec-c703f89b>.

27 *TAR*, žiūrėta 2020 m. balandžio 22 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/09920bc0052011ea89c8a7a5d3a86552?jfwid=-16t2uzmj5>

28 *TAR*, žiūrėta 2021 m. kovo 29 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.ED68997709F5/asr>.

29 *EUR-Lex*, žiūrėta 2018 m. rugpjūčio 28 d., <http://data.europa.eu/eli/dir/2009/133/oj/eng>.

30 *EUR-Lex*, žiūrėta 2019 m. liepos 30 d., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=OJ:C:2016:202:TOC>.

31 *TAR*, žiūrėta 2021 m. kovo 29 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.640D50DB8877/asr>.

nėms bendrovėms<sup>32</sup> (tai direktyva, keičianti Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvą)

**Tarybos direktyva (ES) 2015/121** – 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<sup>33</sup> (tai direktyva, keičianti Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvą)

**t. y.** – tai yra

**TPĮ** – Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas<sup>34</sup>

**UAB** – uždaroji akcinė bendrovė

**Vyriausybė** – Lietuvos Respublikos Vyriausybė

**VLKK** – Valstybinė lietuvių kalbos komisija

**VMI, mokesčių administratorius** – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

**vok.** – vokiečių kalba

**žr.** – žiūrėkite

---

32 *EUR-Lex*, žiūrėta 2018 m. rugsėjo 8 d., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1536411049071&uri=CELEX:32014L0086>.

33 *EUR-Lex*, žiūrėta 2018 m. rugpjūčio 29 d., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:32015L0121>.

34 *TAR*, žiūrėta 2021 m. kovo 29 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.B4FA4C56B8D5/asr>.

# ĮVADAS

## **Tyrimo aktualumas ir problematika.**

Akivaizdu, kad bene plačiausios galimybės planuoti mokesčius objektyviai sudaro tarptautinėse įmonių grupėse. Todėl tarptautinei bendruomenei nusprendus reaguoti į po 2008 m. pasaulinės finansų krizės pasikeitusias rinkos sąlygas, BEPS projekto ataskaitų forma paskelbtos rekomendacijos, iš dalies šio projekto įtakoje 2014-2017 m. priimtos ES tiesioginių mokesčių harmonizavimui skirtos direktyvos, įtvirtinusios ES mastu privalomas kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, 2017 m. pasirašyta ir prie jos prisijungiančių valstybių sudarytas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis keičianti Daugiašalė konvencija įtvirtino nuostatas, reiškančias gerokai aukštesnio, nei iki tol, lygmens nepakantumą tarptautiniam agresyviai mokesčių planavimui. Didžioji šių nuostatų dalis, įskaitant ES direktyvose įtvirtintas privalomas perkelti kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, veikia būtent su įmonių grupių ir jų kontroliuojančiųjų įmonių struktūrų funkcionavimu ir veikla susijusiose srityse: apmokestinant tarp įmonių skirstomą pelną, mokant ir gaunant palūkanas už iš grupės įmonių gautas skolinintas lėšas, apmokestinant žemų mokesčių jurisdikcijose registruotų kontroliuojamųjų įmonių pasyvias pajamas, perkeliant turtą ar nuostolius į kitas mokesčių jurisdikcijas, taip pat ir kontroliuojant sandorių tarp susijusių asmenų kainų atitikimą rinkos sąlygoms.

Atitinkamai, pagreitį įgavęs kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES bei BEPS ataskaitų rekomendacijos įnešė reikšmingų pokyčių ir Lietuvos pelno mokesčio reguliavime: Lietuvos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių arsenalas per 2016-2020 m. laikotarpį, lyginant su iki tol buvusių laikotarpiu, papildė beveik dvigubai: bent septyniomis naujomis taisyklėmis (jei tarpvalstybinių mokesstinės tvarkos neatitikimų pasekmių šalinimo taisyklės laikysime viena taisykle), iš kurių dvi – naujos bendrosios kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklės. Įvykęs pokytis buvo ne tik kiekybinis, bet ir kokybinis: pavyzdžiui, vien tik įgyvendinant Kovos su pelno mokesčio vengimu direktyvą buvo iš esmės peržiūrėta ir pakeista kontroliuojamojo užsienio vieneto pozityviųjų pajamų apmokestinimo taisyklė, PMI papildytas nauja su EBITDA siejama palūkanų atskaitos ribojimo taisykle, įtvirtinti du pelno mokesčio srityje Lietuvai nauji institutai - tarpvalstybinių mokesstinės tvarkos

neatitikimų pasekmių šalinimo taisyklės ir turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės. Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 6 straipsnis įtvirtino ir bendrąją kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu<sup>35</sup> taisyklę – minimalų šios taisyklės standartą ES, kurį perkeliant į nacionalinę teisę PMĮ 11 straipsnis buvo papildytas 8 dalimi, įtvirtinančia naują bendrąją kovą su piktnaudžiavimu būtent pelno mokesčiu skirtą taisyklę.

Dėl staigaus kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių kiekybinio ir kokybinio šuolio (įskaitant bendrųjų taisyklių skaičiaus padidėjimą nuo vienos, įtvirtintos MAĮ, iki trijų, įtvirtintų MAĮ, DAIS ir PMĮ), itin padidėjusios šių taisyklių reguliavimo apimties, dėl vienu taisyklių detalumo, o kitų – atvirkščiai – abstraktumo, dėl jų įtvirtinimo įvairios teisinės galios teisės aktuose, dėl fakto, kad kai kurios naujosios taisyklės turi būti taikomos greta (pvz., palūkanų atskaitą ribojančios taisyklės) arba vietoje senųjų (pvz., pozityviųjų pajamų apmokestinimo taisyklė), o taip pat atsižvelgiant į tai, kad šie pokyčiai įvyko palyginti neseniai (paskutiniai ATAD perkelti PMĮ pakeitimai įsigaliojo 2020 m. pradžioje), natūraliai kyla visa eilė susijusių mokslinių probleminių klausimų, atsakymai į kuriuos ženkliai padėtų ir praktikoje – mokesčių mokėtojams, mokesčių administratoriui ir teismams tinkamai aiškinant ir taikant naujas kovos su pelno mokesčio vengimu taisykles.

Visų pirma, padidėjus kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių skaičiui ir jų įvairovei, kyla taisyklių aiškinimo bei tarpusavio santykio klausimai, pavyzdžiui, koks yra naujų bendrųjų ir specialiųjų taisyklių santykis, ar tikrai kiekviena naujoji specialioji kovos su mokesčių vengimu taisyklė visada eliminuoja bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikymo galimybę? Atitinkamai, kyla taisyklių sisteminimo (bendrų bruožų ir skirtumų identifikavimo bei grupavimo) poreikis, kadangi būtent šiame procese geriausiai išryškėja taisyklių ypatumai.

Visa eilė teisės aiškinimo ir taikymo klausimų, vertinant iš sisteminio reguliavimo pusės, kyla ir dėl konkrečių specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių tarpusavio santykio, taip pat dėl naujų specialiųjų taisyklių santykio su senosiomis. Pavyzdžiui, ar, atsižvelgiant į taisyklių įtvirtinimą skirtingos teisinės galios ir skirtingu metu priimtuose

35 Reikia pastebėti, kad ES teisės aktuose sąvoka „kova su mokesčių vengimu“ ir „kova su [mokestiniu] piktnaudžiavimu“ paprastai vartojamos kaip sinonimai. Pavyzdžiui, ATAD 6 str. pavadinime minima „Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė“, o straipsnio turinyje kalbama apie kovą su mokestinės naudos siekimu naudojant apsimestinius darinius. Tuo tarpu 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.



teisės aktuose, su EBITDA siejama naujoji palūkanų atskaitos taisyklė gali (turi?) būti taikoma kartu su senąja plonos kapitalizacijos taisykle, o gal tam tikrais atvejais jos taikymą eliminuoja? Ar, kontroliuojamojo užsienio subjekto pajamų apmokestinimo atveju, pateisinamas panaikintą įstatymo nuostatą įgyvendinančio teisės akto, prieštaraujančio naujai įtvirtintai taisyklei, galiojimas? Kaip vertintinas įstatymą įgyvendinančio teisės akto priėmimo vėlavimas daugiau, nei metus, bei mokesstinės tvarkos neatitikimų pavyzdžių įtvirtinimas finansų ministro lygiu? Ar, atsižvelgiant į mokesstinės tvarkos neatitikimų pavyzdžių apraše naudojamą juridinę techniką, toks teisės aktas būtų privalomas, ar rekomendacinis? Koks, atsižvelgiant į PMĮ įtvirtintą turto perkėlimo apibrėžtį (mokesčių įstatymai turi būti tikslūs ir aiškūs), yra turto perleidimo, įskaitant mokeschine prasme neutralius reorganizavimus, ir turto perkėlimo apmokestinimo nuostatų tarpusavio santykis? Ar į turto perkėlimo apmokestinimo taisyklių reguliavimo sritį gali patekti turto perleidimo atvejai, ir, jei gali, tai kokie bei kokiomis sąlygomis?

Aukščiau minėtos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės yra naujos arba iš esmės atnaujintos, su jų teisinio reguliavimo specifika Lietuvoje susijusių mokslinių tyrimų kol kas nėra, kaip kol kas iš principo nėra ir šių taisyklių aiškinimo ir taikymo praktikos, išskyrus ne itin korektiškai suformuluotus mokesčių administratoriaus apibendrintus komentarus. Nepaisant to, kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės taikyti reikia jau dabar, todėl minėtų taisyklių teisinio reguliavimo tyrimas, manytina, yra savalaikis.

Atsižvelgiant į šių taisyklių reikšmę įmonių grupėms ir siekiant, kad naujosios ar iš esmės atnaujintos taisyklės turėtų laukiamą efektą – mokesčių mokėtojai suprastų naujuosius reikalavimus ir galėtų juos savanoriškai įvykdyti, o mokesčių administratorius galėtų kuo ekonomiškiau pasiekti, kad naujieji reikalavimai būtų vykdomi, tampa ypač aktualus teisinio reguliavimo aiškumas ir sistemiškumas. Kaip ne kartą yra įvardijęs Konstitucinis Teismas<sup>36</sup>, teisinio reguliavimo aiškumas, tikslumas, teisės normų darna, hierarchija, sistemiškumas, prieštaravimų nebuvimas – tai teisinio tikrumo principo keliami reikalavimai teisėkūrai, užtikrinantys galimybę asmenims suprasti, ko iš jų reikalauja teisė, skatinantys pasitikėjimą valstybe ir teise, ir sudarantys prielaidas tinkamai ir savanoriškai įvykdyti mokesčines prievoles. Todėl į įmonių grupes ir jų kontroliuojančiąsias įmones orientuotų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių teisinio reguliavimo Lietuvoje analizė ir įvertinimas per teisinio tikrumo principo keliamų

36 Plačiau žr. šios disertacijos 2.3.2 skirsnį.

imperatyvų prizmę yra reikalingas būtent šiuo metu, kai pokyčiai ką tik įvyko, siekiant tiek atsakyti į klausimus dėl naujųjų taisyklių turinio ir santykio su iki tol galiojusiu ir tebegaliojančiu teisiniu reguliavimu, tiek ir identifikuoti teisinės sistemos neatitikimus ir vidinius prieštaravimus, kad būtų galima juos pašalinti. Kadangi tik darniai veikianti kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių sistema leistų pasiekti pagrindinį šioms taisyklėms keliamą tikslą – mažiausiomis administracinėmis sąnaudomis užkirsti kelią mokestiniam piktnaudžiavimui, tuo pačiu kuo mažiau trukdant funkcionuoti apmokestinamąsias pajamas generuojančiam ir mokesčius sąžiningai mokančiam verslui.

### **Mokslinio tyrimo objektas, tikslas ir uždaviniai.**

*Mokslinio tyrimo objektas* – įmonių grupėms ir jų kontroliuojančiosioms įmonėms adresuotų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių teisinis reguliavimas Lietuvoje.

Atkreiptinas dėmesys, kad šiame disertaciniame tyrime esminis dėmesys yra skiriamas PMĮ įtvirtintoms kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklėms, kurios buvo pakeistos arba naujai įtvirtintos į Lietuvos teisę perkeltiant Kovos su mokesčių vengimu direktyvą. Toks mokslinio tyrimo objekto apribojimas buvo pasirinktas atsižvelgiant į keletą priežasčių. Visų pirma, visos Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje įtvirtintos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės yra aktualios įmonių grupėms bei jų kontroliuojančiosioms įmonėms, ypač veikiančioms keliose valstybėse, kadangi apima svarbius įmonių grupių veiklos aspektus: nuo palūkanų atskaitos ribojimo, pozityviųjų pajamų apmokestinimo, iki turto perkėlimo, valstybių mokestinės tvarkos neatitikimų ir pirmą kartą ES mastu įtvirtintos plačios apimties privalomos bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės. Antra, aukščiau minėtos taisyklės yra naujos arba iš esmės atnaujintos, kaip minėta, jų aiškinimo ir taikymo praktikos dar praktiškai nėra, tačiau taikyti jas reikia jau dabar; todėl būtent minėtų taisyklių teisinio reguliavimo tyrimas būtų labai savalaikis. Galiausiai, šio disertacinio tyrimo apimtis yra ribota, todėl jo ribose būtų praktiškai neįmanoma iširti absoliučiai visas kovos su pelno mokesčio vengimu taisykles. Tuo labiau atsižvelgiant į tai, kad kovos su mokesčių vengimu taisyklių klausimais Lietuvos mokesčių teisėje apskritai yra atlikta mažai tyrimų (išskyrus MAĮ 69 str. įtvirtintos bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikymo klausimą, kuris yra plačiau išnagrinėtas), o ir esami atlikti iki naujųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių įtvirtinimo PMĮ. Todėl beveik bet kokia tema sisteminio Lietuvos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių reguliavimo tematikoje yra nauja ir reika-

lauja nuodugnesnio ištyrimo, lyginant su galimybe kaip atspirties tašku pasiremti ar polemizuoti su jau esamais teisės mokslo darbais (jei tokių būtų).

Atsižvelgiant į aukščiau nurodytus apribojimus, kitos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, pavyzdžiui, asocijuotų asmenų sandorių kainų koregavimo nuostatos, prie šaltinio išskaičiuojamas pelno mokestis, taisyklės, nustatančios mokestinius apribojimus operacijoms su tikslinėse teritorijose organizuotais vienetais, taisyklės, ribojančios naudojimąsi DAIS nustatytais lengvatomis, nors taip pat neabejotinai aktualios įmonių grupėms, šiame disertaciniame tyrime plačiau netiriamos ir aptariamoms tik tiek, kiek reikalinga šio disertacinio tyrimo uždaviniams pasiekti. Šių taisyklių teisinio reguliavimo ypatumai neabejotinai ateityje bus kitų teisės mokslo tyrimų objektu.

*Mokslinio tyrimo tikslas* – įvertinti įmonių grupėms ir jų kontroliuojančiosioms įmonėms taikomų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, pakeistų ar naujai įtvirtintų perkeliant Kovos su mokesčių vengimu direktyvą, teisinį reguliavimą Lietuvoje per sisteminio reguliavimo, vieno iš teisinio tikrumo principo suponuojamų imperatyvų, prizmę.

Tyrimo tikslui pasiekti keliami šie *uždaviniai*:

1. Atskleisti įmonių grupių bei jų kontroliuojančiųjų įmonių teisinio reguliavimo pelno mokesčio srityje specifiką, įskaitant bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklių sampratą, paskirtį ir taisyklių įvairovę.
2. Atskleisti teisinio tikrumo principo, kaip disertacinio tyrimo vertinamojo kriterijaus, turinį ir svarbą.
3. Atskleisti bendrųjų ir specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių ypatumus ir specifinį jų tarpusavio santykį bei įvertinti bendrosios kovos su pelno mokesčio piktnaudžiavimu taisyklės ir specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, Lietuvos PMĮ įtvirtintų perkeliant Kovos su pelno mokesčio vengimu direktyvą, teisinio reguliavimo atitikimą teisinio tikrumo principo suponuojamam sisteminio reguliavimo imperatyvui.

### **Ginamieji mokslinio tyrimo teiginiai.**

Moksliniu tyrimu įrodinėjamas šių ginamųjų mokslinių teiginių pagrįstumas:

1. Tarp bendrųjų ir specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių nebūtinai susiformuoja teisės normų konkurencija; atitinkamai, ne visada operacijos patekimas į specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės reguliavimo sritį šalina bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikymo galimybę.

2. Bendrosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės nacionalinis teisinis reguliavimas, vertinant jį teisinio reguliavimo sistemiškumo aspektu, turi trūkumų įtvirtinant mokestinio piktnaudžiavimo standartą ir būtinuosius mokestinio piktnaudžiavimo elementus.
3. Specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, Lietuvos PMĮ įtvirtintų perkeliant Kovos su pelno mokesčio vengimu direktyvą, nacionalinis teisinis reguliavimas, vertinant jį teisinio reguliavimo sistemiškumo aspektu, pasižymi pastangomis sistemškai inkorporuoti naujas kovos su mokesčių vengimu taisykles į esamą pelno mokesčio reguliavimą, tačiau faktiškai vis dar egzistuoja įstatymų leidėjo nuoseklumo, sisteminio požiūrio ir savalaikio sprendimų priėmimo trūkumas.

### **Ankstesnių mokslinių tyrimų apžvalga.**

Pasirinktą temą visapusiškai atsileidžiančių Lietuvos ar užsienio teisės mokslo darbų disertacinio tyrimo rengimo metu nebuvo. Įmonių grupių teisinį reguliavimą mokesčių teisėje kompleksiskai nagrinėjančių Lietuvos autorių darbų šio disertacinio tyrimo autorei nepavyko rasti, todėl siekiant atskleisti įmonių grupių bei jų kontroliuojančiųjų įmonių mokestinio teisinio reguliavimo kompleksiskumą ir sudėtingumą, jo sąsajas gretinant įmonių ir mokesčių teisės reguliavimą, ieškant paralelių su Lietuvos teisiniu reguliavimu remtasi užsienio autorių, nagrinėjusių įmonių grupių bei jų valdymo įmonių teisinio reguliavimo aspektus mokesčių teisės srityje. Kaip aktualesni šiam disertaciniam tyrimui paminėtini T. Hackemann (2013)<sup>37</sup>, B. da Silva (2011)<sup>38</sup>, A. P. Durado (2019)<sup>39</sup>, C. Staringer (2008)<sup>40</sup>, D. Gajewski (2013)<sup>41</sup>, P. Harris (2013)<sup>42</sup>, R. Eicke

---

37 Tim Hackemann, „Group Taxation in the European Union. Unitary vs. Per-Country Approach“, *Allocating taxing powers within the European Union*, MPI Studies in tax law and public finance, volume 2 (Berlin; New York: Springer, 2013).

38 Bruno da Silva, „Report of the Seminar From Marks & Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation“, *From Marks & Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation*, Eucotax Series on European Taxation ; 29 (Alphen/Rijn: Wolters Kluwer, Law & Business, 2011), 206.

39 Ana Paula Durado, „Cross-Border Loss Relief“, *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation* (Alpen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019), 757–797.

40 Claus Staringer, „Business Income of Tax Groups in Tax Treaty Law“, *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies* (Amsterdam: IBFD, 2008), 147–156

41 Dominik Gajewski, „The Holding Company as an Instrument of Companies' Tax-Financial Policy Formation“, *Contemporary Economics* 7, nr. 1 (2013 m.): 75–82.

42 Peter Harris, *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice*, Cambridge Tax Law Series (Cambridge; New York (N.Y.): Cambridge University Press, 2013).

(2009)<sup>43</sup>, M. A. Perdelwitz (2015)<sup>44</sup>, D. W. Blum (2018)<sup>45</sup>, A. Ting (2013)<sup>46</sup> tyrimai, lietu įmonių grupių apmokestinimo koncepcijų klausimus. Šio disertacinio tyrimo autorei pavyko rasti keletą užsienio autorių darbų, kuriuose įmonių grupės, kaip tokios, buvo tirtos tiek iš įmonių, tiek iš mokesčių teisės perspektyvos (pvz., S. Kalss (2008)<sup>47</sup> rengtas knygos skyrius apie įmonių grupių reguliavimą Europoje, F. Vanistendael (2008)<sup>48</sup> lyginamasis 7 Europos valstybių tyrimų apibendrinimas). Tačiau po šių tyrimų atlikimo ES įvyko reikšmingų pokyčių bendrovių ir tiesioginių mokesčių reguliavimo harmonizavimo linkme, atitinkamai ir nacionaliniuose ES valstybių narių teisės aktuose. Be to, šiuose užsienio autorių darbuose, kaip ir daugelyje užsienio teisės mokslo atstovų darbų, nebuvo tirtas įmonių grupių mokestinis teisinis reguliavimas Lietuvoje.

Teisės mokslo darbų, susijusių su atskiriems įmonių grupių apmokestinimo aspektams skirtomis kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklėmis esama tiek Lietuvoje (nors kol kas jie labai negausūs), tiek ir užsienyje – pastarieji gauseni, kadangi dėl istorinių ir kultūrinių priežasčių įmonių grupės užsienio valstybių verslo praktikoje apskritai imtos naudoti anksčiau, nei Lietuvoje, be to, kai kurios užsienio valstybės istoriškai žinomos kaip patrauklios įmonių grupių kontroliuojančiųjų įmonių jurisdikcijos, tad pokyčiai kovos su pelno mokesčio vengimu srityje joms itin aktualūs. Bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių ypatumus analizavo tokie užsienio autoriai, kaip R. Krever<sup>49</sup>, G. Teijeiro (2018)<sup>50</sup>, M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer<sup>51</sup> tyrė kovos su mokesčių vengimu taisyklių lyginamuosius ypatumus, A. Jo-

---

43 Rolf Eicke, *Tax Planning with Holding Companies - Repatriation of US Profits from Europe: Concepts, Strategies, Structures* (Alphen aan den Rijn, The Netherlands / Frederick, MD, USA: Kluwer Law International, 2009).

44 Andreas Perdelwitz, „International Tax Structuring for Holding Activities“, *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures* (Amsterdam: IBFD, 2015), 281–322.

45 Daniel W. Blum, „Controlled Foreign Companies: Selected Policy Issues - or the Missing Elements of BEPS Action 3 and the Anti-Tax Avoidance Directive“, *Intertax* 46, nr. 4 (2018 m.): 296–312.

46 Antony Ting, *The Taxation of Corporate Groups Under Consolidation: An International Comparison*, Cambridge tax law series (Cambridge [UK]; New York: Cambridge University Press, 2013).

47 Susanne Kalss, „Corporate Group Law in Europe: The Status Quo under Company and Commercial Law“, *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies* (Amsterdam: IBFD, 2008), 3–20.

48 Frans Vanistendael, „Group Taxation Under Domestic Law: Common Law versus Civil Law Countries“, *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies* (Amsterdam: IBFD, 2008), 45–91.

49 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.

50 Guillermo Teijeiro, „Anti-Avoidance Measures of General Nature and Scope-GAAR and Other Rules“, *Anti-Avoidance Measures of General Nature and Scope-GAAR and Other Rules* (Seoul, Republic of Korea: International Fiscal Association, 2018 m. rugsėjo 2 d.).

51 Michael Lang ir kt., *GAARs - a Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, European and International Tax Law and Policy Series (Amsterdam: IBFD, 2016).

hansson, Ø. B. Skeie, ir S. Sorbe<sup>52</sup> pasiūlė bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių palyginimo kriterijus.

Bendrąją kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklę, įtvirtintą ATAD, užsienio autoriai tyrė tiek apskritai Kovos su pelno mokesčio vengimu direktyvos vertinimo kontekste (D. Smit (2019)<sup>53</sup>, M. Helminen (2018)<sup>54</sup>, I. Lazarov (2018, 2019)<sup>55</sup>), tiek atskirą dėmesį skiriant būtent šiai taisyklei ir jos santykiui su ESTT plėtojama draudimo piktnaudžiauti (*abuse of law*) doktrina (pavyzdžiui, C. HJI Panayi (2015)<sup>56</sup>, A. Cordewener (2017)<sup>57</sup>, L. De Broe ir D. Beckers (2017)<sup>58</sup>, K. Blazej (2019)<sup>59</sup>). Čia paminėtinas ir A. Perdelwitz (2018)<sup>60</sup>, kuris analizuodamas bendrąją kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklę, kaip minimalų ATAD standartą paliečia ir ATAD bei kitose direktyvoje įtvirtintų bendrųjų ir specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių tarpusavio santykio klausimus. Paminėtina, kad tiriant bendrųjų ir specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių tarpusavio santykio specifiką buvo remiamasi ir Lietuvos autorių darbais bendrosios teisės teorijos (A. Vaišvila (2000)<sup>61</sup>, S. Vansevičius (2000)<sup>62</sup>), teisės principų ir jų santykio (Jankauskas (2005)<sup>63</sup>, Baltrimas (2014)<sup>64</sup>) bei teisės aiškinimo

- 
- 52 Åsa Johansson, Øystein Bieltvedt Skeie, ir Stéphane Sorbe, „Anti-Avoidance Rules against International Tax Planning: A Classification“, *OECD Economics Department Working Papers*, nr. 1356 (2016 m.): 5–16.
- 53 Daniel Smit, „The Anti-Tax-Avoidance Directive (ATAD)“, *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation* (Alpen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019), 485–538
- 54 Marjaana Helminen, *EU Tax Law: Direct Taxation* (Amsterdam: IBFD, 2018).
- 55 Ivan Lazarov ir Sriram Govind, „Carpet-Bombing Tax Avoidance in Europe: Examining the Validity of the ATAD Under EU Law“, *Intertax* 47, nr. 10 (2019 m.): 852–68; Ivan Lazarov, „(Un)Tangling Tax Avoidance Under the Interest and Royalties Directive: The Opinion of AG Kokott in N Luxembourg 1“, *Intertax* 46, nr. 11 (2018 m.): 873–84.
- 56 Christiana HJI Panayi, „The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law“, *Bulletin for International Taxation* 70, nr. 1/2 (2015 m.).
- 57 Axel Cordewener, „Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives?“, *EC Tax Review* 26, nr. 2 (2017 m.): 60–66.
- 58 Luc De Broe ir Dorien Beckers, „The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice - Case Law on Abuse of EU Law“, *EC Tax Review* 26, nr. 3 (2017 m.): 133–144.
- 59 Blazej Kuzniacki, „The C.J.E.U. Case Law Relevant to the General Anti-Avoidance Rule (G.A.A.R.) Under the Anti-Tax Avoidance Directive (A.T.A.D.)“, *University of Bologna Law Review* 4, nr. 2 (2019 m.): 261–282.
- 60 Andreas Perdelwitz, „Developing a Common Framework against Tax Avoidance in the European Union“, *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: a Comprehensive Study* (Amsterdam: IBFD, 2018), 329–353.
- 61 Alfonsas Vaišvila, *Teisės teorija* (Vilnius: Justitia, 2000).
- 62 Stasys Vansevičius, *Valstybės ir teisės teorija* (Vilnius: Justitia, 2000).
- 63 Kęstutis Jankauskas, „Teisės principų samprata ir jos įtvirtinimas konstitucinėje jurisprudencijoje“ (daktaro disertacija, Mykolo Romerio universitetas, 2005).
- 64 Johanas Baltrimas, *Argumentavimas remiantis teisės principais: atkuriamasis ir plėtojamasis būdai* (Vilnius: Lietuvos teisės institutas, 2014).

tematika (D. Mikelėnienė ir V. Mikelėnas (1999)<sup>65</sup>, A. Vaišvila (2006)<sup>66</sup>).

Atskirų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių tyrimų užsienio valstybėse esama nemažai, tačiau juose nėra tiriamos Lietuvos teisės aktuose įtvirtintos taisyklės. Pavyzdžiui, tokie užsienio autoriai, kaip M. Helminen (2018)<sup>67</sup>, C. HJI Panayi (2019)<sup>68</sup>, D. Smit (2019)<sup>69</sup> analizavo bendrai Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje įtvirtintas kovos su mokesčių vengimu taisyklės ir jų specifiką. P. van Os (2016)<sup>70</sup> tyrė ES *de minimis* su EBITDA siejamą palūkanų atskaitos ribojimo taisyklę ES proporcingumo principo, o G. F. Boulogne (2019)<sup>71</sup> – grupės susijungimų ir įsigijimų kontekste. H. Vermeulen (2019)<sup>72</sup> tyrė palūkanų plonos kapitalizacijos taisyklės per ES laisvių prizmę. Paminėtini ir A. Schnitger bei I. Zafirov (2018)<sup>73</sup>, kaip vieni iš nedaugelio autorių, pateikę išvalgas dėl būtino nacionalinio įstatymų leidėjo sisteminio požiūrio perkeltant ATAD palūkanų atskaitos ribojimo taisyklę, kadangi nuo to priklauso, kokios nacionalinės nuostatos gali turėti pirmumą ATAD palūkanų atskaitos ribojimo taisyklės atžvilgiu.

Kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamų apmokestinimo taisyklės prigimtį, paskirtį ir jos europietiško modelio elementus tyrė G. Maisto ir P. Pistone (2008)<sup>74</sup>. D. W. Blum (2018)<sup>75</sup> tyrė šių taisyklių istoriją, pateikė ATAD įtvirtintų ir BEPS projekto ataskaitose siūlomų kontroliuojamojo užsienio vieneto taisyklių kritiką, išvalgas

---

65 Dalia Mikelėnienė ir Valentinas Mikelėnas, *Teismo procesas: teisės aiškinimo ir taikymo aspektai*, Scripta juris I (Vilnius: Justitia, 1999).

66 Alfonsas Vaišvila, „Teisinis aiškinimas kaip teisės atpažinimas įstatymų tekstuose“, *Jurisprudencija. Mokslo darbai* 8, nr. 86 (2006 m.): 7–17.

67 Helminen, *EU Tax Law*.

68 Christiana HJI Panayi, „The Peripatetic Nature of EU Corporate Tax Law“, *Deakin Law Review* 24 (2019 m.): 23

69 Smit, „The Anti-Tax-Avoidance Directive (ATAD)“.

70 Pieter van Os, „Interest Limitation under the Adopted Anti-Tax Avoidance Directive and Proportionality“, *EC Tax Review* 25, nr. 4 (2016 m.): 184–198.

71 G. F. Boulogne, „Debt Push-Downs in Times of BEPS Action 4 and the ATAD“, *Intertax* 47, nr. 5 (2019 m.): 444–53.

72 Hein Vermeulen, „Corporate Income Taxation“, *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation* (Alpen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019), 725–755

73 Arne Schnitger ir Ivan Zafirov, „The Interest Limitation Rule“, *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: a Comprehensive Study* (Amsterdam: IBFD, 2018), 259–286.

74 Guglielmo Maisto ir Pasquale Pistone, „A European Model for Member States' Legislation on the Taxation of Controlled Foreign Subsidiaries (CFCs). Part 1“, *European Taxation: Official Journal of the Confederation Fiscale Europeenne* 48, nr. 10 (2008 m.): 503–513.

75 Blum, „Controlled Foreign Companies“.

dėl užprogramuotų problemų ir neatitikimų; G. Ginevra (2017)<sup>76</sup>, S. Douma (2017)<sup>77</sup> vertino kontroliuojamojo užsienio vieneto taisyklės atitikimą ES laisvėms ir ESTT suformuotiems teisinio reguliavimo būtinumo ir pakankamumo kriterijams. Kadangi kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamų apmokestinimo taisyklė, įtvirtinta Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje, turėjo būti perkelta į visų ES valstybių narių nacionalinę teisę, atitinkamai daugelio ES valstybių narių teisės mokslo atstovai tyrė šios taisyklės perkėlimo į nacionalinę teisę teorinius ir praktinius aspektus. Iš tokių paminėtinas vokiečių autorių T. Moser ir S. Hentschel (2017)<sup>78</sup> straipsnis, kuriame autoriai pateikia ATAD įtvirtintos taisyklės kritiką remiantis Vokietijos kontroliuojamojo užsienio vieneto apmokestinimo taisyklių, kurios yra seniausios Europoje ir vienos seniausių pasaulyje, teisinio reguliavimo praktika Vokietijoje.

O. Popa (2015)<sup>79</sup> įvardijo pagrindines, plačiausiai naudojamas hibridinių neatitikimų rūšis, populiarias jurisdikcijas, kuriose šiais neatitikimais naudojama, taisykles, orientuotas į mokesstinės tvarkos neatitikimus iki BEPS. G. K. (Gijs) Fibbe ir A. J. A. (Ton) Stevens (2017)<sup>80</sup> apžvelgė mokesstinės tvarkos neatitikimų pasekmių šalinimo taisyklių istoriją ir raidą ES, lyginimo principu tyrė ATAD-1 ir ATAD-2 įtvirtintas mokesstinės tvarkos neatitikimų taisykles, pateikė jų kritiką, be to, G. K. (Gijs) Fibbe (2018)<sup>81</sup> ir B. Peeters (2018)<sup>82</sup> analizavo ir konkrečius hibridinių neatitikimų tipus. C. Kahlenberg

---

76 Guglielmo Ginevra, „The EU Anti-Tax Avoidance Directive and the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan: Necessity and Adequacy of the Measures at EU Level“, *Intertax* 45, nr. 2 (2017 m.): 125–131.

77 Sjoerd Douma, „BEPS and European Union Law“, *Cahiers de Droit Fiscal International* 102a (2017 m.): 65–95.

78 Till Moser ir Sven Hentschel, „The Provisions of the EU Anti-Tax Avoidance Directive Regarding Controlled Foreign Company Rules: A Critical Review Based on the Experience with the German CFC Legislation“, *Intertax* 45, nr. 10 (2017 m.): 606–623.

79 Popa Oana, „Past, Present and Future of Tax Structuring Using Hybrid Entity Mismatches“, *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures* (Amsterdam: IBFD, 2015), 153–184.

80 G. K. (Gijs) Fibbe ir A. J. A. (Ton) Stevens, „Hybrid Mismatches Under the ATAD I and II“, *EC Tax Review* 26, nr. 3 (2017 m.): 153–166.

81 G. K. (Gijs) Fibbe, „Hybrid Mismatch Rules under ATAD I & II“, *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: a Comprehensive Study* (Amsterdam: IBFD, 2018), 409–418; Fibbe ir Stevens, „Hybrid Mismatches Under the ATAD I and II“; Gijsbert Karel Fibbe ir A. J. A. Stevens, sud., *Hybrid Entities and the EU Direct Tax Directives*, EUCOTAX series on European taxation, volume 41 (The Hague, The Netherlands: Wolters Kluwer, Law & Business, 2015).

82 Bart Peeters, „Imported Mismatches“, *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: a Comprehensive Study* (Amsterdam: IBFD, 2018), 437–451.



(2016)<sup>83</sup>, M. Verhoog ir A. Breuer (2016)<sup>84</sup> tyrė santykį tarp mokeskinės tvarkos neatitikimams skirtų taisyklių ir kontroliuojamojo užsienio vieneto apmokestinimo taisyklių. S. Douma (2017)<sup>85</sup> pateikė tarpvalstybinių mokeskinės tvarkos neatitikimų taisyklių BEPS kontekste kritiką.

Iki 2020 m. Lietuvos mokesčių sistemoje turto perkėlimo institutas apskritai nebuvo įtvirtintas, todėl siekiant atskleisti turto perkėlimo esmę ir paskirtį, naujųjų PMĮ įtvirtintų turto perkėlimo nuostatų santykį su turto perleidimo ir įmonių tarptautinio mobilumo atvejais taikomomis pelno apmokestinimo nuostatomis buvo remtasi EBPO BEPS dokumentais, Kovos su mokesčių vengimu direktyvos parengiamaisiais dokumentais, taip pat ir užsienio autorių darbai. Iš šioje srityje reikšmingų mokslo darbų paminėtini K. Laszlo (2009)<sup>86</sup>, analizavęs perkėlimo apmokestinimo tikslus ir priežastis, EK politiką perkėlimo apmokestinimo srityje iki 2009 m. ir jau tada identifikavęs jo koordinavimo poreikį, C. HJI Panayi (2010)<sup>87</sup> persikėlimo mokesčius vertinusi kaip įmonių migravimo kliūtį ES, P. J. Wattel (2012)<sup>88</sup> bei S. van Thiel (2019)<sup>89</sup>, tyrę persikėlimo mokesčių prigimtį ir Komisijos bei ESTT praktiką iki (P. J. Wattel) ir po (S. van Thiel) ATAD, autorių kolektyvas F. P.G. Potgens, P. Van Os, P. H. Durrand, A. Robert Dony, M. Scheifele, G. Wagner, A. Silvestri, L. Lancellotti, F. Romao (2016)<sup>90</sup> atlikęs 3 dalių tyrimą dėl Europos valstybių (Prancūzijos, Vokietijos, Italijos, Olandijos, Portugalijos, Ispanijos, Jungtinės Karalystės) nacionalinių perkėlimo apmokestinimo

---

83 Christian Kahlenberg, „Interplay between the OECD Recommendations of Actions 2 and 3 Regarding Hybrid Structures“, *Intertax* 44, nr. 4 (2016 m.): 316–323.

84 Marlous Verhoog ir Almut Breuer, „Hybrid Entity Issues in a Tax Treaty Context: OECD Approach versus Actual Tax Treaties“, *Intertax* 44, nr. 8–9 (2016 m.): 684–700.

85 Douma, „BEPS and European Union Law“.

86 László Kovács, „European Commission Policy on Exit Taxation“, *Studi Tributari Europei* 1, nr. 1 (2009 m. sausio 1 d.).

87 Christiana HJI Panayi, „Exit Taxation as an Obstacle to Corporate Emigration from the Spectre of EU Tax Law“, *Cambridge Yearbook of European Legal Studies 2010-2011* 13 (2011 m.): 245–281.

88 Peter J. Wattel, „Exit Taxes“, *European Tax Law* (Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Kluwer Law International, 2012), 955–974.

89 Servaas van Thiel, „Exit Taxes“, *European Tax Law. Volume 1 - General Topics and Direct Taxation* (Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019), 829–849.

90 Frank P. G. Potgens ir kt., „The Compatibility of Exit Tax Legislation Applicable to Corporate Taxpayers in France, Germany, Italy, The Netherlands, Portugal, Spain and The United Kingdom with the EU Freedom of Establishment - Part 1“, *Intertax* 44, nr. 1 (2016 m.): 40–62; Frank P. G. Potgens ir kt., „The Compatibility of Exit Tax Legislation Applicable to Corporate Taxpayers in France, Germany, Italy, The Netherlands, Portugal, Spain and The United Kingdom with the EU Freedom of Establishment - Part 2“, *Intertax* 44, nr. 2 (2016 m.): 163–179; Frank P. G. Potgens ir kt., „The Compatibility of Exit Tax Legislation Applicable to Corporate Taxpayers in France, Germany, Italy, The Netherlands, Portugal, Spain and The United Kingdom with the EU Freedom of Establishment - Part 3“, *Intertax* 44, nr. 3 (2016 m.): 247–265.

nuostatų, galiojusių iki turto perkėlimo harmonizavimo ATAD, atitikimo ES įsisteigimo laisvei, S. Peeters (2013, 2017)<sup>91</sup>, vertinės perkėlimo apmokestinimo nuostatas per ESTT praktikos prizmę, H. Vermeulen (2018)<sup>92</sup> analizavęs perkėlimo apmokestinimo priežastis, reguliavimo istoriją ES, ESTT suformuluotas perkėlimo apmokestinimą pažeinančias priežastis. Tačiau, kaip minėta, užsienio autorių darbuose Lietuvos nacionalinis kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių reguliavimas tirtas nebuvo.

Kai kuriuos kovos su mokesčių vengimu taisyklių aspektus yra tyrę ir Lietuvos autoriai, pavyzdžiui, A. Paulauskas (2006, 2014)<sup>93</sup> analizavo mokesčių vengimo institutą mokesčių teisėje, kai kuriuos kovos su mokesčių vengimu taisyklių aspektus, ES įtaką Lietuvos finansų teisei, O. Fedosiuk (2017)<sup>94</sup> vertino mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo atribojimą iš baudžiamosios teisės perspektyvos, M. Lukas (2013)<sup>95</sup> tyrė istorinę kovos su mokesčių vengimų taisyklių raidą Lietuvoje, vertino jų efektyvumą per valstybės konkurencingumo prizmę, pateikė kai kurių taisyklių kritiką. Atskira lietuvių autorių grupė dėmesį skyrė būtent turinio viršenybės prieš formą principui ir juo pagrįstai MAĮ 69 str. įtvirtintai bendrajai kovos su mokesčių vengimu taisyklei: E. Puzinskaitė (2013)<sup>96</sup> analizavo draudimo piktnaudžiauti teise principo turinį mokesčių teisėje, turinio viršenybės prieš formą principo istorines ištakas, jo sampratą ir taikymo sąlygas

---

91 Steven Peeters, „Exit Taxation on Capital Gains in the European Union: A Necessary Consequence of Corporate Relocations?“, *European Company and Financial Law Review* 10, nr. 4 (2013 m.): 507–523; Steven Peeters, „Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool“, *EC Tax Review* 26, nr. 3 (2017 m.): 122–132.

92 Hein Vermeulen, „Enterpreneurial, Corporate and Asset Emigration in Exit Taxation in the ATAD“, *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: a Comprehensive Study* (Amsterdam: IBFD, 2018), 287–299.

93 Andrius Paulauskas, „Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu“, *Viešoji politika ir administravimas*, nr. 15 (2006 m.); Andrius Paulauskas, „Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos“ (daktaro disertacija, Vilniaus universitetas, 2006); Mindaugas Lukas, „Narystės Europos Sąjungoje įtaka Lietuvos nacionalinei mokesčių sistemai“, *Europos Sąjungos teisės įtaka Lietuvos teisei: mokslinių straipsnių, skirtų Europos Sąjungos teisės įtakai Lietuvos konstitucinei, administracinei, aplinkos apsaugos, baudžiamajai, civilinei ir civilinio proceso, darbo ir socialinės apsaugos bei finansų teisei, rinkinys*, sud. Aistė Medelienė ir Andrius Paulauskas (Vilnius: Vilniaus universitetas, Vilniaus universiteto leidykla, 2014), 487–524.

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

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

96 Egidija Puzinskaitė, „Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą“, *Jurisprudencija* 20, nr. 4 (2013 m.): 1409–26; Egidija Puzinskaitė, „Turinio viršenybės prieš formą taikymas mokesčių teisėje. Teoriniai ir praktiniai aspektai“, *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis*, t. 26 (Vilnius: Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2013), 451–459.

Lietuvoje, Ž. Surgailis (2015)<sup>97</sup> analizavo turinio viršenybės prieš formą taikymo ribas, jo taikymo praktiką ir sąlygas valstybės ir mokesčių mokėtojų naudai, V. Vildžiūnaitė (2020)<sup>98</sup> – turinio viršenybės prieš formą principo taikymo mokesčių mokėtojo naudai aspektus. Trečioji lietuvių autorių grupė specialiausias kovos su mokesčių vengimu taisykles, esančias šio disertacinio tyrimo objektu, savo darbuose palietė netiesiogiai, kitų tirtų klausimų kontekste. Pavyzdžiui, K. Savickaitė (2014)<sup>99</sup> savo disertacijoje sandorių kainodaros kontekste apžvelgė plonos kapitalizacijos teisinio reguliavimo koncepcijas, pateikė įžvalgų apie šios taisyklės paskirtį (kryptis), jos santykį su sandorių kainodaros taisyklėmis. A. Petkevičūtė (2016, 2017)<sup>100</sup> analizavo tarptautinį elementą turinčių reorganizavimų apmokestinimą, ir kaip vieną iš aspektų – Reorganizavimų ir perleidimų direktyvos nuostatų (neprivalomų perkelti į nacionalinę teisę – *aut. past.*), skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimą į Lietuvos teisę. Iki šiol bene vienintelis, konkrečiai nacionalinei specialiajai kovos su mokesčių vengimu taisyklei dėmesį skyręs yra Martynas Endrijaitis (2017)<sup>101</sup>, apžvelgęs Lietuvos ir užsienio mokslininkų tyrimus paslėptos kapitalizacijos ir jos identifikavimo problematikos tema, tyręs plonos kapitalizacijos taisyklės sampratą ir koncepcijas, pateikęs šios taisyklės taikymo sąlygų Lietuvoje kritinį vertinimą.

Tačiau visų minėtų Lietuvos autorių darbų parengimo metu Lietuvoje dar nebuvo perkeltos Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos bei Kovos su mokesčių vengimu direktyvos įtvirtintos privalomos ir įmonių grupėms itin aktualios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, įskaitant naują bendrąją vien tik pelno mokesčio srityje taikomą kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklę, taip pat Lietuvos mokesčių teisėje naujas taisykles, skirtas tarpvalstybinių mokesčių neatitikimo pasekmių šalinimui bei turto perkėlimo apmokestinimui. Taigi, minėtų tyrimų atlikimo metu Lietu-

---

97 Žygmantas Surgailis, „Turinio viršenybės prieš formą principo mokesčiuose santykiuose taikymas viešojo administravimo subjektams keliamų bendrųjų reikalavimų kontekste“, *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis*, t. 30 (Vilnius: Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2015), 387–404.

98 Vilma Vildžiūnaitė, „Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas palankia mokesčių mokėtojams kryptimi“, *Jurisprudencija* 27, nr. 1 (2020 m.): 58–74.

99 Kristina Savickaitė, „Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje“ (daktaro disertacija, Vilnius University, 2014).

100 Agnė Petkevičūtė, „Reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimas Lietuvoje: tarybos direktyvos 2009/133/EB įgyvendinimas“ (daktaro disertacija, Vilniaus universitetas, 2017); Agnė Petkevičūtė, „Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę“, *Teisė* 98 (2016 m.): 114–134.

101 Martynas Endrijaitis, „Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta“, *Teisė* 104 (2017 m.): 106–127.

voje dar nebuvo įtvirtinta tokio kiekio ir įvairovės kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, kaip kad turime po minėtųjų direktyvų įgyvendinimo, todėl juose, natūralu, nebuvo ir negalėjo būti analizuojamos minėtų iniciatyvų įtakoje Lietuvos teisės aktuose įtvirtintos naujos ar iš esmės atnaujintos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, o taip pat nekilo (ar beveik nekilo) bei nebuvo tiriami ir kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių sisteminio įtvirtinimo bei taikymo klausimai.

Apibendrinama, šio disertacinio tyrimo autorė daro išvadą, kad Lietuvoje kol kas nėra įmonių grupių mokesčio reguliavimo nacionalinio lygmens tyrimų, tyrimų dėl bendrųjų ir naujųjų specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių specifikos ir tarpusavio santykio, o taip pat, atsižvelgiant į teisinio reguliavimo naujumą, kol kas nėra ir kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, pakeistų ar naujai įtvirtintų perkeliant Kovos su mokesčių vengimu direktyvą, teisinio reguliavimo tyrimų, tuo labiau vertinant per teisinio reguliavimo sistemiškumo, kaip vieno iš teisinio tikrumo principo imperatyvų, prizmę.

### **Mokslinio tyrimo naujumas ir praktinė reikšmė.**

Mokslinio darbo naujumą ir originalumą atskleidžia toliau nurodyti aspektai. Disertacijos originalumas, visų pirma, pasižymi tuo, kad autorė, siekdama atskleisti daugialypę ir dinamišką kovos su mokesčių vengimu taisyklių formavimosi ir taikymo teisinę aplinką, atlieka įmonių grupių bei jų kontroliuojančiųjų įmonių mokesčio teisinio reguliavimo specifikos analizę, kuri padeda geriau suprasti kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių teisinio reguliavimo priežastis ir tikslus. Mokslinio darbo naujumas pasireiškia ir tuo, kad Lietuvos mokesčių teisėje iki šiol nebuvo atlikta išsami bendrųjų ir specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių požymių bei tarpusavio santykio analizė, taip pat nebūta ir bandymų klasifikuoti kovos su mokesčių vengimu taisykles bei teisės mokslo argumentais pagrįsti lygiagretaus bendrųjų ir specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių veikimo galimybę. Trečia, disertacinio tyrimo objektu esantis kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, įtvirtintų PMĮ per keletą pastarųjų metų, teisinis reguliavimas yra visiškai naujas ir, kaip nurodyta ankstesnių mokslinių tyrimų apžvalgoje aukščiau, kol kas Lietuvoje itin mažai tirtas, tačiau jau dabar keliantis nemažai klausimų tiek teisės mokslo, tiek praktinio taikymo srityse.

Atitinkamai, disertacinio tyrimo rezultatai gali turėti ir praktinę reikšmę, visų pirma, tuo, kad tyrime pateiktos išvalgos dėl bendrųjų ir specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių požymių bei jų tarpusavio santykio, taip pat išvalgos dėl konkrečių

kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių pozicionavimo bendroje pelno mokesčio reguliavimui skirtoje teisės normų sistemoje gali padėti tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui, tiek ir teismams geriau suvokti bendrųjų ir specialiųjų, taip pat konkrečių specialiųjų taisyklių veikimo mechanizmus, šių taisyklių specifiką ir skirtumus ir realioje mokesstinėje situacijoje tiksliau pritaikyti kovos su mokesčių vengimu taisykles.

Be to, autorės pateikiamos įžvalgos ir konkrečių kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių nacionalinio teisinio reguliavimo kritika sistemiškumo aspektu, pateikiami siūlymai dėl nacionalinės teisės normų keitimo gali būti naudingi įstatymų leidėjui tobulinant kovos su mokesčių vengimu taisyklių reguliavimą – šalinant prieštaravimus, besidubliuojančias nuostatas ir kitus teisinio reguliavimo trūkumus, o siūlymai dėl apibendrintų mokesčių komentarų keitimo gali būti naudingi mokesčių administratoriui tikslinant ne visai tikslus, o kartais ir klaidinančius teisės aktų išaiškinimus.

Disertacinio tyrimo rezultatai, tikimasi, bus atspirties taškas arba polemikos objektas tolimesniems Lietuvos mokslo tyrimams kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu srityje.

### **Darbo struktūra.**

Disertacinio darbo struktūrą sudaro įvadas, trys skyriai, išvados bei pasiūlymai.

*Pirmojo* skyriaus paskirtis – atskleisti įmonių grupių bei jų kontroliuojančiųjų įmonių, kaip objektyviai egzistuojančio teisinio ir ekonominės realybės reiškinio, mokesstinio teisinio reguliavimo specifiką, sudėtingumą, kompleksiškumą ir tendencijas, jo skirtynes ir sąsajas iš įmonių ir mokesčių teisės perspektyvos. Šiuo tikslu pirmasis skyrius susideda iš dviejų skirsnių. Pirmajame skirsnyje atskleidžiamas mokesčių teisės požiūris į įmonių grupes, jų narius ir juos siejančius ryšius, analizuojami įmonių grupių mokesstinio teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvos pelno mokesčio reguliavimo srityje – tai daugialypis ir dinamiškas kontekstas, kuriame veikia įmonių grupės ir jų kontroliuojančiosios įmonės, ir į kurį atsižvelgiant aktyviai formuojasi kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių sistema. Antrajame skirsnyje atskleidžiama bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklių samprata ir paskirtis, Lietuvos teisės aktuose įtvirtintų ir įmonių grupėms adresuotų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių įvairovė, ES ir EBPO formuojamos mokesčių politikos, o taip pat ir pačių įmonių grupių mokesčių planavimo praktikų įtaka šių taisyklių formavimuisi.

*Antrajame skyriuje* atskleidžiama konstitucinio teisinio tikrumo principo, kaip disertacinio tyrimo vertinamojo kriterijaus, svarba ir turinys.

*Trečiajame* skyriuje atliekamas kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių teisinio reguliavimo vertinimas per sisteminio reguliavimo, vieno iš teisinio tikrumo principo imperatyvų, prizmę. Skyrių sudaro trys skirsniai. Pirmajame skirsnyje tiriami kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių sistemos bendrieji klausimai, esminį dėmesį skiriant bendrųjų ir specialiųjų taisyklių požymių atskleidimui, specialiųjų taisyklių kategorijų išskyrimui ir specifinio jų santykio su bendrosiomis kovos su mokesčių vengimu taisyklėmis analizei. Antrajame skirsnyje tirama perkeliant Kovos su mokesčių vengimu direktyvą PMĮ 11 str. 8 d. įtvirtinta bendroji taisyklė, skirta kovai su piktnaudžiavimu tik pelno mokesčio srityje: vertinamas jos santykis su MAĮ 69 str. 1 d. įtvirtinta pačia bendriausia kovos su mokesčių vengimu taisykle bei su PMĮ 32 str. 6 d. įtvirtinta siauros apimties kovos su mokesčių vengimu taisykle, skirta kovai su mokestiniu piktnaudžiavimu dividendų neapmokestinimo lengvatomis. Trečiasis skirsnis skirtas keturių likusių, perkeliant ATAD PMĮ įtvirtintų specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių (palūkanų atskaitą ribojančios taisyklės, kontroliuojamojo užsienio subjekto pajamų apmokestinimo taisyklės, mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmių šalinimo taisyklių ir turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės) probleminių sisteminio reguliavimo klausimų tyrimui.

Disertacinio darbo pabaigoje pateikiamos išvados, pasiūlymai ir literatūros sąrašas.

### **Tyrimo metodai.**

Atsižvelgdama į disertacinio tyrimo objektą, vykdydama iškeltus uždavinius ir siekdama tyrimo tikslo, autorė kompleksiskai taikė žemiau nurodytus tyrimo metodus.

**Dokumentų analizės metodo** pagalba analizuoti įvairūs nacionaliniai ir tarptautiniai su disertacinio tyrimo objektu susiję dokumentai (teisės aktai, jų parengiamoji medžiaga, teismų praktika, *soft law* instrumentai, straipsniai, mokslinės studijos, daktaro disertacijos, apibendrinti įstatymų komentarai, konferencijų medžiaga ir pan.), esantys pagrindiniu tyrimo duomenų šaltiniu.

**Lingvistinis metodas** taikytas siekiant nustatyti teisės aktuose vartojamų žodžių ir jų loginių konstrukcijų prasmę atsižvelgiant į žodžių bendrines reikšmes ir gramatinės konstrukcijas.

**Istorinis metodas** naudotas siekiant atskleisti teisinio reguliavimo pokyčių formavimosi kontekstą (pvz., BEPS įtaka), suprasti ir atskleisti konkretaus instituto paskirtį ir tikslus, išryškinti kovos su mokesčių vengimu taisyklių reguliavimo ypatumus, pokyčius ir problematiką iki ir po ATAD įgyvendinimo.

**Lyginamasis metodas** pasitelktas lyginant įmonių grupių ir jų kontroliuojančiųjų įmonių teisinio reguliavimo aspektus įmonių ir mokesčių teisėje, bendrųjų ir specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių požymius, siekiant pažinti ir įvertinti lyginamųjų ypatumus, tarpusavio sąveiką, galimus neatitikimus ir prieštaras, identifikuoti tiek gerąją, tiek ir koreguotiną teisinio reguliavimo praktiką.

**Teleologinis metodas** pasitelktas aiškinantis teisinio reguliavimo tikslus, siekiant nustatyti teisės normų turinį (įskaitant konkrečių sąvokų reikšmes) ir tarpusavio santykį per įstatymo leidėjo tikslo prizmę, tiek kai kitų metodų naudojimas nepateikia atsakymų, tiek su tikslu pagrįsti prielaidas ar sustiprinti išvadas. Šiuo metodu analizuotos direktyvų preambulės, teisės aktų projektai, aiškinamieji raštai, atitikties lentelės ir kiti dokumentų rengėjo ar leidėjo tikslą fiksuojantys dokumentai.

**Kritikos metodas taikytas** vertinant kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių teisinio reguliavimo atitikimą teisinio tikrumo principo suponuojamam sisteminiui reguliavimo imperatyvui: vertinant įstatymų leidėjo motyvaciją, įstatymų ir jų projektų formuluotes, apibendrintus įstatymų komentarus, teismų ir kitų institucijų sprendimus ir pan., su tikslu išryškinti jų trūkumus, ieškant argumentų ir kontrargumentų, identifikuojant koreguotiną teisinio reguliavimo praktiką.

**Loginis-analitinis (analizės ir sintezės) metodas** naudotas siekiant nustatyti analizuojamų teisės normų turinį ir tarpusavio sąryšius, pateikti įžvalgas, apibendrinimus, išvadas ir pasiūlymus.

**Sisteminės analizės metodas** taikytas analizuojant teisės normas kaip sistemos dalis (pvz., PMĮ įtvirtintų teisės normų sistemos), siekiant nustatyti sąryšius tarp skirtingų institutų ar atskirų teisės normų, reguliuojančių tuos pačius ar panašius santykius, įstatyme vartojamų teisiškai reikšmingų žodžių ar lingvistinių / loginių konstrukcijų turinį.

### **Duomenų šaltinių apžvalga ir rinkimo eiga.**

Pagrindinis tyrimo duomenų šaltinis yra dokumentai: su tyrimo objektu susiję Lietuvos nacionaliniai ir ES teisės aktai, Lietuvos sudarytos tarptautinės sutartys, šių aktų ir sutarčių projektai, tarptautinių organizacijų (ES, EBPO) dokumentai, Lietuvos ir užsienio mokslininkų darbai (monografijos, straipsniai, mokslinės studijos ir pan.), Lietuvos ir ES teismų praktika, nacionaliniai ir tarptautiniai „soft law“ instrumentai (įskaitant įstatymų ar sutarčių komentarus), teisės aktų ir sutarčių projektai, pasiūlymai, aiškinamieji raštai, atitikties lentelės, kiti dokumentų rengėjo ar leidėjo tikslą fiksuojantys dokumentai.

Teisės aktų, jų projektų, parengiamosios medžiagos, teismų praktikos paieškai naudojami oficialūs institucijų, registru, paieškos sistemų tinklalapiai. Mokslo darbai renkami Lietuvos ir užsienio mokslo institucijų bibliotekose, elektroninėse duomenų bazėse, institucijų atstovų pozicijos ir nuomonės - konferencijose.

### **Pastabos dėl terminijos.**

Žemiau nurodytos sąvokos disertacijoje vartojamos tokia reikšme:

**Bendrovė** – šiame disertaciniame tyrime sąvoka „bendrovė“ vartojama taip, kaip ji suprantama ABĮ – tai įmonė (AB, UAB), kurios įstatinis kapitalas padalintas į dalis, vadinamas akcijomis.

**Įmonė** – atsižvelgiant į įmonių teisinį reguliavimą Lietuvoje<sup>102</sup> ir disertacinio tyrimo objektą, sąvoka „įmonė“ šiame disertaciniame tyrime vartojama apibūdinant teisinių santykių subjektą<sup>103</sup> - privatų juridinį asmenį, kuris vykdo aktyvią ir (arba) pasyvią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į juridinio asmens konkrečią teisinę formą.

Palyginimui: priklausomai nuo teisinio reguliavimo tikslų, ES teisės aktuose įmone gali būti laikomas ir ekonominę veiklą savarankiškai vykdomas fizinis asmuo. Pavyzdžiui, Direktyvos dėl administracinio bendradarbiavimo mokesčiuose 3 str. 17 d. nurodoma, kad terminas „įmonė“ reiškia bet kokią verslo vykdymo formą. ES ir Lietuvos statistikos tikslais įmone taip pat laikomas be koks gaminantis prekes ir (arba) teikiantis paslaugas organizacinis juridinis vienetas (taigi, tiek fizinis, tiek juridinis asmuo, tiek jų grupė, organizaciniu požiūriu sudaranti ekonominę vienetą – *aut. past.*), užsiimantis viena ar daugiau ekonominės veiklos rūšių vienoje ar keliose vietose ir turintis sprendimų priėmimo teisę<sup>104</sup>.

**Įmonių grupė.** Įmonių grupė, kaip objektyviai egzistuojantis teisinis bei ekonominės realybės<sup>105</sup> reiškiny, visų pirma, yra įmonių teisės kategorija. Tačiau nepaisant įmonių grupių populiarumo versle bei reikšmės valstybių ekonomikai, dėl

---

102 Pagal CK 2.33 str. 1 d., juridinis asmuo yra savo pavadinimą turinti įmonė, įstaiga ar organizacija, kuri gali savo vardu įgyti ir turėti teises bei pareigas, būti ieškovu ar atsakovu teisme; SVVPI 2 str. 7 d. įtvirtina, kad įmonė – ekonominę veiklą vykdomas juridinis asmuo.

103 Įmone civilinėje teisėje gali būti vadinamas ir teisinių santykių objektas – verslu užsiimančiam (pelno siekiančiam) asmeniui priklausanti turto ir turtinių bei neturtinių teisių, skolų ir kitokių pareigų visuma – laikomas nekilnojamoju daiktu (CK 1.110 str.). Šiame disertaciniame tyrime „įmonės“ sąvoka šia (teisinių santykių objekto) prasme nėra vartojama.

104 Lietuvos statistikos departamentas, „Terminų žodynas“; „Structural business statistics glossary“.

105 Paul Krüger Andersen, „The European Model Company Act (EMCA) - a Tool for European Integration“, *ERA Forum* 19, nr. 1 (2018 m.): 85; Gajewski, „The Holding Company as an Instrument of Companies' Tax-Financial Policy Formation“, 76.



šio reiškinio požymių teisės moksle diskutuojama iki šiol, o įmonių grupių ES bei daugumos valstybių nacionalinis teisinis reguliavimas vis dar yra fragmentiškas<sup>106</sup>, be to, nevienodas ne tik tarp atskirų valstybių, bet ir skirtingose tos pačios valstybės teisės šakose<sup>107</sup>.

Pavyzdžiui, šiuolaikinėje įmonių teisės mokslo doktrinoje visuotinai sutariama dėl dviejų įmonių grupės požymių: pirma, įmonių grupę turi sudaryti bent du savarankiški<sup>108</sup> subjektai (grupės nariai) - tiek juridiniai (viešieji ir privatieji) asmenys, visiškai nepriklausomai nuo jų teisinės formos<sup>109</sup>, tiek ir fiziniai asmenys, galintys savarankiškai dalyvauti ūkinėje veikloje<sup>110</sup>. Antra, grupės narius turi sieti tam tikras tarpusavio ryšys – kontrolė, kuri gali būti tiek tiesioginė, tiek netiesioginė<sup>111</sup> (t. y. per kitus tarpinius kontroliuojamus subjektus ar kartu su jais<sup>112</sup>). Yra išskiriamos bent dvi kontrolės grupėje koncepcijos<sup>113</sup>: (1) *kontrolės* koncepcija, pagal kurią įmonių grupės narius turi sieti vieno grupės nario potenciali<sup>114</sup> *galimybė daryti* kitam nariui lemiamą įtaką (įmonės finansų ar veiklos politikai bei sprendimų priėmimui) per pastarojo dalyvių susirinkimo kontrolę<sup>115</sup>), valdymo ar priežiūros organų sudarymo kontrolę<sup>116</sup> arba ir sutarčių su juo pagrindu (ekonominė kontrolė)<sup>117</sup>, ir (2) *vieningo valdymo* koncepcija, pagal kurią

---

106 Paul Krüger Andersen ir kt., „European Model Company Act (EMCA), First Edition“, Nordic & European Company Law Working Paper No. 16-26, (2017 m.), 371.

107 „UNCITRAL Legislative Guide on Insolvency Law. Part three: Treatment of enterprise groups in insolvency“, *United Nations Commission On International Trade Law*, 2010 m., 14; Deividas Kriaučiūnas, „Įmonių grupės: reglamentavimas Europos Bendrijos ir Lietuvos teisėje“, *Teisė* 38 (2001 m.): 34, 35.

108 Kriaučiūnas, „Įmonių grupės: reglamentavimas Europos Bendrijos ir Lietuvos teisėje“, 36.

109 Ten pat; Vitalij Papijanc, „Įmonių grupės teisinio reguliavimo aspektai: samprata ir požymiai“, *Jurisprudencija* 94, nr. 4 (2007 m.): 83.

110 Papijanc, „Įmonių grupės teisinio reguliavimo aspektai“, 83.

111 „UNCITRAL Legislative Guide on Insolvency Law. Part three: Treatment of enterprise groups in insolvency“, 15.

112 Kriaučiūnas, „Įmonių grupės: reglamentavimas Europos Bendrijos ir Lietuvos teisėje“, 37.

113 Papijanc, „Įmonių grupės teisinio reguliavimo aspektai“, 84–86; Andersen ir kt., „European Model Company Act (EMCA), First Edition“, section 15.01; Advokatų profesinė bendrija „Baltic Legal Solutions Lietuva“, *Įmonių grupės atsakomybės už kiekvienos įmonės – grupės narės – finansinę padėtį (mokumą) nustatymo teisinės galimybės ir taikymo efektyvumas tyčinių bankrotų prevencijos kontekste. Taikomasis mokslinis tyrimo darbas* (Vilnius, 2012), 8.

114 Kontrolės koncepcijoje akcentuojamas būtent potencialios (pasyvios) galimybės kontroliuoti turėjimas, nereikalaujant faktinio (aktyvaus) šios galimybės įgyvendinimo. „UNCITRAL Legislative Guide on Insolvency Law. Part three: Treatment of enterprise groups in insolvency“, 15.

115 Laikoma, kad 50 procentų + 1 visų balsų daugumos paprastai pakanka, kad būtų konstatuota dalyvių susirinkimo kontrolė. Papijanc, „Įmonių grupės teisinio reguliavimo aspektai“, 85.

116 Kriaučiūnas, „Įmonių grupės: reglamentavimas Europos Bendrijos ir Lietuvos teisėje“, 37.

117 Phillip I. Blumberg, „The Transformation of Modern Corporation Law: The Law of Corporate Groups“, *Connecticut Law Review* 37, nr. 3 (2005 m.): 613; Papijanc, „Įmonių grupės teisinio reguliavimo aspektai“, 86.

įmonių grupė egzistuoja tada, kai vienas subjektas *faktiškai* vieningai vadovauja kitam ar kitiems<sup>118</sup>, t. y. įmonių grupei konstatuoti yra būtinas ne galimybės kontroliuoti turėjimas, o faktinis kontrolės įgyvendinimas. Dėl didesnio teisinio apibrėžtumo nustatant kontrolės faktą grupėje, dauguma Europos valstybių savo nacionaliniuose teisės aktuose yra įtvirtinusios būtent kontrolės įmonių grupėje koncepciją<sup>119</sup>. Lietuva taip pat vadovaujasi kontrolės įmonių grupėje koncepcija<sup>120</sup>.

Be minėtų dviejų įmonių grupės požymių (bent du grupės nariai ir juos siejantis kontrolės ryšys) kai kurie autoriai išskiria ir kitus kriterijus, kurie, jų požiūriu, yra būtini įmonių grupės buvimo konstatavimui. Pavyzdžiui, D. Kriaučiūnas<sup>121</sup> įmonių grupės požymiams priskiria taip pat ir grupės interesus, tam oponuojantis V. Papijanc<sup>122</sup> teigia, kad konfliktas tarp grupės ir jos dalyvių interesų – tai ne grupės požymis, o pasekmė. JAV bendrovių teisės mokslo atstovas Phillip I. Blumberg<sup>123</sup> nurodo, kad būtinas įmonių grupės požymis yra grupės ekonominė integracija – grupės narių veiklos tarpusavio persipynimas. Apskritai, kalbant apie interesą įmonių grupėje, įmonių teisės moksle išskiriamos dvi pagrindinės koncepcijos, kuriomis remdamosi valstybės konstruoja teisės aktus, reguliuojančius įmonių grupes sudarančių įmonių atsakomybės klausimus (šios koncepcijos neabejotinai turi įtakos ir įmonių grupių apmokestinimo koncepcijoms – plačiau žr. šios disertacijos 1.1.4 skirsnį): (1) koncepcija, paremta grupės *įmonių atskirumo* principu,<sup>124</sup> pagal kurią laikoma, kad įmonių grupę sudaro savarankiški juridiniai asmenys, todėl grupės nariai privalo veikti išimtinai savo naudai, atsako tik savo turtu ir tik už savo prisiimtus įsipareigojimus kreditoriams bei neatsako už kitų grupės narių įsipareigojimus jų kreditoriams (esama išimčių, pvz., *piercing the corporate veil*

---

118 Andersen ir kt., „European Model Company Act (EMCA), First Edition“, 375; Papijanc, „Įmonių grupės teisinio reguliavimo aspektai“, 84.

119 Papijanc, „Įmonių grupės teisinio reguliavimo aspektai“, 84.

120 Vartodamas kontroliuojančių ir kontroliuojamų juridinių asmenų sąvokas (CK 2.116 str., 3.202 str., 6.67 str.), CK akcentą deda į kontrolės grupėje buvimą; ABĮ 5 str. tiesiogiai įtvirtina bendrovių grupės, kaip kontrolės (patronavimo) santykiu pagrįsto bendrovių darinio, koncepciją.

121 Kriaučiūnas, „Įmonių grupės: reglamentavimas Europos Bendrijos ir Lietuvos teisėje“, 36.

122 Papijanc, „Įmonių grupės teisinio reguliavimo aspektai“, 82.

123 Blumberg, „The Transformation of Modern Corporation Law“, 610.

124 Vitalij Papijanc, „Piercing the corporate veil institutas ir patronuojančios įmonės atsakomybė pagal dukterinės įmonės prievolės Lietuvos teisėje“, *Jurisprudencija* 112, nr. 10 (2008 m.): 96; Vitalij Papijanc, „Liability of Parent Company against the Creditors of Subsidiary“ (Disertacijos santrauka, Mykolo Romerio universitetas, 2009), 31.

doktrina<sup>125</sup>), ir (2) įmonių grupės, kaip *vieno verslo subjekto*<sup>126</sup> (ekonominio vieneto) koncepcija, kuri remiasi grupę sudarančių įmonių ekonomine integracija, kur grupę sudarančios įmonės veikia visos grupės interesais, siekdamos bendrų grupės tikslų<sup>127</sup>. Su įmonių grupės, kaip *vieno verslo subjekto*, koncepcija yra susijusi *Rozenblum grupės intereso* doktrina<sup>128</sup>, kuria pripažįstama, kad egzistuoja ne tik atskiros įmonės, bet ir visos įmonių grupės interesas; ši doktrina vienos valstybės įtvirtinta teisės aktuose, kitose – pripažįstama teismų praktikoje, trečios ją bent kol kas ignoruoja<sup>129</sup>. Lietuvos įmonių teisės aktai įtvirtina griežtą juridinio asmens, taip pat ir įmonių grupės nario, *atskirumo ir autonomijos* koncepciją (CK 2.50 str. 2 d.), reiškiančią, kad juridinio asmens dalyvis neatsako už juridinio asmens prievoles ir atvirksčiai, tačiau juridinio asmens dalyvio atžvilgiu pripažįsta ir šios koncepcijos išimtį (angl. *piercing the corporate veil*) – subsidiarią juridinio asmens dalyvio atsakomybę už juridinio asmens prievoles, jei pastarasis jų negali įvykdyti dėl dalyvio nesąžiningų veiksmų (CK 2.50 str. 3 d.).

Kalbant apie netolygų nacionalinių įmonių grupių teisinį reguliavimą, nuo XX a. 6-ojo dešimtmečio, kai teisinis pagrindas ir paskata įmonių grupių formavimuisi ir veikimui bendroje Europos rinkoje buvo įtvirtinti EEB sutarties 52, 58, ir 221 str. (atitinka SESV 49, 54 ir 55 str.), nustatančiuose, jog draudžiami apribojimai vienos valstybės narės nacionaliniams subjektams, įsisteigusiems kitos valstybės narės teritorijoje, steigti atstovybes, padalinius ar dukterines bendroves, ir įpareigojančiuose valstybes nares kitų valstybių narių nacionaliniams subjektams sudaryti ne blogesnes sąlygas dalyvauti pelno siekiančiose juridiniuose asmenyse, nei kad jos nustato savo nacionaliniams subjektams, bendrovių ir bendrovių grupių teisinio reguliavimo pastangos ES praėjo

---

125 Plačiau žr.: Papijanc, „Piercing the corporate veil institutas ir patronuojančios įmonės atsakomybė pagal dukterinės įmonės prievoles Lietuvos teisėje“; Papijanc, „Liability of Parent Company against the Creditors of Subsidiary“; Advokatų profesinė bendrija „Baltic Legal Solutions Lietuva“, *Įmonių grupės atsakomybės už kiekvienos įmonės – grupės narės – finansinę padėtį (mokumą) nustatymo teisinės galimybės ir taikymo efektyvumas tyčinių bankrotų prevencijos kontekste. Taikomasis mokslinis tyrimo darbas*, 30.

126 Atkreiptinas dėmesys, kad ši koncepcija taikoma sprendžiant vienu grupės narių atsakomybės už kitus grupės narius, taip pat dukterinės įmonės valdymo organų atsakomybės klausimus, tačiau pagal ją įmonių grupei nėra suteikiamas teisinis subjektiškumas, t. y. grupė, kaip tokia, netampa teisių santykių subjektu.

127 Blumberg, „The Transformation of Modern Corporation Law“, 610; Advokatų profesinė bendrija „Baltic Legal Solutions Lietuva“, *Įmonių grupės atsakomybės už kiekvienos įmonės – grupės narės – finansinę padėtį (mokumą) nustatymo teisinės galimybės ir taikymo efektyvumas tyčinių bankrotų prevencijos kontekste. Taikomasis mokslinis tyrimo darbas*, 21.

128 Plačiau apie Rozenblum doktriną ir jos taikymo sąlygas žr.: Andersen ir kt., „European Model Company Act (EMCA), First Edition“, 371–72, 386; OECD, sud., *Corporate Governance of Company Groups in Latin America*, Corporate Governance (Paris: OECD Publishing, 2015), 21.

129 Plačiau žr.: Andersen ir kt., „European Model Company Act (EMCA), First Edition“, 371.

įvairius etapus: nuo siekio ES mastu visiškai harmonizuoti bendrovių ir bendrovių grupių<sup>130</sup> reguliavimą iki šiuo metu esamo esminių klausimų reguliavimo ES mastu tik tiek, kiek reikalinga užtikrinti ES vidaus rinkos funkcionavimą, kitų įmonių grupių klausimų reguliavimą patikint nacionalinių įstatymų leidėjų kūrybiškumui ir inovatyvumui<sup>131</sup>. Atsižvelgiant į tai, šiai dienai teisės mokslo atstovai pripažįsta, o ir pačiose ES bendrovių direktyvose konstatuojama, kad nacionalinės ES valstybių narių teisės aktų nuostatos, susijusios su įmonių grupėmis, nėra suderintos<sup>132</sup>, bendrovių grupių, kaip atskiro teisinio reiškinių, reglamentavimo ES bendrovių teisėje kol kas taip pat pasižymima<sup>133</sup>, esama tik atskirų su bendrovių grupėmis susijusių klausimų fragmentiško reglamentavimo<sup>134</sup>. 2015-2017 metais EMCA<sup>135</sup> rengėjai taip pat konstatavo, kad grupių nacionalinis reguliavimas ES valstybėse narėse yra itin netolygus: nuo išsamaus nacionalinio reguliavimo iki įmonių grupių teisinio reguliavimo trūkumo, kai reguliuojama tik tiek, kiek reikalauja ES teisė<sup>136</sup>. Atsižvelgiant į tai, kad Lietuvos įmonių teisėje nėra įtvirtintas įmonių grupių institutas, atskiri įmonių grupių klausimai reguliuojami epi-

---

130 Pavyzdžiui, dar 1984 metais buvo parengtas (iš esmės, remiantis Vokietijos įmonių teise) Direktyvos dėl bendrovių grupių (taip vadinamoji Devintoji bendrovių direktyva) projektas, kuriuo siekta harmonizuoti bendrovių grupių reguliavimą ES lygiu, tačiau jis palaikymo nesulaukė ir nebuvo priimtas. Europos Taryba, „Draft Proposal for a Ninth Council Directive pursuant to Article 54(3)(g) of the EEC Treaty relating to links between undertakings and in particular to groups“; Kriauciūnas, „Įmonių grupės: reglamentavimas Europos Bendrijos ir Lietuvos teisėje“, 34.

131 Staringer, „Business Income of Tax Groups in Tax Treaty Law“, 12, 14.

132 Direktyvos 2009/102/EB preambulės 2 p. ir direktyvos 2 str. konstatuojama, kad nacionalinės teisės aktų nuostatos, susijusios su grupėmis, nėra suderintos; Direktyvos (ES) 2017/1132 67 str. 2 d. pripažįstama, kad kai kuriose valstybėse narėse nesama „nacionalinės teisės aktų dėl bendrovių grupių koordinavimo“. „2009 m. rugsėjo 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2009/102/EB, bendrovių teisės srityje dėl vienanarių privačių robotos atsakomybės bendrovių“; „2017 m. birželio 14 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2017/1132 dėl tam tikrų bendrovių teisės aspektų“.

133 Andersen ir kt., „European Model Company Act (EMCA), First Edition“, 371.

134 Kriauciūnas, „Įmonių grupės: reglamentavimas Europos Bendrijos ir Lietuvos teisėje“, 34.

135 EMCA – tai nepriklausomų teisės ekspertų grupės iš 22 ES valstybių narių (įskaitant Lietuvą) 2015 metais parengtas ir 2017 patikslintas Europos modelinis bendrovių aktas (angl. European Model Company Act) - įmonių teisės mokslo atstovų siūlomas ES acquis ir valstybių narių geriausių nacionalinę praktiką apjungiantis bendrovių teisės akto modelis, kuris nėra ES valstybėms narėms privalomas harmonizavimo dokumentas. Plačiau žr.: Andersen ir kt., „European Model Company Act (EMCA), First Edition“; Krüger Andersen, „The European Model Company Act (EMCA) - a Tool for European Integration“.

136 Plačiau žr.: Krüger Andersen, „The European Model Company Act (EMCA) - a Tool for European Integration“, 371.

zodiškai kitų klausimų kontekste<sup>137</sup>, o detalesnis reguliavimas yra būtent tuose teisės aktuose<sup>138</sup>, kuriais į nacionalinę teisę buvo perkeltos ES direktyvos, panašu, kad Lietuva patenka į valstybių grupę, kurioje įmonių grupių reguliavimo trūksta.

Apibendrinant, įmonių teisės mokslo prasme, įmonių grupę paprastai apibūdina du požymiai – bent du dalyviai (dažniausiai juridiniai asmenys, nepriklausomai nuo jų teisinės formos), ir juos siejantis kontrolės ryšys, pasireiškiantis vieno grupės nario galimybe tiesiogiai ar netiesiogiai daryti kitam nariui lemiamą įtaką (jį kontroliuoti) per pastarojo dalyvių susirinkimo kontrolę, valdymo ar priežiūros organų sudarymo (rinkimo ir atšaukimo) kontrolę arba sutarčių su juo pagrindu. Įmonių teisės moksle taip pat pripažįstama, kad sutarčių (tiek balsavimo, balsavimo perleidimo, įstatuose ar įstatymuose numatytų, tiek ekonominių) pagrindu kontrolę įmonės atžvilgiu gali įgyti ir asmuo, nesantis įmonės dalyviu. Taip pat, nors neabejotina, kad grupės interesas paprastai faktiškai egzistuoja grupėje, įmonių teisės moksle visuotinai vyraujančios nuomonės, kad tai privalomas įmonių grupės požymis, nėra.

Šio disertacinio tyrimo autorė sutinka, kad, priklausomai nuo sprendžiamos įmonių grupės teisinio reguliavimo problematikos yra galimi papildomi įmonių grupę apibūdinantys požymiai, tačiau atsižvelgiant į įmonių teisės moksle vyraujančią poziciją ir šio disertacinio tyrimo dalyką, šio disertacinio tyrimo kontekste yra laikomasi pozicijos, kad įmonių grupei identifikuoti pakanka dviejų požymių – bent dviejų dalyvių (juridinių asmenų) ir juos siejančio kontrolės (galimybės kontroliuoti ar kitaip daryti lemiamą įtaką) santykio, kontrolės intensyvumo griežtai nesiejant su daugiau nei 50 proc. balsų visuotiniame dalyvių susirinkime turėjimu.

**Kontroliuojančioji įmonė.** Tiriant kontroliuojančiųjų (angl. *holding*) įmonių teisinį reguliavimą, ypač teisės aktuose ir teisės mokslo darbuose užsienio kalbomis, būtina atkreipti dėmesį į sąvokai *holding* priskiriamų reikšmių įvairovę. Pirma, sąvoka *holding* (kartais net ir *holding company*) gali būti vartojama apibūdinant ne atskirą

---

137 CK įmonių grupes reguliuoja tik kitų klausimų kontekste: pvz., CK 2.116 str., 3.202 str., 6.67 str. mini įmonių grupės narių - kontroliuojančių ir kontroliuojamų juridinių asmenų - sąvokas, tačiau nenurodo jų požymių. Kita vertus, jomis CK akcentą deda į kontrolės grupėje buvimą, tačiau koks ryšys turi sieti asmenis, kad būtų galima konstatuoti vieno asmens kontrolės kito asmens atžvilgiu buvimą, atsakymo nepateikia. ABĮ reguliuoja tik bendrovių (AB ir UAB) grupes, palieka nesureguliuotus ir į bendrovių grupės sampratą neįtraukia subjektų, kurių su bendrove nesieja balsus suteikiančių akcijų valdymo santykiai, tačiau kurie gali daryti bendrovei lemiamą poveikį tik sutarčių pagalba.

138 Pvz.: [GKFA]; „Lietuvos Respublikos finansų įstaigų įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2018-04-28)“; „Lietuvos Respublikos bankų įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2021-01-01)“; „Lietuvos Respublikos draudimo įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2020-06-15)“; „Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2020-11-01)“.

įmonę, o visą vidiniais kontrolės ryšiais susietą *įmonių grupę*<sup>139</sup>. Antra, sąvoka *holding company/enterprise*<sup>140</sup> (rečiau – vien tik *holding*) užsienio teisės literatūroje ir teisės aktuose anglų kalba paprastai įvardijamas teisinių santykių subjektas, kuris bendriausia prasme yra *įmonė*, kurios tikslas – laikyti, turėti kitų įmonių akcijas ar kitas kapitalo dalis (angl. *to hold shareholdings*)<sup>141</sup>. Platesne prasme, sąvoka *holding company* taip pat gali būti vartojama ir apibūdinant įmonę, kurios tikslas – laikyti ir valdyti kitą turtą, pvz., intelektinę, pramoninę nuosavybę, franšizes ir pan.<sup>142</sup> Trečia, *holding*‘u gali būti vadinamas ir objektas – juridinio asmens *akcinio* ar į kitokias dalis padalinto *kapitalo dalis*. Pavyzdžiui, oficialiuose ES tiesioginių mokesčių direktyvų tekstuose anglų kalba sąvoka „*holding*“ paprastai vartojama ne kaip subjektas – įmonė, o būtent kaip *akcinio* ar į kitokias dalis padalinto kapitalo dalis<sup>143</sup>; pastarąją reikšmę žodis „*holdingas*“ vartojamas ir dalyje Lietuvos sudarytų DAIS<sup>144</sup>.

Reikia pastebėti, kad praityje kontroliuojančiajai įmonei / bendrovei apibūdin-ti lietuviškuose tekstuose buvo vartojami tokie terminai, kaip: (1) „*holdingas*“, „*holdingo bendrovė*“, kurie, pasak VLKK, yra neteiktinos svetimybės<sup>145</sup>, o pasak ES terminijos duomenų bazės IATE<sup>146</sup> – pasenę terminai, tad bet kuriuo atveju nevertotini, ir (2) „*valdymo bendrovė*“<sup>147</sup> - VLKK su šiuo terminu „kontroliuojančiosios bendrovės“

139 Gajewski, „The Holding Company as an Instrument of Companies’ Tax-Financial Policy Formation“, 76.

140 Eicke, *Tax planning with holding companies - repatriation of US profits from Europe*, 37.

141 International Bureau of Fiscal Documentation, *IBFD International Tax Glossary*, 248.

142 Ten pat; Jeffrey A. Maine, *The Intellectual Property Holding Company: Tax Use and Abuse from Victoria’s Secret to Apple / Jeffrey A. Maine, Xuan-Thao Nguyen*. (Cambridge: University Press, 2017).

143 Pavyzdžiui, šių direktyvų tekstuose anglų kalba: Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos 3 str. b p., Reorganizavimų ir perleidimų direktyvos 2 str. e p., Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 3 str. 1 ir 2 d.

144 Pavyzdžiui, DAIS su Estija, Belgija, Liuksemburgu, Šveicarija, Nyderlandais, Prancūzija, Vokietija, JAV 10 str. vartojama konstrukcija „*holdingas*, už kurį mokami dividendai.“ VMI savo paskelbtame DAIS 10 straipsnio (dividendai) apibendrintame komentare taip pat komentuoja, kad DAIS tekste „*holdingas*“ reiškia akcijų paketą. Valstybinė mokesčių inspekcija, „Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių paaiškinimai (komentarai) (atnaujinimo data 2012-05-20)“.

145 VLKK savo konsultacijų banke skelbia, kad vėliausiai nuo 2013 m. terminai „*holdingas*“, „*holdingo bendrovė*“ oficialiai laikomi neteiktina lietuvių kalbos svetimybė ir turi būti keičiami vienu terminu - „kontroliuojančioji bendrovė“. Žr. paiešką pagal žodį „*holdingas*“. Valstybinė lietuvių kalbos komisija, „Valstybinės lietuvių kalbos komisijos konsultacijų bankas“. VLKK tvarkomas LR terminų bankas, kuriame talpinami vartojimui teisės aktuose aprobuoti terminai, taip pat pateikia tik kontroliuojančiosios bendrovės apibrėžimą. Valstybinė lietuvių kalbos komisija, „Lietuvos Respublikos terminų bankas“.

146 Paieška pagal žodį „kontroliuojančioji“, žr.: European Union, „IATE - European Union Terminology“.

147 Sąvoka „valdymo (*holdingo*) bendrovė“ iki šiol vartojama LR Europos bendrovių įstatyme, sąvoka „steigimas valdymo (*holdingo*) būdu“ - LR Juridinių asmenų registro nuostatuose. „Lietuvos Respublikos Europos bendrovių įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2012-01-01)“; „Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. lapkričio 12 d. nutarimas Nr. 1407 Dėl Juridinių asmenų registro nuostatų patvirtinimo (suvestinė redakcija nuo 2021-02-20)“.

apskritai nesieja, o oficialioje ES žodynų paieškoje nurodoma, kad šis terminas yra ne-prioritetinis ir vietoje jo vėlgi vartotinas „kontroliuojančiosios bendrovės“ terminas<sup>148</sup>. Atsižvelgiant į Lietuvos terminijoje įvykusių transformaciją iš „holdingo bendrovės“ į „kontroliuojančiąją bendrovę / įmonę“ šio disertacinio tyrimo atlikimo tikslu vartojamas būtent terminas „kontroliuojančioji įmonė“.

Kontroliuojančiosios įmonės gali būti labai įvairios pagal grupėje atliekamą funkciją (pvz., valdymo ar finansų,) ar padėtų grupės struktūroje (konkrečios valstybės ar regiono<sup>149</sup>, tarpinės (angl. *intermediate*)<sup>150</sup> ar pagrindinės (angl. *ultimate*)<sup>151</sup>). Vienas dažniausiai sutinkamų ir mokestine prasme reikšmingas, todėl paminėtinas, yra kontroliuojančiųjų (holdingo) įmonių skirstymas į grynojo (angl. *pure*)<sup>152</sup> ir mišraus (angl. *mixed*)<sup>153</sup> tipo kontroliuojančiąsias įmones atsižvelgiant į kontroliuojančiųjų bendrovių veiklos pobūdį. Šis skirstymas yra sutinkamas ir ESTT formuojamoje praktikoje PVM atskaitos byloje<sup>154</sup>, tačiau jis reikšmingas kontroliuojančiųjų įmonių veiklos specifikos suvokimui apskritai, o tai aktualu ir tiesioginių mokesčių srityje.

*Grynojo tipo* kontroliuojančiąja (holdingo) įmone ESTT praktikoje ir teisės mokslo darbuose yra laikoma tokia įmonė, kurios vienintelis veiklos tikslas yra įsigyti ir turėti kitų įmonių akcijų (ar kitų kapitalo dalių – *aut past.*) paketus nei tiesiogiai, nei netiesiogiai nedalyvaujant tų įmonių valdyme (tačiau tuo nepažeidžiant jos, kaip akcininko teisių)<sup>155</sup>, su interesu tik gauti pajamų iš savo nuosavybės (paprastai dividendų forma – *aut. past.*), neieškant kitos naudos ir nesudarant apmokestinamų sandorių<sup>156</sup>. Kitaip tariant, grynojo tipo kontroliuojančiosios įmonės yra tos, kurios užsiima tik pasyvia veikla – akcijų paketų ar kitų kapitalo dalių kitose įmonėse įsigijimu, turėjimu ir

---

148 Paieška pagal „kontroliuojančioji bendrovė“, žr.: „EuroVoc paieška“, *EU Vocabularies*.

149 Eicke, *Tax planning with holding companies - repatriation of US profits from Europe*, 60; Perdelwitz, „International Tax Structuring for Holding Activities“, 285.

150 Perdelwitz, „International Tax Structuring for Holding Activities“, 285; International Bureau of Fiscal Documentation, *IBFD International Tax Glossary*, 248.

151 Eicke, *Tax planning with holding companies - repatriation of US profits from Europe*, 61; Staringer, „Business Income of Tax Groups in Tax Treaty Law“, 6.

152 Madeleine Merkx, „VAT and Holding Companies: Position Finally Clear“, *EC Tax Review* 25, nr. 1 (2016 m.): 50.

153 Eicke, *Tax planning with holding companies - repatriation of US profits from Europe*, 61.

154 P.vz.: ESTT 1991 m. birželio 20 d. sprendimas, Polysar Investments Netherlands BV prieš Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, byla C-60/90, ECLI:EU:C:1991:268; ESTT 2001 m. rugsėjo 27 d. sprendimas, Cibo Participations, byla C-16/00, ECLI:EU:C:2001:495; ESTT 2015 m. liepos 16 d. sprendimas, Larentia + Minerva, sujungtos bylos C-108/14 ir C-109/14, ECLI:EU:C:2015:496.

155 ESTT 1991 m. birželio 20 d. sprendimas, Polysar Investments Netherlands BV prieš Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, byla C-60/90, ECLI:EU:C:1991:268, 17 paragrafas.

156 ESTT Generalinio advokato M. Poirares Maduro 2004 m. gegužės 18 d. išvada, BBL, byla C-8/03, ECLI:EU:C:2004:650.

jų pasyviu valdymu, pasireiškiančiu minimaliu akcijų / dalių suteikiamų akcininko/ dalyvio teisių įgyvendinimu, turint tikslą iš nuosavybėje turimų kapitalo dalių gauti pajamų, dažniausiai dividendų forma. Būtent dėl pasyvios veiklos tokios kontroliuojančiosios įmonės kartais dar vadinamos *pasyviomis* / *pasyvaus tipo* (angl. *passive holding company*).

Vis tik, kaip pastebima praktikoje, apibrėžiama teisės aktuose<sup>157</sup>, pripažįstama teismų praktikoje<sup>158</sup> bei apibendrinama teisės moksle<sup>159</sup>, kontroliuojančiosios įmonės greta akcijų paketų patronuojamose įmonėse pasyvaus turėjimo neretai (BEPS įtakoje - vis dažniau, siekiant sumažinti kontroliuojančiosios įmonės pripažinimo dirbtiniu dariniu riziką) kartu vykdo ir su tuo susijusią aktyvią veiklą – visoms ar daliai savo patronuojamųjų įmonių teikia aktyvaus valdymo, administracinio, finansinio, komercinio, techninio ir panašaus pobūdžio paslaugas, pvz., teikia ar administruoja paskolas, konsultuoja finansų, personalo, strateginio valdymo klausimais, teikia teises ar apskaitos paslaugas ir pan. Bendrąja prasme, tokios įmonės, užsiimančios ne tik kapitalo dalių kitose įmonėse įsigijimu ir pasyviu laikymu, bet ir aukščiau minėtų paslaugų visoms ar daliai patronuojamųjų įmonių teikimu, yra vadinamos *mišraus tipo* (angl. *mixed*) kontroliuojančiosiomis įmonėmis<sup>160</sup>, o siekiant akcentuoti aktyvų jų veiklos pobūdį (kaip priešpriešą grynojo (pasyvaus) tipo kontroliuojančiosioms įmonėms), taip pat vadinamos ir *aktyviomis* / *aktyvaus tipo* kontroliuojančiosiomis (holdingo) įmonėmis (angl. *active holding company*). Tiesa, kai kurie autoriai *mišriomis* vadina kontroliuojančiąsias įmones, kurios, greta pasyvaus patronuojamųjų įmonių akcijų paketų laikymo teikia paslaugas ne tik savo grupės įmonėms, bet apskritai vykdo bet kokią ekonominę vei-

---

157 Pavyzdžiui, LR draudimo įstatymo 2 str. 20 d. nurodo, kad „draudimo kontroliuojančioji įmonė – tai patronuojančioji įmonė (...), kurios pagrindinis tikslas (taigi, ne vienintelis - aut. past.) yra įsigyti ir turėti dalyvavimo teises patronuojamosiose draudimo ar perdraudimo įmonėse.“ „Lietuvos Respublikos draudimo įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2020-06-15)“.

158 „ESTT 1991 m. birželio 20 d. sprendimas, Polysar Investments Netherlands BV prieš Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, byla C-60/90, ECLI:EU:C:1991:268“, 14 punktas; „ESTT 2001 m. rugsėjo 27 d. sprendimas, Cibo Participations, byla C-16/00, ECLI:EU:C:2001:495“, 20-21 punktai.

159 Perdelwitz, „International Tax Structuring for Holding Activities“, 282, 285.

160 Reikia pastebėti, kad ESTT bylose dėl PVM atskaitos mišrios kontroliuojančiosios bendrovės apibrėžimui suteikiamas kiek kitas prasminis niuansas, reikšmingas mišraus PVM aspektu: mišriomis kontroliuojančiosiomis įmonėmis čia vadinamos tos kontroliuojančiosios įmonės, kurios teikia paslaugas ne visoms savo patronuojamosioms įmonėms, t. y. vienose patronuojamosiose įmonėse kapitalo dalis tiesiog laiko pasyviai, o kitoms patronuojamosioms įmonėms teikia administracinio, finansinio, komercinio, techninio ir pan. pobūdžio paslaugas. Plačiau žr.: ESTT 2001 m. rugsėjo 27 d. sprendimas, Cibo Participations, byla C-16/00, ECLI:EU:C:2001:495, 24 punktas; Merx, „VAT and Holding Companies“, 50.



klą<sup>161</sup>, pavyzdžiui, užsiima įprasta gamybos, prekybos ar paslaugų teikimo bet kuriems asmenims veikla.

Atsižvelgiant į šio disertacinio tyrimo objektą ir į vis įvairesne tampančią kontroliuojančiųjų įmonių veiklą, šio disertacinio tyrimo atlikimo tikslu kontroliuojančioji įmonė suprantama kaip teisinių santykių subjektas – juridinis asmuo (nepriklausomai nuo jo teisinės formos), esantis įmonių grupės nariu ir valdantis bent vienos įmonės kontrolinį akcijų / dalių paketą, nepriklausomai nuo to, ar vykdo pasyvią ar aktyvią veiklą.

**Mokesčių teisė** – disertacinio tyrimo tikslu ši sąvoka vartojama kaip mokesčių teisinius santykius reguliuojančių teisės normų visuma, turinti savo vidinę struktūrą, nesvarbu, kaip mokesčių teisę vadinsime teisės teorijos lygmenyje – savarankiška teisės šaka, finansų teisės pošakiu ar institutu<sup>162</sup>.

**Tiesioginiai mokesčiai** (angl. *direct taxes*) – tai mokesčiai, kurie mokami apmokestinamojo objekto turėtojų arba naudotojų (pajamas gaunančių, turto turinčių ar jį naudojančių subjektų), tad šiuo atveju faktiškasis ir įstatyminis mokesčio mokėtojas sutampa.<sup>163</sup> Kitaip tariant, tai nuo gautų pajamų (pelno) ar turimo arba naudojamo turto mokami mokesčiai<sup>164</sup>, kurių ekonominė našta tiesiogiai tenka subjektams, kuriuos įstatymas įvardija kaip konkretaus mokesčio mokėtojus<sup>165</sup> (pvz., gyventojų pajamų, įmonių pelno, nekilnojamojo turto, paveldėjimo mokesčiai).

Palyginimui: **netiesioginiai mokesčiai** (angl. *indirect taxes*) – tai su pajamomis ar turtu nesusiję mokesčiai, paprastai sudarantys prekės ar paslaugos kainos dalį (priedą), faktiškai prekių ar paslaugų vartotojų sumokami įstatyminiam mokesčių mokėtojui, kuris juos tik perveda į biudžetą<sup>166</sup>. Kitaip tariant, tai mokesčiai, kuriuos faktinis mokesčių mokėtojas sumoka ne gaudamas pajamas (ne tiesiogiai, o per įstatyminį mokesčių mokėtoją, t. y. subjektą, kurį įstatymas įvardija kaip konkretaus mokesčio

---

161 Eicke, *Tax planning with holding companies - repatriation of US profits from Europe*, 61.

162 Pavyzdžiui, nors A. Medelienė ir B. Sudavičius mokesčių teisę laiko ne atskira teisės šaka, o finansų teisės institutu, tačiau iškelia ir abejonę, ar vien reguliavimo metodo vienodumas finansų ir mokesčių teisėje vis dar yra pakankamas pagrindas laikyti mokesčių teisę vien finansų teisės institutu. Žr.: Aistė Medelienė ir Bronius Sudavičius, „Finansų ir mokesčių teisė kaip mokslinio tyrimo objektas. Būklė ir perspektyvos“, *Teisė* 78 (2011 m. sausio 1 d.): 111. Vėlesniuose darbuose B. Sudavičius mokesčių teisę taip pat laiko santykinai savarankišku finansiniu-teisiniu institutu bendroje viešųjų finansų teisės sistemoje. Bronius Sudavičius, „Mokesčių teisės kodifikavimas Lietuvoje: mokesčių administravimo įstatymas“, *Central and Eastern European legal studies* 2 (2016 m.): 328.

163 Aistė Medelienė ir Bronius Sudavičius, *Mokesčių teisė* (Vilnius: Registrų centras, 2011), 44.

164 Rūta Vainienė, *Ekonomikos terminų žodynas: apie 1400 terminų* (Vilnius: Tyto alba, 2008), 261.

165 International Bureau of Fiscal Documentation, *IBFD International Tax Glossary*, 143.

166 Medelienė ir Sudavičius, *Mokesčių teisė*, 44.

mokėtoją – *aut. past.*), o jas išleisdamas - įsigydamas prekių ir paslaugų, vartodamas; todėl kitaip šie mokesčiai dar vadinami vartojimo mokesčiais<sup>167</sup> (pvz., pridėtinės vertės mokestis, akcizai).

### **Tyrimo rezultatų apibavimas.**

Disertacinio tyrimo rezultatai pristatyti žemiau nurodytose mokslinėse publikacijose bei renginiuose:

1. Moksliniai straipsniai recenzuojamuose periodiniuose moksliniuose leidiniuose: Ingrida Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, *Jurisprudencija* 25, 2 (2018): 498–526, <https://doi.org/10.13165/JUR-18-25-2-10>;
2. Ingrida Steponavičienė, „The Constitutional Principle of Legal Certainty in Lithuania: A Few Issues of Tax Legislation“, *International Comparative Jurisprudence* 6, 1 (26 June 2020): 28–45, <https://doi.org/10.13165/j.icj.2020.06.003>.

2019-10-14 d. skaitytas pranešimas „Uncertain Certainty in Lithuanian Corporate Tax Legislation“ Mykolo Romerio universiteto organizuotoje tarptautinėje mokslinėje konferencijoje SOCIAL INNOVATION: INCLUSIVENESS AND CIVIC MINDEDNESS (SOCIN‘2019).

---

<sup>167</sup> Vainienė, *Ekonomikos terminų žodynas*, 188; International Bureau of Fiscal Documentation, *IBFD International Tax Glossary*, 143.

# 1. ĮMONIŲ GRUPIŲ IR JŲ KONTROLIUOJANČIŲJŲ ĮMONIŲ TEISINIO REGULIAVIMO SPECIFIKA PELNO MOKESČIO SRITYJE

Didelė kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių dalis yra orientuota būtent įmonių grupių ir jų narių, įskaitant kontroliuojančiąsias įmones, atžvilgiu, tai sudaro reikšmingą įmonių grupių teisinio reguliavimo dalį, ir todėl šio disertacinio tyrimo objektu buvo pasirinktas būtent įmonių grupėms ir jų kontroliuojančioms įmonėms adresuotų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių reguliavimas. Prieš pereinant prie šių taisyklių teisinio reguliavimo vertinimo (žr. disertacijos 3 skyrių) per vieno iš teisinio tikrumo principo (žr. disertacijos 2 skyrių) keliamų imperatyvų – sistemiškumo – prizmę, šio skyriaus pirmojoje (1.1) dalyje atskleidžiamas mokesčių teisės požiūris į įmonių grupes, jų narius ir juos siejančius ryšius, apžvelgiami įmonių grupių mokesstinio teisinio reguliavimo ypatumai pelno mokesčio reguliavimo srityje – tai daugialypis ir dinamiškas kontekstas, kuriame veikia įmonių grupės ir jų kontroliuojančiosios įmonės, ir į kurį atsižvelgiant Lietuvoje aktyviai formuojasi kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių sistema. Antrojoje šio skyriaus dalyje (1.2) atskleidžiama bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklių samprata ir paskirtis, ES ir EBPO formuojamos mokesčių politikos įtaka šių taisyklių formavimuisi, Lietuvos teisės aktuose įtvirtintų ir įmonių grupėms adresuotų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių įvairovė. Paminėtina, kad šio skyriaus antrosios dalies 1.2.1 – 1.2.2 skirsniuose pateikiama pagal mokslo doktorantūros nuostatų reikalavimus 2018 m. mokslinio straipsnio forma publikuota<sup>168</sup> šio disertacinio tyrimo rezultatų dalis, iš dalies atnaujinta ir papildyta atsižvelgiant į po minėto mokslinio straipsnio publikavimo įvykusius disertacinio tyrimo objektui aktualius teisės aktų pokyčius, priimtus teismų sprendimus bei viso disertacinio tyrimo kontekstą.

---

168 Ingrida Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, *Jurisprudencija* 25, nr. 2 (2018 m.): 498–526.

## **1.1. Daugialypė ir dinamiška teisinė aplinka**

### **1.1.1. Nacionalinis tiesioginių mokesčių reguliavimas – valstybių konkurencijos priemonė**

Analizuojant įmonių grupių mokesčio reguliavimo ypatumus, negalima ignoruoti fakto, kad mokesčių teisinis reguliavimas – politiškai itin jautri sritis, o teisė parlamento sprendimu nustatyti nacionalinius mokesčius yra vienas esminių kiekvienos valstybės suvereniteto elementų. Įgyvendindamos šį suverenitetą tiesioginių mokesčių srityje ir siekdamos pritraukti užsienio investicijas, valstybės, viena vertus, kiekviena individualiai konkuruoja mokesčio aplinka, įtvirtindamos specifinius, tik konkrečiai valstybei būdingus, įmonių grupių mokesčius režimus, atskiras įmonių grupėms palankias nuostatas arba tiesiog siekdamos išlaikyti konkurencingus mokesčių tarifus, kita vertus, siekia ir bendro tikslo - užkirsti kelią tarptautiniam mokesčiniam piktnaudžiavimui ir pelno mokesčio bazės erozijai (išskėlimui į kitas jurisdikcijas). Todėl nacionalinis pelno ar jam analogiškų mokesčių reguliavimas ES lygiu neharmonizuotose srityse net ir tarp ES valstybių narių ženkliai skiriasi. Kaip kiek ironiškai, bet taikliai apibūdino K. U. Leuven universiteto Belgijoje profesorius emeritas Frans Vanistendael, „tai panašu į pirkėjų elgesį renkantis automobilį kasmetinėje automobilių parodoje: visi nori transporto priemonės su keturiais ratais, pavarų dėže ir vairu, bet modelis privalo būtinai skirtis nuo to, kurį turi kaimynas“<sup>169</sup>.

Dėl aukščiau nurodytų priežasčių kyla sąvokų ir metodologiniai skirtumai tiek tarp atskirų valstybių mokesčio įmonių grupių teisinio reguliavimo, tiek ir tarp tos pačios valstybės įmonių ir mokesčių teisės nuostatų, skirtų įmonių grupėms ir jų kontroliuojančioms įmonėms<sup>170</sup>. Tai neabejotinai reiškia sisteminio požiūrio į įmonių grupių ir jų kontroliuojančiųjų bendrovių reguliavimą stoką ir kelia rimtus iššūkius teisinio tikrumo principo užtikrinimui įmonių grupių ir jų kontroliuojančiųjų įmonių mokesčio teisinio reguliavimo srityje.

### **1.1.2. ES tiesioginių mokesčių harmonizavimo reikšmė įmonių grupėms**

Kadangi tiesioginio apmokestinimo sritis priklauso ES valstybių narių kompetencijai, kurioje, pagal ES Sutarties 5 str., ES veikia vadovaudamasi subsidiarumo ir proporcingumo principais (t. y. tik tada, kai siekiamų tikslų valstybės narės negali

169 Vanistendael, „Group Taxation Under Domestic Law: Common Law versus Civil Law Countries“, 88.

170 Ten pat, 87.

pasiekti pačios, ir tik tiek, kiek yra būtina siekiant minėtų tikslų), tiesioginių mokesčių harmonizavimas ES yra labai ribotos apimties<sup>171</sup> ir vykdomas direktyvų forma, kurias valstybės narės privalo perkelti į savo nacionalinę teisę. Todėl įmonių tiesioginių mokesčių harmonizavimo srityje kol kas galioja tik keturios ES direktyvos (su pakeitimais):

- 1) *Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva* – nukreipta į išskaičiuojamųjų mokesčių nuo pelno, išmokamo tarp ES valstybių narių dukterinių ir patronuojančių bendrovių, panaikinimą išmokančioje valstybėje ir šio paskirstyto pelno ekonominio dvigubo apmokestinimo panaikinimą gavimo valstybėje;
- 2) *Reorganizavimų ir perleidimų direktyva* – nukreipta į tarptautinį elementą turinčių ES valstybių narių įmonių jungimosi, skaidymo, dalinio skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis (įskaitant SE bei SCE registruotos buveinės keitimo iš vienos į kitą valstybę narę) mokestinio neutralumo užtikrinimą, iš esmės pasireiškiantį tuo, kad perleidžiamo turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimas atidedamas iki faktiško vėlesnio šio turto perleidimo;
- 3) *Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva* – nukreipta į palūkanų ir autorinių atlyginimų, mokamų tarp grupės įmonių – asocijuotų valstybių narių bendrovių – apmokestinimą tik jų gavėjo valstybėje narėje; ir
- 4) *Kovos su mokesčių vengimu direktyva (ATAD)* – skirta kovoti su pelno mokesčio vengimo praktika, kuri lemia mokesčių bazės eroziją ES vidaus rinkoje ir pelno iškėlimą iš vidaus rinkos, ir tuo tikslu nustatanti ES valstybėms narėms privalomas kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisykles.

Su tiesioginiais mokesčiais yra susijusios ir tarptautinėms įmonių grupėms bei jų kontroliuojančioms įmonėms neabejotinai aktualios ir ES direktyvos, skirtos mokesčių administravimo ES gerinimui, pavyzdžiui, Direktyva dėl administracinio bendradarbiavimo mokesčiuose, Direktyva dėl savitarpio pagalbos mokesčiuose, Direktyva dėl mokestinių ginčų ES. Tačiau atsižvelgiant į jų reguliavimo dalyką, tiesiogiai nepatenkantį į šio disertacinio tyrimo objektą, mokesčių administravimui skirtos ES direktyvos toliau nėra analizuojamos.

Paminėtina, kad į aukščiau 1-3 punktuose minėtų trijų direktyvų, nukreiptų į specifinių operacijų apmokestinimo pelno mokesčiu harmonizavimą ES, reguliavimo

---

171 Kai kurie autoriai jį vadina minimaliu harmonizavimu, pvz., žr.: Peter J. Wattel ir Cécile Brokelind, „Free Movement and Tax Base Integrity“, *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation* (Alpen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019), 663.

sritį pagal grupėje valdomo kapitalo dalį potencialiai patenka visos klasikinės tarptautinės įmonių grupės, kurių nariai – *skirtingų ES valstybių narių* įmonės, siejamos kontrolės, pasireiškiančios didesnės, nei 50 proc. kapitalo ar balsų dalies turėjimu, kadangi pagal minėtas direktyvas žemutinė valdomos kapitalo ar balsų dalies riba, reikalinga, kad įmonių grupė patektų į direktyvų reguliavimo apimtį, daugumoje atvejų yra žemesnė, nei 50 procentų<sup>172</sup>. Į ATAD reguliavimo sritį potencialiai patenka pats didžiausias įmonių grupių ir jų kontroliuojančių įmonių ratas: tiek tos, kurioms yra aktualios konkrečios operacijos, į kurias yra nukreiptos specialiosios ATAD įtvirtintos kovos su mokesčių vengimu taisyklės, tiek ir visos kitos įmonių grupės ir net atskiros įmonės, kurios, nepriklausomai nuo vykdomos veiklos ir tarptautinių interesų buvimo ar nebuvimo, vien dėl to, kad yra pelno mokėtojos nors vienoje ES valstybėje narėje, potencialiai patenka į ATAD 6 str. įtvirtintos bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės reguliavimo apimtį.

Žiūrint per įmonių grupės ir kontroliuojančiosios įmonės prizmę, tiesioginių mokesčių harmonizavimo direktyvos yra aktualios praktiškai visuose įmonių grupių ir jų kontroliuojančiųjų įmonių veiklos etapuose. Reorganizavimų ir perleidimų direktyva yra aktuali tiek suformuojant (pvz., jungimosi, skaidymo ar akcijų mainų būdu), tiek performuojant (pvz., dalinio skaidymo, turto perleidimo ar akcijų mainų būdu), tiek išformuojant (pvz., dalinio skaidymo būdu) tarptautines įmonių grupes ir jų kontroliuojančiąsias įmones. Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos užtikrinama galimybė paskirstytajam pelnui be apmokestinimo vertikalčiai judėti tarptautinių įmonių grupės viduje yra itin aktuali visoms kontroliuojančiosioms įmonėms, kadangi jų vienintelis (pasyvaus tipo kontroliuojančiųjų įmonių atveju) arba vienas iš pagrindinių (mišraus tipo kontroliuojančiųjų įmonių atveju) veiklos tikslų – dividendų iš valdomų kitų įmonių akcijų gavimas, dažnai ir jų persikirstymas grupėje. Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva vėlgi aktuali daugumai kontroliuojančiųjų įmonių, kadangi jos paprastai skolina lėšas kitoms grupės įmonėms ir gauna palūkanų pajamas, taip pat dažnai veikia kaip įmonių grupės intelektinės nuosavybės centrai ir iš kitų grupės įmonių už tai gauna atlygį.

---

172 Pavyzdžiui, pagal Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 3 str., reikalinga t. y. ne mažiau, nei 10 proc. kapitalo arba balsų dalis, pagal Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos 3 str. – bent 25 proc. kapitalo arba balsų dalies tiesioginis valdymas. Daugumoje Reorganizavimų ir perleidimų direktyvos reguliuojamų reorganizavimo ar perleidimo atvejų specialus kapitalo dalies dydis nenurodomas, išskyrus keitimąsi akcijomis (direktyvos 2 str. e p.), kur yra reikalaujama, kad būtų įgyjama arba didinama kapitalo dalis, suteikianti įmonėje balsų daugumą – iš esmės tai reiškia didesnės, nei 50 proc. balsų dalies turėjimą.

Kadangi dividendų, palūkanų, autorinių atlyginimų, reorganizavimų, veiklos ar turto ir perleidimų apmokestinimas turi svarbų vaidmenį priimant verslo sprendimus įmonių grupėse ir todėl dažnai yra mokesčių planavimo objektas, natūralu, kad įmonių grupėms ir jų kontroliuojančiosioms bendrovėms yra itin aktualios tiesioginių mokesčių direktyvose įtvirtintos kovos su mokesčių vengimu nuostatos, ypačiai turinčios privalomą pobūdį: tokios privalomos kovos su mokesčių vengimu taisyklės yra įtvirtintos tik Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvoje ir ATAD. Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvoje yra įtvirtintos dvi privalomos kovos su mokesčių vengimu taisyklės: direktyvos 4 str. 1 d. a punktas, pakeistas Tarybos direktyva 2014/86/ES, yra skirtas pašalinti skirtingų ES valstybių narių mokesčių reguliavimų neatitikimus (taip vadinamus „hibridinius“ neatitikimus) dividendų apmokestinimo srityje, o direktyvos 1 str. 2-3 dalyse, pakeistose Tarybos direktyva (ES) 2015/121, nustatyta bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė, taikoma tik šios direktyvos reguliavimo apimtyje (pelno paskirstymas) ir skirta užkirsti kelią piktnaudžiavimui direktyvos nustatytu palankiu paskirstytojo *pelno* apmokestinimo reguliavimu tais atvejais, kai mokesstinės naudos siekimas yra pagrindinis ar vienas pagrindinių tikslų. Lietuvoje šios taisyklės perkeltos atitinkamai PMĮ 35 str. 5 dalyje ir 32 str. 6 dalyje.

2016 m. liepos 12 d. priimta ATAD, skirta išimtinai tik kovos su *pelno* mokesčio vengimu taisyklių klausimams, nustato penkias privalomas į nacionalinę ES valstybių narių teisę perkelti kovos su mokesčių vengimu taisykles (reikalaujamą perkelti minimumą): palūkanų ribojimo taisyklę, perkėlimo apmokestinimo taisyklę, bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę, kontroliuojamosios užsienio bendrovės apmokestinimo taisykles, ir taisykles, skirtas užkirsti kelią pasinaudojimui įvairiais šalių mokesstinės tvarkos neatitikimais (hibridinių neatitikimų taisyklės trečiųjų valstybių atžvilgiu išplėstos pakeitimais, atliktais 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/952 (ATAD-2).

Neįmanoma nepastebėti, kad tiek tiesioginių mokesčių direktyvų, tiek jose įtvirtintų kovos su mokesčių vengimu taisyklių dinamika vaizdžiai atspindi, kaip ES kito prioritetai įmonių grupių, įskaitant jų kontroliuojančiąsias įmones, apmokestinimo srityje: 1990–2011 metais priimant ES tiesioginių mokesčių direktyvas dėl palūkanų, autorinių atlyginimų, paskirstyto pelno judėjimo ir jungimūsi, būtent mokesstinės tvarkos pakeitimais siekta paskatinti ES valstybių narių verslus steigti kitose valstybėse narėse ir formuoti tarptautines įmonių grupes. Nuo 2014 metų situacija ėmė reikšmingai keistis, ir srityse, kuriose anksčiau grupių kūrimasis buvo skatinamas panaikinant

apmokestinimo kliūtis, pradėti įtvirtinti apribojimai naudotis direktyvų teikiamais mokestiniais privalumais vien tik arba iš esmės mokestinio planavimo tikslais: 2014 m. ir 2015 m. priimamos privalomos kovos su mokesčių vengimu taisyklės Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos rėmuose, o 2016 m. priimama ir 2017 m. papildoma Kovos su mokesčių vengimu direktyva, įvedant visos ES mastu privalomas kovos su mokesčių vengimu taisyklės aktualiausiose tarptautinėms įmonių grupėms srityse. Tai, gi, ES veikiančių tarptautinių įmonių grupių ir jų kontroliuojančiųjų įmonių mokestinė aplinka pasikeitė greitai ir ženkliai: mokesčių planavimas, jo eigoje atlikti sandoriai ar sukurtos struktūros, kurie anksčiau buvo visuotinai toleruojami, o kai kurių mokestinė aplinka agresyviai konkuruojančių valstybių – netgi skatinami (pvz., tarptautinėms korporacijoms mainais už jų investicijas konkrečioje valstybėje ar joje sukurtas darbo vietas taikant specialius lengvatinius mokestinius režimus), dabar tapo nebepriimtinu mokesčių mokėtojų elgesiu. Vaizdžiai tariant, vietoje anksčiau buvusio mokestinio „žalio koridoriaus“ didelė tarptautinių įmonių grupių dalis atsidūrė „minų lauke“. Būtų neteisinga sakyti, kad šie pokyčiai buvo visiškai netikėti, tiesą labiau atitiktų tai, kad jie, kaip tarptautinio masto pokyčiai, įvyko fenomenaliai greitai ir sutelktai. Būtent pokyčių apimtis, greitis ir poveikis lemia esminį iššūkį – priešpriešą tarp valstybių intereso greitai ir efektyviai užkirsti kelią agresyviai mokesčių planavimui bei jo nulemtam dirbtiniam pelno mokesčio bazės perkėlimui į mažesnio apmokestinimo jurisdikcijas, ir teisinio tikrumo principo, reikalaujančio užtikrinti, kad mokesčių mokėtojai būtų iš anksto, konkrečiai, tiksliai ir aiškiai informuoti apie pokyčius, kad galėtų suprasti, kas, kaip ir nuo kada keičiasi, ir pasiruošti naujai teisinei realybei.

Apžvelgiant ES pastangas tiesioginių mokesčių (tiksliau – pelno mokesčio) harmonizavimo srityje, išsamumo dėlei tikslinga paminėti ir dvi įmonių grupėms itin aktualias Komisijos iniciatyvas, kur direktyvos kol kas nėra priimtos. 2011 m. Komisija pateikė pasiūlymą dėl direktyvos, kuria būtų nustatyta visoms ES valstybėms narėms bendra pelno mokesčio bazė ir konsoliduotas ES įmonių grupių pelnas, tačiau jis pasirodė per daug ambicingas ir Taryboje pritarimo nesulaukė<sup>173</sup> (tačiau debatai dėl CCCTB aspektų, nukreiptų į kovą su mokesčių vengimu, prisidėjo prie Kovos su mokesčių vengimu direktyvos priėmimo). Nepaisant pirmosios nesėkmės, 2016 m. spa-

---

173 Jan van de Streek, „A Common (Consolidated) Corporate Tax Base (CC(C)TB)“, *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation* (Alpen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019), 429–484; Helminen, *EU Tax Law*, 305–311.



lio pabaigoje Komisija pateikė atnaujintą „dviejų žingsnių“ pasiūlymą,<sup>174</sup> susidedantį iš dviejų direktyvų projektų: pagal vieną direktyvą, visų pirma, būtų nustatyta bendra pelno mokesčio bazė ES (angl. *common corporate tax base, CCTB*), ir tik po to, pagal antrąją direktyvą, būtų pereita prie privalomo didelių ES įmonių grupių pelno konsolidavimo (angl. *common consolidated corporate tax base, CCCTB*). 2016 m. Komisijos pasiūlymų esmė – ES lygiu nustatyti taisyklės, pagal kurias būtų apskaičiuojama ES įmonių grupių pelno mokesčio bazė (šios taisyklės pakeistų nacionalines pelno mokesčio bazės nustatymo taisyklės), ir po to pagal nustatytą formulę, atsižvelgiančią į darbo jėgos, turto ir pardavimų lokacijas, pelnas būtų paskirstytas (angl. *formulary apportionment*) tarp atitinkamų ES valstybių narių ir apmokestintas pagal nacionalinius tų valstybių pelno mokesčio tarifus. Tuo siekiama skaidrumo, administracinės naštos verslui mažinimo, pelno mokesčio sumokėjimo ten, kur uždirbamas pelnas ir sukuriama vertė, ir kelio agresyviai mokesčių planavimui užkirtimo. Vis tik, atliekant šį disertacinį tyrimą 2021 m. dėl šio pasiūlymo vis dar tęsiasi konsultavimosi procedūra pagal SESV 289 str.

Taigi, nepaisant Komisijos pastangų ES lygiu įtvirtinti privalomas nuostatas dėl bendros pelno mokesčio bazės (*CCTB*) ir įmonių grupių pelno konsolidavimo (*CCCTB*), galiojantys ES teisės aktai kol kas neįtvirtinta nei pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklių, galiojančių ES mastu, nei ES įmonių grupių konsoliduoto pelno mokesčio režimo. Tačiau įdomu tai, kad, pavyzdžiui, Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvoje jau dabar pasirengta galimam ES įmonių grupių apmokestinimo režimo įsigaliojimui: šios direktyvos 4 str. 4 d. nurodo, kad „direktyvos 4 str. 1 ir 2 dalys (t. y. nustatančios grupėje mokamų dividendų neapmokestinimo taisyklę – *aut. past.*), taikomos iki bendros bendrovių apmokestinimo sistemos įsigaliojimo dienos“.

Vis tik, ir šioje srityje neabejotinai bręsta esminiai pokyčiai: 2021 m. liepos pradžioje 130 valstybių ir jurisdikcijų, atstovaujančių apie 90% pasaulinio BVP, prisijungė prie BEPS/G20 projekto apimtyje po ilgų derybų „gimusio“ pareiškimo<sup>175</sup>, kuriuo konstatuotas principinis susitarimas reformuoti tarptautinio apmokestinimo taisyklės taip, kad didelės tarptautinės įmonių grupės (angl. *multinational enterprises, MNEs*) mokėtų bent minimalaus sutarto dydžio mokesčius ten, kur vykdo veiklą ir uždirba

174 „2016 m. spalio 25 d. Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB), COM(2016) 683 final“; „2016 m. spalio 25 d. Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros pelno mokesčio bazės (BPMB), COM(2016) 685 final“.

175 OECD, „Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy – 1 July 2021 - OECD“.

pajamas. 2021 m. spalį EBPO paskelbė detalesnę informaciją<sup>176</sup> apie planuojamą tarptautinę mokesčių reformą, populiariai dar vadinamą BEPS 2.0, ir sudarytą iš dviejų ramsčių: pirmuoju ramsčiu (angl. *Pillar One*) siekiama nustatyti didžiausių pelningai veikiančių tarptautinių įmonių grupių (t. y. tų, kurių pasaulinė apyvarta viršija 20 mlrd. EUR ir pelningumas viršija 10%) naujas pelno apmokestinimo teisių paskirstymo tarp valstybių taisykles. Antru reformos ramsčiu (angl. *Pillar Two*) tarptautinėms įmonių grupėms, kurių apyvarta viršija 750 mln. EUR, siūloma nustatyti minimalų pasaulinį pelno mokesčio tarifą (15%) ir įvesti tris papildomas žemesnių, nei numatomas minimalus pasaulinis pelno mokesčio tarifas, mokesčių jurisdikcijose uždirbtų pajamų apmokestinimo taisykles (dvi taisyklės yra skirtos įtraukti į konkrečios valstybės nacionalinius vidaus mokesčių įstatymus, tai taip vadinamos *GloBE* taisyklės, ir viena – įtvirtintina sutartyje), kurių tikslas – įmonių grupių uždirbamą pelną apmokestinti ne mažesniu, nei 15% efektyviu pelno mokesčio tarifu<sup>177</sup>. Pastebėtina, kad EBPO itin optimistiškai planuoja, jog šią reformą sudarančios naujosios taisyklės bus visiškai suderintos per 2022 m. ir reformoje nusprendusių dalyvauti valstybių bus įtvirtintos teisės aktuose bei pradės funkcionuoti jau nuo 2023 m.<sup>178</sup> Šiuo tikslu jau imtasi ir realių žingsnių - 2021 m. gruodžio 20 d. EBPO paskelbė net 70 puslapių apimties antrojo reformos ramsčio pavyzdines taisykles<sup>179</sup>. Nuo pat pradžių deklaravusi savo pasiryžimą nedelsiant, kai tik EBPO lygiu bus konkrečiai sutarta dėl reformos ramsčių, pasiūlyti atitinkamas priemones, įgyvendinančias EBPO reformą ES lygiu<sup>180</sup>, Komisija jau 2021 m. gruodžio 22 d. paskelbė ES direktyvos dėl tarptautinių grupių minimalaus visuotinio apmokestinimo lygio Sąjungoje užtikrinimo projektą<sup>181</sup>, kurį sudaro net 60 psl., ir

---

176 „Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021 - OECD“.

177 Plačiau apie ramsčių turinį ir pastarąją mokesčių reformą žr.: „Action 1 - Tax Challenges Arising from Digitalisation“, *OECD*; „Press Release: Taxation: Historic Global Agreement to Ensure Fairer Taxation of Multinational Enterprises (10 July 2021)“, *European Commission*; „Global Agreement on Corporate Taxation: Frequently Asked Questions (10 July 2021)“, *European Commission*; „Minimum Corporate Taxation: Questions and Answers (22 December 2021)“, *European Commission*.  
Press Release: Taxation: Historic Global Agreement to Ensure Fairer Taxation of Multinational Enterprises (10 July 2021

178 „Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021 - OECD“.

179 „Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) - OECD“, *OECD*.

180 European Commission, „Press Release: Taxation: Historic Global Agreement to Ensure Fairer Taxation of Multinational Enterprises (10 July 2021)“.

181 European Commission, „Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union“.

kuriuo siekiama ES lygiu įgyvendinti minėtos EBPO reformos antrojo ramsčio *GloBE* taisyklės, įtvirtintinas nacionaliniuose teisės aktuose. Planuojama, kad 2022 m. direktyva turėtų būti ne tik priimta, bet iki 2022 m. pabaigos taip pat ir perkelta į valstybių narių nacionalinę teisę, o naujosios nuostatos būtų pradėtos taikyti jau 2023-2024 metais. Be to, direktyvos projekto aiškinamajame memorandume<sup>182</sup> Komisija nurodo, kad tinkamam EBPO dviejų ramsčių projekto įgyvendinimui bus reikalinga ir Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos nuostatų peržiūra, tačiau kontroliuojamojo užsienio vieneto apmokestinimo (CFC) taisyklės, nustatytos ATAD, nebus peržiūrimos ir bus taikomos kartu su nuostatomis, įtvirtintomis naujojoje direktyvoje.

Taigi, atsižvelgiant į EBPO pelno mokesčio reformos apimtį, taisyklių sudėtingumą, planuojamus įgyvendinimo terminus, šis projektas yra itin ambicingas ir jo sėkmę parodys tik laikas. Vis tik panašu, kad priartėta prie dar vieno lūžio taško įmonių grupių apmokestinimo pelno mokesčiu srityje.

### 1.1.3. Grupės nariai ir juos siejantys ryšiai: mokesčių teisės požiūris

Kalbant apie įmonių grupių ir jų kontroliuojančiųjų įmonių reguliavimo specifiką mokesčių teisėje, reikia pastebėti, jog grupių subjektų, juos siejančio ryšio ir apskritai grupės sampratos srityse įmonių ir mokesčių teisėje yra sąlyčio taškų, tačiau esama ir konceptualių skirtumų. Juos, visų pirma, lemia, tai, kad kiekviena teisės sritis sprendžia būtent jai aktualius klausimus. Pavyzdžiui, jei analizuojant įmonių grupės sampratą įmonių teisės moksle keliami klausimai, kas gali būti įmonių grupės nariu (juridiniai ar ir fiziniai, siekiantys pelno ar ir nesiekiantys), kokie ryšiai juos turi sieti (galimybės kontroliuoti ar faktinio vieningo valdymo), ar, sprendžiant grupės narių ir jų valdymo organų atsakomybės klausimus, įmonių grupė laikytina vienu verslo subjektu, kur grupės nariai veikia visos grupės interesais, ar vis tik grupę sudaro savarankiški juridiniai asmenys, veikiantys išimtinai savo naudai, tai mokesčių teisėje reguliuojant įmonių grupes akcentai dedami į kitus, grynai mokesčius, aspektus: kas – nacionaliniai ar ir užsienio subjektai – yra grupės nariai mokesčine prasme, kas atitinkamu atveju yra mokesčių mokėtojas - patronuojanti grupės įmonė ar kiekvienas grupės narys, kaip apskaičiuojamos apmokestinamosios pajamos – kiekvieno grupės nario atskirai ar konsoliduojant visos grupės mastu, kokią įtaką vienos grupės įmonės pelnui turi kitos grupės įmonės nuostoliai, ar sandoriai tarp grupės narių yra mokesčine prasme neutralūs, ar po apmokestinimo paskirstomas pelnas yra dar kartą apmokestinamas jo gavėjo ly-

---

182 Žr. Aiškinamojo memorandumo 1 p. Ten pat.

gmenyje, ar skiriasi nacionalinių ir tarptautinių grupių narių apmokestinimas<sup>183</sup> ir pan.

Daugumoje Europos valstybių (šio disertacinio tyrimo autorės vertinimu, neišskiriant ir Lietuvos) mokesčių teisė apskritai yra gana autonomiška teisės šaka, kurioje nėra nuosekliai remiamasi įmonių teisės aktuose įtvirtintomis, o tuo labiau įmonių teisės mokslo darbuose suformuluotomis įmonių grupių koncepcijomis<sup>184</sup>; mokesčių teisė dažnai formuluoja arba specifines koncepcijas ir sąvokas, arba iš esmės įmonių teisei tapačioms sąvokoms suteikia savitą, tik mokesstinę reikšmę. Tai puikiai iliustruoja ir Lietuvos mokesstinis teisinis reguliavimas, pavyzdžiui: PMĮ 2 str. 7 dalis įtvirtina „patronuojančio vieneto“ sąvoką, kur patronavimui pakanka daugiau kaip 25 % akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių, teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti valdymo, kai įmonių teisėje patronavimas yra, *inter alia*, siejamas su daugiau nei 50 % balsų dauguma, užtikrinančia galimybę kontroliuoti kitą įmonę (pvz., ABĮ 5 str. 2 d., ĮGKFAĮ 3 str. 10 d., sąlyginai ir SVVPĮ 3 str. 16 d.).

Dar daugiau, atskiri mokesčiai yra labai specifiniai ir net tos pačios valstybės mokesčių teisės rėmuose atskirų mokesčių reguliavimas yra gana autonomiškas, tad ir mokesčių mokėtojus jie grupuoja įvairiausiai, nuo mokesčio specifikos priklausančiais kriterijais. Todėl ir subjektų galimybės „patekti“ į nacionalinę grupę mokesčių tikslais itin išsiplečia. Pavyzdžiui, „vienetų grupę“<sup>185</sup> pelno mokesčio Lietuvoje tikslu (aktualu apibrėžiant susijusių asmenų sąvoką, mokesčių nuostolių perdavimo grupėje, palūkanų, reklamos ir reprezentacijos sąnaudų klausimų reguliavimui, ir kt.) sudaro *bent du* vienetai – paprastai tai Lietuvos ar užsienio *juridiniai* asmenys ir (ar) KIS, kai vienas jų kitame tiesiogiai arba netiesiogiai valdo *daugiau kaip 25 proc. akcijų* (dalių, pajų), *balsavimo* teisių ar teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba *išimtinių teisių jas įsigyti* (PMĮ 2 str. 7 d.). O, pavyzdžiui, pagal PVMĮ<sup>186</sup> 2 str. 2-3 dalis ir 71 str. 7 dalį, PVM registracijos prievolės nustatymo tikslu grupę sudaro *bent trys fiziniai* ir (ar) *juridiniai* ekonominę veiklą vykdančios asmenys (Lietuvos ar užsienio), iš kurių vienas kontroliuoja du kitus,

183 Angelo Nikolakakis, „The Common Law Perspective on the International and EC Aspects of Groups of Companies“, *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies* (Amsterdam: IBFD, 2008), 29.

184 Vanistendael, „Group Taxation Under Domestic Law: Common Law versus Civil Law Countries“, 45, 51.

185 Pagal PMĮ 2 str. 1-3 d., vienetas – tai bet kuris LR teisės aktų nustatyta tvarka Lietuvoje įregistruotas juridinis asmuo ir juridinio asmens statuso neturintis LR įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas (KIS), taip pat užsienio valstybėje įsteigtas ar kitaip organizuotas užsienio juridinis asmuo, organizacija, KIS ar kitas subjektas, kurių buveinė yra užsienio valstybėje.

186 PVMĮ pavyzdys naudojamas tik palyginimo tikslais, siekiant iliustruoti tos pačios valstybės mokesčių grupių skirtumus priklausomai nuo skirtingų mokesčių reguliavimo. Kadangi šio disertacinio tyrimo objektas yra susijęs su tiesioginiais mokesčiais, PVMĮ grupių reguliavimo ypatumai giliau nėra nagrinėjami.

tiesiogiai ar netiesiogiai turėdamas *daugiau kaip 50 proc. akcijų* (dalių, pajų) arba kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį, arba išimtinių teisių jas įsigyti, arba pats tiesiogiai valdo bent 10 proc. ir kartu su susijusiais asmenimis – daugiau kaip 50 proc. akcijų (dalių, pajų) arba kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį, arba išimtinių teisių jas įsigyti, arba *turi teisę išrinkti* (paskirti) daugumą apmokestinamojo asmens valdymo organų narių ir (arba) *faktiškai kontroliuoja* (! – *aut. past.*) to apmokestinamojo asmens priimamus sprendimus. Palyginimui - pagal ABĮ 5 str., grupę apibrėžiantys kriterijai yra mažesnės aprėpties, iš esmės susiję tik su tiesioginiu ar netiesioginiu daugiau kaip 50 proc. *balsų* daugumos kitoje bendrovėje turėjimu ir teisės *rinkti ar atšaukti* kitos bendrovės *vadovą, daugumą valdybos ar stebėtojų* tarybos narių turėjimu.

Be to, skirtingai nuo įmonių teisės, kur įmonių grupių nariais yra juridiniai asmenys, bet ne jų padaliniai, atsižvelgiant į SESV 18, 54 ir 65 str.<sup>187</sup> įtvirtintą ES pagrindinių laisvių veikimą užtikrinantį nediskriminavimo principą<sup>188</sup> ir daugumoje DAIS įtvirtintas nediskriminavimo nuostatas<sup>189</sup>, daugelyje valstybių nacionalinės mokesčių grupės nariais pelno mokesčio prasme gali būti ir užsienio įmonių nuolatinės buvei-

187 SESV 18 str. įtvirtina, kad „sutarčių taikymo srityje, nepažeidžiant jose esančių specialių nuostatų, draudžiama bet kokia diskriminacija dėl pilietybės“, 54 str. – kad „bendrovės arba firmos, įkurtos pagal valstybės narės teisę ir Sąjungoje turinčios savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, šiame skyriuje [įsisteigimo teisę] prilyginamos tos valstybės narės pilietybę turintiems fiziniams asmenims“, o 65 str. – kad, valstybės, nustatydamos su SESV suderinamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias mokesčiai skiriami dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu, taip pat kuriomis, *inter alia*, apmokestinimo srityje imamasi priemonių, reikalingų užkirsti kelią nacionalinių įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimams, negali sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo.

188 Šio principo esmė – draudžiama skirtingų ES valstybių narių subjektus (tiesioginių mokesčių srityje – skirtingų valstybių narių mokesčių mokėtojus) traktuoti skirtingai (taikyti jiems skirtingas taisykles) panašiose tarptautinių elementų turinčiose situacijose ir vienodai - skirtingose situacijose, kai to rezultatas – nepalankus užsienio subjekto traktavimas lyginant su nacionaliniu subjektu. Kitai tarptautinei, kitos ES valstybės narės subjektas turi teisę būti traktuojamas taip pat, kaip konkrečios ES valstybės narės nacionalinis subjektas, išskyrus atvejus, kai skirtingas jų traktavimas yra objektyviai pateisinamas. Apie ES bendrąjį nediskriminavimo principą plačiau žr.: Ignas Vėgėlė, *Europos Sąjungos teisė. Vidaus rinkos laisvės, konkurencija ir teisės derinimas* (Vilnius: Registrų centras, 2011), 27–35; Peter J. Wattel, „General EU Law Concepts and Tax Law“, *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation* (Alpen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019), 61–111; Helminen, *EU Tax Law*, 61, 63.

189 Pavyzdžiui, Lietuvos DAIS su Estija 24 str., DAIS su Danija 25 str., DAIS su Vokietija 24 str., DAIS su Japonija 25 str. ir pan. yra skirti susitariančių valstybių rezidentų nediskriminavimo reikalavimui įtvirtinti. „Lietuvos Respublikos ir Estijos Respublikos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“; „Lietuvos Respublikos ir Japonijos sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo ir vengimo prevencijos“; „Lietuvos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo“; „Lietuvos Respublikos ir Danijos Karalystės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“.

nės<sup>190</sup>. T. y. grupės dalyviais mokestine prasme gali būti ne tik įmonės – atskiri juridiniai asmenys, bet ir įmonių teisės prasme nesavarankiški įmonių padaliniai – tiek formalizuoti (pvz., įregistruoti susijusių užsienio įmonių filialai<sup>191</sup>), tiek ir neformalizuoti (faktiniai įmonių padaliniai, per kuriuos vykdoma veikla kitoje valstybėje). Įdomu ir unikalu tai, kad iš mokesčių teisinio reguliavimo pusės toks užsienio įmonės padalinys priimančioje valstybėje (angl. *host state*) gali būti laikomas net ir patronuojančiu subjektu tos pačios užsienio įmonės dukterinių įmonių, įregistruotų toje priimančioje valstybėje, atžvilgiu<sup>192</sup>. Panašių nuostatų 2016-2020 metais įgyvendinus ES tiesioginių mokesčių direktyvas buvo įtvirtinta ir Lietuvos pelno mokesčio reguliavime. Pavyzdžiui, nuo 2019 m. pagal PMĮ 2 str. 4 (1) dalį Lietuvos vieneto nuolatinė buveinė yra laikoma kontroliuojamuoju užsienio subjektu pozityviųjų pajamų apmokestinimo tikslu, o nuo 2020 m. pagal PMĮ 2 str. 33 d. 10-12 punktus susijusiais asmenimis laikomi taip pat ir vienetas bei jo nuolatinė buveinė, vienetas ir kito tos pačios vienetų grupės nario nuolatinė buveinė, to paties vieneto skirtingos nuolatinės buveinės tarpusavyje, taip pat vienetų grupės narių nuolatinės buveinės tarpusavyje (aktualu taikant kovos su pelno mokesčio vengimu taisykles, šalinančias mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmes).

Taigi, faktas, kad įmonės sudaro įmonių grupę įmonių teisės prasme, nereiškia nei kad šios įmonės sudarys lygiai iš tų pačių narių susidedančią mokestinę grupę, nei kad jos sudarys identišką sudėties mokestines grupes atskirų nacionalinių mokesčių atžvilgiu, o tuo labiau, kad mokestinė grupė išliks tos pačios sudėties skirtingose valstybėse, jeigu turime tarptautinės įmonių grupės atvejį. Tiksliau, yra labai didelė tikimybė, kad prie klasikinės įmonių grupės įmonių teisės prasme (kurios nariai yra kontrolės ryšiais susiję juridiniai asmenys), kaip mokestinės grupės nariai „prisijungs“ ir tas įmonės kontroliuojantys akcininkai – fiziniai asmenys, ir asmenys, neturintys balso teisių, bet turintys teisių į juridinių asmenų kapitalo dalį, ir bendrai valdomos kitos įmonės, ir netgi fiziniai ir juridiniai asmenys, susiję sunkiai apčiuopiamais faktinės galimybės daryti ekonominę įtaką ryšiais.

---

190 Staringer, „Business Income of Tax Groups in Tax Treaty Law“, 151; Otto Marres, „The Parent-Subsidiary Directive“, *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation* (Alpen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019), 229.

191 Vermeulen, „Corporate Income Taxation“, 726.

192 Staringer, „Business Income of Tax Groups in Tax Treaty Law“, 151.

#### 1.1.4. Įmonių grupių apmokestinimo koncepcijos ir nacionaliniai mokestiniai grupių režimai

Kalbant apie įmonių grupėms, taigi ir jų kontroliuojančiosioms įmonėms, taikomus mokestinius režimus, teisės mokslo darbuose yra išskiriamos trys pagrindinės įmonių grupių apmokestinimo koncepcijos (iš dalies koreliuojančios su įmonių teisės moksle pripažįstamomis grupės narių atskirumo ir grupės, kaip ekonominio vieneto, koncepcijomis<sup>193</sup>): (1) grupės narių *atskirumo* koncepcija, (2) grupės, kaip *ekonominio vieneto (arba fiskalinio vieneto)*, apmokestinimo koncepcija ir (3) *mišri* grupių apmokestinimo koncepcija<sup>194</sup>.

Taikant grupės narių *atskirumo* koncepciją, kiekvienas grupės narys, taip pat ir grupės kontroliuojančioji įmonė, yra laikomi atskirais, savarankiškais mokesčių mokėtojais, neatsižvelgiant į tai, kad įmonių teisės, ekonomine ar mokesčių teisės prasme jie priklauso įmonių grupei<sup>195</sup>. Tai akivaizdus sąlyčio taškas su juridinio asmens atskirumo ir autonomijos koncepcija įmonių teisėje, ir tai natūralu, kadangi įmonių, kaip ekonominio ir teisinio reiškinių egzistavimas bei jo reguliavimas įmonių teisėje taip pat prasidėjo nuo atskirų įmonių, ir tai buvo įmonių apmokestinimo reguliavimo atspirties taškas<sup>196</sup>. Laikantis šios koncepcijos, sandoriai tarp grupės narių nėra neutralūs ir didina arba mažina konkretaus grupės nario pelno mokesčio bazę<sup>197</sup>, todėl paprastai yra reikalaujama, kad jie atitiktų rinkos kainą – t. y. kainą, kuria prekėmis ar paslaugomis gali būti apsikeista tarp nesusijusių asmenų. Šios koncepcijos rėmuose taip pat gali būti apmokestinami tarp grupės įmonių išmokami ir gaunami dividendai (angl. *inter-company dividends*), nuostolių perkėlimas paprastai galimas tik tarp to paties mokesčių mokėtojo skirtingų mokestinių laikotarpių (angl. *interperiodical covering of losses*)<sup>198</sup> ir pan. Tokiu būdu kiekvieno grupės nario mokesčių bazė yra apskaičiuojama atskirai, lyg jis būtų ne tik teisine, bet ir ekonomine prasme atskiras subjektas, ir kiekvienas grupės narys, kaip atskiras mokesčių mokėtojas, privalo pats sumokėti jam apskaičiuotus mo-

---

193 Plačiau apie šias koncepcijas žr. šios disertacijos įvade, pastabose dėl terminijos apie „įmonių grupę“, ir ten nurodytuose šaltiniuose.

194 Gajewski, „The Holding Company as an Instrument of Companies’ Tax-Financial Policy Formation“, 77–78.

195 Ten pat, 78.

196 Plačiau apie įmonių teisės koncepcijų įtaką grupių apmokestinimo režimams žr.: Ting, *The taxation of corporate groups under consolidation*.

197 Harris, *Corporate Tax Law*, 48.

198 Gajewski, „The Holding Company as an Instrument of Companies’ Tax-Financial Policy Formation“, 79.

kesčius, nepriklausomai nei nuo bendro įmonių grupės ekonominio, nei nuo bendro mokestinio rezultato. Vis tik, net ir mokestinio grupės narių atskirumo režimo atveju egzistuoja išimtys, t. y. situacijos, kai atskiros įmonės yra apmokestinamos kartu. Kai kurie autoriai<sup>199</sup> tokia išimtimi iš grupės narių atskirumo koncepcijos laiko, pavyzdžiui, kontroliuojamojo užsienio vieneto (CFC) pajamų apmokestinimo režimą<sup>200</sup>, pagal kurį kontroliuojamojo užsienio apmokestinamojo vieneto pajamos, paprastai gautos iš pasyvios veiklos, įskaitomos į jį kontroliuojančio vieneto pajamas ir apmokestinami kontroliuojančiojo vieneto valstybėje. Mokesčių mokėtojų atskirumo koncepcija, kaip atskaitos taškas, yra įtvirtinta ir Lietuvos PMĮ (plačiau žr. šios disertacijos 1.1.6 skirsnį).

Grupės, kaip *ekonominio vieneto*, koncepcijos mokesčių srityje esmė ta, kad pelno mokestis yra mokamas nuo bendro įmonių grupės veiklos rezultato, apimančio tiek pelningai, tiek nuostolingai veikiančių grupės narių rezultatus. Savo ruožtu, apyverta tarp grupės įmonių yra laikoma „vidinė“ ir ją generuojantys sandoriai mokestine prasme yra neutralūs<sup>201</sup>, t. y. nesukelia mokestinių pasekmių konkreitiems juose dalyvaujantiems grupės nariams, o įskaičiuojami į įmonių grupės bendrą mokestinį pajamų ir išlaidų balansą (pavyzdžiui, komercinės sutartys, dividendai). Reikia pastebėti, kad grupės pelnui apskaičiuoti taikomos metodikos tarp skirtingų jurisdikcijų labai skiriasi: nuo tiesiog nuostolio ar pelno *perkėlimo* horizontaliai – tarp dukterinių įmonių ir (arba) vertikalčiai – tarp patronuojančios ir dukterinės įmonių<sup>202</sup>, iki atskirų grupės narių individualiai apskaičiuotų rezultatų (pelno ar nuostolio) *integravimo* į patronuojančios įmonės apmokestinimą rezultatą, ar net iki visiško grupės rezultato *konsolidavimo*, kai visos grupės rezultatas apskaičiuojamas būtent patronuojančiosios (įskaitant kontroliuojančiąsias įmones) įmonės asmenyje<sup>203</sup>, jos dukterines įmones mokestine prasme laikant tarsi patronuojančios įmonės filialais<sup>204</sup> (nepaisant to, kad įmonių teisės prasme jos išlieka atskirais juridiniais asmenimis).

---

199 Jacques Sasseville, „Treaty Recognition of Groups of Companies“, *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies* (Amsterdam: IBFD, 2008), 130.

200 Kai kurie užsienio autoriai CFC pajamų apmokestinimo taisykles, kai kontroliuojamais vienetas, kaip mokesčių mokėtojas, ignoruojamas apmokestinant jo pajamas lyg jos būtų kontroliuojančiojo asmens pajamos, vadina „bendrovės šydo pakėlimu“ (angl. „piercing the corporate veil“) mokesčių teisėje. Blum, „Controlled Foreign Companies“; 307. the crucial policy questions revolve around the issue as to which tax base should be protected and in which capacity (i.e. as the residence state or the source state

201 Silva, „Report of the Seminar From Marks & Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation“, 206.

202 Dourado, „Cross-Border Loss Relief“, 757.

203 Vanistendael, „Group Taxation Under Domestic Law: Common Law versus Civil Law Countries“, 79–87.

204 Vermeulen, „Corporate Income Taxation“, 731.



Nepaisant grupės, kaip ekonominio vieneto, nacionalinių mokesčių režimų skirtumų atskirose valstybėse, akivaizdu, kad leidžiant apmokestinti bendrą grupės rezultatą ir vidinius grupės sandorius laikant mokesčine prasme neutraliais, yra pripažįstama, jog grupė yra bendro ekonominio intereso vedamas vienetas - panašiai kaip ir grupės, kaip ekonominio vieneto, koncepcijoje įmonių teisės moksle. Tiesioginių mokesčių srityje grupės, kaip ekonominio vieneto, apmokestinimo koncepcija pripažįstama tokiose Europos valstybėse, kaip Vokietija (grupės režimas vadinamas vok. *Organschaft*)<sup>205</sup>, Danija (danų kalba *sambeskatning*, liet. - bendras apmokestinimas)<sup>206</sup>, Olandija (olandų kalba *fiscale eenheid*, liet. - fiskalinis vieningumas)<sup>207</sup>, Prancūzija (pranc. *intégration fiscale*, liet. - fiskalinė integracija)<sup>208</sup>, Italija, Lichtenšteinas, Liuksemburgas, Ispanija, Lenkija<sup>209</sup> ir kt.

*Mišrios* įmonių grupių apmokestinimo koncepcijos atveju, viena vertus, įmonių grupės nariai yra laikomi atskirais, individualiais mokesčių mokėtojais, todėl grupės narių veiklos rezultatas (pelnas ar nuostolis) nėra apjungiamas į įmonių grupės bendrą mokesčių balansą ir kiekvienas grupės narys savo uždirbtą pelną apmokestina individualiai ir nepriklausomai nuo bendro įmonių grupės rezultato, o sandoriai tarp grupės narių, pagal bendrą taisyklę, nėra mokesčine prasme neutralūs, tačiau egzistuoja išimties iš atskirumo režimo, kaip, pavyzdžiui, nuostatos, šalinančios dvigubą tarp grupės įmonių mokamų / gaunamų dividendų apmokestinimą, įtvirtinančios galimybę, esant nustatytoms sąlygoms, perduoti nuostolius tarp grupės narių (angl. *interpersonal covering of losses*)<sup>210</sup>, galimybes reorganizuotis mokesčių prasme neutraliu (nesukeliančių mokesčių pasekmių) būdu ir pan. Kaip rodo šios disertacijos 1.1.6 skirsnyje atlikta analizė, šios koncepcijos link evoliucionuoja ir įmonių grupių apmokestinimo pelno mokesčių reguliavimas Lietuvoje.

Būtina paminėti ir tai, kad nors įvairių valstybių teisės aktuose įtvirtintos įmonių grupių apmokestinimo nuostatos mokslo tikslais gali būti konceptualiai apibendrintos

---

205 Plačiau žr.: Stephan Kudert ir Christian Kahlenberg, „Recent Developments Regarding Holding Companies in Germany“, *Bulletin for International Taxation* 70, nr. 5 (2016 m.): 268–270; Vanistendael, „Group Taxation Under Domestic Law: Common Law versus Civil Law Countries“, 75.

206 Dourado, „Cross-Border Loss Relief“, 758.

207 Vanistendael, „Group Taxation Under Domestic Law: Common Law versus Civil Law Countries“, 76.

208 Vermeulen, „Corporate Income Taxation“, 732.

209 Žr. atitinkamai valstybei dedikuoto skirsnio 2.1 paragrafą: IBFD Tax Knowledge Centre, *European Tax Handbook 2018*, Global Tax Series (IBFD, 2018); taip pat žr.: KPMG, „EU Country Profiles - KPMG Global“.

210 Gajewski, „The Holding Company as an Instrument of Companies’ Tax-Financial Policy Formation“, 79, 80.

ir sąlyginai priskirtos kuriai nors iš aukščiau minėtų įmonių grupių apmokestinimo koncepcijų, tačiau tiek sąlygos, kurias įmonės turi išpildyti, kad galėtų pasinaudoti atitinkamos valstybės mokestinio grupės režimo privalumais, tiek ir patys nacionaliniai mokestiniai grupių režimai, lyginant tarp atskirų valstybių, gali turėti esminių skirtumų.

Pavyzdžiui, nors bendrai paėmus, kontroliuojančiosios įmonės ir jų kontroliuojamos įmonės yra būtent tie subjektai, kurie potencialiai gali pasinaudoti specialių nacionalinių mokestinių grupių režimų teikiama privalumais, nacionalinių teisės aktų reikalaujama minimali kontroliuojančiosios įmonės valdoma dukterinių įmonių kapitalo ar balsų dalis, reikalinga tam, kad grupė galėtų pretenduoti į mokestinį grupės režimą, tarp atskirų valstybių labai varijuoja. Pavyzdžiui, Danijoje<sup>211</sup> ir Vokietijoje pakanka valdyti daugumą balsų<sup>212</sup> (kai kurie autoriai kaip reikalavimą Vokietijoje nurodo bent 50 proc. kapitalo dalį<sup>213</sup>), o Prancūzijoje<sup>214</sup> reikalaujama, kad kontroliuojančioji įmonė valdytų bent 95 proc. kitos įmonės kapitalo arba balsų.

Taip pat pastebėtina, kad nors šiuo metu galiojančiuose ES teisės aktuose nėra tiesioginio reikalavimo, kad valstybės narės, kurių nacionalinėje teisėje yra įtvirtinti specifiniai nacionaliniai įmonių grupių mokestiniai režimai, paprastai adresuoti nacionalinėms įmonių grupėms, taikytų juos ir tarptautinėms įmonių grupėms, vis tik klausimai dėl tokių nacionalinių grupių režimų atitikimo SESV įtvirtintam nediskriminavimo principui, užtikrinančiam ES pagrindinių laisvių veikimą, ESTT nagrinėjamosiose bylose laikas nuo laiko yra keliami. Pavyzdžiui, vienoje bylose ESTT sprendė, kad patronuojančios įmonės valstybė narė iš principo neprivalo taikyti nacionalinio mokestinio grupės režimo kontroliuojamosioms įmonėms, kurios nėra tos valstybės rezidentės<sup>215</sup>, arba kad tokie ES įsisteigimo laisvės apribojimai yra pateisinami būtinybe išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių<sup>216</sup>, kitose – kad valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos grupės apmokestinimo režimas taikomas tik

---

211 Ruchelman P.L.L.C., „Insights: Holding Companies of Europe – Tax Planning for European Expansion in a Changing Landscape“, *RUCHELMAN*, 2019 m., 217.

212 Hackemann, „Group Taxation in the European Union. Unitary vs. Per-Country Approach“, 124.

213 Andreas Oestreicher ir Reinald Koch, „The Determinants of Opting for the German Group Taxation Regime with Regard to Taxes on Corporate Profits“, *Review of Managerial Science* 4, nr. 2 (2010 m.): 123.

214 IBFD Tax Knowledge Centre, *European Tax Handbook 2018*, Žr. Prancūzijai dedikuoto skirsnio 2.1 paragrafą; Ruchelman P.L.L.C., „Insights: Holding Companies of Europe – Tax Planning for European Expansion in a Changing Landscape“, 235; Nicolas Message, „Country Report: France“, *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies* (Amsterdam: IBFD, 2008), 283.

215 ESTT 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas, Marks & Spencer, byla C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763; ESTT 2007 m. liepos 18 d. sprendimas, Oy AA, byla C-231/05, ECLI:EU:C:2007:439.

216 ESTT 2010 m. vasario 25 d. sprendimas, X Holding, byla C-337/08, ECLI:EU:C:2010:89.

nacionaliniams subjektams ir dėl to bendrovė-rezidentė negali atskaityti prestižo nusidėvėjimo išlaidų, susijusių su dukterinių įmonių, esančių kitoje valstybėje narėje, akcijų įsigijimu<sup>217</sup>, arba pagal kuriuos iš užsienio dukterinių bendrovių gauti dividendai mokestine prasme yra traktuojami kitaip, nei gauti iš nacionalinės bendrovės, nes užsienio įmonė negali būti įtraukta į nacionalinį mokestinės grupės režimą<sup>218</sup>, yra nesuderinami su ES įsisteigimo laisve.

Be to, galimos ir atvirkštinės situacijos, kai nacionalinis reguliavimas grynai nacionalinių mokestinių grupių ar nacionalinių operacijų atžvilgiu yra griežtesnis, lyginant su teisiniu reguliavimu, taikomu tarptautinį elementą ES turinčioms įmonių mokestinėms grupėms ar transakcijoms. SESV 18 str. tokios „atvirkštinės diskriminacijos“ neapima, taigi, kad ir kaip kurioziškai tai skambėtų ES bendros rinkos veikimo kontekste, ES teisė nedraudžia nacionalinių situacijų traktuoti mažiau palankiai, nei ES elementą turinčias tarptautines situacijas<sup>219</sup>.

Galiausiai, priešingai, nei įmonių teisėje, kur konkreti įmonių grupės koncepcija vienos valstybės ribose įmonių grupių atžvilgiu paprastai taikoma visos nacionalinės įmonių teisės lygiu, mokestinio reguliavimo srityje vienos iš apmokestinimo koncepcijų taikymas vieno iš mokesčių atžvilgiu (pvz., PM) dar nereiškia, jog ta pati ar bent jau panaši apmokestinimo koncepcija toje pačioje valstybėje bus taikoma ir kito mokesčio (pvz., PVM) atžvilgiu. Taigi, gali susidaryti situacija, kai toje pačioje valstybėje veikianti subjektų grupė vieno mokesčio atžvilgiu bus laikoma grupe, o kito mokesčio atžvilgiu – grupe laikoma nebus. Ir tai vienareikšmiškai nepriklauso nuo to, ar šie subjektai laikomi įmonių grupe įmonių teisės prasme, ir ar tos valstybės įmonių teisės prasme įmonių grupė yra laikoma ekonominiu vienetu ar tik atskirų juridinių asmenų dariniu. Ir atvirkščiai, faktas, kad įmonės priklauso mokestinei grupei, net jei mokestinei grupei priklausančios įmonės traktuojamos kaip ekonominis vienetas, visiškai nekeičia jų statuso įmonių teisės prasme. Todėl galima situacija, kad įmonių teisės prasme grupę sudarančioms įmonėms bus taikoma juridinių asmenų atskirumo koncepcija ir grupės

217 ESTT 2015 m. spalio 6 d. sprendimas, Finanzamt Linz, byla C-66/14, ECLI:EU:C:2015:661.

218 ESTT 2015 m. rugsėjo 2 d. sprendimas, Groupe Steria, byla C-386/14, ECLI:EU:C:2015:524.

219 Plačiau žr., pvz.: Helminen, *EU Tax Law*, 62; Emmanuel Raingeard de la Blétière, „Implications of Fundamental Freedoms for Tax Treaties, Especially Treaty Abuse“, *International Tax Law: New Challenges to and from Constitutional and Legal Pluralism* (Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2016), el. knygos 3 skyrius; Cyril Ritter, „Purely Internal Situations, Reverse Discrimination, Guimont, Dzodzi and Article 234“.”plainCitation“:”Plačiau žr., pvz.: Helminen, *EU Tax Law*, 62; Emmanuel Raingeard de la Blétière, „Implications of Fundamental Freedoms for Tax Treaties, Especially Treaty Abuse“, *International Tax Law: New Challenges to and from Constitutional and Legal Pluralism* (Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2016

interesas nebus pripažįstamas, o mokestine prasme tos pačios įmonės bus traktuojamos kaip vienas ekonominis vienetas, mokestine prasme grupės interesą pripažįstant. Tuo, *inter alia*, pasireiškia įmonių grupių teisinio reguliavimo daugialypiškumas ir prieštaringumas, dėsningai nulemiantis ir teisinio tikrumo deficitą.

### 1.1.5. Grupės Lietuvos PMĮ

Kalbant apie subjektus, kurie gali būti mokestinių grupių nariais, PMĮ pripažįsta ir nekvestionuoja juridinio asmens sampratos - būtent juridiniai asmenys sudaro ir didžiąją pelno mokesčio mokėtojų dalį: pagal PMĮ, „pelno mokestį moka Lietuvos vienetas ir užsienio vienetas“, kur Lietuvos vienetas – tai Lietuvoje įregistruotas *juridinis* asmuo, taip pat juridinio asmens teisių neturintis kolektyvinio investavimo subjektas (KIS)<sup>220</sup>, o užsienio vienetas – tai užsienio valstybėje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas *juridinis* asmuo ar organizacija, įskaitant KIS, ir kurių buveinė yra užsienio valstybėje (PMĮ 2 str. 2 ir 3 d., 3 str. 1 d.). Esminis kriterijus, pagal kurį PMĮ priskiria subjektą Lietuvos vienetais, ir dėl to subjektui atsiranda pareiga Lietuvoje mokėti PM nuo pasaulinių pajamų<sup>221</sup>, yra subjekto juridinė registracija Lietuvoje (taikomas inkorporavimo principas). Užsienio vieneto atveju<sup>222</sup>, kriterijai šiek tiek kiti – tam, kad subjektas PM prasme būtų užsienio vienetas, jis turi ne tik būti *įsteigtas* ar *kitaip organizuotas* užsienio valstybėje, jo *buveinė* taip pat turi būti užsienio valstybėje, t. y. ne Lietuvoje (taikomas tiek inkorporavimo, tiek buveinės principas). Reikia paminėti, kad kai kurių PMĮ nuostatų taikymo tikslu užsienio vienetus PMĮ toliau dar skirsto į įregistruotus ar kitaip organizuotus ES (aktualu honorarų ir kompensacijų už autorių

---

220 Nors pagal LR Kolektyvinio investavimo subjektų įstatymo 2 str. 15 ir 26 d. investicinis fondas, viena iš KIS rūšių (kita rūšis – investicinė bendrovė, kurios juridinė forma – akcinė bendrovė), neturi juridinio asmens statuso ir nėra laikomas organizacija (nes investicinis fondas – tai KIS valdymo įmonės patikėjimo teise valdomas turtas, į kurį reikalavimo teises turi investicinių vienetų savininkai – fondo dalyviai, proporcingai savo turimū investicinių vienetų skaičiui), pagal PMĮ 2 str. 2 d. toks KIS yra laikomas pelno mokesčio mokėtoju, kurio uždirbto pelno ir (arba) gautų, taip pat išmokamų pajamų apmokestinimo tvarką taiko KIS valdymo įmonė. „Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2020-06-15)“.

221 Lietuvos vienetai Lietuvoje moka PM nuo visų savo pasaulinių pajamų, išskyrus nuo pajamų, gautų per nuolatinės buveinės valstybėse, su kuriomis Lietuva turi galiojančią DAIS, kai tokios pajamos apmokestintos pelno mokesčiu tose užsienio valstybėse; o taip pat moka PM ir nuo jų kontroliuojamų užsienio vienetų pajamų, jei jos patenka į pozityviųjų pajamų apmokestinimo taisyklės reguliavimo sritį (PMĮ 4 str. 1-2 d.).

222 Užsienio vienetai Lietuvoje moka PM tik nuo pajamų, uždirbtų per savo nuolatinės buveinės Lietuvoje, bei nuo baigtinio sąrašo pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje (pvz., palūkanų, gautų iš nuolatinių Lietuvos gyventojų, nenuolatinių Lietuvos gyventojų per nuolatinės bazes, Lietuvos vienetų bei užsienio vienetų per nuolatinės buveinės, nuo Lietuvos vienetų paskirstyto pelno, nuo nekilnojamojo daikto, esančio Lietuvoje, pardavimo ar nuomos pajamų ir kt.) (PMĮ 2 str. 26 d., 4 str. 3 d.)

arba gretutinių teisių pažeidimus apmokestinimui, mokesčių prasme neutralių reorganizavimų ir perleidimų atveju, mokestinių nuostolių perdavimui tarp grupės vienetų, taip pat tarp Lietuvos vieneto ir jo NB užsienyje, ir kt.), *EEE* (aktualu palūkanų, vieneto akcijų perleidimo, NB pajamų, turto perkėlimo apmokestinimo ir kt. atvejais), valstybėse, su kuriomis Lietuva turi galiojančias DAIS (aktualu NB pajamų, palūkanų, dividendų apmokestinimo ir kt. atvejais), ir į įregistruotus ar kitaip organizuotus visose kitose trečiojoje valstybėse – taigi, esminiu kriterijumi čia tampa valstybės buvimas ES ar *EEE* nare arba tarpvalstybinės sutarties (DAIS) galiojimo faktas.

Be to, į kai kuriuos mokestinius grupavimus PMĮ įtraukia ir civiline teisine prasme nesavarankiškus juridinių asmenų padalinius – vienetų nuolatinės buveinės (tai gali būti ir juridinių asmenų filialai, ir tiesiog juridine prasme neformalizuota užsienio vieneto veiklos Lietuvoje arba Lietuvos vieneto veiklos užsienio valstybėje vieta), arba net ir fizinius asmenis. Pavyzdžiui, PMĮ 2 str. 4(1) punktą, apibrėždamas kontroliuojamojo užsienio subjekto sąvoką, nurodo, kad tokiu subjektu laikomas ne tik kontroliuojamasis užsienio apmokestinamasis vienetas, tačiau ir Lietuvos vieneto nuolatinė buveinė užsienyje, kurios pajamos pagal PMĮ nepriskiriamos Lietuvos vieneto pelno mokesčio bazei. Nuo 2020-01-01 d. pagal PMĮ 2 str. 10-12 d. susijusiais asmenimis laikomi taip pat ir vienetas bei jo nuolatinė buveinė, vienetas ir kito tos pačios vienetų grupės nario nuolatinė buveinė, to paties vieneto skirtingos nuolatinės buveinės tarpusavyje, taip pat vienetų grupės narių nuolatinės buveinės tarpusavyje. Fiziniai asmenys, savo ruožtu, gali potencialiai atitikti susijusių ar asocijuotų asmenų požymius (PMĮ 2 str. 8 ir 33 d.). Taigi, skirtingai nuo Lietuvos įmonių teisės, kur nesavarankiški įmonių padaliniai ar fiziniai asmenys įmonių grupių nariais būti negali, į mokesčines grupes PMĮ reguliavimo tikslu gali būti įtraukiami tiek juridiniai, tiek juridinio asmens teisių neturintys asmenys, tiek juridinių asmenų nesavarankiški padaliniai ar apskritai fiziniai asmenys.

Juridinių **asmenų grupė**, kaip teisinės tikrovės reiškinys apskritai, PMĮ yra pripažįstamas ir į jį atsižvelgiama tam tikrose specifinėse PMĮ reguliuojamose srityse (pavyzdžiui, apibrėžiant vienetų grupę, reguliuojant mokestinių nuostolių perdavimą vienetų grupėje, palūkanų atskaitos ribojimus, apmokestinant pozityvias pajamas ir pan.). Tačiau PMĮ, siekdamas mokesčių teisiniu reguliavimu keliamų tikslų, *inter alia*, užkirsti kelią mokesčiam piktnaudžiavimui ir užtikrinti biudžeto pajamų surinkimą, grupių reiškinį reguliuoja savitai. Šį faktą atspindi ir tai, kad MAĮ dėl kitokio, nei nustatyta jame, ar papildomų sąvokų reguliavimo į civilinės teisės šaltinius apskritai

nenukreipia (MAĮ 2 str. 31-32 d.), o PMĮ 2 str. 41 dalis, *inter alia*, nukreipia tik į vieną įmonių teisės šaltinį - CK, kuris, beje, neapibrėžia nei įmonių grupės, nei kontrolės grupėje sąlygų, nei tuo labiau kontroliuojančiosios įmonės sąvokų.

Todėl priklausomai nuo mokesčio reguliavimo tikslų ir atsižvelgiant į subjektus siejančių ryšių pobūdį bei jo intensyvumą, Lietuvos PMĮ įtvirtina įvairios aprėpties mokesčines grupes, kur vieni mokesčiai grupavimai yra *bendro* pobūdžio, t. y. aktualūs įvairioms mokesčinėms situacijoms, pvz., „vienetų grupė“, „susiję asmenys“, „asocijuoti asmenys“. Kiti mokesčių subjektų skirstymai į mokesčines grupes yra skirti *konkrečioms* mokesčinėms situacijoms, pvz.: kontroliuojamasis vienetas, kontroliuojamasis užsienio vienetas ar subjektas, ir atitinkamai - jį kontroliuojantis asmuo (aktualu pozityviųjų pajamų apmokestinimo režimui ir palūkanų atskaitai), vienetai, kuriuos sieja bent 10 proc. (aktualu dividendų apmokestinimui grupėje), bent 25 proc. (aktualu autorinių honorarų ir kompensacijų apmokestinimui grupėje), bent 2/3 (aktualu nuostolių perdavimui grupėje), daugiau, nei 1/2 ar net visas 100 proc. (aktualu mokesčių prasme neutralių reorganizavimų ir perleidimų atveju) balsų, kapitalo dalių ar teisių į pelną turėjimo ryšys. Taigi, ryšio, kuris turi sieti subjektus, intensyvumas skirtinguose mokesčiuose grupavimuose yra nevienodas. Pats mokesčinės grupės narius siejančio ryšio pobūdis taip pat labai įvairus (ir, reikia pastebėti, gerokai įvairesnis, nei įmonių teisėje) - vienuose skirstymuose į mokesčines grupes yra apsiribojama balsų, dalies kapitale, teisių į pelną ar išimtinių teisių jas įsigyti kriterijumi (pvz., vienetų grupės atveju, PMĮ 2 str. 7 d.), kitų mokesčių grupių apibrėžimo kriterijai apima net ir juridinio asmens dalyvių-fizinių asmenų giminystės ar svainystės ryšius (pvz., susijusių asmenų atveju, PMĮ 2 str. 33 d.), arba apskritai bet kokio pobūdžio įtaką, dėl kurios asmenų tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų sąlygos būtų kitokios, nei siekiant maksimalios naudos (pvz., asocijuotų asmenų atveju, PMĮ 2 str. 8 p.).

Lingvistiškai į „įmonių grupės“ sąvoką yra panašiausia PMĮ įtvirtinta „vienetų grupės“ sąvoka, tačiau šių sąvokų turinys nėra vienodas. Pagal PMĮ 2 str. 7 d., *vienetų grupę* sudaro patronuojantysis ir jo patronuojamasis<sup>223</sup> (dukterinis) arba keli patronuojamieji vienetai, kuriuose patronuojantysis vienetas tiesiogiai arba netiesiogiai valdo daugiau kaip 25 proc. akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti. Palyginus šį vienetų grupės apibrėžimą su

---

223 Atkreiptinas dėmesys į tai, kad sąvoka „patronavimas“ PMĮ nesiejama su kontrolinio akcijų ar balsų paketo valdymu.

ABĮ 5 str. įtvirtintais įmonių grupės kriterijais<sup>224</sup> ir ĮGKFAĮ 3 str. 1, 8, 9 ir 10 d. įtvirtinta įmonių grupės sąvoka<sup>225</sup>, PMĮ, nors operuoja panašiomis sąvokomis (patronuojantysis ir patronuojamasis), tačiau įtvirtinta platesnės aprėpties, švelnesnius kriterijus: tapimui vienetų grupės nariu PMĮ prasme pakanka turėti daugiau nei 25 proc. balsų (kai ABĮ ir ĮGKFAĮ reikalauja daugiau, nei 50 proc.), be to, PMĮ nustato tris alternatyvius kriterijus – tai arba atitinkamo procento akcijų valdymas arba teisių į atitinkamą dalį paskirstytinojo pelno turėjimas, arba išimtinės teisės jas įsigyti turėjimas. Taigi, į PMĮ įtvirtintos „vienetų grupės“ apibrėžtį potencialiai patenka dauguma įmonių grupių, apibrėžtų ABĮ ir ĮGKFAĮ, įskaitant ir jų kontroliuojančiąsias įmones. Tiesa, reiktų paminėti, kad vienu specialiu – nuostolių perdavimo grupėje – atveju PMĮ nustato griežtesnį reikalavimą: vienetų grupėje patronuojantis vienetas mokestinių nuostolių perdavimo dieną, *inter alia*, turi tiesiogiai arba netiesiogiai valdyti ne mažiau kaip 2/3 kiekvieno mokestinių nuostolių perdavime dalyvaujančio dukterinio vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį (PMĮ 56(1) str. 1 d. 1 p.). Įdomu tai, kad akcentas šiuo atveju dedamas ne į juridinio asmens dalyvių susirinkimo kontrolę (nėra įtvirtinta alternatyva – turėti bent 2/3 balsų), bet į teisių į paskirstytojo pelno dalį turėjimą.

Ženkliai platesnės apimties, nei „vienetų grupė“, mokestinis grupavimas – tai „susijusių asmenų“ mokestinė samprata (beje, apimanti ir vienetų grupę). PMĮ 2 str. 33 d. įtvirtintą „susijusių asmenų“ sąvoką apibūdinantys subjektų tarpusavio ryšiai išvardinti net trylikoje punktų, iš kurių bent šeši punktai tinka apibūdinti ryšiams tarp dviejų ar daugiau būtent juridinių asmenų, esančių įmonių grupės nariais. Pavyzdžiui, susijusiais asmenimis PMĮ prasme yra laikomi juridiniai asmenys, kai vienas yra kito dalyvis (tai *bet kokios apimties tiesioginis* dalyvavimas, kad ir vienos akcijos turėjimas – *aut. past.*); du juridiniai asmenys, kai vienas jų tiesiogiai ar netiesiogiai valdo bent 25 proc. kito akcijų (dalių, pajų) / visų balsų; vienetų grupės nariai (taigi, ir seserinės įmo-

---

224 Pagal ABĮ 5 str., bendrovių grupės egzistavimui reikia bent dviejų subjektų - patronuojamosios ir bent vienos dukterinės bendrovės, kurias turi sieti patronavimo ryšys, pasireiškiantis (a) akcijų, suteikiančių daugiau nei 1/2 balsų dukterinės bendrovės dalyvių susirinkime, tiesioginiu ar netiesioginiu valdymu arba (b) akcininko galėjimu dukterinei bendrovei tiesiogiai ar netiesiogiai daryti lemiamą įtaką, pvz., turtint teisę rinkti ar atšaukti bendrovės vadovą, daugumą valdybos ar stebėtojų tarybos narių, arba turint balsų daugumą dukterinėje bendrovėje pagal susitarimus, sudarytus su kitais akcininkais.

225 Pagal ĮGKFAĮ, įmonių grupė - tai patronuojančioji ir jos patronuojamosios įmonės, kur patronavimas – tai galėjimas kitai įmonei tiesiogiai ar netiesiogiai daryti lemiamą poveikį (1) turint daugiau kaip 1/2 kitos įmonės dalyvių balsų, arba (2) būnant nors ir mažesniu kitos įmonės dalyviu, tačiau turint teisę rinkti arba atšaukti jos vadovą, daugumą valdymo ar priežiūros organo narių arba pagal sutartis su kitais dalyviais galint spręsti, kaip panaudoti daugiau kaip pusę tos įmonės dalyvių balsų, arba (3) net ir nesant dalyviu, tačiau turint teisę kitai įmonei daryti lemiamą poveikį pagal su šia įmone sudarytą sutartį arba pagal steigimo sutartį ar įstatus.

nės tarpusavyje – *aut. past.*); du juridiniai asmenys, kuriuose visuose *tie patys fiziniai asmenys* arba jų sutuoktiniai, sužadėtiniai, sugyventiniai, arba su jais iki PMĮ nurodyto laipsnio giminystės ar svainystės ryšiais susiję asmenys<sup>226</sup> *tiesiogiai ar netiesiogiai valdo bent 25 proc.* akcijų (dalių, pajų) (čia faktiškai turime įtvirtintą labai platų fizinio asmens „patronavimo“ juridinio asmens atžvilgiu apibrėžimą PMĮ prasme – *aut. past.*); juridiniai asmenys, kai vienam iš jų priklauso *sprendimų priėmimo teisė* kitame (koku pagrindu, įstatymas nedetalizuoja, tad pagrindai gali būti ir sutartiniai – *aut. past.*); arba du juridiniai asmenys, *įsipareigoję derinti* savo veiklos sprendimus (pavyzdžiui, jungtinės veiklos ar akcininkų sutarties atveju – *aut. past.*), arba kai vienas yra *įsipareigojęs atsakyti už kito prievolių* tretiesiems asmenims įvykdymą (laidavimai, garantijos ir pan. – *aut. past.*), arba kai vienas yra *įsipareigojęs perduoti* kitam visą arba dalį pelno ar *suteikęs* kitam teisę naudoti 25 proc. ar daugiau savo *turto* ir pan. (čia turime lemiamą įtaką turinčių komercinių sandorių atvejį – *aut. past.*).

Nuo 2020 m. mokestinio laikotarpio PMĮ susijusiais asmenimis laiko ir juridinius asmenis (vienetus) bei jų nuolatinės buveines (taip pat ir buveines tarpusavyje), vienetų grupės narius ir bet kurių jų nuolatinės buveines, taip pat vienetų grupės narių nuolatinės buveines tarpusavyje. Be to, su vienetais (pelno mokesčio mokėtojais) susijusiais asmenimis yra laikomas ir gana platus fizinių asmenų ratas: fiziniai asmenys, esantys vieneto dalyviais ar valdymo organo nariais (akcininkai, valdybų, stebėtojų tarybų nariai; įdomu, kad priežiūros organų nariai nėra laikomi susijusiais – *aut. past.*); vienetų grupės nariai ir fiziniai asmenys, esantys jų dalyviais ar valdymo organų nariais, taip pat šių fizinių asmenų sutuoktiniai, sužadėtiniai, sugyventiniai, giminystės santykiais iki PMĮ nustatyto laipsnio ar svainystės santykiais susiję asmenys ir pan.

Neįmanoma nepastebėti, kad pastarasis susijusių asmenų reguliavimas ne tik apima labai platų subjektų ratą (ir tai mokslo darbuose jau susilaukia kritikos<sup>227</sup>), bet ir yra itin sudėtingas juridinės technikos prasme - kai kurios įstatymo formuluotės tokios

---

226 PMĮ 2 str. nurodo, iki kelinto laipsnio, o ką reiškia giminystės, svainystės ryšiai ir jų laipsniai, nustatoma vadovaujantis CK (PMĮ 2 str. 41 d.).

227 Pavyzdžiui, K. Savickaitė kritiškai vertina itin plataus giminystės santykių sąrašo įtvirtinimą PMĮ, ir, matyt, pagrįstai abejoja, ar tokie asmenys apskritai vienas kitą pažįsta, o tuo labiau bendrauja tokiu intensyvumu kad tai lemtų konkretaus sprendimo dėl vieneto baigtį. Savickaitė, „Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje“, 99.



ilgos ir perkrautos vienaarūšėmis sakinio dalimis<sup>228</sup>, kad siekiant suprasti jų reguliavimo turinį, reikia jų atvaizduoti grafiškai<sup>229</sup>. Situacijos, kai įstatymo formuluotės yra sunkiai suprantamos, įstatymų leidėjas turėtų vengti (pavyzdžiui, vartodamas numeruotą struktūrą vietoje ištinio, nestruktūrizuoto dėstymo), kadangi tai sunkiai suderinama su teisinio tikrumo ir teisinio aiškumo principais, reikalaujančiais, kad mokesčių įstatymų reikalavimai turi būti konkretūs, tikslūs ir aiškūs.

Dar platesnės (t. y. plačiausios) apimties PMĮ įtvirtintas mokestinis grupavimas – mokesčių mokėtojų priskyrimas „asocijuotiems asmenims“. Pagal PMĮ 2 str. 8 d., asocijuotiems asmenims priskiriami ne tik susiję asmenys (juos apibrėžia PMĮ 2 str. 33 d.), tačiau apskritai (mokestinių susiejimų „vyšnaitė ant torto“ – *aut. past.*) bet kurie asmenys, „galintys vienas kitam daryti įtaką, dėl kurios tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų sąlygos būtų kitokios negu tuo atveju, jeigu kiekvienas šių asmenų siektų sau maksimalios ekonominės naudos.“ Tai vertinamasis požymis, pasižymintis itin dideliu neapibrėžtumu, kadangi įstatymas nepateikia jokių kriterijų, pagal kuriuos būtų konstatuojamas įtakos buvimas, pobūdis ir jos lemiamas poveikis. Be to, pagal šį požymį nėra reikalaujama, kad įtaka būtų faktiškai daroma, pakanka, kad ji potencialiai būtų galima. PMĮ 2 str. 8 d. apibendrintas komentaras pateikia nebaigtinį sąrašą atvejų, kada, mokesčių administratoriaus vertinimu, asmenys gali daryti vienas kitam tokią lemiamą įtaką, kuri reikštų jų mokestinį susiejimą: tai atvejai, kai subjektus sieja komercinės sutartys, turinčios lemiamą reikšmę bent vienam iš jų (pvz., sutartis su vieninteliu tiekėju, esminės licencijos, franšizės suteikimas, paskolos, sudarančios žymią įstatinio kapitalo dalį, gavimas, ir pan.)<sup>230</sup>; taip pat atvejai, kai keliems vienetams vadovauja (arba yra jų valdybų ar stebėtojų tarybų nariai) tie patys fiziniai asmenys - įmonių teisės moksle

---

228 Pavyzdžiui, taip sukonstruota PMĮ 2 str. 33 d. 7 p. formuluotė (viena iš trylikos, apibrėžiančių, kas laikoma susijusiais asmenimis): 7 vienetas ir kito vieneto dalyvių, turinčių 25 procentus ar daugiau akcijų (pajų, dalių) tame kitame vienete, arba valdymo organų narių sutuoktiniai, sužadėtiniai, sugyventiniai, kiti fiziniai asmenys, susiję su kito vieneto dalyviais arba valdymo organų nariais giminystės ryšiais (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio) arba svainystės santykiais (fizinis asmuo ir jo sutuoktinio giminaičiai (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio), kito vieneto dalyvių arba valdymo organų narių giminaičiai (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio), kito vieneto dalyvių arba valdymo organų narių giminaičių (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio) sutuoktiniai ar sugyventiniai, jei tie apmokestinamieji vienetai sudaro vieną vienetų grupę;

229 Beje, galimai dėl to būtint grafines schemas pasitelkia ir VMI apibendrintame PMĮ komentare aiškindama susijusių asmenų tarpusavio ryšius. Pvz., žr. PMĮ 2 str. 33 d. apibendrintą komentarą (PMĮ apibendrintas komentaras (2020-12-31 d. redakcija).

230 Įdomu tai, kad tokie atvejai įmonių teisės moksle yra įvardijami kaip kontrolė sutarčių pagrindu.

tokie atvejai yra vadinami persipynusiu valdymu (angl. „*interlocking directorship*“<sup>231</sup>).

Pagal subjektus siejančių ryšių intensyvumą, artimiausia įmonių grupės samprata yra PMI įtvirtinta kontroliuojamojo ir jį kontroliuojančio vienetų (subjektų) samprata, vartojama tiek palūkanų plonos kapitalizacijos, tiek pozityviųjų kontroliuojamojo užsienio subjekto pajamų ar jų dalies išskaitymo į Lietuvos vieneto pajamas ir apmokestinimo Lietuvoje tikslu. Tai, beje, vienintelė mokesstinė grupė, kurios apibrėžime yra *expressis verbis* minima kontrolė, siejant ją su daugiau, nei 50 proc. akcijų / pelno / balsų dalies valdymo reikalavimu (palyginimui: Lietuvos įmonių teisėje kontrolė yra būtina įmonių grupės sąlyga). Kaip minėta, 50 proc. kartelę viršija ir PMI 56(1) str. įtvirtintas vienetų grupės atvejis, reikalaujantis 2/3 kapitalo dalies valdymo nuostolių grupėje perdavimo tikslu, o tai pat ir mokesčių prasme neutralaus reorganizavimo atvejis, kai dukterinė įmonė prijungiama prie jo vienintelio, t. y. šimtaprocentinio dalyvio (PMI 41 str. 2 d. 3 p.). Kitais atvejais PMI įtvirtinti mokesstiniai grupavimai arba taiko 50 proc. neviršijančios balsų, kapitalo dalių ar teisių į paskirstytąjį pelną dalies kriterijų, arba nustato alternatyvius kriterijus, kuriuos atitinkantys asmenys tampa mokesstinės grupės nariais net ir nebūdami juridinio asmens dalyviais.

Be to, reikia pastebėti, kad PMI, kaip mokesčių mokėtojų susiejimo kriterijus įtvirtina didžiąją dalį, jei ne visus, įmonių teisės moksle išskiriamų lemiamos įtakos grupėje būdų (tai ir balsų ar kapitalo dalies valdymas, ir įtaka sutarčių pagrindu, ir bendras keletas įmonių valdymas, ir pan.). Taigi, įvairiais ir labai plačios apimties kriterijais grupuodami mokesčių mokėtojus, mokesčių teisės aktai dažniausiai priima žinion ne tik formalų juridinio asmens kapitalo dalies ar jos suteikiamų balsų turėjimą, bet, *inter alia*, ir tapačios sudėties valdymo organų atliekamą atskirų įmonių valdymą, pagaliau ir faktinę kito juridinio asmens kontrolę komercinių sutarčių pagrindu. Todėl Lietuvos mokesčių mokėtojų galimybės patekti į kurią nors mokesstinę grupę yra ženkliai didesnės, nei jų galimybės suformuoti įmonių grupę įmonių teisės prasme. Ir atvirkščiai, įmonių grupė, suformuota Lietuvos įmonių teisės prasme, pateks į daugumą PM įtvirtintų mokesčių grupių sudėčių.

---

231 „UNCITRAL Legislative Guide on Insolvency Law. Part three: Treatment of enterprise groups in insolvency“, 9 punktas.

### 1.1.6. Nuo atskiro mokesčių mokėtojo link mišrios apmokestinimo koncepcijos ir grupės kaip ekonominio vieneto

Kaip minėta, kol kas galiojantys ES teisės aktai nei pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklių, galiojančių ES mastu, nei ES įmonių grupių konsoliduoto pelno mokesčio režimo neįtvirtinta. Atitinkamai, šiuo metu galiojančiose ES tiesioginių mokesčių direktyvose iš esmės remiamasi įmonės, kaip atskiro mokesčių mokėtojo, koncepcija, išskyrus keletą ATAD įtvirtintų atvejų, kuriuose įmonių grupė mokestininiu tikslu jau yra traktuojama kaip ekonominis vienetas. Vienas tokių atvejų - ATAD 4 str., skirto palūkanų ribojimo taisyklei, 1 dalis, kuria konstatuojama, kad kai kuriose ES valstybėse narėse egzistuoja grupės, konsoliduojančios narių rezultatus mokesčių tikslais, ir tokiu atveju atitinkama valstybė ATAD įgyvendinimo tikslu *mokesčių mokėtoju* gali laikyti ne atskirus grupės narius, o tą *grupės narį*, kuris pagal nacionalinius įstatymus *įgyvendina mokestines prievoles grupės vardu* (tas subjektas dažnai yra kontroliuojančioji grupės įmonė). Tokiu atveju, palūkanų ribojimo taisyklės taikymo tikslu viršijančias skolinimosi sąnaudas ir EBITDA valstybė narė gali *apskaičiuoti grupės*<sup>232</sup> lygiu, apimant visų jos narių rezultatus. ATAD 4 str. 3 dalis taip pat nustato, kad nukrypstant nuo bendros taisyklės, valstybė narė gali suteikti galimybę mokesčių mokėtojui atskaičiuoti visas viršijančias skolinimosi sąnaudas iki 3 000 000 EUR, šią saugią ribą (angl. „safe harbour“) *taikant* visai *grupei*. Be to, ATAD 7-8 str. įtvirtinta kontroliuojamosios užsienio bendrovės taisyklė, taikoma subjektams, iš kurių vienas kitame turi daugiau nei 50 proc. balsavimo teisių, kapitalo ar teisių į pelno dalį (taigi, kontrolinį paketą) ir kurios esmė – kontroliuojamosios užsienio įmonės pasyvių pajamų įskaitymas į patronuojančios įmonės pajamas nepriklausomai nuo šių pajamų juridinio ar faktinio paskirstymo, ir apmokestinimas patronuojančios įmonės lygiu patronuojančios įmonės valstybėje. Taigi, Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje jau galima pastebėti ES tiesioginių mokesčių reguliavimo posūkį įmonių grupės, kaip ekonominio vieneto, pripažinimo linkme. Sekantis logiškas žingsnis, matyt, galėtų būti direktyvų dėl bendros pelno mokesčio bazės ir įmonių grupių pelno konsolidavimo priėmimas.

Kalbant apie įmonių grupių ir jų kontroliuojančiųjų įmonių reguliavimą Lietuvos pelno mokesčio srityje, visų pirma, paminėtina, kad grupės mokestinis režimas, kaip toks, pagal kurią įmonių grupė mokestine prasme būtų laikoma ekonominiu vienetu ir visų ją sudarančių narių mokestinis rezultatas būtų konsoliduojamas, Lietuvoje

232 Kas yra grupė, apibrėžiama konkrečios valstybės narės nacionalinėje mokesčių teisėje – ATAD 4 str. 1 d. a ir b punktai. Pavyzdžiui, Lietuvoje tai apibrėžiama PMĮ 2 str. 7 d. kartu su 31 (1) str. 4-5 d.

nėra įtvirtintas. Be to, atsižvelgiant į MAĮ 2 str. 2 ir 17 dalį, pagal kurią mokesčių mokėtojas yra *asmuo* (*fizinis* arba *juridinis* asmuo, arba užsienio valstybės *organizacija*, pagal įstatymus pripažįstama teisės subjektu), kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesťį, ir į PMĮ 2 str. 2 ir 3 d. bei 3 str. 1 dalį, pagal kurias „pelno mokesťį moka Lietuvos vienetas ir užsienio vienetas“, kur Lietuvos vienetas – tai Lietuvoje įregistruotas *juridinis asmuo*, taip pat juridinio asmens teisių neturintis kolektyvinio investavimo subjektas (KIS), o užsienio vienetas – tai užsienio valstybėje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas juridinis *asmuo ar organizacija*, įskaitant KIS, kurio buveinė yra užsienio valstybėje, seka išvada, kad Lietuvos mokesčių teisėje, įskaitant pelno mokesčio reguliavimo sritį, kaip išeities taškas yra įtvirtinta mokesčių mokėtojų *atskirumo* koncepcija, reiškianti, kad kiekvienas asmuo yra laikomas atskiru, savarankišku mokesčių mokėtoju, neatsižvelgiant į tai, kad įmonių ar mokesčių teisės prasme jis priklauso grupei.

Kita vertus, nukrypstant nuo mokesčių mokėtojo atskirumo principo, Lietuvos pelno mokesčio reguliavimo srityje egzistuoja nemažai įmonių grupių apmokestinimui adresuotų atskirų nuostatų, kurias galima sąlyginai suskirstyti į dvi kategorijas: nuostatas, nustatančias palankų mokesčių reguliavimą įmonių grupių atžvilgiu, t. y. šalinančios mokesčines kliūtis veiklai įmonių grupėse, ir nuostatas, nustatančias apribojimus (didžioji pastarųjų dalis – tai kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės). Reikia pastebėti, kad didžiosios daugumos tiek vienų, tiek kitų nuostatų atsiradimą ir evoliuciją Lietuvos pelno mokesčio reguliavime lėmė ir toliau lemia Lietuvos narystės ES nulemta ES teisės įtaka Lietuvos mokesčių sistemai<sup>233</sup>.

Prie įmonių grupėms ir jų kontroliuojančiosioms įmonėms palankaus mokesčio reguliavimo pelno mokesčio srityje priskirtinos PMĮ įtvirtintos taip vadinamos „**dalyvavimo išimties**“ taisyklės, taikomos *dividendų*, *honorarų* ir kompensacijų už *autorijų* arba gretutinių teisių pažeidimus gavimo ir vienetų *akcijų* perleidimo atvejais.

PMĮ 33-35 str. įtvirtintos palankaus **dividendų**, mokamų tarp grupės įmonių, apmokestinimo taisyklės, pagal kurias, pirma, dividendai, Lietuvos vienetų gaunami iš EEE valstybėje įregistruotų ar kitaip organizuotų ir pelno mokesčiu ar tapačiu mokesčiu apmokestinamų vienetų, Lietuvoje apskritai neapmokestinami pelno mokesčiu (PMĮ 35 str. 2). Antra, pagal PMĮ 33 str. 2 d., 34 str. 2 d. ir 35 str. 3 d. įtvirtintas „da-

233 Apie mokesčių sritis, būdus ir formas, kuriose ir kuriais Lietuvos narystė ES veikia Lietuvos nacionalinę mokesčių sistemą, įskaitant ir netiesioginius mokesčius, ESTT bylas prieš Lietuvą, valstybės pagalbos klausimus ir kt., taip pat žr. Lukas, „Narystės Europos Sąjungoje įtaka Lietuvos nacionalinei mokesčių sistemai“, 487–524.

lyvavimo išimties“ taisyklės, Lietuvos vieneto išmokami arba gaunami dividendai<sup>234</sup> neapmokestinami Lietuvoje pelno mokesčiu (išmokėjimo atveju – PM prie šaltinio), jei dividendus gaunantis vienetas ne trumpiau kaip 12 mėn. nepertraukiamai, įskaitant dividendų paskirstymo momentą<sup>235</sup>, valdo *ne mažiau kaip 10* proc. balsus suteikiančių dividendus išmokančio vieneto akcijų (dalių, pajų). Pabrėžtina, kad šią dalyvavimo išimties taisyklę Lietuva taiko netgi plačiau, nei to reikalauja ***Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva***<sup>236</sup>: pirma, bet kuriems dalyvavimo išimties taisyklę atitinkantiems *dividendų išmokėjimams į užsienį* – tiek ES, tiek EEE, tiek trečiųjų valstybių vienetais, išskyrus įregistruotus tikslinėse teritorijose, antra, dividendų gavimams iš PM nemokančių EEE vienėtų, taip pat vienėtų, įregistruotų ar kitaip organizuotų trečiojoje valstybėje (išskyrus tikslinėse teritorijose), ir trečia, dalyvavimo išimties taisyklę Lietuva taiko ir grynai nacionaliniam pelno paskirstymui, tokiu būdu užtikrindama vienodą nacionalinių įmonių grupių ir ES veikiančių tarptautinių įmonių grupių traktavimą šiuo aspektu.

Perkeliant ***Palūkanų ir autoriinių atlyginimų direktyvą***, PMĮ 37(1) str. įtvirtinta „dalyvavimo išimties“ taisyklė **honorarams bei kompensacijoms** už autorių arba gretutinių teisių pažeidimus. Pagal šią taisyklę, PM prie pajamų šaltinio Lietuvoje neapmokestinamos minėtos išmokos, išmokamos užsienio vienetai, kuris yra tik ES valstybės narės rezidentas mokesčių tikslais (arba kurio buveinė yra kitoje ES valstybėje narėje) su sąlyga, kad, pirma, gavėjas yra faktiškasis gaunamų sumų savininkas (o ne tiesiog tarpininkas, veikiantis kitų asmenų interesais), ir, antra, jei sumų mokėtojas 2 m. iki išmokėjimo nepertraukiamai ir išmokėjimo metu tiesiogiai valdo *ne mažiau kaip 25* proc. gavėjo akcijų (dalių, pajų), arba atvirkščiai, gavėjas valdo minėtą dalį mokėtojo

234 Reikia pastebėti, kad Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos nuostatos taikomos ne tik dividendams, o apskritai pelno paskirstymui (žr. direktyvos preambulės 3 p., taip pat 1 str.). Atitinkamai, PMĮ 32 str. 1 dalis taip pat įtvirtina, kad „visos nuostatos, kurios yra taikomos dividendams, taip pat taikomos ir paskirstytajam pelnui, nors paskirstytasis pelnas ir nėra teisiškai įformintas kaip vieneto dividendai ABĮ, LR kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatymo ir LR žemės ūkio bendrovių įstatymo nustatyta tvarka, jeigu PMĮ nenustato kitaip.“

235 Pagal apibendrintą PMĮ 34 ir 35 str. komentarą (PMĮ apibendrintas komentaras (2020-12-31 d. redakcija), dividendai neapmokestinami ne tik tada, kai minimalus 12 mėn. akcijų (dalių, pajų) valdymo laikotarpis yra suėjęs dividendų paskirstymo datą, bet ir tada, kai dividendus gaunantis dalyvis turi tikslą išlaikyti tas akcijas (dalis, pajus) ne trumpiau kaip 12 mėn. ESTT dar 1996 m. yra analogiškai pasisakęs šiuo klausimu, tad tikėtina, kad PMĮ komentaras parengtas remiantis būtent šia ESTT praktika; žr. ESTT 1996 m. spalio 17 d. sprendimo, Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV ir Voormeer BV prieš Bundesamt für Finanzen, sujungtos bylos C-283/94, C-291/94 ir C-292/94, ECLI:EU:C:1996:387, 32, 35-36 punktus.

236 Būtent perkėlus šią direktyvą PMĮ ir buvo įtvirtinta minėta dividendų apmokestinimui taikoma dalyvavimo išimties taisyklė.

kapitale (t. y. patronuojanti ir dukterinė įmonės), arba abu – tiek mokėtojas, tiek gavėjas, tokia pat kapitalo dalimi yra tiesiogiai valdomi kito vieneto (pvz., abu yra seserinės įmonės). Taigi, pastaroji dalyvavimo išimties taisyklė yra siauresnės apimties pagal reikalaujamą valdyti kapitalo dalį (nei dalyvavimo išimties lengvata dividendams), tačiau platesnė ta prasme, kad apima ne tik patronuojančius ir dukterinius, bet ir seserinius vienetus.

Kontroliuojančioms įmonėms, kurios dažnai atlieka finansinio grupės centro funkciją, aktualu ir tai, kad nuo 2010 m. Lietuvoje PM prie šaltinio nėra apmokestinamos ir **palūkanos**, išmokamos EEE valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma DAIS, įregistruotiems ar kitaip organizuotiems užsienio vienetais (su sąlyga, jei palūkanos gaunamos ne per jų nuolatines buveines Lietuvoje), nepriklausomai nuo to, ar palūkanas išmokantį ir jas gaunantį subjektą sieja dalyvavimo kapitale santykis<sup>237</sup>.

PMĮ 12 str. 1 d. 15 p. įtvirtina dar vieną „dalyvavimo išimties“ taisyklę, taikomą **perleidžiant vieneto akcijas**<sup>238</sup>: EEE arba DAIS valstybėje įregistruoto ar kitaip organizuoto ir esančio PM mokėtoju vieneto akcijų perleidimas yra neapmokestinamas pelno mokesčiu Lietuvoje, jei jame akcijas perleidžiantis vienetas ne trumpiau kaip 2 m. (arba ne trumpiau kaip 3 m., jei akcijos buvo įgytos PMĮ 41 str. 2 d. nurodytais neutralaus reorganizavimo ar perleidimo būdais) be pertraukų turėjo *daugiau kaip 10 proc.* balsus suteikiančių to vieneto akcijų. Beje, ši lengvata netaikoma, kai akcijas perleidžiantis vienetas jas perleidžia šias akcijas išleidusiam vienetai (savų akcijų įsigijimas), o nuo 2020 m. PMĮ *expressis verbis* įtvirtinta, kad ši lengvata netaikoma ir turto perkėlimo atveju<sup>239</sup> (apie susijusią problematiką žr. šios disertacijos 3.3.4.6 skirsnio 1 poskirsnį).

Perkeliant **Reorganizavimų ir perleidimų direktyvą**<sup>240</sup>, kurios tikslas – panaikinti mokesčius ES sienas peržengiančių reorganizavimų ir turto perleidimų apribojimus, PMĮ 41 str. yra įtvirtinti devyni mokesčių prasme neutralūs **reorganizavimo ir perleidimo** atvejai, dažnai sutinkami įvairiuose įmonių grupių gyvavimo etapuose. Iš jų, jei tiek pats (1) reorganizavimas prijungiant, (2) sujungiant, (3) prijungiant prie

237 PMĮ 5 str. 1 d. 2 p., 37 str. ir nuo 2010-01-01 d. panaikintas 37(2) str.

238 Pagal PMĮ 12 str. 1 d. 15 p., „akcija“ apima ir turimas teises į rizikos ir privataus kapitalo subjektų paskirstytinojo pelno dalį.

239 Turto perkėlimo apmokestinimą reguliuoja PMĮ 2 str. 39(1) d., 12 str. 15 p., 14 str. 7 d. ir 40(2) str., taikomi nuo 2020-01-01 d.

240 Įskaitant 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis ir ją iš dalies keitusią direktyvą 2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyva 2005/19/EB, kurios 2009 metais buvo kodifikuotos Reorganizavimų ir perleidimų direktyvoje.

100 proc. patronuojančio subjekto (t. y. prie vienintelio dalyvio), (4) išdalijant ar padalijant, (5) atskiriant veiklos dalį, (6) veiklos ar jos dalies kaip komplekso perleidimas sumažinant perleidėjo akcinę kapitalą arba (7) jo nesumažinant ir (8) keitimasis akcijomis, tiek po to vykdoma vieneto veikla atitinka eilę PMĮ 41-43 str. nustatytų detalių reikalavimų<sup>241</sup>, tada reorganizavimo ar perleidimo metu tarp subjektų perleidžiamo turto vertės padidėjimas reorganizavimo ar perleidimo metu neapmokestinamas pelno mokesčiu, ir jo apmokestinimas atidedamas iki vėlesnio faktiško šio turto perleidimo. Be to, PMĮ nustatyta tvarka ir sąlygomis įsigyjantis vienetas gali perkelti įsigyjamo ar perleidžiančio vieneto nuostolius, susijusius su perleidžiama ir įsigyjančiajame vienete tęsiama veikla ar veiklos dalimi, ir jais mažinti savo veiklos apmokestinsimąjį pelną<sup>242</sup>. Mokestinių pasekmių taip pat nesukelia ir Europos bendrovės (SE) ar Europos kooperatinės bendrovės (SCE) registruotos buveinės perkėlimas iš Lietuvos į kitą ES valstybę narę (tai 9-asis PMĮ 41 str. įtvirtintas mokestinio reorganizavimo atvejis), su sąlyga, jei atitinkamai SE ar SCE nėra likviduojama, nesukuriamas naujas vienetas, ir SE arba SCE po registruotos buveinės perkėlimo Lietuvoje tęsia veiklą per nuolatinę buveinę (PMĮ 41 str. 2 d. 9 p. ir 3 d.).

**Perkiant ATAD**, PMĮ buvo papildomai įtvirtinta keletas naujų nuostatų, kuriomis mokestiniais tikslais yra atsižvelgiama būtent į grupės (tiesa, mokestinės, PMĮ apibrėžiamos kaip vienetų grupė, su korekcijomis PMĮ 31(1) str. taikymo tikslu<sup>243</sup>) ekonominis ar finansinis rodiklius. Pavyzdžiui, PMĮ buvo papildytas 31(1) str. (taikomas nuo 2019-01-01 d.), *inter alia*, nustatančiu, kad jei vienetas priklauso vienetų grupei, tai palūkanų atskaitos ribojimo tikslu EBITDA yra apskaičiuojama ne atskiro grupės vieneto atžvilgiu, o apimant visos vienetų grupės rezultatus, o 3 000 000 EUR „saugi riba“ (angl. „safe harbour“), iki kurios palūkanos gali būti atskaitomos neatsižvelgiant į EBITDA, taip pat yra taikoma visai vienetų grupei (sumuojant), kur konkretaus vie-

---

241 Pvz., proporcingas išleistų įsigyjančiųjų vienetų akcijų, dalių ar pajų gavimas mainais, akcijų kainų skirtumo, lygaus ne daugiau kaip 10 proc. akcijų nominalios vertės, apmokėjimas pinigais, veiklos tęstinumo tam tikrą laikotarpį reikalavimas, ir kt.); PMĮ 41 str.

242 Būtent ši galimybė dažnai paskatina verslo subjektus vykdyti PMĮ 41 str. nustatytus reorganizavimus ar perleidimus, tačiau reikia atsižvelgti į tai, kad jei tokių transakcijų pagrindinis ar vienas pagrindinių tikslų yra mokestinė nauda, turto, perleidžiamo reorganizavimo ir perleidimo eigoje, vertės padidėjimo apmokestinimo PM atidėjimas gali būti netaikomas.

243 Pagal PMĮ 31(1) str. 4 d., palūkanų atskaitos ribojimo taisyklės taikymo tikslu yra atsižvelgiama ne į visos vienetų grupės (kuria pagal PMĮ 2 str. 7 d. sudaro Lietuvos ir užsienio vienetai, siejami daugiau kaip 25 proc. akcijų, dalių ar pajų, balsavimo teisių ar teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti valdymo), o tik į jos dalies – Lietuvos vienetų ir užsienio vienetų nuolatinių buveinių Lietuvos Respublikoje - rodiklius, ir bet kuriuo atveju išelminuojant finansų įstaigas bei draudimo įmones.

netų grupės nario atskaitoma palūkanų dalis yra proporcinga jo palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, daliai grupės bendro atitinkamo rezultato atžvilgiu. Be to, atskiras vienetų grupės narys gali netaikyti nei EBITDA, nei „saugios ribos“ kriterijaus, ir atskaityti visas savo palūkanų sąnaudas, viršijančias jo palūkanų pajamas, jei jo finansinės ataskaitos yra įtrauktos į vienetų grupės konsoliduotąsias finansines ataskaitas ir jo nuosavo kapitalo ir viso turto santykis nėra daugiau negu 2 proc. mažesnis už atitinkamą vienetų grupės santykį, nustatomą pagal grupės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų duomenis (vėlgį atsižvelgiama į grupės rezultatus).

Be to, įmonių grupėms itin palankios PMĮ nuostatos yra įtvirtintos ir nuo 2010 m. mokestinio laikotarpio<sup>244</sup> taikomame PMĮ XI (1) skyriuje, skirtame **mokestinių nuostolių perdavimui** tarp vienetų grupių narių tarpusavyje, o nuo 2020 m. mokestinio laikotarpio - ir tarp Lietuvos vieneto (pvz., įmonės, PM mokėtojos Lietuvoje) ir jo nuolatinės buveinės užsienyje<sup>245</sup>. Nuostolių perdavimas tarp vienetų grupės narių gali būti tiek vertikalus (pvz., iš dukterinės patronuojančiai įmonei ar atvirksčiai), tiek horizontalus (tarp taip vadinamų seserinių įmonių), tačiau mokestinių nuostolių perdavimui PMĮ nustato patį aukščiausią dalyvavimo kitos įmonės kapitale reikalavimą - patronuojantis vienetas mokestinių nuostolių perdavimo dieną turi tiesiogiai arba netiesiogiai ne mažiau kaip 2 metus būti išlaikęs arba ketinti tiek išlaikyti ne mažiau kaip 2/3 (t. y. daugiau, nei 66,66 proc.) kiekvieno mokestinių nuostolių perdavime dalyvaujančio dukterinio vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į jų paskirstytinojo pelno dalį<sup>246</sup>. Be to, Lietuvos vienetas gali perimti mokestinius nuostolius iš bet kurio PMĮ reikalavimus atitinkančio Lietuvos vieneto – vienetų grupės nario, tačiau ne iš visų užsienio vienetų, esančių vienetų grupės nariais – tik iš tų, kurie, *inter alia*, yra ES valstybės narės rezidentai mokestiniais tikslais, yra Reorganizavimų ir perleidimų direktyvos

244 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 4, 5, 12, 13, 17, 18, 26, 31, 33, 34, 35, 382, 40-1, 41, 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo X-1 skyriumi įstatymas (priimtas 2009-12-09)“.

245 Šis PMĮ pakeitimas buvo padarytas atsižvelgiant į 2018-06-12 d. ESTT sprendimą byloje Nr. C-650/16, kurioje teismas nusprendė, kad valstybė narė nacionaliniuose teisės aktuose negali įtvirtinti draudimo (nes tai būtų neproporcingas ES įsisteigimo laisvės apribojimas) iš valstybės narės bendrovės apmokestinamojo pelno atskaityti kitoje valstybėje narėje esančios NB patirtus nuostolius, likusius po to, kai buvo išnaudotos visos NB buvimo valstybės narės teisėje nustatytos nuostolių atskaitymo galimybės, ir bendrovė nustojo iš NB gauti pajamų, todėl nebeliko jokios galimybės į minėtus nuostolius atsižvelgti ateityje. ESTT 2018 m. birželio 12 d. sprendimas, Bevola and Jens W. Trock, byla C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424.

246 Taigi, nuostolių perdavimo grupėje tikslu PMĮ 56(1) str. 1 dalyje yra įtvirtinta kvalifikuota mokestinė vienetų grupė, nes pagal PMĮ 2 str. 7 d., standartinei vienetų grupei sudaryti pakanka tiesioginio arba netiesioginio daugiau kaip 25 proc. akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių, teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti valdymo.



priede nurodytos formos ir yra tos direktyvos priede nurodyto pelno mokesčio ar jam analogiško mokesčio mokėtojai.

Prie PMĮ nuostatų, nustatančių mokestinius apribojimus įmonių grupėms iš esmės priskirtina didžioji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių dalis: tiek grynai nacionalinio pobūdžio taisyklės (pvz., palūkanų atskaitą ribojanti plonos kapitalizacijos taisyklė, taisyklės, ribojančios išmokų tikslinėse teritorijose reziduojantiems subjektams atskaitą ir pan.), tiek taisyklės, kurios buvo iš esmės pakeistos (pvz., kontroliuojamojo užsienio vieneto pozityviųjų pajamų apmokestinimo taisyklė) arba naujai įtvirtintos (pvz., bendroji kovos su piktnaudžiavimu pelno mokesčio reguliavimu taisyklė, speciali su EBITDA susieta palūkanų atskaitos ribojimo taisyklė, turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės, mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmių šalinimo taisyklės) perkeltant Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvą bei ATAD. Šių taisyklių reguliavimo pokyčiams ir sisteminio reguliavimo vertinimui per teisinio tikrumo principo prizmę yra skirtas šios disertacijos 3 skyrius.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstyta, akivaizdu, kad ES tiesioginių mokesčių direktyvų poveikyje Lietuvos pelno mokesčio reguliavime daugėja nuostatų, kuriomis, to atskirai neakcentuojant, faktiškai pripažįstama įmonių grupė, kaip ekonominis vienetas. Kaip minėta, vienos šių nuostatų grupės nariams reiškia palankesnę reguliavimą, nei tuo atveju, jei jie būtų traktuojami kaip atskiri, su jokia grupe nesusiję mokesčių mokėtojai (pvz., nuostolių perdavimo grupėje atveju, taip pat kai kurios palūkanų atskaitos ribojimo taisyklių nuostatos), kitos – nustato apribojimus būtent dėl to, kad subjektai priklauso grupei (pvz., kontroliuojamojo užsienio vieneto pozityviųjų pajamų apmokestinimo taisyklės, plonos kapitalizacijos taisyklė).

Įvertinus aukščiau apžvelgtą įmonių grupių ir jų kontroliuojančiųjų įmonių teisinio reguliavimo pelno mokesčio srityje specifiką Lietuvoje, darytina išvada, kad Lietuvos pelno mokesčio reguliavime linkstama link mišrios įmonių grupių apmokestinimo koncepcijos, kur, viena vertus, įmonių grupės nariai yra laikomi atskirais pelno mokesčio mokėtojais ir grupės narių veiklos rezultatas pelno mokesčio tikslu nėra automatiškai konsoliduojamas, todėl pagal bendrą taisyklę, kiekvienas grupės narys individualiai apmokestina savo uždirbtą pelną nepriklausomai nuo įmonių grupės bendro mokestinio rezultato. Kita vertus, egzistuoja ir išimtyš iš atskirumo režimo, kurios, esant nustatytoms sąlygoms, šalina dvigubą tarp grupės įmonių mokamų / gaunamų dividendų apmokestinimą, įtvirtina galimybes perduoti nuostolius tarp grupės įmonių, reorganizuotis mokesčių prasme neutraliais būdais ir

kt., arba, atsižvelgiant į įmonių grupės narius siejančius ryšius (pvz., kontrolės buvimą, būtiną kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamų apmokestinimo ir palūkanų atskaitos ribojimo atveju), grupės narių veiklos pobūdį (pvz., pasyvaus tipo kontroliuojančioji įmonė), grupės finansinius rezultatus (pvz., grupės EBITDA taikymas palūkanų ribojimo taisyklės atveju) ir kitas įstatyme įtvirtintas aplinkybes, riboja palankaus mokestinio reguliavimo nuostatų taikymą įmonių grupei.

### 1.1.7. Apibendrinimas

Apibendrinant, įmonių grupių ir jų kontroliuojančiųjų įmonių mokestinio reguliavimo specifika pasireiškia tuo, kad nors ES tiesioginių mokesčių harmonizavimas yra siauro pobūdžio, dalis esminių įmonių grupėms ir jų kontroliuojančiosioms įmonėms aktualių tiesioginio apmokestinimo klausimų jau yra harmonizuota ES lygiu (dividendai, palūkanos, autoriniai atlyginimai, reorganizavimai ir perleidimai ir pan.). Be to, tiek ES, tiek nacionaliniu lygiu daugėja nuostatų, kuriomis mokestiniais tikslais yra atsižvelgiama į įmonių grupių, kaip ekonominio vieneto, rezultatus – šioje srityje didelis žingsnis į priekį žengtas Kovos su mokesčių vengimu direktyva.

ES direktyvomis neharmonizuotose įmonėms taikomų tiesioginių mokesčių srityse vyrauja nacionalinių teisinių reguliavimų įvairovė, kur valstybės vis dar konkuruoja mokestine aplinka – mokesčių tarifais, lengvatomis ir pan. Todėl dalis valstybių yra įtvirtinusios specialius mokestinius grupių režimus, į kurių reguliavimo sritį paprastai patenka ir kontroliuojančiosios įmonės. Be to, valstybės paprastai įtvirtina ir atskiras, tiek palankų mokestinį reguliavimą, tiek ir mokestinius apribojimus įmonių grupėms nustatančias taisykles.

ES teisės aktai šiuo metu neįtvirtina nei pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklių, galiojančių ES mastu, nei ES įmonių grupių konsoliduoto pelno mokesčio režimo (nors tai gali netrukus pasikeisti, jei bus įgyvendinta ambicinga EBPO tarptautinė mokesčių reforma<sup>247</sup>). Grupės mokestinis režimas, kaip toks, pagal kurią įmonių grupė mokestine prasme būtų laikoma ekonominiu vienetu ir visų ją sudarančių narių mokestinis rezultatas būtų konsoliduojamas, Lietuvoje taip pat nėra įtvirtintas. Todėl tiek ES, tiek Lietuvoje kaip atskaitos tašku kol kas remiamasi įmonių grupių narių atskirumo koncepcija. Tačiau įvertinant atskiras įmonių grupėms adresuotas palankaus mokestinio reguliavimo nuostatas, panaikinančias grupėje išmokamų dividendų, palū-

---

247 OECD, „Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 1 July 2021 - OECD“.

kanų, autorinių atlyginimų ekonominę dvigubą apmokestinimą, sudarančias galimybę tarp grupės narių perduoti nuostolius arba reorganizuotis ar perleisti verslą pelno mokesčio prasme neutraliu būdu, faktiškai taikoma įmonių grupių apmokestinimo koncepcija tampa labiau panaši į mišrią.

Be to, kadangi dividendų, palūkanų, autorinių atlyginimų, reorganizavimų, veiklos ar turto ir perleidimų apmokestinimas paprastai turi svarbų vaidmenį priimant verslo sprendimus įmonių grupėse, todėl tai dažnai yra mokesčių planavimo objektas, kur įmonių grupių struktūros, lengvai perkeliama pasyvi kontroliuojančiųjų įmonių veikla, gaunamų pajamų pobūdis sudaro galimybes pasinaudoti visa eile palankių mokesčių nuostatų (kuo istoriškai kontroliuojančiosios įmonės iki šiol plačiai, o kartais – ir agresyviai naudojosi) . Atitinkamai, įmonių grupės ir jų kontroliuojančiosios įmonės patenka į didžiosios daugumos kovos su mokesčių vengimu taisyklių reguliavimo sritį. Dalis šių taisyklių jau yra harmonizuota minimalius standartus nustatančiomis ES direktyvomis (Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva ir ATAD), dalis įtvirtinta DAIS ir MLI, dalis yra grynai nacionalinės. Be to, kovos su mokesčių vengimu taisyklės per paskutinius 5 metus (2016-2020 m.) BEPS ir ATAD įtakoje itin sparčiai keitėsi, ir niekas negali garantuoti, kad ateityje taip pat nesikeis. Todėl įmonių grupėms, ypač tarptautinėms, ir jų kontroliuojančiosioms įmonėms, veikiančioms šiuo metu nuolat ir dinamiškai besikeičiančioje mokesstinėje aplinkoje, yra labai svarbu laiku ir tinkamai suprasti, kokie reikalavimai joms yra taikomi ir kas tampa mokesčine prasme nepriimtiniu elgesiu. O būtent – kas laikoma mokesčių vengimu ir kokios į jo užkardymą nukreiptos taisyklės yra taikomos, kokio konkrečiai elgesio jos reikalauja arba ką draudžia, koks yra šių taisyklių santykis tiek tarpusavyje, tiek su kitomis pelno apmokestiną reguliuojančiomis nuostatoms ir kur yra tokių taisyklių taikymo ribos.

## **1.2. Įmonių grupėms ir jų kontroliuojančiosioms įmonėms taikomos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės**

### **1.2.1. Kovos su mokesčių vengimu taisyklių samprata ir paskirtis**

Siekdamos užtikrinti pelno mokesčio sumokėjimą ten, kur gaunamas pelnas ir sukuriama vertė, o taip pat mokesčių įstatymų pažeidimų prevencijos tikslais šiuolaikinės valstybės (ne išimtis ir Lietuva) taiko pačias įvairiausias teises priemones – tai

ir nuostatos, įtvirtinančios mokesčių mokėtojų<sup>248</sup> bei trečiųjų asmenų (antstolių, notarų,<sup>249</sup> licencijas išduodančių institucijų,<sup>250</sup> daiktus, daiktines teises ir juridinius faktus registruojančių, gyventojų ir juridinių asmenų registrus tvarkančių įstaigų,<sup>251</sup> prižiūrimum finansų rinkos dalyvių,<sup>252</sup> kitų juridinių asmenų<sup>253</sup>, tarpininkų<sup>254</sup>) pareigą teikti mokesčių administratoriui mokesčių vengimo prevencijai ir mokestinių prievolių vykdymo kontrolei aktualią informaciją bei atitinkamai mokesčių administratoriaus teisę gauti informaciją, dokumentų nuorašus, kompiuterinių laikmenų duomenis (kopijas) apie asmenų turtą, pajamas, išlaidas ir veiklą, naudotis savo ir kitų juridinių asmenų valdomų ar tvarkomų registrų, duomenų bazių informacija (MAĮ 33 str. 1 d. 1 p.), ir nuostatos, užtikrinančios tarpvalstybinį mokesčių administratorių bendradarbiavimą tiek ES ribose<sup>255</sup>, tiek ir su trečiosiomis valstybėmis (MAĮ 28-30 str.), įskaitant keitimąsi informacija pagal išankstinį prašymą, automatizuotu būdu ir spontaniškai, pagalbą išieškant mokestines nepriemokas<sup>256</sup>, mokestinių ginčų ES sprendimo gerini-

---

248 Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojo pareiga teikti VMI informaciją apie turimas sąskaitas užsienyje (MAĮ 42 str.), apie tam tikrus grynaisiais pinigais sudaromus sandorius (MAĮ 42(1) str.), PVM sąskaitų faktūrų ir gabenimo dokumentų duomenis (MAĮ 42(2), 42(3) str.), ataskaitas apie tarptautinių įmonių grupių dalyvius (MAĮ 61 str.), informaciją apie praneštinus galimai agresyvaus mokesčių planavimo tarpvalstybinius susitarimus (MAĮ 61(2) str.) ir pan.

249 MAĮ 50 str.; detaliau žr. „Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. birželio 21 d. įsakymas Nr. 1K-241 Dėl notarų ir antstolių duomenų apie juridinius faktus, dėl kurių asmenims gali atsirasti prievolė mokėti mokesčius, bei kitokios informacijos, reikalingos mokesčių administratoriaus funkcijoms atlikti, teikimo mokesčių administratoriui taisyklių patvirtinimo (suvestinė redakcija nuo 2019-01-05)“.

250 MAĮ 51 str.

251 MAĮ 52-54 str.

252 Pavyzdžiui, prižiūrimum finansų rinkos dalyviai, įskaitant bankus, kredito unijas, draudimo, perdraudimo, draudimo brokerių įmones, elektroninių pinigų įstaigas, finansų maklerio įmones ir jų tarpininkus, analogiškų užsienio įmonių/įstaigų filialus Lietuvoje, valdymo įmones, investicines bendroves, VMI privalo teikti informaciją apie asmenų atidarytas ir uždarytas sąskaitas, sąskaitų metinių apyvartų dydį, likutį metų pabaigoje, palūkanas, skolinius įsipareigojimus, vertybinius popierius, draudimo įmokas, pensijų draudimo įmokas ir pan. (MAĮ 55 str.).

253 Pavyzdžiui, LR įregistruoti juridiniai asmenys privalo VMI teikti informaciją apie fiziniams asmenims suteiktas, jų gražintas ir iš fizinių asmenų gautas paskolas, apie iš jų dalyvių – fizinių asmenų – gautas per kalendorinius metus 15 000 eurų ar didesnes pinigines įmokas, apie užsienio juridinių asmenų jiems suteiktas paslaugas Lietuvoje, kurių vertė per kalendorinius metus yra ne mažesnė kaip 15 000 eurų, ir pan. (MAĮ 55 (1) str.).

254 Tarpininkai, t. y. asmenys (teisininkai, mokesčių konsultantai, buhalteriai ir pan.), rengiantys, siūlantys, teikiantys įgyvendinti praneštinus tarpvalstybinius susitarimus arba organizuojantys ar administruojantys jų įgyvendinimą, arba teikiantys su tuo susijusią pagalbą, paramą ar konsultacijas, privalo VMI teikti jiems žinomą informaciją apie praneštinus tarpvalstybinius susitarimus, atitinkančius centrinio mokesčių administratoriaus tvirtinamus požymius, kurių buvimas rodo, kad esama galimos mokesčių vengimo rizikos (MAĮ 61 (2) str.).

255 Direktyva dėl administracinio bendradarbiavimo mokesčiuose.

256 Direktyva dėl savitarpio pagalbos mokesčiuose.

mo mechanizmus<sup>257</sup>, ir prevencinės administracinės priemonės, siekiančios atgrasinti mokesčių mokėtojus nuo mokesčių įstatymų pažeidimų – pvz., įtraukimas į viešai skelbiamą nepatikimų mokesčių mokėtojų sąrašą bei su tuo siejama ilgesnė mokesčio perskaičiavimo senatis (MAĮ 40(1) str., 38 str. 1 d. 7 p., 68 str. 4 d.), administracinė bei baudžiamoji atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus, o taip pat ir konkrečios mokesčių teisės aktuose įtvirtintos nuostatos (taisyklės), nukreiptos į kovą su mokesčių vengimu mokesčių apskaičiavimo procese (pvz., MAĮ 69 str. 1 d., PMĮ 11 str. 8 d., PMĮ 39 str., PMĮ 40 (2) str. ir kt.).

Alternatyvios sąvokos „kovos su mokesčių vengimu taisyklė“<sup>258</sup>, „kovos su piktnaudžiavimu taisyklė“<sup>259</sup>, „kovos su mokesčių vengimu nuostata“<sup>260</sup>, „priemonė, skirta kovoti su mokesčių vengimu“<sup>261</sup>, „antivengiminio pobūdžio teisės nuostata“<sup>262</sup>, „antivengiminė priemonė“<sup>263</sup> (angl. *anti-avoidance rule, rule against tax avoidance*) tiek Europos Sąjungos teisės aktuose tiesioginio apmokestinimo srityje, tiek ir teisės mokslo darbuose vartojamos itin dažnai<sup>264</sup>, o ypač - nuo 2016 metų, kai buvo priima Kovos su mokesčių vengimu direktyva. Todėl kyla klausimas, ką apima sąvoka „kovos su mokesčių vengimu taisyklė“ – ar tik priemonės, taikomas mokesčių vengimo, kaip tai apibrėžiama ESTT ir LVAT praktikoje, atvejams, t. y. nukreiptas į jau įvykusio mokesčių vengimo atvejus, ar ir prevencines taisykles galimam mokesčiniam piktnaudžiavimui ateityje užkardyti?

Patį sąvoka „kovos su mokesčių vengimu taisyklė“ indikuoja du esminius jos

---

257 Direktyva dėl mokesčių ginčų ES.

258 Terminai „antivengiminė taisyklė/nuostata/priemonė“ (pažodinis vertimas iš angl. *„anti-avoidance rule/measure“*) Lietuvos mokslo darbuose plačiai vartoti 2007-2008 metais. Kadangi priešdėlis „anti-“ būdvardžių daryboje nevertotinas, be to, kadangi 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 ATAD: „Direktyva, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės“), būtent pastarasis terminas yra vartojamas šiame disertaciniame tyrime.

259 Komisijos rekomendacija dėl agresyvaus mokesčių planavimo.

260 Paulauskas, „Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu“, 127; Petkevičiūtė, „Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę“.

261 Petkevičiūtė, „Reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimas Lietuvoje“, 195.

262 Povilas Gruodis, „Kredito įstaigų veiklos reguliavimas mokesčių teisės normomis“ (daktaro disertacija, Vilniaus universitetas, 2017), 147.

263 Lukas, „Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui“, 137.

264 Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, 501.

elementus: (1) mokesčių vengimą - reiškinį, į kurį nukreiptas taisyklės veikimas, t. y. taisyklės veikimo objektą, ir (2) taisyklės paskirtį, funkciją – kovą su minėtuoju mokesčių vengimu.<sup>265</sup> Atsižvelgiant į minėtus „kovos su mokesčių vengimu taisyklės“ elementus, taisyklės objektu neabejotinai yra mokesčių vengimas. Tačiau rasti vienareikšmišką atsakymą į klausimą, kas yra, arba kada prasideda mokesčių vengimas, sudėtinga, kadangi įvairiose teisinėse sistemose mokesčių vengimu pripažįstamas labai platus situacijų spektras: nuo sudėtingų transakcijų, balansuojančių ant teisėtumo ir kriminalinio baudžiamumo ribos<sup>266</sup>, iki teisėtų pasirinkimų tarp skirtingai apmokestinamų situacijų, kurios, taip pat gali būti vertinamos kaip mokesčių vengimas esant konkrečioms aplinkybėms<sup>267</sup>.

Konstitucinė kiekvieno asmens pareiga mokėti mokesčius yra įtvirtinta<sup>268</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucijos<sup>269</sup> 127 straipsnyje, be kita ko, nustatančiame, kad valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių. Kaip dar 2003 m. yra pažymėjęs Konstitucinis Teismas<sup>270</sup> ir vėliau tuo ne kartą savo sprendimuose rėmėsi LVAT<sup>271</sup>, nustatant mokesčius ne 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. MAĮ 8 str., savo ruožtu, taip pat įtvirtina mokesčių visuotinio privalomumo principą: „kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių

265 Ten pat, 502.

266 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.: Fedosiuk, „Mokesčių slėpimas kaip nusikalstama veika“, 61; dėl mokesčių vengimo santykio su mokesčių slėpimu taip pat žr.: Paulauskas, „Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu“; apie mokesčių vengimą (t. y. siekimą visiškai arba iš dalies neįvykdyti įstatymais nustatytos mokeskinės prievolės), kaip socialiai žalingą visuomenei reiškinį, žr.: Gytis Kuncėvičius ir Violeta Kosmačaitė, „Mokesčių vengimo reiškinio analizė, atsižvelgiant į socialinių mokslų sąveiką“, *Jurisprudencija* 6, nr. 96 (2007 m.): 78–84.

267 Krever, „General Report: GAARS“, 1.

268 Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas; bylos Nr. 16/96; 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas; bylos Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03; 2006 m. sausio 24 d. nutarimas; bylos Nr. 11/04.

269 „Lietuvos Respublikos Konstitucija“.

270 Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas; bylos Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03; 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas, bylos Nr. 17/2013; 2016 m. gruodžio 7 d. nutarimas Nr. KT30-N16/2016; bylos Nr. 5/2016“.

271 LVAT 2004 m. spalio 27 d. nutartis (plenarinės sesijos) administracinėje byloje Nr. A-1-355/2004; 2013 m. sausio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-2805-12; 2019 m. birželio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1234-575/2019“.

įstatymų nustatytus mokesčius“. Taigi, Lietuvos Respublikos teisės aktai vienareikšmiškai įpareigoja visus mokesčių mokėtojus tinkamai apskaičiuoti ir tinkamai bei laiku mokėti mokesčius, kurie yra vienas pagrindinių valstybės biudžeto, iš kurio finansuojami visuomenės viešieji poreikiai, šaltinių<sup>272</sup>.

Panašaus pobūdžio nuostatos įtvirtintos daugumos šiuolaikinių teisinių valstybių įstatymuose, tačiau maksimalaus ekonominio efektyvumo siekiančiam verslui mokesčiai dažnai yra tik dar viena kaštų rūšis - neproduktyvios sąnaudos, kurias siekiama sumažinti. Be to, norą pasinaudoti konkrečios valstybės mokesčių įstatymų teikiama nauda ar mokesčių teisinių sistemų neatitikimais paskatina ir valstybių konkuravimas mokesčiais<sup>273</sup>, ir šiame kontekste rezultatyvios kitų verslininkų patirtys.

Verta prisiminti, 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 perdavimo (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“<sup>274</sup>, visuotinai pripažįstamas bendroju teisės principu<sup>275</sup>.

Vadinasi, mokesčių planavimas iš principo yra leidžiamas, jei tik mokestinė

---

272 Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, 503.

273 Apie valstybių konkuravimo mokesčiais reiškinį plačiau žr.: Lukas, „Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniui reguliavimui“.

274 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; LVAT 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas (išplėstinės teisėjų kolegijos administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013; 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016).

275 ESTT 2000 m. gruodžio 14 d. sprendimas, *Emsland-Stärke*, byla C-110/99, ECLI:EU:C:2000:695; LVAT 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-3448-11; Ben J. M. Terra ir Peter J. Wattel, sud., *European Tax Law* (Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Kluwer Law International, 2012), 529; Petkevičiūtė, „Reorganizavimo ir perdavimo operacijų apmokestinimas Lietuvoje“, 197; Puzinskaitė, „Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą“, 1420.

nauda nėra pagrindinis<sup>276</sup> tokio planavimo tikslas<sup>277</sup>, t. y. jei sandorio ar sandorių grupės pasirinkimą lemia pagrįstos komercinės (t. y. ekonominės ar kitos) priežastys<sup>278</sup>, kurios kiekvienu konkrečiu atveju gali būti skirtingos ir turi būti vertinamos individualiai, o mokestinė nauda turėtų būti gaunama kaip pasekmė – šalutinis, papildomas veiklos rezultatas<sup>279</sup>. Net ir Kovos su mokesčių vengimu direktyvos preambulės 11 p. nurodoma, „kad kitu atveju (t. y. kai dariniai neapsimestiniai – *aut. past.*), mokesčių mokėtojas turėtų turėti teisę pasirinkti savo komercinei veiklai mokesčių požiūriu veiksmingiausią struktūrą“.

Ir priešingai: jei vienintelis ar pagrindinis mokesčio mokėtojo pasirinkimo tikslas yra mokestinės naudos, be kita ko, prieštaraujančios mokesčių įstatymų tikslams, gavimas, tokios situacijos tiek ESTT<sup>280</sup>, tiek LVAT<sup>281</sup> praktikoje, tiek teisės mokslo

---

276 Gali kilti klausimas, ar šiam teiginiui nedaro įtakos tai, kad įgyvendinant Kovos su mokesčių vengimu direktyvą, atitinkamai Lietuvos PMĮ 11 str. 8 d. įtvirtintos naujos bendrosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės formuluotė yra šiek tiek kitokia - pagal įstatymo raidę, ši taisyklė turėtų būti taikoma tada, kai mokestinė nauda yra „pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų“. Vis tik, atsižvelgiant į tai, kad kol kas Lietuvoje nėra jokios šios naujosios PMĮ nuostatos taikymo praktikos, turinio viršenybės prieš formą principo (MAĮ 69 str. 1 d.) taikymui LVAT praktikoje iki šiol nuosekliai reikalaujama, kad mokestinė nauda būtų vienintelis ir (arba) pagrindinis tikslas, o ESTT formuojamoje piktnaudžiavimo teise (angl. *abuse of law*) doktrinoje, kuri, kaip konstatavo pats ESTT, turi būti vienodai taikoma tiek piktnaudžiavimui ES pirmine (ES laisvėmis), tiek antrine teise (direktyvų nuostatomis), taip pat bent kol kas vyrauja vienintelio / esminio / dominuojančio/ pagrindinio mokestinės naudos tikslo kriterijus, šio disertacinio tyrimo metu yra laikomasi pozicijos, kad bent kol kas mokesčių planavimas yra leidžiamas, jei mokestinė nauda nėra pagrindinis tokio planavimo tikslas. LVAT 2018 m. rugpjūčio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1010-438/2018; 2019 m. lapkričio 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1726-602/2019; Kuzniacki, „The C.J.E.U. Case Law Relevant to the General Anti-Avoidance Rule (G.A.A.R.) Under the Anti-Tax Avoidance Directive (A.T.A.D.)“, 270; Terra ir Wattel, *European Tax Law*, 530.

277 Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, 503.

278 Žr.: Petkevičiūtė, „Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę“, 117; LVAT 2006 m. balandžio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-444-794-06; 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11; 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas (išplėstinės teisėjų kolegijos) administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013; 2017 m. spalio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-786-442/2017; 2018 m. rugpjūčio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1010-438/2018.

279 Paulauskas, „Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu“, 31; taip pat MAĮ 69 str. apibendrintas komentaras: VMI prie LR FM, „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2021-01-05 redakcija)“.

280 Žr., pvz.: ESTT (didžioji kolegija) 2006 m. vasario 21 d. sprendimas, Halifax and others, byla C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, 74 ir 75 punktai; taip pat ESTT 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas, Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas, byla C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, 64 punktas.

281 P vz., žr.: LVAT 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11; 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016; 2019 m. birželio 5 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-1250-556/2019.



doktrinoje<sup>282</sup> pripažįstamos mokestinio piktnaudžiavimo. Būtent mokestinio piktnaudžiavimo fakto nustatymas leidžia mokesčių mokėtojo veiksmus siekiant mokestinės naudos kvalifikuoti kaip mokesčių vengimą<sup>283</sup> (t. y. tokie veiksmai nelaikomi teisėtu mokesčių planavimu<sup>284</sup>). Palyginimui: 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.<sup>285</sup> EBPO mokesčių terminų žodynas mokesčių vengimą apibrėžia iš esmės identiška: tai mokesčių mokėtojo reikalų tvarkymas, kurio tikslas yra sumažinti mokestinę prievolę ir kuris, nors ir yra teisėtas, paprastai prieštarauja įstatymo, kurio ketinama laikytis, tikslui.<sup>286</sup>

Į aukščiausiai 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 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 mokesčių)<sup>287</sup>, prieštaraujančios atitinkamoje situacijoje taikytinų mokesčių įstatymų tikslui.

Tačiau egzistuoja visa eilė specialiųjų mokesčių teisės normų, nukreiptų į įstatymų leidėjui jau žinomas konkrečias operacijas, sandorius ar jų schemas, kuriomis naudodamiesi mokesčių mokėtojai galimai siekia mokestinės naudos. Ir nors negalima teigti, kad šios situacijos automatiškai reiškia mokesčių vengimą aukščiau nurodytą prasme, tačiau jos *ex ante* yra laikomos potencialiai keliančiomis mokestinio piktnaudžiavimo grėsmę ir todėl yra reguliuojamos nustatant konkrečius būsimų operacijų ar

---

282 Petkevičiūtė, „Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę“, 124; Sargailis, „Turinio viršenybės prieš formą principo mokestinuose santykiuose taikymas viešojo administravimo subjektams keliamų bendrųjų reikalavimų kontekste“, 396.

283 Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestinio piktnaudžiavimu taisyklėms“, 505.

284 Pvz., žr.: LVAT 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016.

285 International Bureau of Fiscal Documentation, *IBFD International Tax Glossary*, 34.

286 „Glossary of Tax Terms - OECD“.

287 Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestinio piktnaudžiavimu taisyklėms“, 505.

sandorių mokestinius apribojimus, kurių mokesčių mokėtojas privalo laikytis<sup>288</sup>. Kitaip tariant, jeigu bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės paprastai kovoja su realaus, įvykusio mokesčių vengimo padariniais, tai specialiosios siekia užkirsti kelią potencialiam mokesčių vengimui ir jo pasekmėms<sup>289</sup>.

EBPO ir G20 BEPS iniciatyvoje pasiūlytų kovos su mokesčių vengimu taisyklių objektą ir paskirtį gana išsamiai apibūdina jau pats BEPS akronimo iššifravimas: tai taisyklės, skirtos kovai su mokesčio bazės mažinimu, erozija (angl. *base erosion*) ir pelno perkėlimu (angl. *profit shifting*). Iš esmės, visos kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklės yra nukreiptos į abu prieš tai minėtus neatsiejamai susijusius tikslus, nes *vienam asmeniui ar vienoje jurisdikcijoje sumažinant mokesčio bazę dėl patiriamų išlaidų arba perkeliama verslo arba transformuojant pajamų rūšį* į mažiau ar visiškai neapmokestinamas pajamas, minėtoms išlaidoms skirtos sumos pervedamos arba visas verslas *persikelia* kitam asmeniui ir (arba) į kitą jurisdikciją arba atitinkamos pajamos *apmokestinamos mažesniais* tarifais ar visiškai *nepamokestinamos*.

Reikia pastebėti ir tai, kad paprastai kovos su mokesčių vengimu taisyklės yra įtvirtinamos teisės aktuose, tačiau priklausomai nuo konkrečios valstybės teisės sistemos specifikos, kai kurios, dažniausiai bendrosios, kovos su mokesčių vengimu taisyklės, gali būti formuojamos ir teismų praktikoje<sup>290</sup>. Be to, nors dauguma valstybių savo teisės aktuose yra įtvirtinusios didesnę ar mažesnę kovos su mokesčių vengimu taisyklių skaičių, tačiau tarp atskirų valstybių gali skirtis tiek atvejai (mokestinės situacijos), į kuriuos tos taisyklės nukreiptos, tiek ir taisyklių, skirtų toms pačioms situacijoms reguliuoti, formuluotės bei jų taikymo praktika. Pavyzdžiui, 2014 metais, t. y. iki prasidedant kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių harmonizavimui ES lygiu (plačiau apie jį žr. šios disertacijos 1.2.2 skirsnį), tokiose ES valstybėse narėse kaip Danija, Latvija, Lenkija, Portugalija, Jungtinė Karalystė<sup>291</sup> bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė įstatymo lygiu nebuvo įtvirtinta, paskolų palūkanų ribojimo taisyklių neturėjo Austrija, Belgija, Estija, Slovakija, kontroliuojamųjų užsienio subjektų pajamų apmokestinimo taisyklių nebuvo įtvirtinusios Austrija, Belgija, Čekija, Airija, Latvija,

---

288 Ten pat.

289 Ten pat.

290 Krever, „General Report: GAARs“, 2; Puzinskaitė, „Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą“, 1411; apie turinio viršenybės prieš formą principo ištakas teismų praktikoje: Vildžiūnaitė, „Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas palankia mokesčių mokėtojams kryptimi“, 60.

291 Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė išstojo iš ES 2020 m. sausio 31 d.

Nyderlandai, Lenkija, Slovakija, Slovėnija<sup>292</sup>. Kita vertus, ne mažiau, kaip 22 ES valstybės narės savo nacionaliniuose teisės aktuose jau tuo metu buvo įtvirtinusios sandorių kainodaros reikalavimus, o, pavyzdžiui, Vokietijoje, Prancūzijoje, Italijoje ir Graikijoje buvo įtvirtintos visos minėtos taisyklės<sup>293</sup>, tačiau jos tarp skirtingų valstybių nebuvo vienodos nei savo turiniu, nei taikymo praktika.

Apibendrinant, kovos su mokesčių vengimu taisyklės – tai vienos iš priemonių, taikomos siekiant užtikrinti, kad pelno mokestis būtų sumokamas ten, kur uždirbamas pelnas ir sukuriama vertė. Tai teisės aktuose įtvirtintos ar teismų praktikos suformuotos būtent *mokesčių apskaičiavimui* skirtos taisyklės, nukreiptos kovai tiek su esamu (įvykusi), tiek ir su potencialiu mokesčių vengimu: t. y. tiek bendrosios, adresuotos plačiam nekonkretizuotam asmenų ir situacijų ratui, nukreiptos į mokestinio piktnaudžiavimo pasekmių šalinimą ir leidžiančios *ex post facto* rekonstruoti tikrąjį sandorių ar operacijų turinį su tikslu jį atitinkamai apmokestinti, tiek ir specialiosios taisyklės, nukreiptos į konkrečias situacijas, paprastai mokesčių mokėtojo elgesio tiesiogiai nesiejant su mokesčių vengimu, kaip tokiu, t. y. nukreiptas į potencialaus mokesčių vengimo prevenciją.

### **1.2.2. ES ir EBPO įtaka nacionaliniam kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių reguliavimui**

Europos Sąjungos galiojanti teisė (*acquis communautaire*), 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 ES sutarties 5 str., „srityse, kurios nepriklauso ES išimtinai 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

---

292 Johansson, Skeie, ir Sorbe, „Anti-Avoidance Rules against International Tax Planning“, 16.

293 Ten pat.

paprastai buvo įtvirtinama tik *galimybė*, bet ne pareiga<sup>294</sup> valstybėms narėms netaikyti direktyvos nuostatų, jei pagrindinis arba vienas iš pagrindinių sandorio ar operacijos tikslų yra mokesčių vengimas (piktnaudžiavimas)<sup>295</sup>. Tačiau net ir tuo atveju, 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<sup>296</sup>. Taigi, nors tiesioginio apmokestinimo reguliavimui skirtose negausiose ES direktyvose įtvirtintos kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklės (kol kas) ir nebuvo privalomos, tačiau jos savo funkciją atliko - vien galimybės piktnaudžiavimo atveju netaikyti direktyvomis nustatytą taisyklių buvimas direktyvų tekstuose suteikė valstybėms narėms *galimybę*, esant atitinkamoms nacionalinėms kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu nuostatoms, mokesčių slėpimo ar vengimo atvejais neleisti pasinaudoti konkrečioje direktyvoje numatytu palankiu apmokestinimo režimu<sup>297</sup>. Nesant tokios išlygos, galimai galėjo kilti klausimas, ar iš viso galima konkrečios direktyvos veikimą apriboti bendrosiomis nacionalinėmis kovos su mokesčių vengimu nuostatomis<sup>298</sup>.

Be direktyvų, ES pozicija dėl kovos su mokesčių vengimu valstybėms narėms komunikauta ir neprivalomų Komisijos rekomendacijų forma. Pavyzdžiui, 2012 m. gruodžio 6 d. rekomendacija dėl priemonių, kuriomis trečiosios šalys skatinamos laikytis minimalių gero mokesčių srities valdymo standartų (2012/771/ES)<sup>299</sup>, Komisija rekomendavo valstybėms narėms sudaryti juoduosius trečiųjų valstybių, kurios nesilaiko minimalių mokesčių srities gero valdymo standartų (pvz., nustato itin mažus ar nulinius pelno mokesčio tarifus, nesikeičia informacija ir pan.), sąrašus ir persiderėti

---

294 Žr.: Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva, 5 str. 2 d.: „2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyva 2005/19/EB iš dalies keičianti Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis“, 1 str. 13 d.; Reorganizavimų ir perleidimų direktyva, 15 str.

295 Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, 506.

296 Petkevičiūtė, „Reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimas Lietuvoje“, 192.

297 Šiuo aspektu taip pat žr.: Agnė Petkevičiūtė, „Vienetų reorganizavimo ar perleidimo metu kylančių klausimų sprendimas atsižvelgiant į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką“, *Teisė* 91 (2014 m.): 198, 209.

298 Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, 507.

299 *EUR-Lex*, žiūrėta 2020 m. rugpjūčio 13 d., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TX-T/?qid=1597310123962&uri=CELEX:32012H0771>.

ar nutraukti su tomis valstybėmis DAIS, siekiant, kad trečiosios valstybės imtų minėtų standartų laikytis. Savo 2012 m. gruodžio 6 d. Komisijos rekomendacijoje dėl agresyvaus<sup>300</sup> mokesčių planavimo 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, taip 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 gilesnei integracijai ir valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų harmonizavimui, o konkurencinei atmosferai kur kas draugiškesniam koordinavimui“<sup>301</sup>.

Vis dėlto, didėjant tarptautinės bendruomenės nepakantumui agresyviam tarptautiniam mokesčių planavimui, ir ne be EBPO ir G20 BEPS projekto įtakos, nuo 2014 m. situacija ėmė keistis - ES akivaizdžiai pasuko taisyklių, skirtų kovai su tiesioginių mokesčių vengimu, harmonizavimo link<sup>302</sup>:

---

300 Komisija agresyvių mokesčių planavimą apibūdina kaip sudėtingas, kartais dirbtines, struktūras ir darinius, kurių tikslas - pasinaudojant nacionalinių reguliavimų neatitikimais ir teisinio reguliavimo spragomis sumažinti mokestinę naštą, įskaitant mokesčių bazės eroziją arba jos perkėlimą į kitų, nei vykdoma veikla ir sukuriama vertė, valstybių jurisdikcijas (tiek ES ribose, tiek į trečiąsias valstybes), kuriose pajamos apskritai lieka neapmokestintos arba apmokestinamos ženkliai mažesniais mokesčių tarifais. Kaip nurodo Komisija, agresyviu mokesčių planavimu mokestinė prievolė yra sumažinama formaliai nepažeidžiant mokesčių įstatymų, bet pažeidžiant jų dvasią (t. y. prieštaraujant jų tikslui). Įdomu, kad Komisija savo 2018 m. galutinėje ataskaitoje dėl agresyvaus mokesčių planavimo rodiklių, padarė prielaidą, kad Lietuva, taip pat Kipras, Airija, Latvija ir Bulgarija, kuriose yra vieni žemiausių mokesčių tarifų, galimai gauna naudos iš to, kad, naudojantis agresyviu mokesčių planavimu, multinacionalinės įmonių grupės perkelia mokesčių bazę į šias valstybes. Be to, įgyvendinant Tarybos direktyvos (ES) 2018/822 nuostatas dėl informacijos mainų apie tarpvalstybinius susitarimus, 2019 m. pabaigoje VMI viršininko įsakymu buvo patvirtinti pranešinių galimai agresyvaus mokesčių planavimo tarpvalstybinių susitarimų požymiai. Plačiau žr.: Komisijos rekomendacija dėl agresyvaus mokesčių planavimo; European Commission, *Aggressive Tax Planning Indicators: Final Report*. (Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2018); Directorate-General for Internal Policies of the Union, *Corporate Tax Practices and Aggressive Tax Planning in the EU* (Brussels: European Parliament, 2015); „VMI prie LR FM viršininko 2019 m. gruodžio 20 d. įsakymas Nr. VA-109 dėl privalomų automatinį apmokestinimo srities informacijos, susijusios su praneštiniais tarpvalstybiniais susitarimais, mainų įgyvendinimo ir praneštinis tarpvalstybinius susitarimus identifikuojančių požymių nustatymo taisyklių patvirtinimo (suvestinė redakcija nuo 2021-03-13)“.

301 Lukas, „Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniui reguliavimui“, 335.

302 Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, 508.

- 2014 m. liepos 8 d. Tarybos direktyvos 2014/86/ES, iš dalies keitusios Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvą, 1 str. įtvirtino ES lygiu *privalomą kovos su valstybių mokesstinės tvarkos neatitikimais* (verčiant iš anglų kalbos *hybrid mismatches*, dar kartais vadinamais hibridiniais neatitikimais) taisyklę *dividendų* išmokėjimo atvejais. Tai buvo pirmoji ES istorijoje valstybėms narėms privaloma kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklė, kurią valstybės narės privalėjo perkelti į savo nacionalinę teisę iki 2015-12-31 d. Lietuvoje ji, nors ir vėluojant įgyvendinti direktyvą, perkelta į nacionalinę teisę papildant PMĮ 35 str. 5 dalimi ir galioja nuo 2016-03-26 d.<sup>303</sup>;
- 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyvos (ES) 2015/121, iš dalies keitusios Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvą, 1 str. 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 mokesstinės naudos, kuri prieštarauja direktyvos dalykui ar tikslui; šią taisyklę valstybės narės privalėjo perkelti į savo nacionalinę teisę iki 2015-12-31 d. Lietuvoje ji, taip pat vėluojant įgyvendinti direktyvą, perkelta į nacionalinę teisę papildant PMĮ 32 str. 6 dalimi, galioja nuo 2016-03-26 d.<sup>304</sup>;
- ATAD-1 6 str. *įtvirtinta privaloma bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė*, taikytina pelno mokesčio apskaičiavimo srityje. Tai buvo pirmoji ES istorijoje valstybėms narėms privaloma bendroji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklė, taikoma *pelno mokesčio apskaičiavimui apskritai*, ją valstybės narės privalėjo perkelti į savo nacionalinę teisę iki 2018-12-31 d. Lietuvoje ji perkelta į nacionalinę teisę papildant PMĮ 11 str. 8 dalimi, galioja nuo 2019-01-01 d.<sup>305</sup>.
- Kovos su mokesčių vengimu direktyva ((ES) 2016/1164) taip pat nustatė keturias *privalomas specialias kovos su mokesčių vengimu taisykles*: palūkanų ribojimo taisyklę (direktyvos 4 str., angl. *interest limitation rule*), perkėlimo apmokestinimo taisyklę (5 str., angl. *exit taxation*), kontroliuojamos užsienio bendrovės apmokestinimo taisyklės (7-8 str., angl. *controlled foreign company rule*) ir šalių mokesstinės tvarkos neatitikimų neutralizavimo taisyklės (9 str., angl. *hybrid mismatches*);

303 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 32, 33, 34, 35, 36, 40-1, 47, 51, 53 straipsnių ir 3 priedėlio pakeitimo įstatymas (priimtas 2016-03-22)“.

304 Ten pat.

305 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 30-1 straipsniu įstatymas (priimtas 2018-12-06)“.

- ATAD-2, kaip jau sako pats jos pavadinimas, į ES kovos su mokesčių vengimu taisyklių reguliavimo sritį įtraukė ir hibridines nuolatinės buveines, hibridinius perkėlimus, trečiųjų valstybių subjektų nuolatinės buveines ES, atvirkštinius pasinaudojimo mokestinės tvarkos neatitikimais atvejus, taip pat neatitikimus, susidarancius dėl mokestinio rezidavimo keliose valstybėse, detalizavo hibridinių neatitikimo šalinimo taisykles.

Specialiosios ATAD-1 ir ATAD-2 direktyvose įtvirtintos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės valstybėms narėms yra privalomos ir turėjo būti perkeltos į nacionalinę teisę etapais: palūkanų ribojimo ir kontroliuojamos užsienio bendrovės apmokestinimo taisyklės – iki 2018-12-31 d. (Lietuvoje palūkanų ribojimo taisyklė perkelta papildant PMĮ 30 (1) straipsniu, kontroliuojamojo užsienio subjekto pajamų apmokestinimo taisyklė – iš esmės pakeičiant PMĮ 39 str., abu minėti PMĮ pakeitimai įsigaliojo nuo 2019-01-01<sup>306</sup>), perkėlimo apmokestinimo taisyklė - iki 2019-12-31 (Lietuvoje perkelta papildant PMĮ 40 (2) straipsniu, taip pat įvedant atitinkamas naujas sąvokas PMĮ 2 straipsnyje, pakeitimai įsigaliojo nuo 2020-01-01), mokestinės tvarkos neatitikimų taisyklės – etapais iki 2019-12-31 ir 2021-12-31. Lietuvoje mokestinės tvarkos neatitikimų taisyklės perkeltos papildant PMĮ 4 straipsnį 6 dalies 3 punktu, 31 straipsnį 3-6 dalimis, 55 straipsnį 9 dalimi, taip pat įvedant atitinkamas naujas sąvokas bei patikslinant susijusių asmenų sąvoką PMĮ 2 straipsnyje – šie pakeitimai įsigaliojo nuo 2020-01-01<sup>307</sup>; Lietuvos Respublikos finansų ministrui priimant įsakymą dėl mokestinės tvarkos neatitikimų pavyzdžių aprašo patvirtinimo<sup>308</sup> (priimtas ir įsigaliojo 2021 m. balandžio mėnesį), o taip pat 2021 m. gruodžio 7 d. PMĮ pakeitimo įstatymu<sup>309</sup> papildant PMĮ 2 straipsnio 2 dalį, papildant 2 straipsnį nauja 16 (2) dalimi, o 4 straipsnį – nauja 8 dalimi (šie pakeitimai įsigalios tik nuo 2023 m. sausio 1 d.).

Negalima nepaminėti, kad aukščiau minėtiems pokyčiams ES bei jos valstybių narių kovos su pelno mokesčio vengimu srityje neabejotinai didelę įtaką turėjo BEPS – EBPO ir G20 iniciatyva, susidedanti iš 15 veiksmų (priemonių)<sup>310</sup>, ir skirta kovai su mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimu, prie kurios, 2021 m. vasario mėn. EBPO

306 Ten pat.

307 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56-1 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 38-3, 40-2, 56-2 straipsniais įstatymas (priimtas 2019-12-17 d.)“.

308 „Lietuvos Respublikos finansų ministro 2021 m. balandžio 16 d. įsakymas Nr. IK-124 Dėl Mokestinės tvarkos neatitikimų pavyzdžių aprašo patvirtinimo“.

309 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 38(3) ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymas (priimtas 2021-12-07)“.

310 BEPS veiksmų (priemonių) sąrašą žr. 4 išnašoje.

skelbiamais duomenimis, buvo prisijungusios jau 139 valstybės, įskaitant visas ES valstybes nares<sup>311</sup>. 2015 m. spalio 5 d.<sup>312</sup> EBPO paskelbė galutines ataskaitas ir rekomendacijas dėl visų 15 BEPS veiksmų<sup>313</sup>. 2015 m. gruodžio 8 d. Taryba palankiai įvertino šį darbą<sup>314</sup> ir jau 2016 m. liepos 12 d., kas ES teisėkūros procesų tempais yra neįtikėtina greitai, 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 veidamos valstybės negali tinkamai užtikrinti ir didinti visos ES vidaus rinkos atsparumo tarpvalstybinio mokesčių vengimo praktikai, kadangi nacionalinės pelno mokesčio sistemos yra skirtingos ir nepriklausomi valstybių narių veiksmams tik padidintų esamą vidaus rinkos susiskaidymą tiesioginio apmokestinimo srityje, todėl, sąveikaujant skirtingoms nacionalinėms priemonėms, trūkumai ir iškreipimai išliktų, ir rezultatas būtų nepakankamas koordinavimas“<sup>315</sup>, buvo priimta Tarybos direktyva (ES) 2016/1164 (ATAD-1). Šia direktyva, įskaitant ją iš dalies keitusią ADAT-2, ES bendrojoje rinkoje įgyvendinami BEPS iniciatyvos 2 (hibridiniai neatitikimai), 3 (kontroliuojamųjų užsienio vienetų apmokestinimas) ir 4 (palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklė) veiksmai (priemonės) ir dvi papildomos ES iniciatyvos – perkėlimo apmokestinimas ir bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė.

Kovos su mokesčių vengimu direktyva, nors iš esmės nukreipta į tarptautinio apmokestinimo pelno mokesčių atskirų klausimų harmonizavimą ES lygiu, vis dėlto, yra taikoma ir grynai 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 pasitraipa 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.“

311 „Members of the Inclusive Framework of BEPS. Updated: February 2021“, *OECD*.

312 „Press release: OECD presents outputs of OECD/G20 BEPS Project for discussion at G20 Finance Ministers meeting“, *OECD*.

313 Galutinės ataskaitos dėl visų BEPS veiksmų anglų, prancūzų ir kai kuriomis kitomis oficialiomis ES kalbomis: „BEPS 2015 Final Reports - OECD“.bringing together 44 countries on an equal footing (all OECD members, OECD accession countries, and G20 countries

314 [https://www.consilium.europa.eu/media/23143/st15068en15\\_v4.pdf](https://www.consilium.europa.eu/media/23143/st15068en15_v4.pdf)

315 Žr. ATAD-1 preambulės 3 ir 16 punktus.



Taigi, bene svarbiausia, ir tikriausiai lūžio tašką ES tiesioginių mokesčių harmonizavimo istorijoje fiksuojanti bei nacionalinėms valstybių narių mokesčių teisės nuostatomis nenuneigiamą įtaką padariusi yra 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164 (Kovos su mokesčių vengimu direktyva)<sup>316</sup>, kurioje be kita ko, pirmą kartą ES istorijoje buvo įtvirtinta ES lygiu privaloma bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė, taikytina apskaičiuojant pelno mokestį apskritai, neišskiriant jokios pelno mokesčio reguliavimo srities ar pajamų rūšies. Reikia pastebėti, kad iki ATAD ES mastu kaip privalomos buvo harmonizuotos tik dvi į kovą su pelno mokesčio vengimu nukreiptos taisyklės, minėtos šiame skyriuje aukščiau – abi susijusios su piktnaudžiavimu dividendų apmokestinimo nuostatomis ir įtvirtintos 2014-2015 metais priimtose Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvą keitusiose ES direktyvose<sup>317</sup>.

Atitinkamai, kol nebuvo platesnio masto kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių harmonizavimo ES, valstybės šios klausimus reguliavo iš esmės autonomiškai, o tai lėmė tiek kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių įvairovę, tiek į analogiškas situacijas nukreiptų taisyklių koncepcinius bei taikymo skirtumus tarp atskirų valstybių, o tai tarptautinėms įmonių grupėms neabejotinai reiškė teisinio tikrumo deficitą.

Pavyzdžiui, nors bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių paskirtis – kova su įvairių formų mokestiniu piktnaudžiavimu, iki ATAD priėmimo jų įtvirtinimas teisės aktuose ar formulavimas teismų praktikoje, taip pat jų koncepcinis pagrindimas (pvz., rėmimasis mokestinės naudos kriterijumi, ekonominio turinio, piktnaudžiavimo teise, dirbtinių darinių,<sup>318</sup> apsimestinių darinių, turinio prieš formą, verslo tikslo, tarpinės transakcijos, įstatymų tikslui prieštaraujančio mokestinio tikslo ir pan. koncepcijomis<sup>319</sup>) tarp ES valstybių skyrėsi ir buvo kiekvienos valstybės individualaus nacionalinio teisinio reguliavimo ar susiklosčiusios teisminės doktrinos dalykas. Ir nors tol, kol ES teisėje nebuvo privalomos bendrosios kovos su pelno mokesčio 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 pik-

---

316 Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, 509.

317 Žr. Tarybos direktyvos 2014/86/ES 1 str.; Tarybos direktyvos (ES) 2015/121 1 str.

318 Krever, „General Report: GAARs“, 4.

319 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version 2017) (as It Read on 21 November 2017)* (OECD Publishing, 2017), 77.

tnaudžiavimo atvejams rėmėsi skirtingomis nacionalinėmis doktrinomis ir tokia praktika galimai buvo nevienoda<sup>320</sup>. Taigi, ATAD įtvirtinant privalomą bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę siekta ir tikimasi, kad bendras ES kovos su piktnaudžiavimu pelno mokesčio srityje standartas tiek padės užkirsti kelią nepriimtinioms agresyvaus mokesčių planavimo praktikoms, tiek identifiikuodamas mokestine prasme nepriimtino elgesio požymius, įneš aiškumo ir tikrumo ir patiems mokesčių mokėtojams. Iš kitos pusės, kadangi ATAD įtvirtina tik minimalų bendrosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės standartą, tikėtina, kad tam tikri skirtumai tarp ES valstybių narių taikomų bendrųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių tiek teisiniame reguliavime, tiek jų aiškinime ir taikyme išliks net ir įgyvendinus ATAD.

Iš esmės analogiška situacija susiklostė ir dėl Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos bei ATAD įtvirtintų specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių: iki jų harmonizavimo ES lygiu, dalis valstybių narių panašias taisykles ar jų dalį jau turėjo įtvirtinusios savo nacionaliniuose teisės aktuose, tačiau net ir tokiu atveju, jų formuluotės, apimtis, aiškinimo ir taikymo praktika tarp valstybių narių skyrėsi. Įtvirtinant eilę ES mastu privalomų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, jų reguliavimo srityje siekta ES užtikrinti bent minimalų kovos pelno mokesčio vengimu standartą atitinkamose pelno mokesčio reguliavimo srityse. Atitinkamai, kadangi dauguma šių taisyklių įtvirtina tik minimalius reikalavimus ir netrukdo taikyti nacionalines ar tarptautinėse sutartyse įtvirtintas nuostatas, būtinas siekiat užkirsti kelią mokesčių slėpimui, mokestiniam sukčiavimui ar piktnaudžiavimui (Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos su pakeitimais 1 str. 4 d.), arba tas, kuriomis siekiama užtikrinti aukštesnį nacionalinės pelno mokesčio bazės apsaugos lygį (ATAD 3 str.), akivaizdu, kad specialiųjų kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklių reguliavimo apimtis ir maksimali apsauga kiekvienu atskiru atveju tarp valstybių narių ir toliau nebus vienoda (pavyzdžiui, Lietuva palūkanų atskaitos ribojimui taiko ne tik perkeliant ATAD į PMĮ įtrauktą 30(1) straipsnį, bet taip pat ir PMĮ 40 str. 3 dalį bei jos pagrindu Vyriausybės patvirtintas Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisykles), tad faktiškai ES bus pasiektas tik sąlyginis teisinis tikrumas - tikrumas tik dėl minimalių specialiosiose taisyklėse nustatytų reikalavimų.

Greta ES ir ATAD, ženklų poveikį kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių bendrų standartų įvedime atlieka ir EBPO ir G20 BEPS iniciatyvos 15 veiksmo rezulta-

---

320 Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, 509.

tas – 2016 m. lapkričio 24 d. priimta (suderinta) unikali Daugiašalė konvencija (MLI), kurios tikslas - įgyvendinti su valstybių sudarytomis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis (DAIS) susijusias priemones, leidžiančias užkirsti mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui, suteikiant galimybę valstybėms prisijungiant prie MLI jos nuostatomis pakeisti ar papildyti jų sudarytas DAIS, su tikslu panaikinti galiojančių DAIS spragas, sudarančias galimybes visiškai neapmokestinti pelno arba dirbtinai iškelti jį į mažų mokesčių jurisdikcijas, kuriose pelną dirbančios įmonės beveik arba visiškai nevykdo jokios veiklos. Kalbant apie konkrečias mokesčio piktnaudžiavimo sritis, Daugiašalė konvencija siekiama įgyvendinti EBPO ir G20 BEPS projekto rekomendacijas dėl kovai su agresyviu mokesčių planavimu skirtų priemonių, susijusių su hibridiniais neatitikimais (BEPS 2 veiksmas), piktnaudžiovimu sutartimis (BEPS 6 veiksmas), nuolatinių buveinių vengimu (BEPS 7 veiksmas) ir ginčų sprendimo gerinimu (BEPS 14 veiksmas).

Daugiašalės konvencijos svarbą, aktualumą ir reikšmę liudija vien jau tai, kad ją 2017 m. birželio 7 d. pasirašė arba ketinimą prie jos prisijungti išreiškė net 76 viso pasaulio valstybių ir jurisdikcijų atstovai<sup>321</sup>, o 2021 m. kovo 26 dienai ją buvo pasirašiusios jau 95 valstybės, iš kurių 64 valstybių atžvilgiu konvencija jau buvo įsigaliojusi arba jau buvo atliktos visos reikiamos įsigaliojimui procedūros ir numatyta konkreči įsigaliojimo data; dar 4 valstybės buvo išreiškusios savo ketinimą prisijungti prie konvencijos<sup>322</sup>. Lietuvos atžvilgiu Daugiašalė konvencija įsigaliojo 2019 m. sausio 1 d. ir pakeis (papildys) praktiškai visas Lietuvos sudarytas DAIS (išskyrus DAIS su Japonija ir Lichtenšteinu<sup>323</sup>, kuriose jau įtvirtinti MLI minimalaus standarto reikalavimai), įvesdama jose pagal MLI privalomą minimalų kovos su piktnaudžiovimu standartą. 2021 m. kovo 25 dienai iš Lietuvos sudarytų ir galiojančių 56 DAIS<sup>324</sup>, MLI pakeitimai jau buvo įsigalioję arba jų įsigaliojimo data buvo numatyta daugiau nei 30 DAIS atžvilgiu<sup>325</sup>.

MLI specifinė visų pirma tuo, kad susideda iš privalomosios ir papildomos da-

---

321 <https://www.oecd.org/tax/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loop-holes.htm>

322 „Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (Status as of 25 March 2021)“, *OECD*.

323 „Lietuvos Respublikos ir Japonijos sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo ir vengimo prevencijos“; „Lietuvos Respublikos ir Lichtenšteino Kunigaikštystės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo ir vengimo prevencijos“.

324 „Tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys - VMI mokesčių žinynas“, *Valstybinė mokesčių inspekcija*.

325 „Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (Status as of 25 March 2021)“.

lies. Prisijungdama prie konvencijos konkreti valstybė – DAIS šalis – įsipareigoja įgyvendinti privalomojoje konvencijos dalyje (konvencijos 6, 7, 16 str.) įtvirtintą kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu minimalų standartą. Tai yra, valstybei, kurios atžvilgiu MLI įsigalioja, tampa privalomos konvencijos nuostatos dėl DAIS, kuriai taikoma konvencija, tikslo (MLI 6 str.): sutarties tikslas nėra sudaryti neapmokestinimo ar mažesnio apmokestinimo galimybes slepiant mokesčius ar jų vengiant; kitaip tariant, DAIS lengvatų taikymas slepiant mokesčius ar jų vengiant prieštarauja DAIS tikslui, ir jo neatitinkanti mokesčių mokėtojo veikla tampa mokestiniu piktnaudžiavimu. Antra privalomoji MLI nuostata - bendroji kovos su piktnaudžiavimu sutarčių suteikiamomis lengvatomis taisyklė, įtvirtinta MLI 7 str. ir nustatanti piktnaudžiavimo DAIS užkardymo mechanizmą: jei *pagrindinis*<sup>326</sup> susitarimo ar sandorio tikslas – pasinaudoti DAIS teikiama lengvata, tai tokia lengvata nesuteikiama, nebent lengvatos suteikimas tomis aplinkybėmis atitiktų DAIS atitinkamos nuostatos tikslus. Trečiasis privalomųjų MLI nuostatų blokas – tai konvencijos nuostatos dėl tarpvalstybinių ginčų sprendimo gerinimo (MLI 16 str. „Abipusio susitarimo procedūra“).

Papildoma (neprivaloma) konvencijos dalis nustato taisykles, nukreiptas į piktnaudžiavimą dividendų pervedimo (MLI 8 str.), vertybinių popierių, kurių vertę lemia vertybinių popierių emitento turimas nekilnojamas turtas (MLI 9 str.), sandoriais, trečiųjų šalių jurisdikcijose įsikūrusių nuolatinėjų buveinių apmokestinimo sąlygomis (MLI 10 str.), mokestiniu rezidavimu (MLI 11 str.), nuolatinės buveinės dirbtiniu vengimu (MLI 12-15 str.), taisykles, pagal kurias dėl tikslinamos sandorių kainodaros vienoje valstybėje patikslinus ir apmokestinus įmonės pelną, kitoje valstybėje pelnas taip pat turi būti atitinkamai koreguojamas (MLI 17 str.), ir nuostatas dėl specialios arbitražo procedūros taikymo tiems atvejams, kai kompetentingos skirtingų valstybių institucijos nepajėgia susitarti, siekdamos išspręsti kilusį DAIS taikymo klausimą per DAIS nustatytą 2 metų laikotarpį (MLI 18-26 str.). Prisijungdamos prie MLI, valstybės gali pasirinkti šias neprivalomas nuostatas taikyti visa apimtimi, taikyti tik jų dalį arba visai atsisakyti taikyti, nurodydamos atitinkamas išlygas, kurias, be kita ko, MLI galiojimo eigoje vėliau gali keisti, be abejo, atlikusios atitinkamas formalias keitimo procedūras. Taigi, konkrečios DAIS atžvilgiu neprivalomos MLI nuostatos taikomos tik tada, jei abi DAIS šalys-valstybės pasirenka jas taikyti, tik ta apimtimi, kiek sutampa abiejų vals-

---

326 Atiduodant prioritetą autentiškiems MLI tekstams anglų ir prancūzų kalba, šio disertacinio tyrimo autorė laikosi pozicijos, kad MLI 7 str. 1 d. taikymui pakanka, kad tikslas pasinaudoti lengvata būtų vienas iš pagrindinių tikslų (o ne pagrindinis tikslas). Plačiau žr. šio disertacinio tyrimo 341 išnašą.

tybių pasirinkimai, ir tik nuo tada, kai MLI nuostatos įsigalioja abiejų DAIS valstybių narių atžvilgiu (MLI įsigaliojimas atskirų valstybių atžvilgiu skiriasi, nes valstybės skirtingu metu prisijungia prie MLI, be to, skiriasi ir jose taikomos tarptautinių sutarčių įsigaliojimui būtinos nacionalinės procedūros). Iš neprivalomų MLI nuostatų Lietuva yra pasirinkusi taikyti MLI 12-15 str., papildančius Lietuvos sudarytų DAIS straipsnį „Nuolatinė buveinė“ ir MLI 17 str. dėl pelno apmokestinimo tikslinimo vienoje valstybėje pakoregavus sandorių kainodarą ir atitinkamą apmokestinimą kitoje valstybėje, tačiau, kaip minėta, šios nuostatos konkrečios DAIS atžvilgiu bus taikomos tik tada, jei analogiškus pasirinkimus bus padarius ir kita DAIS šalis-valstybė.

Taigi, įtvirtindama privalomą bendrąją kovos su piktnaudžiavimu DAIS taisyklę bei nustatydamą aiškius pasirinkimo variantus, pagal kuriuos, prisijungdamos prie MLI, valstybės gali koreguoti savo sudarytas DAIS neprivalomoje MLI dalyje, konvencija suteikia mokesčių teisinių santykių dalyviams daugiau tikrumo bent jau nuspėjant, koks gali būti minimalus ir maksimalus kovos su piktnaudžiavimu DAIS lengvatomis standartas. Kita vertus, prisijungdama prie MLI kiekviena valstybė neprivalomoje MLI dalyje gali nurodyti išlygas dėl dalinio ar visiško atitinkamų nuostatų netaikymo, be to, valstybės gali vėliau šias išlygas keisti, jų atsisakyti ar prisiimti naujas. Todėl DAIS potencialiai gali nuolat kisti, o tai jau rimtas iššūkis teisiniam tikrumui – tiek galimybės laiku sužinoti apie įvykusius pokyčius prasme, tiek ir mokesčių teisinių santykių sąlyginio stabilumo<sup>327</sup> bei nuspėjamumo aspektu.

### 1.2.3. Kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių įvairovė

Kovos su mokesčių vengimu taisyklių (ne)egzistavimas konkrečios valstybės mokesčių teisėje, jų rūšys, formuluotės, įtvirtinimo būdas (pvz., įtvirtintos teisės aktuose arba formuojamos teismų praktikoje) suteikia reikšmingos informacijos apie valstybės mokesčių sistemos nuoseklumą, teisėkūros ir teisės aiškinimo praktiką ir tendencijas, taigi ir apibūdina, kiek realus teisinio tikrumo principo veikimas mokesčių santykiuose. Pavyzdžiui, jeigu teisės aktuose įtvirtinamos konkrečios ir aiškios kovos su mokesčių vengimu taisyklės, tai leidžia suvokti konkrečius įstatymo leidėjo tikslus ir būtent jais remiantis aiškinti mokesčio elgesio reikalavimus. Arba priešingai – abs-

---

327 Mokesčių teisinių santykių reguliavimo stabilumas yra visada sąlyginis, nes niekas negali garantuoti, kad mokesčių įstatymai ateityje nepasikeis. Kita vertus, teisinio tikrumo aspektu nėra priimtinas ir itin dažnas mokesčių įstatymų keitimas. Siekiant teisinio tikrumo, keičiant mokesčių įstatymus yra būtina laikytis procedūrų, vengti mokesčių įstatymų galiojimo atgal situacijų, o taip pat nustatyti pakankamą pereinamąjį laikotarpį, protingai reikalingą subjektams prisitaikyti prie naujų reikalavimų.

trakčiomis, vertinamojo pobūdžio sąvokomis pagrįstos kovos su mokesčių vengimu taisyklės rodo įstatymų leidėjo ketinimą politiškai jautrius klausimus (ypač jautrios yra bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių formuluotės, taikomos plačiam asmenų ir situacijų ratui), konkretų kovos su mokesčių vengimu taisyklės turinio ir taikymo sąlygų aiškinimą palikti teismų diskrecijai, teisės aktuose įtvirtinant tik bendruosius apmokestinimo principus.

Apskritai, kovos su mokesčių vengimu taisyklės pasižymi didele įvairove: jos ne tik adresuojamos labai įvairiems mokesčių teisinių santykių subjektams ir atvejams, bet ir įtvirtinamos įvairiuose teisės aktuose arba apskritai formuojamos teismų praktikoje. Pagal tai, kokiuose teisės aktuose įtvirtintos, kovos su mokesčių vengimu taisyklės gali būti skirstomos į įtvirtintas *įstatymuose* ir įstatymus *įgyvendinančiuose* teisės aktuose, arba į įtvirtintas *nacionaliniuose* teisės aktuose (tiek įstatymuose, tiek juos įgyvendinančiuose teisės aktuose) ir *tarptautinėse* sutartyse (plačiau žr. šios disertacijos 3.1.1 skirsnį).

Pagal kovos su mokesčių vengimu taisyklės reguliavimo apimtį, taisyklės tradiciškai skirstomos į *bendrąsias* (angl. *general anti-avoidance rule, GAAR*) ir *specialiąsias* kovos su mokesčių vengimu taisykles (angl. *special anti-avoidance rule, SAAR*)<sup>328</sup> (plačiau žr. šios disertacijos 3.1.2 skirsnį).

Pagal tai, kokių mokesčių apskaičiavimui taikomos, galima išskirti kovos su mokesčių vengimu taisykles, taikomas *visiems* mokesčiams, taip pat kovos su *tiesioginių* mokesčių vengimu taisykles bei kovos su *netiesioginių* mokesčių vengimu taisykles; arba dar smulkiau – kovos su tam tikro *konkretaus* mokesčio, pvz., pelno, gyventojų pajamų ar pridėtinės vertės mokesčio, vengimu taisykles. Pavyzdžiui, MAĮ 10 str. ir 69 str. 1 dalyje įtvirtina bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė yra taikoma visiems į MAĮ reguliavimo sritį pagal MAĮ 13 straipsnį patenkantiems mokesčiams, įskaitant ir socialinio draudimo įmokas<sup>329</sup>. Tik tiesioginiams mokesčiams Lietuvoje taikomos kon-

328 Pavyzdžiui: Paulauskas, „Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu“, 29, 35; Endrijaitis, „Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta“, 107; Petkevičiūtė, „Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę“, 125; Savickaitė, „Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje“, 29; Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčių piktinaudžiu taisyklėms“, 505; Krever, „General Report: GAARs“, 12. Žr. taip pat ATAD-1 preambulės 11 p.; OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version 2017) (as It Read on 21 November 2017)*, 77.

329 Valstybinio socialinio draudimo įstatymo 8 str. 3 dalis nustato, kad „mokant socialinio draudimo įmokas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka, taikomas turinio viršenybės prieš formą principas. „Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas (suvestinė redakcija 2021-01-01 - 2021-03-31)“.

troliuojamojo užsienio vieneto (CFC) pajamų įskaitymo į Lietuvos subjekto pajamas taisyklės (PMĮ 39 str., GPMĮ 13 str.), palūkanų atskaitos ribojimo taisyklės (PMĮ 30 (1) str., 40 str. 3 d.), lengvatų pajamoms, gaunamoms iš tikslinėse teritorijose įsikūrusių subjektų, ar išmokamoms tikslinėse teritorijose įsikūrusiems subjektams, ribojimo taisyklės (pvz., PMĮ 34 str. 2 d., 35 str. 3 d., pagal kurias dalyvavimo išimties lengvata netaikoma ir gaunami / išmokami dividendai apmokestinami pelno mokesčiu, jei jie gaunami iš tikslinėse teritorijose įregistruotų ar kitaip organizuotų vienetų ar jiems išmokami; GPMĮ 17 str. 2-3 dalys, pagal kurias dauguma GPMĮ 17 str. nustatytų lengvatų netaikoma, jei pajamas gyventojas gauna iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje) ir pan. Akcentuotina, kad minėti keletui skirtingų mokesčių taikomų kovos su mokesčių vengimu taisyklių pavyzdžiai reiškia tik tai, jog skirtinguose mokesčių įstatymuose įtvirtintos taisyklės orientuotos į savo esmę panašias mokesčines situacijas, tačiau kiekviename atskiro mokesčio įstatyme įtvirtinta konkreti kovos su to mokesčio vengimu taisyklė yra taikoma būtent to mokesčio reguliavimo apimtyje. Tik pelno mokesčio srityje Lietuvoje yra taikomos, pavyzdžiui, tokios taisyklės, kaip bendroji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklė, įtvirtinta PMĮ 11 str. 8 dalyje, turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės, įtvirtintos PMĮ 40 (2) str., palūkanų atskaitos ribojimo taisyklės (PMĮ 30 (1) str., 40 str. 3 d.), ir pan.

Kalbant apie konkretaus mokesčio apskaičiavimo srityje taikomas kovos su mokesčių vengimu taisyklės būtų sunku suklysti teigiant, kad didžiausia tokių taisyklių įvairovė yra sutinkama būtent įmonių pelno apmokestinimo tarptautinėje praktikoje, kur pagal konkrečią pajamų rūšį ar mokesčinę situaciją, kuriai yra taikomos, yra išskiriamos taisyklės, skirtos dividendų, palūkanų, honorarų, turto vertės padidėjimo pajamų (pvz., šių pajamų apmokestinimas prie šaltinio pajamų išmokėjimo metu, taip vadinami išskaičiuojamieji mokesčiai<sup>330</sup>, angl. *withholding taxes*), kontroliuojamų užsie-

330 Vieni autoriai nurodo, kad išskaičiuojamieji mokesčiai griežtąja prasme nėra kovos su mokesčių vengimu taisyklė, tačiau jie neabejotinai riboja tarptautinio mokesčių planavimo galimybes. Johanson, Skeie, ir Sorbe, „Anti-Avoidance Rules against International Tax Planning“, 9; Kiti autoriai juos laiko papildoma (greta bendrųjų ir specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių) priemone, apsaugančia pelno mokesčio bazę nuo erozijos (pavyzdžiui, pašalinančia atskaitymo neįtraukiant į pajamas galimybę ir tokiu būdu bent iš dalies neutralizuojančia skirtingų valstybių mokesčines tvarkos neatitikimų pasekmes). Oana, „Past, Present and Future of Tax Structuring Using Hybrid Entity Mismatches“; Treti autoriai būtent dėl šio ribojančio poveikio išskaičiuojamuosius mokesčius priskiria kovos su mokesčių vengimu taisyklėms. Paulauskas, „Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu“, 35. Atsižvelgiant į ribojamąjį išskaičiuojamųjų mokesčių poveikį ir neabejotiną reikšmę kovoje su mokesčių vengimu, šio disertacinio tyrimo apimtyje išskaičiuojamieji mokesčiai yra priskiriami prie kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių.

nio bendrovių (angl. *Controlled Foreign Corporation, CFC*) pajamų, į tikslines teritorijas išmokamų ar iš jų gaunamų pajamų, tarp asocijuotų asmenų cirkuliuojančių pajamų (sandorių kainodara, angl. *transfer pricing*), turto ar veiklos perkėlimo tarp valstybių (angl. *exit taxation*) apmokestinimui, palūkanų atskaitos (angl. *thin capitalisation, interest deduction limitation*), mokestinio rezidavimo nustatymo ar keitimo ribojimui, skirtingų valstybių teisinio reguliavimo neatitikimų neutralizavimui, įskaitant dvigubo neapmokestinimo bei dvigubo atskaitymo situacijas (angl. *hybrid mismatches*). Ir jei iki 2014 m. būtų buvę galima konstatuoti, kad iš minėtų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių Lietuvoje įtvirtinta tik dalis, tai po Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos kovos su mokesčių vengimu taisyklių ir Kovos su mokesčių vengimu direktyvos perkėlimo į Lietuvos mokesčių teisę, pelno mokesčio reguliavimo srityje Lietuvoje jau turime platų tarptautinėje pelno apmokestinimo praktikoje dažniausiai sutinkamų kovos su mokesčių vengimu taisyklių spektrą.

#### 1.2.4. Lietuvos teisės aktuose įtvirtintos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės

Lietuvoje kovos su mokesčių vengimu taisyklės tiesioginio apmokestinimo, konkrečiai – pelno mokesčio - srityje įtvirtina įvairiausios teisinės galios teisės norminiai aktai: tiek įstatymai (MAĮ ir specialusis įstatymas - PMI), tiek įstatymų pagrindu kompetentingų institucijų priimti įstatymus įgyvendinantys teisės aktai (pvz., Nutarimas dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo), taip pat ir Lietuvos sudarytos tarptautinės sutartys (DAIS<sup>331</sup> ir jas keičianti MLI). Jų aiškinimo ir taikymo praktiką formuoja LVAT, atsižvelgdamas į ESTT jurisprudenciją mokesčio piktnaudžiavimo srityje.

Reikia pastebėti, kad kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, įtvirtintų Lietuvos teisės aktuose, sąrašas nuolat ilgėja, ir tai atspindi tiek didėjančią teisinės tikrovės reiškinių įvairovę, tiek neišsenkančią mokesčių mokėtojų išradingumą mažinant mokesčius, į kuriuos įstatymų leidėjas priverstas reaguoti, tiek Europos Sąjungos ir EBPO iniciatyvas griežtinti ir harmonizuoti priemones kovoje su tarptautiniu tiesio-

---

331 Visus DAIS ir MLI tekstus galima rasti Teisės aktų registre. Juos taip pat skelbia ir VMI savo tinklalapyje, tik informacija čia, deja, ne visada operatyviai atnaujinama. „Teisės aktų paieška (Lietuvos Respublikos)“; „Tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys: sutarčių sąrašas (atnaujintas 2020-12-02), daugiašalė konvencija, daugiašalės konvencijos ir tarptautinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių paaiškinimai, sintezuoti tekstai, straipsnių komentarai.“, *Valstybinė mokesčių inspekcija. Konsultacinės medžiagos katalogas*.



ginių mokesčių vengimu<sup>332</sup>. Dėl minėtos EBPO ir G20 BEPS iniciatyvos, prie kurios, kaip minėta, 2021 m. vasario mėn. EBPO skelbiamais duomenimis buvo prisijungusios jau 139 valstybės, įskaitant visas ES valstybes nares<sup>333</sup>, 2014 -2017 metais tiesioginio apmokestinimo srityje ES priimtų net keturių Tarybos direktyvų<sup>334</sup>, įtvirtinančių į nacionalinę teisę *privalomas* perkelti kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, perkėlimo, taip pat dėl nuo 2019 m. Lietuvos atžvilgiu įsigaliojusios MLI<sup>335</sup> (vienas iš BEPS projekto produktų), keičiančios Lietuvos sudarytas DAIS, *inter alia*, įvedant bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę DAIS suteikiamų lengvatų atžvilgiu, kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių Lietuvos mokesčių teisinis reguliavimas per 2016-2020 m. laikotarpį ženkliai pakito. Jei iki 2015 m. pabaigos, t. y. iki pirmųjų ES lygiu privalomų kovos su piktnaudžiavimu dividendų lengvatomis ir hibridiniais neatitikimais taisyklių, nustatytų Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvoje, perkėlimo į Lietuvos mokesčių teisę Lietuvos teisės aktuose buvo įtvirtinta, apibendrinant, apie dešimt kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių<sup>336</sup>, tai jau 2020 m. pradžioje Lietuvoje papildomai galiojo visiškai nauja bendroji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklė (PMĮ 1 str. 8 d.), dvi naujos PMĮ nuostatos, skirtos kovai su piktnaudžiavimu dividendų, mokamų tarp grupės įmonių, lengvata, bei šalinančios mokesstinės tvarkos (hibridinius) neatitikimų pasekmes dividendų apmokestinimo ir atskaitos srityje (PMĮ 32 str. 6 d., 35 str. 5 d.), visiškai nauja palūkanų atskaitos ribojimo taisyklė (PMĮ 31(1) str.), visa eilė naujų mokesinės tvarkos neatitikimus šalinančių taisyklių, perkeltų įgyvendinant ATAD (pastebėtina, kad įgyvendinant ATAD per 2021 metus Lietuvoje buvo įtvirtin-

---

332 Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, 506.

333 „Members of the Inclusive Framework of BEPS. Updated: February 2021“.

334 Tarybos direktyva 2014/86/ES ir Tarybos direktyva (ES) 2015/121, kuriomis iš dalies pakeista Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva; taip pat ATAD-1 ir ATAD-2.

335 „Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Daugiašalės konvencijos, kuria įgyvendinamos su mokesčių sūrtartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui, ratifikavimo“.

336 Pvz., Bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė (MAĮ 69 str. 1 d.), kai kuriose DAIS įtvirtintos taisyklės, leidusios netaikyti DAIS lengvatų mokesčio piktnaudžiavimo situacijose, taisyklė kovai su piktnaudžiavimu turto ar turtinio komplekso nuoma (PMĮ 38 str.), taisyklės, suteikiančios mokesčių administratoriui teisę koreguoti sandorių, sudarytų tarp asocijuotų asmenų, vertę (PMĮ 40 str. 2 d.), palūkanų atskaitos ribojimo taisyklė (PMĮ 40 str. 3 d.), kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamų apmokestinimo taisyklė (PMĮ 39 str.), taisyklės, susijusios su išmokomis į ar pajamų gavii iš tikslinių teritorijų, tam tikrų užsienio vieneto pajamų apmokestinimo prie šaltinio taisyklė (PMĮ 37 str., 37(1) str.).

ta papildomų mokesstinės tvarkos neatitikimus ir jų pasekmes šalinančių nuostatų<sup>337</sup>), nauja turto perkėlimo taisyklė (PMĮ 40(2) str.), daugiau nei pusės Lietuvos sudarytų DAIS atžvilgiu įsigaliojusi MLI 6 str. įtvirtinta bendroji kovos su piktnaudžiavimu DAIS lengvatomis taisyklė, kai kurių DAIS nuostatų atžvilgiu galiojo ir MLI 12-15 str. įtvirtintos kovos su nuolatinės buveinės statuso vengimu taisyklės, o taip pat buvo iš esmės peržiūrėta (įgyvendinant ATAD) ir kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamų apmokestinimo taisyklė (PMĮ 39 str.).

Atsižvelgiant į aukščiau minėtus pasikeitimus, o taip pat Lietuvos<sup>338</sup> ir užsienio mokesčių teisės doktriną kovos su mokesčių vengimu srityje, prie kovos su *pelno* mokesčio vengimu taisyklių galima priskirti žemiau nurodytas Lietuvos teisės aktuose įtvirtintas teisės normas:

- 1) ***bendroji*** kovos su mokesčių vengimu taisyklė – **turinio viršenybės prieš formą principas ir jo įgyvendinimo mokesčių administratoriui apskaičiuojant mokesčius tvarka** – įtvirtinta trijuose MAĮ straipsniuose: 6 str., nustatančiame turinio viršenybės prieš formą principą kaip apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principą, 10 str., detalizuojančiame turinio viršenybės prieš formą principo turinį („mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai“) ir 69 str. 1 dalyje<sup>339</sup>, nustatančioje turinio viršenybės prieš formą principo taikymą mokesčių administratoriui apskaičiuojant mokesčius<sup>340</sup>, t. y. minėto principo taikymo sąlygas (tikslas gauti mokesstinę naudą iškreipiant ar slepiant aplinkybes) ir pasekmes („mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčių apskaičiuoja pagal minėtų

337 Žr.: „Lietuvos Respublikos finansų ministro 2021 m. balandžio 16 d. įsakymas Nr. 1K-124 Dėl Mokesstinės tvarkos neatitikimų pavyzdžių aprašo patvirtinimo“; „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 38(3) ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymas (priimtas 2021-12-07)“.

338 Pvz.: Paulauskas, „Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu“, 35; Lukas, „Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui“.

339 MAĮ 69 str. 2 d. įtvirtinta taisyklė, įpareigojanti mokesčių administratorių vertinti ne formą, o faktinių aplinkybių turinį mokesčių mokėtojo naudai, nėra nukreipta į mokesčių vengimą, todėl toliau šioje disertacijoje ši nuostata nėra tiriama. Pastebėtina ir džiugu, kad Lietuvos teisės moksle jau atsiranda darbų MAĮ 69 str. taikymo mokesčių mokėtojo naudai tema. Plačiau žr.: Surgailis, „Turinio viršenybės prieš formą principo mokesčiniuose santykiuose taikymas viešojo administravimo subjektams keliamų bendrųjų reikalavimų kontekste“, 398–403; Vildžiūnaitė, „Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas palankia mokesčių mokėtojams kryptimi“.

340 Taip pat žr. MAĮ 10 str. ir 69 str. 1 d. apibendrintą komentarą: „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2021-01-01)“.

mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas“);

- 2) **brodžji** kovos su *pelno* mokesčio vengimu taisyklė, skirta užkirsti kelią mokesčiniam **piktnaudžiavimui naudojant apsimestinius darinius** (PMĮ 11 str. 8 d.);
- 3) **brodžji** kovos su *tiesioginių* mokesčių vengimu taisyklė, **skirta kovai su piktnaudžiavimu DAIS įtvirtintomis lengvatomis** (MLI 7 str. 1 d.), nustatanti, kad DAIS nustatyta lengvata netaikoma, jei *vienas iš pagrindinių*<sup>341</sup> susitarimo ar sandorio tikslų buvo pasinaudoti tokia lengvata; ši taisyklė taikoma atžvilgiu tų valstybių, su kuriomis Lietuva turi galiojančią DAIS, kurios yra prisijungusios prie MLI, prisijungdamos nurodė, kad jų su Lietuva sudarytai DAIS MLI nuostatos bus taikomos<sup>342</sup> ir MLI šiai valstybei yra įsigaliojusi.

Pastebėtina, kad MLI 7 str. numato dvi alternatyvas: kaip bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę taikyti pagrindinio tikslo tekstą (angl. *principal purpose test, PPT*), įtvirtintą MLI 7 str. 1 dalyje, arba pasirinkti taikyti (pasirinkimą deklaruojuojant prisijungimo prie MLI metu) kitą – supaprastintą lengvatų apribojimo taisyklę (MLI 7 str. 8-16 d.; angl. *limitation on benefits, LOB*), kazuistikai išdėstytą maždaug keturiuose puslapiuose<sup>343</sup>. Remiantis EBPO duomenimis, šio disertacinio tyrimo atlikimo metu nei viena iš valstybių, su kuria Lietuva turi galiojančias DAIS, ir kurios yra prisijungusios prie MLI, nebuvo pasirinkusios taikyti supaprastintą lengvatų apribojimo taisyklę<sup>344</sup>, todėl joms bus taikoma bū-

---

341 MLI autentiško vertimo į lietuvių kalbą 7 str. 1 dalyje nurodoma „pagrindinis bet kokio susitarimo ar sandorio... tikslas“, o MLI autentiško teksto anglų ir prancūzų kalba 7 str. 1 dalyje – „vienas iš pagrindinių tikslų“ (angl. „one of the principal purposes“, pranc. „l'un des objets principaux“). Atiduodant prioritetą autentiškiems MLI tekstams, tuo labiau, kad tekstai anglų ir prancūzų kalba yra neprieštarinti ir reguliuoja vienodai, šio disertacinio tyrimo autorė laikosi pozicijos, kad MLI 7 str. 1 d. taikymui pakanka, kad tikslas pasinaudoti lengvata būtų vienas iš pagrindinių tikslų (o ne pagrindinis tikslas). Daugiašalė konvencija (autentiškas vertimas į lietuvių kalbą, taip pat autentiški tekstai anglų ir prancūzų kalbomis); „Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent BEPS“, *OECD*.

342 Pavyzdžiui, 2021 m. kovo mėn. prie MLI nebuvo prisijungusios tokios valstybės, su kuriomis Lietuva turi galiojančią DAIS, kaip Azerbaidžanas, Baltarusija, JAV, Kirgizija, Kuveitas, Moldova, o Vokietija, ratifikuodama MLI, su Lietuva sudarytos DAIS neįtraukė į sąrašą jos sudarytų sutarčių, kurioms turi būti taikomos MLI nuostatos. Taigi, MLI neturės įtakos Lietuvos su minėtomis valstybėmis sudarytoms sutartims, nebent tos valstybės ateityje prisijungtų prie MLI arba jau prisijungusios pakeistų savo pasirinkimus. Šaltiniai: „MLI Matching Database (beta) - OECD“; „Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (Status as of 25 March 2021)“.

343 Plačiau apie MLI 7 str. pasirinkimus žr.: David Kleist, „The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS - Some Thoughts on Complexity and Uncertainty“, *Nordic Tax Journal* 2018, nr. 1 (2018 m.): 37.

344 „MLI Matching Database (beta) - OECD“; „VMI skelbiama Lietuvos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių (DAIS) ir Daugiašalės konvencijos (DK) sintezuotų tekstų suvestinė (atnaujinta 2021-01-06)“, *Valstybinė mokesčių inspekcija*.

tent MLI 7 str. 1 dalyje įtvirtinta taisyklė;

- 4) taisyklės, **ribojančios naudojimąsi DAIS nustatytais lengvatomis** (angl. *anti-treaty shopping rules*), kai pagrindinis ar vienas pagrindinių sandorių ar operacijų tikslas yra pasinaudoti sutarties lengvata / taisykle.

Reikia pastebėti, kad ir iki MLI įsigaliojimo kai kuriose Lietuvos sudarytose DAIS egzistavo (ir tebeegzistuoja, kol konkrečios DAIS atžvilgiu įsigalioja MLI) specialiosios nuostatos, ribojančios naudojimąsi DAIS nustatytais lengvatomis, kai pagrindinis sandorių ar operacijų tikslas yra pasinaudoti sutarties lengvata / taisykle, tačiau tokios taisyklės buvo įtvirtintos toli gražu ne visose Lietuvos sudarytose DAIS, be to, ir įtvirtintųjų apimtis labai skyrėsi – pavyzdžiui, nuo visą sutarties reguliavimo sferą apimančios lengvatų ribojimo taisyklės sutartyje su Estija, Belgija, Italija, Portugalija, UK, Singapūru, Ukraina, Rusija, Kazachstanu, Makedonija, Uzbekistanu<sup>345</sup>, iki 4-5 pajamų rūšims taikomos lengvatų ribojimo taisyklės Lietuvos sutartyse su Latvija<sup>346</sup> ir Ispanija<sup>347</sup>, vienintelei pajamų rūšiai (dividendams) taikomos taisyklės pagal sutartį su Prancūzija<sup>348</sup> ir minėtų lengvatų ribojimo taisyklių iš viso neturinčių sutarčių su Vokietija,

---

345 „Lietuvos Respublikos ir Estijos Respublikos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“; „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Belgijos Karalystės Vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“; „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Italijos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“; „Lietuvos Respublikos ir Portugalijos Respublikos sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir pajamų mokesčių slėpimo prevencijos“; „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Jungtinės Karalystės Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo prieaugio pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“; „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Singapūro Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“; „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Ukrainos Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“; „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Rusijos Federacijos Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“; „Lietuvos Respublikos ir Kazachstano Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“; „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Makedonijos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“; „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Uzbekistano Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“.

346 „Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“.

347 „Lietuvos Respublikos ir Ispanijos Karalystės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“, žr. protokolo prie sutarties VII str.

348 „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Prancūzijos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“.

Austrija, Olandija, Liuksemburgu, Baltarusija, Kuveitu<sup>349</sup>. Kadangi perspektyvoje MLI 7 str. pakeis visas tokias specialiąsias nuostatas Lietuvos iki šiol sudarytose DAIS<sup>350</sup> su tomis valstybėmis, kurios yra prisijungusios prie MLI ir kurios prisijungdamos nurodė, kad jų su Lietuva sudarytai DAIS MLI nuostatos bus taikomos (o ateiityje sudaromos DAIS jau atitiks minimalius MLI standartus), šios specialiosios DAIS taisyklės yra aktualios tik iki tol, kol MLI įsigalios visų Lietuvos su užsienio valstybėmis sudarytų DAIS atžvilgiu. Kaip minėta, 2021 m. kovo 25 d. duomenimis, iš virš 50 Lietuvos sudarytų DAIS Daugiašalė konvencija jau buvo įsigaliojusi arba jos įsigaliojimo data jau buvo numatyta daugiau nei 30 DAIS atžvilgiu<sup>351</sup>.

- 5) taisyklė, **skirta kovai su mokestiniais piktnaudžiavimu dividendų neapmokestinimo lengvatomis** (PMĮ 32 str. 6 d.)<sup>352</sup>;
- 6) taisyklė, **skirta kovai su piktnaudžiavimu turto ar turtinio komplekso nuoma**, (PMĮ 38 str.);
- 7) taisyklės, nustatančios **palūkanų už kontroliuojamą skolintą kapitalą atskaitos ribojimus** (PMĮ 40 str. 3 dalis ir ją įgyvendinantis Vyriausybės nutarimas<sup>353</sup>, PMĮ 30 (1) str.);
- 8) taisyklės, nustatančios **kontroliuojamo užsienio subjekto pajamų apmokestinimą** kartu su jį kontroliuojančio vieneto pajamomis (PMĮ 39 str.) (angl. *controlled foreign corporation, CFC*);
- 9) taisyklės, nustatančios **užsienio vieneto** ne per nuolatinės buveinės gautų pa-

---

349 „Lietuvos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo“; „Lietuvos Respublikos ir Austrijos Respublikos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo“; „Lietuvos Respublikos ir Nyderlandų Karalystės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“; „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“; „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Baltarusijos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“; „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Kuveito Valstybės Vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“.

350 MLI 7 str. 2 dalis nustato, kad konvencijos 7 straipsnio „1 dalis taikoma vietoj Sutarties, kuriai taikoma Konvencija, nuostatų (arba kai tokių nuostatų nėra), kuriomis neleidžiama suteikti visų ar dalies lengvatų, kurios kitu atveju būtų suteiktos pagal Sutartį, kuriai taikoma Konvencija, jeigu pagrindinis ar vienas pagrindinių bet kurio susitarimo ar sandorio arba bet kurio su susitarimu ar sandoriu susijusio asmens tikslų buvo gauti tokias lengvatas.“

351 „Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (Status as of 25 March 2021)“.

352 Ši nuostata į PMĮ įtraukta įgyvendinant Tarybos direktyvą (ES) 2015/121 ir galioja nuo 2016-03-26 d.

353 „Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimas Nr. 1575 Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“.

- jamų<sup>354</sup> **apmokestinimą prie pajamų šaltinio** (PMĮ 37 str., 37(1) str.) - tai taip vadinami išskaičiuojamieji mokesčiai (angl. *withholding taxes*);
- 10) taisyklės, suteikiančios mokesčių administratoriui teisę **koreguoti sandorių, sudarytų tarp asocijuotų asmenų, vertę** (angl. *transfer pricing*) (PMĮ 40 str. 2 d., taip pat Lietuvos sudarytų DAIS 9 str., skirtas asocijuotoms / susijusioms įmonėms);
- 11) taisyklės, nustatančios **mokestinius apribojimus operacijoms su tikslinėse teritorijose įregistruotais ar kitaip organizuotais vienetais**:
- a) taisyklės, nustatančios *išmokų* vienetais, įregistruotiems ar kitaip organizuotiems tikslinėse teritorijose, *atskaitos ribojimus* (PMĮ 31 str. 1 d. 8 p., 2 d.);
- b) taisyklės, *apribojančios mokestinių lengvatų taikymą* pajamoms, gaunamoms iš (PMĮ 4 str. 4 d. 2 p., 12 str. 1 d. 5, 8, 9 ir 18 p.; 35 str. 3 d. - dalyvavimo išimties lengvatos gaunamiems dividendams ribojimas), arba išmokamoms vienetais, įregistruotiems ar kitaip organizuotiems tikslinėse teritorijose (PMĮ 34 str. 2 d. – dalyvavimo išimties lengvatos išmokamiems dividendams ribojimas);
- 12) taisyklė, **užkertanti kelią valstybių mokestinių taisyklių neatitikimams dividendų apmokestinimo srityje** (PMĮ 35 str. 5 d.; tai taip vadinami hibridiniai neatitikimai, angl. *hybrid mismatches*)<sup>355</sup>;
- 13) **kitų mokestinės tvarkos neatitikimų tarp skirtingų valstybių** (hibridinės nuolatinės buveinės, hibridiniai perkėlimai, trečiųjų valstybių subjektų nuolatinės buveinės ES, neatitikimai dėl mokestinio rezidavimo keliose valstybėse, atvirkštiniai pasinaudojimo mokestinės tvarkos neatitikimais atvejai) šalinimo taisyklės (PMĮ 4 str. 6 d. 3 p., 31 str. 3-6 d., 55 str. 9 d., taip pat nuo 2023 m. įsigaliosiančios<sup>356</sup> PMĮ 2 str. 2 d. (papildyta redakcija), 2 str. 16 (2) d. ir 4 str. 8 d.);
- 14) **turto perkėlimo apmokestinimo** taisyklė (PMĮ 40(2) str.), kurios tikslas – turto vertės padidėjimo pajamas apmokestinti Lietuvoje, kai mokesčių mokėtojas

354 Su PMĮ nustatytais išimtimis, prie šaltinio Lietuvoje yra apmokestinamos tokios užsienio vienetai išmokamos pajamų rūšys, kaip palūkanos, pajamos iš paskirstytojo pelno, honorarai, pajamos už perduotą, kitaip perleistą nuosavybėn ar išnuomotą Lietuvoje esantį nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, kompensacijos už autorių ar gretutinių teisių pažeidimus, pajamos už Lietuvoje vykdomą atlikėjų ir sporto veiklą, išmokos už stebėtojų tarybos narių veiklą (tiek išmokamos kaip tantjemos, tiek kitais pagrindais) (PMĮ 4 str. 4 d., 37 str.).

355 Ši nuostata į PMĮ įtraukta įgyvendinant Tarybos direktyvą 2014/86/ES ir galioja nuo 2016-03-26 d.

356 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 38(3) ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymas (priimtas 2021-12-07)“.

veiklą ar komercinėje veikloje naudojamą turtą perkelia iš Lietuvos į užsienio valstybės mokesčių jurisdikciją;

- 15) kai kurių DAIS atžvilgiu galiojančios **MLI nuostatos, užkertančios kelią piktnaudžiavimui nuolatinės buveinės statusu** (tiksliau – užkertančios kelią dirbtiniam nuolatinės buveinės išvengimui) (MLI 12-15 str.)<sup>357</sup>.

Taigi, Lietuvos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių arsenalas per 2016-2020 m. laikotarpį, pasipildė beveik dvigubai - bent septyniomis naujomis taisyklėmis (jei tarpvalstybinių mokestinių neatitikimų šalinimo taisyklės laikysime viena taisykle), iš kurių dvi – naujos bendrosios kovos su mokestiniu piktnaudžiavimo taisyklės, ir viena taisyklė (kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamų apmokestinimo taisyklė) buvo peržiūrėta iš esmės.

Kadangi situacijos, į kurias nukreiptas taisyklių veikimas, atskleidžia, kokiose srityse įstatymų leidėjas mato didžiausią mokesčio piktnaudžiavimo pavojų, akivaizdu, kad iki 2016 metų Lietuvoje pavojingiausiais mokesčio piktnaudžiavimo prasme buvo laikomi santykiai tarp *asocijuotų* asmenų, *kontroliuojančių* ir kontroliuojamų asmenų, tai pat santykiai su *tikslinėse* teritorijose įregistruotais / organizuotais asmenimis. Šias rizikas siekta valdyti sandorių kainodaros, kontroliuojamų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklėmis, tikslinėse teritorijose esantiems asmenims išmokamų ar iš jų gaunamų išmokų atskaitos ir apmokestinimo lengvatų ribojimais. Tarpautinę praktiką visiškai atitiko ir tokių pasyvių ir labai mobilių pajamų, kaip palūkanų, dividendų, honorarų, nekilnojamojo turto perleidimo ar nuomos, kompensacijų už autorių ar gretutinių teisių pažeidimus pajamų, o taip pat ir aktyvios veiklos pajamų už atlikėjų, sporto veiklą, veiklą juridinio asmens organuose (pelno mokesčio prasme – tik stebėtojų taryboje, nes pagal galiojančio ABĮ 31, 33 ir 37 str. juridinis asmuo gali būti stebėtojų tarybos nariu, bet negali būti nei įmonės vadovu, nei valdybos nariu) priskyrimas rizikingoms mokesčio piktnaudžiavimo prasme ir pelno mokesčio prie šaltinio joms nustatymas Lietuvoje.

Reikia pastebėti ir tai, kad kai kurios pasaulinės tendencijos ir jas atliepančios kovos su mokesčių vengimu taisyklės Lietuvos mokesčių teisėje iki 2016 m. neatsispaudė. Pavyzdžiui, Lietuvos nacionaliniuose mokesčių teisės aktuose praktiškai nebuvo

---

<sup>357</sup> Pavyzdžiui, kai kurie arba visi iš MLI 12-15 straipsnių taikomi Lietuvos sudarytoms DAIS sutartims su Airija, Belgija, Danija, Indija, Izraeliu, Jungtine Karalyste, Kazachstanu, Norvegija, Nyderlandais, Portugalija, Prancūzija, Rusija, Serbija, Slovakija, Slovėnija, Ukraina. Žr.: „VMI skelbiama Lietuvos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių (DAIS) ir Daugiašalės konvencijos (DK) sintezuotų tekstų suvestinė (atnaujinta 2021-01-06)“.

įtvirtinta taisyklių, skirtų kovai su mokesčio rezidavimo vengimu<sup>358</sup>, tuo tarpu prisijungusi prie MLI, Lietuva pasirinko taikyti taisykles, draudžiančias piktnaudžiauti nuolatinės buveinės statuso nebuvimu, tačiau, kaip minėta, konkrečios DAIS atžvilgiu jų taikymas priklauso nuo to, ar šias nuostatas taip pat pasirinko taikyti kita konkrečios DAIS šalis-valstybė<sup>359</sup>. Čia paminėtina ir tai, kad perkeldama Kovos su mokesčių vengimu direktyvą, Lietuva vis tik neįtvirtino perkėlimo apmokestinimo taisyklių, taikomų mokesčių mokėtojui perkeliant savo rezidavimo vietą į kitą valstybę (plačiau apie šio pasirinkimo galimas pasekmes žr. šios disertacijos 3.3.4.5 skirsnio 3 poskirsnyje). Analogiška situacija ir dėl mokesčių mokėtojo turto ar veiklos perkėlimo apmokestinimo taisyklių (angl. *exit taxation*) bei valstybių mokesstinės tvarkos neatitikimų pasekmes šalinančių taisyklių (angl. *hybrid mismatches*) – iki ES direktyvų, įtvirtinančių į nacionalinę teisę privalomas perkelti kovos su pelno mokesčio vengimu taisykles, perkėlimo Lietuvos mokesčių teisėje tokių taisyklių nebuvo, perkėlus minėtas direktyvas spragos bent iš dalies buvo pašalintos (plačiau žr. šios disertacijos 3.3.3 - 3.3.4 skirsnius).

### 1.2.5. Įmonių grupėms adresuotos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, esančios šio disertacinio tyrimo objektu

Akivaizdu, kad bene plačiausios galimybės planuoti mokesčius objektyviai susidaro tarptautinėse įmonių grupėse. Atitinkamai, neatsitiktinai didžioji dali kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių buvo nustatytos atsižvelgiant į įvairiausias mokesčių planavimo praktikas, taikytas (o kartais ir tebetaikomas) būtent tarptautinėse įmonių grupėse. Reikia pastebėti, kad iki BEPS projekto ir ATAD perkėlimo į nacionalinę teisę,

---

358 Išsamumo dėlei, reiktų paminėti, kad taisyklės, nukreiptos į piktnaudžiavimą mokesčio rezidavimo keitimu, yra įtvirtintos kai kuriose DAIS. Pvz., Lietuvos-Latvijos DAIS 30 str. įtvirtina taisyklę, leidžianti netaikyti sutartyje nustatytą palankių nuostatų dėl komercinės veiklos pelno, palūkanų, nekilnojamojo turto perleidimo pajamų, dividendų ir individualių paslaugų pajamų apmokestinimo, jei pagrindinis mokesčio rezidavimo nustatymo konkrečioje valstybėje tikslas yra mokesstinė DAIS teikiama nauda. Žr.: „Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“.

359 Pavyzdžiui, DAIS tarp Lietuvos ir Danijos, tarp Lietuvos ir Norvegijos, tarp Lietuvos ir Nyderlandų atžvilgiu MLI 12-15 str. taikomi (su kai kuriomis išlygomis), nes tiek Lietuva, tiek minėtos užsienio valstybės prisijungdamos prie MLI, pasirinko šias nuostatas taikyti. O atskirų DAIS, sudarytų tarp Lietuvos ir Lenkijos, Latvijos, Maltos, Liuksemburgo, Suomijos atžvilgiu – netaikomos, nes šios užsienio valstybės pasirinko pastarųjų nuostatų netaikyti. Daugiašalė konvencija; „MLI Matching Database (beta) - OECD“; „Tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys: sutarčių sąrašas (atnaujintas 2020-12-02), daugiašalė konvencija, daugiašalės konvencijos ir tarptautinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių paaiškinimai, sintezuoti tekstai, straipsnių komentarai.“; „VMI skelbiama Lietuvos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių (DAIS) ir Daugiašalės konvencijos (DK) sintezuotų tekstų suvestinė (atnaujinta 2021-01-06)“.



tarptautinės įmonių grupės turėjo gerokai daugiau galimybių naudotis agresyvaus mokesčių planavimo taktikomis siekiant sumažinti ar perkelti mokesčių bazę, nes, pirma, nacionalinis mokestinis reguliavimas tarp atskirų valstybių skyrėsi, nebuvo praktiškai jokių lygiu harmonizuotas, ir tai sudarė prielaidas egzistuoti mokestinės tvarkos neatitikimams, dėl kurių pajamos galėjo likti visiškai neapmokestintos vienoje valstybėje ir atskaitytos kaip išlaidos kitoje (dvigubas neapmokestinimas), arba pasitelkiant dirbtines struktūras, galėjo būti išvedamos į jurisdikcijas, taikančias ženkliai mažesnius pelno mokesčio tarifus, ir ten apmokestinamos, nors faktiškai pajamos buvo uždirbamos ir vertė buvo sukuriama visai kitur. Antra, valstybės mokesčių srityje tarpusavyje veiksmingai nebendradarbiavo (o greičiau konkuravo mokestine aplinka siekdamos pritraukti investuotojus), tad net apie pakankamai akivaizdžias agresyvaus mokesčių planavimo schemas informaciją mokesčių administratoriui sužinoti buvo pakankamai sudėtinga: tai paaiškėdavo arba tada, kai mokestinio piktnaudžiavimo mastas buvo itin didelis, arba nutekėjus informacijai, prie ko neabejotinai prisidėjo informacijos skaitmenizavimas, arba konkretaus mokestinio patikrinimo metu, o tai susiję su gana dideliais administravimo ir žmogiškaisiais kaštais.

Todėl tarptautinei bendruomenei nusprendus reaguoti į po 2008 m. pasaulinės finansų krizės pasikeitusias rinkos sąlygas ir BEPS projekto ataskaitose bei ES direktyvose įtvirtinus nuostatas, reiškiančias gerokai aukštesnio, nei iki tol, lygmens nepakantumą tarptautiniam agresyviai mokesčių planavimui, didžioji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių dalis veikia būtent su įmonių grupių ir jų kontroliuojančiųjų įmonių struktūrų funkcionavimu ir veikla susijusiose srityse: apmokestinant tarp įmonių skirstomą pelną, mokant ir gaunant palūkanas už iš grupės įmonių gautas skolintas lėšas, pasyviai pajamas (pvz., už teisių naudotis intelektine nuosavybe suteikimą grupės įmonėms), perkeltiant turtą ar nuostolius į kitas mokesčių jurisdikcijas, apmokestinant lengvatinių mokesčių zonose registruotų kontroliuojamųjų įmonių pasyviai pajamas, taip pat ir kontroliuojant sandorių tarp susijusių asmenų kainų atitinkamą rinkos sąlygoms.

Atitinkamai, iš Lietuvos PMĮ įtvirtintų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių didžiąja dalimi būtent į įmonių grupių veiklą nukreiptos ir įmonių grupėms mokestinius apribojimus nustato tokios taisyklės, kaip:

- taisyklė, skirta kovai su mokestiniu piktnaudžiavimu *dividendų* neapmokestinimo lengvatomis (PMĮ 32 str. 6 d.),
- taisyklė, skirta užkirsti kelią tarpvalstybiniam mokestiniams neatitikimams *di-*

*videndu* neapmokestinimo / atskaitos srityje (PMĮ 35 str. 5 d.);

- kitų *mokestinės tvarkos neatitikimų* tarp skirtingų valstybių (hibridinės nuolatinės buveinės, hibridiniai perkėlimai, trečiųjų valstybių subjektų nuolatinės buveinės ES, neatitikimai dėl mokestinio rezidavimo keliose valstybėse, atvirkštiniai pasinaudojimo mokestinės tvarkos neatitikimais atvejai) šalinimo taisyklės (PMĮ 4 str. 6 d. 3 p., 31 str. 3-6 d., 55 str. 9 d., taip pat nuo 2023 m. įsigaliosiančios<sup>360</sup> PMĮ 2 str. 2 d., 2 str. 16 (2) d. ir 4 str. 8 d.), *inter alia*, adresuotos asocijuotiems asmenims (ATAD perkėlimas);
- *palūkanų* atskaitos ribojimo taisyklės (PMĮ 30 (1) str., PMĮ 40 str. 3 dalis ir ją įgyvendinantis Vyriausybės nutarimas<sup>361</sup>) (ATAD perkėlimas);
- taisyklės, nustatančios *kontroliuojamojo užsienio vieneto* pajamų apmokestinimą (PMĮ 39 str.) (ATAD perkėlimas);
- *turto perkėlimo* apmokestinimo taisyklės (PMĮ 40(2) str.), kurių tikslas – turto vertės padidėjimo pajamas apmokestinti Lietuvoje, kai mokesčių mokėtojas veiklą ar komercinėje veikloje naudojamą turtą perkelia iš Lietuvos į užsienio valstybės mokesčių jurisdikciją, ir į kurių reguliavimo sritį, kaip parodė šis disertacinis tyrimas, gali patekti ir mokestine prasme neutralūs reorganizavimai bei perleidimai (ATAD perkėlimas);
- taisyklės, suteikiančios mokesčių administratoriui teisę *koreguoti sandorių*, sudarytų tarp asocijuotų asmenų, vertę (PMĮ 40 str. 2 d., DAIS 9 str.).

Aukščiau išvardintos PMĮ įtvirtintos įmonių grupes orientuotos taisyklės, išskyrus asocijuotų asmenų sandorių koregavimo nuostatas, 2016-2020 metais patyrė ženklų pokyčių (buvo iš esmės pakeistos arba apskritai buvo naujai įtvirtintos PMĮ) į PMĮ perkeltiant 2014-2017 m. ES tiesioginių mokesčių direktyvas, nustatčiusias ES mas-tu privalomas kovos su pelno mokesčio vengimu taisykles. Atitinkamai, esamų taisyklių pokyčių ir ypač – naujųjų taisyklių integravimas į esamą Lietuvos pelno mokesčio sistemą įstatymų leidėjui sukėlė tikrai didelių iššūkių, kadangi vienos taisyklės turėjo būti įtvirtintos greta senųjų (bendroji kovos su piktnaudžiavimu pelno mokesčio srityje taisyklė, palūkanų atskaitos ribojimo taisyklė), kitos iš esmės keitė senąsias (pozityviųjų pajamų apmokestinimo taisyklės) arba apskritai įtvirtino naujus institutus pelno mokesčio reguliavime (turto perkėlimo apmokestinimo, mokestinės tvarkos neatitikimų

360 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 38(3) ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymas (priimtas 2021-12-07)“.

361 „Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimas Nr. 1575 Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“.

taisyklės). Atsižvelgiant į šių taisyklių reikšmę įmonių grupėms, teisinio reguliavimo naujumą ir neišvengiamą sisteminio reguliavimo poreikį, siekiant, kad naujosios ar iš esmės atnaujintos taisyklės būtų tinkamai suprastos bei taikomos visų mokesčių teisi- nių santykių dalyvių, o taip pat atsižvelgiant ir į šio disertacinio tyrimo apimties ribotu- mą, šios disertacijos 3 skyriuje esminis dėmesys yra skiriamas būtent perkeliant Kovos su mokesčių vengimu direktyvą pakeistoms arba naujai įtvirtintoms specialiosioms ko- vos su pelno mokesčio vengimu taisyklėms ir jų reguliavimo vertinimui per sisteminio reguliavimo reikalavimo, vieno iš teisinio tikrumo principo keliamų imperatyvų, priz- mę. Tuo tarpu kitos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, pavyzdžiui, taisyklė, skirta kovai su mokesčių piktnaudžiavimu *dividendų* neapmokestinimo lengvatomis, asocijuotų asmenų sandorių kainų koregavimo nuostatos<sup>362</sup>, prie šaltinio išskaičiuoja- mas pelno mokeskis, taisyklės, nustatančios mokesčius apribojimus operacijoms su tikslinėse teritorijose organizuotais vienetais, taisyklės, ribojančios naudojimąsi DAIS nustatytais lengvatomis, nors taip pat neabejotinai aktualios įmonių grupėms, tačiau, atsižvelgiant į ribotą šio disertacinio tyrimo apimties galimybes, jame plačiau netiria- mos ir aptariamos tik tiek, kiek reikalinga šio disertacinio tyrimo uždaviniams pasiekti.

Be to, nors Lietuvos teisės aktuose įtvirtintos bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės yra adresuotos ne tik įmonių grupėms, dėl jų neabejotinos reikšmės kovoje su pelno mokesčio vengimu ir specifinės sąveikos su specialiosiomis kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklėmis šios disertacijos 3 skyriuje taip pat yra tiriama bendrųjų bei specialiųjų taisyklių tarpusavio sąveika apskritai, o taip pat teisinio tikru- mo principo keliamo sisteminio reguliavimo imperatyvo kontekste vertinama ir perke- liant ATAD PMĮ 11 str. 8 d. įtvirtinta, kovai su piktnaudžiavimu pelno mokesčiu skirta nauja bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė.

### 1.2.6. Apibendrinimas

Apibendrinant, kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės – tai būtent *pelno mokesčio apskaičiavimui* skirtos taisyklės, nukreiptos kovai tiek su esamu (įvykiu), tiek ir su potencialiu mokesčių vengimu, su tikslu užtikrinti, kad pelno mokeskis būtų

---

362 Sandorių kainodaros tema Lietuvoje jau esama daktaro disertacijos. Be to, sandorių kainodaros klausimams BEPS projekte skirti net 4 veiksmai ir jų ataskaitos (8-10 veiksmai – sandorių kainodaros klausimams, 13 veiksmai – sandorių kainodaros dokumentavimo ir ataskaitų teikimo pagal šalis gairėms). Taigi, ši tema yra itin plati, ir dėl savo svarbos bei aktualumo neabejotinai turėtų sulaukti dėmesio ateities tyrimuose. Savickaitė, „Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje“; „BEPS 2015 Final Reports - OECD“.

sumokėtas ten, kur uždirbamas pelnas ir sukuriama vertė. Paprastai kovos su mokesčių vengimu taisyklės yra įtvirtinamos teisės aktuose, tačiau priklausomai nuo konkrečios valstybės teisės sistemos specifikos, kai kurios, dažniausiai bendrosios, kovos su mokesčių vengimu taisyklės, gali būti formuojamos ir teismų praktikoje. Lietuvoje kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės įtvirtina įvairios teisinės galios teisės norminiai aktai, o jų aiškinimo ir taikymo praktiką formuoja LVAT, atsižvelgdamas į ESTT jurisprudenciją mokestinio piktnaudžiavimo srityje.

Lietuvai tapus ES valstybe nare, Europos Sąjungos galiojanti teisė (*acquis communautaire*), tapo Lietuvos nacionalinės teisės sistemos dalimi, atitinkamai ir kovos su mokesčių vengimu srityje. Vis tik, iki 2014 metų ES teisėkūra kovos su tiesioginių mokesčių vengimu srityje buvo labai fragmentiška, ir nors dauguma valstybių (įskaitant Lietuvą) savo teisės aktuose jau iki tol buvo įtvirtinusios didesnę ar mažesnę kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių skaičių, tačiau tarp atskirų valstybių skyrėsi tiek atvejai (mokestinės situacijos), į kuriuos nacionalinės taisyklės buvo nukreiptos, tiek ir taisyklių, skirtų toms pačioms situacijoms reguliuoti, formuluotės bei jų taikymo praktika. Kovos su pelno mokesčio vengimu priemonių harmonizavimo tarptautiniu lygiu trūkumas viena vertus, sudarė prielaidas agresyviai mokesčių planavimui išnaudojant valstybių mokestinės teisinės tvarkos neatitikimus bei keitimosi informacija trūkumą, kita vertus, į analogiškas situacijas nukreiptų taisyklių koncepciniai bei taikymo skirtumai tarp valstybių mokesčių mokėtojams reiškė ir teisinio tikrumo deficitą. Didėjant tarptautinės bendruomenės nepakantumui agresyviai tarptautiniam mokesčių planavimui, nuo 2014 metų situacija iš esmės pasikeitė: BEPS projekto įgyvendinimas, iš dalies jo įtakoje 2014–2017 m. ES direktyvose įtvirtintos ES mastu privalomos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, 2017 m. pasirašyta ir prie jos prisijungiančių valstybių sudarytas DAIS keičianti Daugiašalė konvencija įtvirtino minimalų tarptautinį (ES direktyvų atveju – ES lygmens) kovos su pelno mokesčio vengimu standartą daugumoje tarptautinėms įmonių grupėms aktualių pelno mokesčio reguliavimo sričių. Atitinkamai, sekė ir ženklūs pokyčiai Lietuvos teisiniame reguliavime: Lietuvos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių arsenalas per 2016–2020 m. laikotarpį, lyginant su iki tol buvusiu laikotarpiu, pasipildė beveik dvigubai: bent septyniomis naujomis taisyklėmis (jei hibridinių neatitikimų šalinimo taisyklės laikysime viena taisykle), iš kurių dvi – naujos bendrosios kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklės. Didžioji dalis naujųjų ar iš esmės peržiūrėtų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių yra adresuota būtent įmonių grupėms ir jų kontroliuojančiosioms įmonėms.

Tad viena vertus, šiai dienai Lietuvos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės pasižymi didele įvairove tiek asmenų, tiek pajamų rūšių, tiek situacijų, kurioms adresuotos, aspektais. Kita vertus, dėl staigaus kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių skaičiaus šuolio (įskaitant bendrųjų taisyklių skaičiaus padidėjimą nuo vienos iki trijų), itin padidėjusios šių taisyklių reguliavimo apimties, jų detalumo, įtvirtinimo įvairios teisinės galios teisės aktuose, fakto, kad kai kurios naujosios taisyklės turi būti taikomos greta senųjų (pvz., palūkanų atskaitą ribojančios taisyklės, turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės), natūraliai kyla ir taisyklių tarpusavio santykio, sisteminio reguliavimo, teisinio aiškumo klausimai. Tai neabejotinai kelia iššūkį tiek įstatymų leidėjui (įkomponuojant naujas kovos su pelno mokesčio vengimu taisykles į jau esamą Lietuvos pelno mokesčio reguliavimo sistemą), tiek ir mokesčių mokėtojui, ypač įmonių grupės nariui (suprantant naujas taisykles, jų reikalavimų turinį ir atitinkamai perorientuojant savo elgesį), tiek ir mokesčių administratoriui (tinkamai aiškinant ir taikant taisykles realioms mokestinėms situacijoms).

Įmonių grupėms aktualių PMĮ įtvirtintų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių ir jų sistemos transformacijų, nulemtų ES tiesioginių mokesčių direktyvų, ypač – ATAD, perkėlimo, vertinimui per teisinio tikrumo principo suponuojamo sisteminio reguliavimo imperatyvo prizmę yra skiriamas pagrindinis dėmesys šios disertacijos 3 skyriuje.

## 2. TEISINIO TIKRUMO PRINCIPAS KAIP VERTINAMASIS KRITERIJUS

Teisinio tikrumo principas – tai vienas iš konstitucinių principų, kuriuo matuojama „teisinės sistemos sveikata“<sup>363</sup>. Be to, kaip ne kartą konstatavo Konstitucinis Teismas, šis principas ypač svarbus nustatant mokesčius ir jų apskaičiavimo tvarką<sup>364</sup>. Teisinio tikrumo principo suponuojamų reikalavimų įstatymų leidybai laikymasis tampa ypatingai aktualus tada, kai mokestinis teisinis reguliavimas yra sudėtingas ir nuolat bei itin greitai keičiasi – būtent tokie Lietuvos mokestinio teisinio reguliavimo pokyčiai per paskutinius keletą metų vyksta kovos su pelno mokesčio vengimu srityje.

Todėl prieš pereinant prie šių taisyklių teisinio reguliavimo vertinimo per vieno iš teisinio tikrumo principo keliamų imperatyvų – sistemiškumo – prizmę, tikslinga detaliau atskleisti teisinio tikrumo principo, kaip disertacinio tyrimo vertinamojo kriterijaus, svarbą ir turinį.

### 2.1. Teisinio tikrumo principo svarba asmeniui, įstatymų leidėjui, valstybei

Teisinio tikrumo principas – fundamentalus teisės principas<sup>365</sup>, vienas iš pamatinių teisinės valstybės principą sudarančių elementų<sup>366</sup>, pripažįstamas tiek Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktrinoje (kaip konstitucinis principas)<sup>367</sup>, tiek

---

363 Hans Gribnau, „Legal Certainty: A Matter of Principle“, *Retroactivity of Tax Legislation* (Amsterdam: ETALP / IBFD, 2013), 70.

364 Pvz.: Konstitucinio Teismo 2007 m. lapkričio 29 d. nutarimas; bylos Nr. 11/05; 2013 m. gruodžio 16 d. nutarimas; bylos Nr. 107/2010; 2016 m. gruodžio 7 d. nutarimas Nr. KT30-N16/2016; bylos Nr. 5/2016.

365 Dennis Weber, „Legal Certainty, Legitimate Expectations, Legislative Drafting, Harmonisation and Legal Enforcement in EU Tax Law“, *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law* (Amsterdam: IBFD, 2014), 243; Melvin Pauwels, „Retroactive and Retrospective Tax Legislation: A Principle-Based Approach; a Theory of ‚Priority Principles of Transitional Law‘ and ‚the Method of the Catalogue of Circumstances““, *Retroactivity of Tax Legislation* (Amsterdam: ETALP / IBFD, 2013), 99.2014

366 Weber, „Legal Certainty, Legitimate Expectations, Legislative Drafting, Harmonisation and Legal Enforcement in EU Tax Law“, 235; Gribnau, „Legal Certainty: A Matter of Principle“, 91; E. Jarašiūnas iš teisinės valstybės principo kylantį teisinio tikrumo principą (taip pat ir teisinio saugumo, įstatymų negaliojimo atgal, teisėtų lūkesčių apsaugos ir kitus principus), įvardija esant kiekvienos demokratinės sistemos ramsčiais. Egidijus Jarašiūnas, „Keletas konstitucinio teisinės valstybės principo interpretavimo aspektų Lietuvos konstitucinėje jurisprudencijoje (Quelques aspects de l’interprétation de principe constitutionnel d’état de droit dans la jurisprudence constitutionnelle Lituanienne)“, *Jurisprudencija* 84, nr. 6 (2006 m.): 16–24.

367 Pvz.: Konstitucinio Teismo 2002 m. lapkričio 25 d. nutarimas; bylos Nr. 41/2000“; 2019 m. balandžio 16 d. nutarimas Nr. KT12-N4/2019; bylos Nr. 4/2018.

ESTT jurisprudencijoje (kaip, teisinio saugumo principo sudėtyje, bendrasis<sup>368</sup> ES teisės principas, kildinamas iš nacionalinių teisės sistemų, tarptautinės teisės ir ESTT jurisprudencijos)<sup>369</sup>. Kai kurie šio principo aspektai yra tiesiogiai įtvirtinti ir Lietuvos Respublikos Konstitucijoje<sup>370</sup>.

Kaip yra ne kartą konstatavęs Konstitucinis Teismas, valstybė, vykdydama savo funkcijas (veikti visos visuomenės interesais, garantuoti viešąjį interesą) turi užtikrinti teisingą pusiausvyrą tarp visuomenės (ar jos dalies) bei asmens interesų, nes ne tik viešasis interesas, bet ir asmens teisės yra konstitucinės vertybės<sup>371</sup>. Tai labai glaudžiai susiję su teisingumo - vieno svarbiausių moralinių vertybių ir teisinės valstybės pagrindų ir vieno iš pagrindinių teisės, kaip socialinio gyvenimo reguliavimo priemonės, tikslų – užtikrinimu, nes, pasak Konstitucinio Teismo, teisingumas gali būti įgyvendintas būtent užtikrinant interesų pusiausvyrą<sup>372</sup>.

Interesų derinimas tampa itin svarbus keičiant mokestinį teisinį reguliavimą, ypač – įvedant papildomas pareigas ar apribojimus asmenims<sup>373</sup>, kadangi tai visada reiškia valstybės ir privačių asmenų (įskaitant verslą) interesų perskirstymą. Derinant interesus ir nustatant naują ar keičiant esamą mokestinį reguliavimą ypač svarbu, kad teisiniai reikalavimai būtų aiškūs, nedviprasmiški, darnūs, nepriešaringi ir įmanomi įgyvendinti, kad jie galiotų tik į ateitį, o mokesčių mokėtojai turėtų realią galimybę su

---

368 Juha Raitio, *The Principle of Legal Certainty in EC Law* (Dordrecht / Boston / London: Kluwer Academic Publishers, 2010), 125.

369 Pavyzdžiui: ESTT 2002 m. birželio 20 d. sprendimas, Mulligan ir kiti, byla C-313/99, ECLI:EU:C:2002:386“.

370 Pavyzdžiui, Konstitucijos 67 str. ir 127 str. įtvirtina, kad mokesčius įstatymais nustato Seimas (teisinio tikrumo aspektas dėl aiškios mokesčių įstatymų priėmimo tvarkos); Konstitucijos 7 str. nustato, kad galioja tik paskelbti įstatymai ir 70 str. – kad įstatymai įsigalioja po oficialaus jų paskelbimo (teisinio tikrumo aspektas dėl įstatymų galiojimo tik po jų paskelbimo ir galiojimo tik į priekį – principo *lex retro non agit* konstitucinis pagrindas); Konstitucijos 7 str., nustato, kad negalioja joks įstatymas ar kitas aktas, priešingas Konstitucijai, ir Konstitucijos 102 str., įtvirtinantis, kad Seimo aktai turi neprieštarauti Konstitucijai, o Respublikos Prezidento ir Vyriausybės aktai – neprieštarauti Konstitucijai arba įstatymams (įtvirtina teisės aktų hierarchiją – teisinio tikrumo aspektas dėl teisės normų darnumo, sistemiskumo, aiškiaus tarpusavio santykio) ir pan.

371 Konstitucinio Teismo 2015 m. balandžio 3 d. nutarimas Nr. KT10-N6/2015; bylos Nr. 23/2012-38/2014-54/2014“.

372 Žr., pvz.: Konstitucinio Teismo 1995 m. gruodžio 22 d. nutarimas; bylos Nr. 9/95; 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas; bylos Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03; 2014 m. gruodžio 22 d. nutarimas Nr. KT51-N17/2014; bylos Nr. 6/2014-7/2014-8/2014-9/2014-11/2014- 12/2014-18/2014-19/2014-20/2014-21/2014-22/2014-23/2014-24/2014.

373 Kovos su mokesčių vengimu taisyklės būtent ir nustato papildomas pareigas arba apribojimus mokesčių mokėtojams. Pavyzdžiui, PMĮ 31(1) str. įtvirtinta su EBITDA siejama palūkanų atskaitą ribojanti taisyklė nustato apribojimus, o kontroliuojamųjų užsienio vienetų pozityviųjų pajamų apmokestinimą nustatančios taisyklės (PMĮ 39 str.) – papildomas pareigas mokesčių mokėtojams (t. y. įpareigoja mokėti pelno mokesť nuo pozityviųjų pajamų).

naujuoju teisiniu reguliavimu susipažinti iš anksto ir jam pasirengti – tik tokiu atveju galima pagrįstai tikėtis, kad mokesčių mokėtojai šiuos reikalavimus įgyvendins tinkamai ir savanoriškai. Šiuos reikalavimus teisiniam reguliavimui ir kelia teisinio tikrumo principas. Būtent todėl teisėkūra (taip pat ir mokesčių srityje) turėtų būti vertinama per teisinio tikrumo, kaip vieno pagrindinio teisėkūros principų, prizmę<sup>374</sup>.

Teisinio tikrumo principas itin svarbus įvedant naujas ar keičiant esamas kovos su mokesčių vengimu taisykles, ypač tas, kuriomis įgyvendinamos ES direktyvos ir BEPS rekomendacijos. Tokių taisyklių įvedimas praktiškai visada reiškia naujų reikalavimų, nustatančių papildomas pareigas mokesčių mokėtojams, inkorporavimą į jau funkcionuojančią teisinę sistemą, naujų taisyklių formuluotėse paprastai vartojamos tarptautinės praktikos suformuotos naujos, pakankamai abstrakčios, dažnai vertinamojo pobūdžio sąvokos. Nepaisant to, naujų taisyklių nesilaikymas ar netinkamas laikymasis paprastai gresia ženkliais ekonominiais ir net reputacijos netekimais: ne tik papildomais mokesčiais, bet ir susijusiomis bandomis, delspinigiais, įtraukimu į nepatikimų mokesčių mokėtojų sąrašą, ir pan. Šios priežastys lemia, kad teisinio tikrumo imperatyvo užtikrinimas tampa, visų pirma, itin svarbus mokesčių mokėtojui, turinčiam pakankamai greitai prisitaikyti prie naujo teisinio reguliavimo. Principo laikymasis turi būti aktualus ir įstatymų leidėjui, kadangi kai mokestinis teisinis reguliavimas yra sudėtingas, dažnai neaiškus ir nuolat bei itin greitai keičiasi (kovos su pelno mokesčio vengimu srityje – ypatingai), kyla ypatingai didelė grėsmė, kad teisinio tikrumo principas bus pažeistas, pavyzdžiui, įtvirtintos naujosios formuluotės bus sunkiai suprantamos arba prieštaraus senosioms, naujas reikalavimas įsigalios be pakankamo pereinamojo laikotarpio ir pan. Iš savo pusės pažeisdamas teisinio tikrumo principo imperatyvus, tačiau reikalaudamas, kad mokesčių mokėtojas laikytųsi neaiškių įstatymų, įstatymų leidėjas kelia mokesčių mokėtojų nepasitikėjimą ir didina tikimybę, kad santykinai stabilus abipusis ryšys (valstybė reikalauja mokėti mokesťį ir užtikrina socialinių gėrių apsaugą, o asmuo – savanoriškai moka mokesčius) tarp mokesčių mokėtojo ir valstybės nutrūks, taigi ir mokesčiai ar bent jų dalis liks nesumokėti. Teisinio tikrumo deficitas (neaiškūs, prieštaringi, neįgyvendinami ir pan. teisės aktai) didina mokestinių ginčų tikimybę, taigi ir neproduktyvius kaštus tiek mokesčių mokėtojui (teisinėms konsultacijoms, bylinėjimuisi, prarandamas laikas ir eikvojami žmogiškieji ištekliai), tiek mokesčių administratoriui.

Teisinio tikrumo užtikrinimas turi būti aktualus ir pačiai valstybei, kadangi nuo

---

374 Gribnau, „Legal Certainty: A Matter of Principle“, 91.



teisinio tikrumo principo (kartu su teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių principais) realaus veikimo priklauso visuomenės pasitikėjimas valstybe ir teise<sup>375</sup>, su tuo yra neat-siejamai susijęs teisės funkcionavimo veiksmingumas, valstybės, kaip verslo vykdymo vietos, patrauklumas. Nesant aiškumo, kokių konkrečiai reikalavimų mokesčių mokė-tojas turi laikytis arba kokių veiksmų ar neveikimo turi vengti, kad galėtų netrukdomai vykdyti savo veiklą ir siekti teisėtų tikslų, valstybės patrauklumas verslo struktūroms tampa miglotas, be to, padidėja valstybės ginčų su verslu tikimybė ir sumažėja jų nu-spėjamumas, o tai gali paskatinti verslo pasitraukimą. Tuo tarpu pagarba teisinio tikru-mo principui rodo pagarbą asmenų interesams ir teisėtiems lūkesčiams, leidžia tikėtis tinkamo balanso tarp visuomenės ir privataus intereso (kaip jau minėta, tai viena iš teisingumo sąlygų), taigi kelia pasitikėjimą valstybe ir valstybėje nustatyta mokestine tvarka, o tai – viena iš sąlygų tinkamam ir savanoriškam mokesčių mokėjimui.

Kitaip tariant, teisinio tikrumo principo realaus veikimo užtikrinimas – būtina valstybės ir mokesčių mokėtojo interesų pusiausvyros, taigi, ir teisingumo mokesti-niuose santykiuose sąlyga.

## **2.2. Terminijos specifika**

Siekiant išvengti netikslumų tyrimo rezultatuose, prieš pradėdant teisinio tikru-mo principo turinio analizę, reikalinga atkreipti dėmesį į su teisinio tikrumo principu susijusios terminijos problematiką.

ES mastu ESTT jurisprudencijoje yra pripažįstamas vienas bendrasis teisės principas<sup>376</sup>, keliantis teisei tikslumo, aiškumo ir nuspėjamumo reikalavimus, tiek už-

---

375 Konstitucinio Teismo 2001 m. liepos 12 d. nutarimas; bylos Nr. 13/2000-14/2000-20/2000 - 21/2000-22/2000-25/2000-31/2000-35/2000-39/2000-8/01-31/01; 2013 m. vasario 15 d. nutarimas; bylos Nr. 28/2009; 2014 m. gegužės 8 d. nutarimas Nr. KT17-N6/2014; bylos Nr. 20/2011-14/2013-15/2013-16/2013.

376 „ESTT 1996 m. vasario 15 d. sprendimas, Duff ir kiti, byla C-63/93, ECLI:EU:C:1996:51“.

sienio teisės mokslo darbuose anglų kalba<sup>377</sup>, tiek ESTT sprendimų<sup>378</sup> ir ES teisės aktų<sup>379</sup> tekstuose anglų kalba dažniausiai<sup>380</sup> įvardijamas vienu anglišku terminu – „*principle of legal certainty*“<sup>381</sup>. Tačiau oficialiuose ES teisės aktų ir ESTT sprendimų oficialiuose vertimuose į lietuvių kalbą jis verčiamas ir kaip „teisinio tikrumo principas“<sup>382</sup>, ir kaip „teisinio saugumo principas“<sup>383</sup>, nors iš esmės abi šios ES dokumentų vertimuose vartojamos sąvokos apibūdina tą patį bendrąjį ES teisės principą, kuris ESTT sprendimų angliškuose tekstuose įvardijamas kaip *principle of legal certainty*<sup>384</sup>.

Remiantis EUR-Lex duomenų bazės teisės aktų ir teismų praktikos paieškos<sup>385</sup> duomenimis, galima netgi išvelgti tendenciją, kad maždaug iki 2005 metų ESTT sprendimų vertimuose į lietuvių kalbą buvo dažniau sutinkamas „teisinio tikrumo principo“ terminas, o nuo 2006 m. ima aiškiai vyrauti „teisinio saugumo principas“. Kituose ES teisės aktuose teisinio tikrumo ir teisinio saugumo principai minimi gerokai rečiau, nei ESTT jurisprudencijoje, ir čia, priešingai nei ESTT sprendimų atveju, oficialiuose dokumentų tekstuose lietuvių kalbą vyrauja „teisinio tikrumo principo“ terminas,

---

377 Raitio, *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, pvz., žr. 125-130; Gribnau, „Legal Certainty: A Matter of Principle“; Pauwels, „Retroactive and Retrospective Tax Legislation: A Principle-Based Approach; a Theory of ‚Priority Principles of Transitional Law‘ and ‚the Method of the Catalogue of Circumstances‘“; Patricia Popelier, „Five Paradoxes on Legal Certainty and the Lawmaker“, *Legisprudence: International Journal for the Study of Legislation*. - Oxford 2, nr. 1 (2008 m.): 48, 64; Takis Tridimas, *The General Principles of EU Law* (Oxford, New York: Oxford University Press, 2006), 242–297.

378 Pavyzdžiui: ESTT 1996 m. vasario 15 d. sprendimas, Duff ir kiti, byla C-63/93, ECLI:EU:C:1996:51; ESTT 2002 m. birželio 20 d. sprendimas, Mulligan ir kiti, byla C-313/99, ECLI:EU:C:2002:386.

379 Pavyzdžiui, „2016 m. gruodžio 14 d. Komisijos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2016/2257, kuriuo iš naujo nustatomas galutinis antidempingo muitas ir galutinai surenkamas laikinasis muitas, nustatytas tam tikrai importuojamai Kinijos Liaudies Respublikos kilmės avalynei su odiniais batviršiais, pagamintai bendrovių ‚Chengdu Sunshine Shoes Co. Ltd.‘, ‚Foshan Nanhai Shyang Yu Footwear Ltd.‘ ir ‚Fujian Sunshine Footwear Co. Ltd.‘, ir kuriuo įgyvendinamas Teisingumo Teismo sprendimas sujungtose bylose C-659/13 ir C-34/14“, žr. 74 punktą.

380 Reikia pastebėti, kad užsienio teisės mokslo darbuose teisinio tikrumo principas (angl. principle of legal certainty) kartais vadinamas teisinio saugumo principu (angl. *principle of legal security*), tačiau tai gana reti atvejai. Raitio, *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, 125, 339.

381 Tiesiogiai verčiant į lietuvių kalbą – „teisinio tikrumo principas.“

382 Pavyzdžiui, šių ESTT sprendimo ir Komisijos rekomendacijos angliškuose tekstuose minimas bendrasis ES teisės principas – „principle of legal certainty“, lietuviškuose šių dokumentų tekstuose verčiamas kaip „teisinio tikrumo principas“. ESTT 2004 m. liepos 15 d. sprendimas, Gereksens and Procola, byla C-459/02, ECLI:EU:C:2004:454, 22-24 punktai; „2017 m. gruodžio 20 d. Komisijos rekomendacija (ES) 2018/103 dėl teisinės valstybės principų Lenkijoje, kuria papildomos rekomendacijos (ES) 2016/1374, (ES) 2017/146 ir (ES) 2017/1520“, preambulės 4 punktas.

383 Pavyzdžiui, ESTT 2003 m. gegužės 20 d. sprendimas, Consorzio del Prosciutto di Parma ir Salumificio S. Rita, byla C-108/01, ECLI:EU:C:2003:296.

384 Ingrida Steponavičienė, „The Constitutional Principle of Legal Certainty in Lithuania: A Few Issues of Tax Legislation“, *International Comparative Jurisprudence* 6, nr. 1 (2020 m. birželio 26 d.): 30.

385 „EUR-Lex duomenų bazės teisės aktų ir teismų praktikos paieška“.

o „teisinio saugumo principas“ dažniausiai (ir, matyt, neatsitiktinai<sup>386</sup>) vartojamas tų teisės aktų vertimuose į lietuvių kalbą, kurių autentiškas tekstas (arba vienas iš autentiškų tekstų) yra prancūzų kalba<sup>387</sup>. Taigi, darytina prielaida, kad skirtingų lietuviškų terminų, skirtų tam pačiam ES teisės principui (kurio atitikmenys: angl. *principle of legal certainty*, pranc. *principe de sécurité juridique*) įvardinti, vartojimas ES institucijų dokumentuose priklauso nuo to, kada konkretus ES teisės aktas ar teismo sprendimas priimtas ir (arba) iš kokios kalbos atliktas konkretaus dokumento vertimas į lietuvių kalbą, ir (arba) nuo to, kokia institucija priėmė teisinį dokumentą. Neatmestina, kad skirtingos terminijos vartojimas priklauso ir nuo to, kokį teisinių žinių kontekstą turintis vertėjas verčia dokumentą, kadangi teisinių tekstų vertimas negali būti pažodinis, nes iš pažiūros panašios sąvokos skirtingose teisinėse sistemose gali reikšti skirtingas koncepcijas, ir atvirkščiai – tai pačiai teisei koncepcijai įvardinti skirtingose valstybėse gali būti vartojami skirtingi terminai<sup>388</sup>.

Lietuvos teisės mokslo darbuose sąvokos „teisinio saugumo principas“ ir „teisinio tikrumo principas“ vartojamos taip pat nenuosekliai. Pavyzdžiui, vieni autoriai vartoja pažodinį „*principle of legal certainty*“ termino vertimą ir teisinio tikrumo principu įvardija principą, savo apimtimi iš esmės atitinkantį Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje atskleistą teisinio saugumo principą<sup>389</sup>. Kiti teisinio tikrumo ir teisinio saugumo principus vartoja kaip sinonimus<sup>390</sup>. Treti vartoja abi sąvokas ir laikosi aiškiai išsakytos arba iš konteksto numanomos pozicijos, kad teisinio tikrumo ir teisinio saugumo prin-

---

386 Kaip nurodo A. Gedmintaitė, Prancūzijos teisės doktrinoje aptariamą principą įtvirtina prancūziškas terminas „sécurité juridique“, kuris iš prancūzų kalbos į lietuvių kalbą tiesiogiai verčiamas kaip „teisinis saugumas.“ Audronė Gedmintaitė, „Teisėtų lūkesčių apsaugos principas viešojoje teisėje“ (daktaro disertacija, Vilniaus universitetas, 2016), 74.

387 Pvz.: „2007 m. vasario 7 d. Komisijos sprendimas dėl mineralinės alyvos, naudojamos kaip kuras aliuminio oksido gamyboje Gardane, Šanono regione ir Sardinijoje, neapmokestinimo akcizo mokesčiu Prancūzijoje, Airijoje ir Italijoje (C 78/2001 (ex NN 22/01), C 79/2001 (ex NN 23/01), C 80/2001 (ex NN 26/01))“, 55 punktas.

388 Ši su ES dokumentų oficialiais vertimais susijusi problematika akcentuojama ir teisės moksle. Plačiau žr.: Raitio, *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, 324–327.

389 Aistė Medelienė ir Mindaugas Lukas, „Vacatio legis mokesčių teisėje“, *Teisė* 94 (2015 m.): 137; Remigijus Kalašnykas ir Ieva Deviatnikovaitė, „Kai kurių bendrųjų Europos Bendrijos teisės principų taikymo ypatumai administruojant viešąjį saugumą“, *Jurisprudencija* 94, nr. 4 (2007 m.): 50.

390 Aistė Samuilytė-Mamontovė, „Europos Sąjungos direktyvų veikimas: teisinio saugumo principo užtikrinimo aspektai“ (daktaro disertacija, Mykolo Romerio universitetas, 2016), 7, žr. paaiškinimą A. Samuilytės-Mamontovės disertacijos 8 išnašoje.

cipai – tai du sąlyginai savarankiški, nors ir glaudžiai susiję principai<sup>391</sup>. Atitinkamai, skiriasi ir atskirų Lietuvos teisės mokslo atstovų teisinio tikrumo principui priskiriamas turinys.

Tokia situacija, tikėtina, susidarė tiek dėl lingvistinių priežasčių, iš užsienio kalbų nevienodai (tiek kaip teisinio tikrumo, tiek kaip teisinio saugumo principas) verčiant ES dokumentuose ir užsienio teisės mokslo darbuose minimą to paties principo pavadinimą (angl. „*principle of legal certainty*“), tiek dėl Konstitucinio Teismo formuojamos konstitucinės doktrinos, kuri išskiria ne vieną, o du – teisinio tikrumo ir teisinio saugumo – principus<sup>392</sup>. Kaip nurodoma Lietuvos teisės mokslo darbuose, „teisinis tikrumas, kaip savarankiškas teisinis imperatyvas, savitas ir būdingas Lietuvos teisės sistemai“, o „užsienio teisės doktrinoje ir teismų praktikoje žinomi tik teisinio saugumo (angl. „*principle of legal certainty*“, pranc. „*principe de sécurité juridique*“, vok. „*Rechtssicherheit*“) ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai“<sup>393</sup>.

Kaip minėta, Konstitucinis Teismas savo jurisprudencijoje sąvokas „teisinio tikrumo principas“ ir „teisinio saugumo principas“ dažniausiai vartoja kaip žyminčias atskirus, tarpusavyje susijusius principus, tačiau neretai šioms sąvokoms priskiria ir labai panašų turinį. Be to, Konstitucinis Teismas savo jurisprudencijoje remiasi ir keletu kitų, savo turiniu ir paskirtimi su teisinio tikrumo principu susijusių principų – tokių, kaip teisinio aiškumo ir apibrėžtumo principai. Ir nors Konstitucinis Teismas teisinio saugumo, teisėtų lūkesčių apsaugos, net teisinio aiškumo principų turinį atskleidžia gana išsamiai, tačiau sąlyginai savarankiško, iš teisinės valstybės principo kildinamo konstitucinio teisinio tikrumo principo (kurio, kartu su teisinio saugumo ir teisėtų lū-

---

391 Jarašiūnas, „Keletas konstitucinio teisinės valstybės principo interpretavimo aspektų Lietuvos konstitucinėje jurisprudencijoje (Quelques aspects de l'interprétation de principe constitutionnel d'état de droit dans la jurisprudence constitutionnelle Lituanienne)“, 18; Vytautas Sinkevičius, „Konstitucinio Teismo nutarimų įgyvendinimas įstatymų leidyboje“, *Jurisprudencija* 18, nr. 2 (2011 m.): 21; E. Kūris įvardija tris savo prasmėmis artimas (bet netapačias) teisinio aiškumo, teisinio tikrumo ir teisinio saugumo sąvokas, žr.: Egidijus Kūris, „Konstitucija, teisėkūra ir konstitucinė kontrolė: retrospekciniai ir metodologiniai svarstymai“, *Lietuvos Respublikos Konstitucijos dvidešimtmetis: patirtis ir iššūkiai: recenzuotų mokslinių straipsnių rinkinys* (Klaipėda: Druka, 2012), 55; Gedmintaitė, „Teisėtų lūkesčių apsaugos principas viešojoje teisėje“.

392 A. Gedmintaitė daro prielaidą, kad kadangi Prancūzijos doktrinoje teisinį saugumą įtvirtina prancūziškas terminas *sécurité juridique*, kur žodis *sécurité*, išvertus iš prancūzų kalbos, reiškia saugumą, o anglų kalba teisinis saugumas siejamas su terminu *legal certainty*, kur žodžio *certainty* pagrindinė reikšmė lietuvių kalba yra tikrumas, ir kadangi šios dvi reikšmės lietuvių kalboje nėra tapačios, Lietuvos teismų jurisprudencijoje sąvokos teisinis saugumas ir teisinis tikrumas galimai buvo įtvirtintos siekiant neprarasti nė vienos iš šių reikšmių. Gedmintaitė, „Teisėtų lūkesčių apsaugos principas viešojoje teisėje“, 74.

393 Ten pat, 69.

kesčių apsaugos principais, paskirtis – užtikrinti asmenų pasitikėjimą valstybe ir teise, ir kuris, pagal Konstitucinio Teismo jurisprudenciją, nėra tapatus teisinio saugumo principui) turinys ir jo santykis su kitais minėtais principais Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje iki šio lieka aiškiai neatskleistas<sup>394</sup>.

Aiškumo, de ja, neįneša ir tai, kad Konstitucinio Teismo oficialios interneto svetainės skyriuje „Vertimai/Terminų angliški atitikmenys“<sup>395</sup> nurodoma, jog Konstitucinio Teismo aktuose vartojamas terminas „teisinis tikrumas“ atitinka anglišką terminą „*legal certainty*“, o „teisinis saugumas“ - anglišką terminą „*legal security*“. Nors turinio prasme Konstitucinis Teismas būtent teisinio saugumo (o ne teisinio tikrumo) principu paprastai vadina tai, kas užsienio teisės mokslo darbuose ir kai kuriuose ESTT sprendimų tekstuose anglų kalba įvardijama kaip „*principle of legal certainty*“. Pavyzdžiui, P. Popellier išskiria objektyvų (prieinamumas) ir subjektyvų (nuspėjamumas) principo „*principle of legal certainty*“ aspektus, kur prieinamumas reikalauja viešumo ir aiškumo, o nuspėjamumas - galimybės prognozuoti veiksmų pasekmes ir teisėtų lūkesčių apsaugos<sup>396</sup>. J. Raitio apibendrina, kad ESTT jurisprudencijoje šis principas („*principle of legal certainty*“) yra siejamas su teisės aktų negaliojimo atgal ir teisėtų lūkesčių apsaugos principais (juos J.Raitio įvardija *principle of legal certainty* elementais), įgytų teisių apsaugos principu, taip pat procedūrinių terminų, teisės taikymo klausimais ir aiškios kalbos (aiškumo) ES administraciniuose dokumentuose reikalavimu<sup>397</sup>.

ESTT savo sprendimuose nurodo, kad principas „*the principle of legal certainty*“ (toks terminas vartojamas šių sprendimų tekstuose anglų kalba – *aut. past.*) reikalauja, kad „valstybinės valdžios ir valdymo institucijos privalo užtikrinti, kad asmenys *galėtų išsiaiškinti teisės normas*, kurios jiems skirtos, ir turėtų galimybę *pagrįstai numatyti tiek šių normų buvimą, tiek jų aiškinimo bei taikymo būdą*“<sup>398</sup>, kad „*teisės taisyklės turi būti aiškios ir tikslios*, siekiant užtikrinti, kad Bendrijos reguliuojamos situacijos ir teisiniai santykiai išliktų numatomi“<sup>399</sup>, o taip pat kad šis principas iš esmės draudžia nustatyti, jog Bendrijos teisės aktas pradeda *galioti anksčiau*, nei jis buvo paskelbtas, tačiau išimtiniais atvejais ši taisyklė gali būti netaikoma, jei to reikalauja siekiamas tikslas ir yra

---

394 Kaip minėta, galimai tai dar viena aukščiau minėtos teisinio tikrumo ir teisinio saugumo sąvokų painiavos Lietuvos teisės mokslo darbuose priežastis.

395 „Terminų vertimai“, *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*.

396 Popellier, „Five Paradoxes on Legal Certainty and the Lawmaker“, 48, 64.

397 Raitio, *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, 382–383.

398 Remigijus Kalašnykas ir Ieva Deviatnikovaitė, „Kai kurių bendrųjų Europos Bendrijos teisės principų taikymo ypatumai administruojant viešąjį saugumą“, *Jurisprudencija* 4, 94 (2007): 50.

399 ESTT 1996 m. vasario 15 d. sprendimas, Duff ir kiti, byla C-63/93, ECLI:EU:C:1996:51.

tinkamai atsižvelgta į suinteresuotų asmenų *teisėtus lūkesčius*<sup>400</sup>.

Apibendrinusi gana gausius užsienio teisės mokslo darbus, narinėjusius teisinio saugumo principo suponuojamus reikalavimus, A. Gedmintaitė išskiria tokius *teisinio saugumo* principo elementus: objektyvųjį, formalųjį (teisės prieinamumo) elementą, reikalaujantį, kad įstatymas turi būti ne tik norminis ir viešas (tinkamai paskelbtas) bet ir suprantamas (teisės normų tikslumo, aiškumo, nuoseklumo reikalavimai), ir subjektyvųjį (stabilumo ir nuspėjamumo) elementą, siejamą su įgytų teisių principu; ji taip pat pažymi, kad kai kurių valstybių teisinėse sistemose šiam principui taip pat visiškai ar iš dalies, abu ar po vieną priskiriami ir teisėtų lūkesčių apsaugos bei teisės negaliojimo atgal principai<sup>401</sup>. Palyginimui: Konstitucinis Teismas 2001 m. liepos 12 d. nutarime išaiškino, kad *teisinio saugumo principas*, kaip vienas teisinės valstybės elementų, lemia tokius reikalavimus, kaip „valstybės pareiga užtikrinti teisinio reguliavimo tikrumą ir stabilumą, apsaugoti teisiųjų santykių subjektų teises, taip pat įgytas teises, gerbti teisėtus interesus bei teisėtus lūkesčius“ ir turi du svarbius aspektus: (1) teisinio saugumo imperatyvas suponuoja tam tikrus privalomus reikalavimus pačiam teisiniam reguliavimui: jis privalo būti aiškus ir darnus, joks teisės aktas negali prieštarauti Konstitucijai, žemesnio lygmens teisės aktai neturi prieštarauti aukštesnio lygmens teisės aktams, ir (2) „pagal šį principą teisinį reguliavimą galima keisti tik laikantis iš anksto nustatytos tvarkos ir nepažeidžiant Konstitucijos principų bei normų, būtina *inter alia* laikytis principo *lex retro non agit*, teisinio reguliavimo pataisomis negalima paneigti asmens teisėtų interesų ir teisėtų lūkesčių, turi būti užtikrinamas jurisprudencijos tęstinumas“<sup>402</sup>.

Pastebėtina, kad terminų „teisinis tikrumas“ ir „teisinis saugumas“ vartojimas Lietuvoje apskritai nėra sunormintas, t. y. VLKK ir LR Seimo tvarkomame Lietuvos Respublikos terminų banke (kurio paskirtis – užtikrinti nuoseklų sunormintų lietuvių kalbos terminų vartojimą, ypač Lietuvos Respublikos teisės aktuose<sup>403</sup>), šio disertacinio tyrimo atlikimo metu nei vienas iš šių terminų nebuvo rastas<sup>404</sup>. ES lygiu esama terminijos standartizavimo pastangų, tačiau ir čia aptinkama prieštaravimų. Pavyzdžiui, šio

400 ESTT 2004 m. liepos 15 d. sprendimas, *Gerekens and Procola*, byla C-459/02, ECLI:EU:C:2004:454; ESTT 1993 m. balanzio 1 d. sprendimas, *Diversint SA ir Iberlacta SA prieš Administración Principal de Aduanas e Impuestos Especiales de la Junquera*, sujungtos bylos C-260/91 ir C-261/91, ECLI:EU:C:1993:136.

401 Gedmintaitė, „Teisėtų lūkesčių apsaugos principas viešojoje teisėje“, 64–65.

402 Konstitucinio Teismo 2001 m. liepos 12 d. nutarimas; bylos Nr. 13/2000-14/2000-20/2000 - 21/2000-22/2000-25/2000-31/2000-35/2000-39/2000-8/01-31/01.

403 „Apie Terminų banką“.

404 Valstybinė lietuvių kalbos komisija, „Lietuvos Respublikos terminų bankas“.

disertacinio tyrimo metu atlikus paiešką EuroVoc<sup>405</sup> duomenų bazėje, paieškos rezultatuose buvo nurodyta, kad angliško termino „*principle of legal certainty*“ (nurodoma, kad jis vartojamas vietoje terminų „*certainty of law*“, „*legal certainty*“, „*legal security*“, „*principle of equality and legal certainty*“) tikslus atitikmuo lietuvių kalba yra terminas „*teisinio saugumo principas*“ (nurodoma, kad pastarasis lietuviškas terminas šiuo metu vartojamas vietoje terminų „lygybės ir teisinio saugumo principas“, „teisinis saugumas“, „teisinis tikrumas“)<sup>406</sup>. Taigi, atrodytų, kad nuo kažkurio momento (duomenų bazė nepateikia informacijos, nuo kada) „lygybės ir teisinio saugumo principo“, „teisinio saugumo“, „teisinio tikrumo“ sąvokos buvo tiesiog pakeistos „teisinio saugumo principo“ sąvoka.

Tačiau kitoje ES terminijos duomenų bazėje - IATE<sup>407</sup> - šio disertacinio tyrimo atlikimo metu atlikus paieškas apie sąvokų „*legal certainty*“<sup>408</sup>, „*principle of legal certainty*“<sup>409</sup> bei „*principe de sécurité juridique*“<sup>410</sup> (pranc.) atitikmenis lietuvių kalba, buvo gauti rezultatai, nurodantys, kad „*legal certainty*“ sąvoką atitinka dvi lygiavertės (!) sąvokos lietuvių kalba – „*teisinis tikrumas*“ ir „*teisinis saugumas*“<sup>411</sup>, tačiau sąvoką anglų kalba „*principle of legal certainty*“<sup>412</sup> ir sąvoką prancūzų kalba „*principe de sécurité juridique*“ atitinka tik sąvoka „*teisinio tikrumo principas*“ (!).

Minėta terminijos painiava itin apsunkina galimybę suprasti, kurį, kokios apimtys ir turinio principą (teisinio saugumo ar teisinio tikrumo) konkrečiu atveju akcentuoja, analizuoja, aiškina ar juo remiasi Lietuvos teisės mokslo atstovai bei Konsitucinis Teismas, kokį turinį (aspektus) konkrečiu atveju jie priskiria būtent teisinio

---

405 Tai Europos Sąjungos leidinių biuro visomis oficialiomis ES kalbomis tvarkomas daugiakalbis multi-disciplininis tezasauras - sisteminis žodžių ir žodžių junginių sąrašas, kurio paskirtis – naudojant vienodą terminologiją tiksliai atspindėti dokumentų sistemoje esančių dokumentų ir joje atliekamų paieškų konceptualų turinį. „EuroVoc paieška“.

406 „EuroVoc paieška pagal „*legal certainty*“; „EuroVoc paieška pagal „*teisinis tikrumas*“.

407 IATE (“Interactive Terminology for Europe”) - tai tarpinstitucinė ES terminijos duomenų bazė, pradėta kurti 1999 m. apjungiant visus to meto atskirus daugiakalbius ES terminijos resursus siekiant užtikrinti didesnę informacijos prieinamumą ir terminijos standartizaciją tarp ES institucijų; visuomenei jos ištekliai tapo prieinami nuo 2007 m. European Union, „IATE - European Union Terminology“.

408 „IATE paieška pagal „*legal certainty*“ .

409 „IATE paieška pagal „*principle of legal certainty*“ .

410 „IATE paieška pagal „*principe de sécurité juridique*“

411 Pastebėtina, kad sąvokos „*teisinis tikrumas*“ šaltiniu nurodomas 2003 m. gegužės 30 d. Konstitucinio Teismo nutarimas, o sąvokos „*teisinis saugumas*“ šaltiniu - Konstitucinio Teismo vartojamų terminų anglišių atitikmenų sąrašas ir 2001 m. liepos 12 d. Konstitucinio Teismo nutarimas. „IATE paieška pagal „*principle of legal certainty*“.

412 Įdomu pastebėti, kad prie šios sąvokos IATE duomenų bazėje yra lingvistinė pastaba, nurodanti, kad alternatyvus terminas „*legal security*“ yra nebevertojamas ir kad nors kartais šis termino vertimas iš prancūzų kalbos sutinkamas, tačiau anglų kalba jis yra neteisingas. Ten pat.

tikrumo principui, ir jeigu teisinio tikrumo principo samprata ir šiam principui priskiriami aspektai su laiku kinta, tai kaip konkrečiai jie kinta.

### 2.3. Teisinio tikrumo principo turinys Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje

Teisės principo turinio apibrėžimas visada reiškia iššūkį, kadangi, kaip remdamasis H. L. A. Hartu<sup>413</sup> apibendrina E. Kūris<sup>414</sup>, teisės principai – tai pamatinės nuostatos, fundamentalūs pradai, kuriais grindžiamas tiek teisinis reguliavimas, tiek ir teisinė praktika, nurodantys tam tikrą siekį, tikslą ar vertybę, tokiu būdu duodantys kryptį teisės sistemos, teisinio reglamentavimo ar atskirų teisės institutų turiniui ir užtikrinantys teisės sistemos darną, jos elementų neprieštarumą. Be to, jie paprastai platūs, bendri ir nekonkretizuoti, ir nebūtinai tiesiogiai suformuluoti teisės aktuose, o gali būti išvedami tiek iš kitų, tiesiogiai suformuluotų principų<sup>415</sup>, tiek ir iš konstitucinių normų<sup>416</sup>. Dėl teisės principų abstraktaus pobūdžio, tarpusavio priklausomybių bei sąsajų yra ypatingai sunku įsprausti principus į apibrėžimų ar klasifikacijų rėmus. Be to, kintant socialinei realybei, atskleidžiama vis naujų konkrečiau principo pasireiškimo aspektų – taip pat ir dėl to teisės principo turinio apibrėžimo tvarumas laike yra sąlyginis.

Nepaisant minėtų sunkumų, siekiant šio disertacinio tyrimo tikslo - įvertinti, kaip kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių teisinis reguliavimas Lietuvoje atitinka teisinio tikrumo principo reikalavimus, neišvengiamai reikalinga jei ne tiksliai apibrėžti teisinio tikrumo principo turinį (kas, kaip minėta, sunkiai įmanoma), tai identifikuoti bent esminius, šiandienos teisės mokslo darbuose ir Konstitucinio Teismo praktikoje teisinio tikrumo principui, kuris disertaciniame tyrime tarnauja kaip vertinimo kriterijus<sup>417</sup>, priskiriamus aspektus, *inter alia*, šio principo suponuojamus reikalavimus mokesčiniam teisiniui reguliavimui.

413 H. L. A. Hart, *Teisės samprata* (Vilnius: Pradai, 1997), 401.

414 Egidijus Kūris, „Lietuvos Respublikos Konstitucijos principai“, *Lietuvos konstitucinė teisė* (Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2002), 202–206.

415 Ten pat, 208.

416 Edita Žiobienė, „Konstitucinės teisės samprata“, *Lietuvos konstitucinė teisė* (Vilnius: Mykolo Romerio Universitetas, 2012), 79.

417 Tai, kad teisės principai apskritai atlieka ir teisinio reguliavimo vertinimo kriterijaus funkciją, pripažįsta tiek Lietuvos, tiek užsienio teisės mokslo atstovai. Pavyzdžiui, pasak E. Kūrio, nukrypimas nuo teisės principų visuomet yra teisinio reguliavimo nenuoseklumo, prieštaravimo požymis, taigi teisės principai yra svarbus kriterijus, leidžiantis patikrinti (ir suteikiantis pagrindą kritikuoti), ar teisės aktai ar pareigūnų veikla nenukrypsta nuo teisinių standartų. H. Gribnau taip pat nurodo, kad teisės principai, sudarantys vidinę teisės moralę, leidžia įvertinti mokesčių teisės aktų pokyčius, įskaitant įstatymų leidybą. Žr.: Kūris, „Lietuvos Respublikos Konstitucijos principai“, 202–203; Gribnau, „Legal Certainty: A Matter of Principle“, 70.



Kadangi įgaliojimus oficialiai aiškinti Konstitucijos normas bei principus turi tik Konstitucinis Teismas, būtent Konstitucinio Teismo aktais formuojamoje konstitucinėje doktrinoje yra atskleidžiamas įvairių konstitucinių nuostatų (normų ir principų) turinys, jų tarpusavio sąsajos<sup>418</sup>, pateikiama Konstitucijos nuostatų oficialioji samprata, oficialus jų išaiškinimas<sup>419</sup>, privalomi tiek įstatymus leidžiančioms, tiek juos taikančioms institucijoms. Todėl ir teisinio tikrumo principo, kaip jis suprantamas Lietuvoje, turinio atskleidimo logiška ieškoti būtent Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje.

Taigi, tolimesniuose šio skyriaus poskyriuose bus siekiama, atsižvelgiant į Lietuvos teisės mokslo atstovų atliktus išsamesnius teisinio saugumo ir gana fragmentiškus teisinio tikrumo principų tyrimus ir į Konstitucinio Teismo formuojamą oficialiąją konstitucinę doktriną, identifikuoti būtent teisinio tikrumo principo, kaip jis suprantamas Lietuvos Konstitucinėje jurisprudencijoje, aspektus, aktualius šio disertacinio tyrimo atlikimui. Šiuo tikslu tolimesniuose šio skyriaus poskyriuose yra taip pat remiamasi 2020 m. mokslinio straipsnio forma publikuota<sup>420</sup> šio disertacinio tyrimo rezultatų dalimi, kuri iš dalies papildyta. Kadangi su teisinio tikrumo principu glaudžiai susijusio teisinio saugumo principo turinys ne kartą tirtas tiek užsienio<sup>421</sup>, tiek Lietuvos mokslo darbuose<sup>422</sup>, teisinio saugumo principo turinys šiame disertaciniame tyrime atskirai neanalizuojamas, tačiau teisės mokslo darbais ir ESTT praktika teisinio saugumo

---

418 Konstitucinio Teismo 2006 m. kovo 28 d. nutarimas; bylos Nr. 33/03.

419 Konstitucinio Teismo 2012 m. rugsėjo 5 d. nutarimas; bylos Nr. 8/2012.

420 Steponavičienė, „THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLE OF LEGAL CERTAINTY IN LITHUANIA“, 30.

421 Pavyzdžiui, žr.: Raitio, *The Principle of Legal Certainty in EC Law*; Juha Raitio, „Legal Certainty, Non-Retroactivity and Periods of Limitation in EU Law“, *Legisprudence* 2, nr. 1 (2008 m.): 1–24; Raitio, *The Principle of Legal Certainty in EC Law*; Gribnau, „Legal Certainty: A Matter of Principle“; John Bradford Braithwaite, „Rules and Principles: A Theory of Legal Certainty“, *Australian Journal of Legal Philosophy* 27 (2002 m.): 47–82; Mark Fenwick, Mathias M. Siems, ir Stefan Wrba, sud., *The Shifting Meaning of Legal Certainty in Comparative and Transnational Law* (Oxford and Portland, Oregon: Hart Publishing, 2017); Elina Paunio, *Legal Certainty in Multilingual EU Law: Language, Discourse, and Reasoning at the European Court of Justice* (Farnham, Surrey, England ; Burlington, VT, USA: Ashgate, 2013); Patricia Popelier, „Legal Certainty and Principles of Proper Law Making“, *European Journal of Law Reform* 2, nr. 3 (2000 m.): 321–42; Popelier, „Five Paradoxes on Legal Certainty and the Lawmaker“.

422 Plačiau apie šio bendrojo ES teisės principo turinį užsienio teisės mokslo darbuose taip pat žr. A. Samuilytės-Mamontovės ir A. Gedmintaitės disertacijas; apie šio principo turinį ESTT praktikoje - A. Samuilytės-Mamontovės ir A. Gedmintaitės disertacijas, S. Žaltauskaitės–Žalimienės mokslinį straipsnį; apie šio principo turinį Konstitucinio Teismo ir LVAT praktikoje – žr. A. Gedmintaitės disertaciją, S. Žaltauskaitės–Žalimienės mokslinį straipsnį; Samuilytė-Mamontovė, „Europos Sąjungos direktyvų veikimas“, 35–42; Gedmintaitė, „Teisėtų lūkesčių apsaugos principas viešojoje teisėje“, 45–48, 61–68; Skirgailė Žaltauskaitė–Žalimienė, „Teisinio saugumo principas ir Lietuvos Respublikos Konstitucija“, *Lietuvos Respublikos Konstitucijos dvidešimtmetis: patirtis ir iššūkiai; recenzuotų mokslinių straipsnių rinkinys* (Klaipėda: Druka, 2012), 136–155.

principo klausimu remiamasi tiek, kiek yra reikalinga siekiant atskleisti lietuviškojo teisinio tikrumo principo turinį.

### 2.3.1. Principų triada

Teisinio tikrumo principas Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje pirmą kartą buvo paminėtas dar 1999 m. kovo 4 d. Konstitucinio Teismo nutarime, pareiškėjo motyvacijoje, kur pareiškėjo atstovas argumentavo, jog „teisinio tikrumo principas reikalauja, kad teisinių santykių subjektai būtų tikri dėl savo teisinės padėties“, yra „sudėtinis teisinės valstybės koncepcijos principas“, nurodė, kad „su teisinio tikrumo principu glaudžiai siejasi įstatymo negaliojimo atgal teisinis principas“<sup>423</sup>. Konstitucinio Teismo nutarimo konstatuojamojoje dalyje *teisinio tikrumo* principas (beje, kartu su mokesčių *teisinio reguliavimo aiškumo ir apibrėžtumo* principais) pirmą kartą<sup>424</sup> tiesiogiai įvardintas 2000 m. kovo 15 d. Konstitucinio Teismo nutarime<sup>425</sup>, pabrėžiant, kad šie principai yra ypač svarbūs nustatant mokesčius ir jų apskaičiavimo tvarką (tai Konstitucinis Teismas ne kartą akcentavo ir vėlesnėse, su mokesčių klausimais susijusiose konstitucinės justicijos bylose<sup>426</sup>). Dviejų metų bėgyje po to Konstitucinis Teismas teisinio tikrumo principą įvardijo<sup>427</sup> visuotinai pripažintu<sup>428</sup> konstituciniu principu<sup>429</sup>, kylančiu iš teisinės valstybės principo, kuriuo grindžiama visa Lietuvos teisinė sistema ir santvarka.

Apskritai, Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje teisinis tikrumas, kaip konstitucinis principas, imperatyvas, teisinės valstybės principo elementas, minimas ir juo remiamasi itin dažnai: Konstitucinis Teismas daugiau nei 100 savo nutarimų (iš šiek tiek daugiau nei 400) rezoliucinėse dalyse rėmėsi teisinio tikrumo principu<sup>430</sup>, t. y. maž-

423 Konstitucinio Teismo 1999 m. kovo 4 d. nutarimas; bylos Nr. 24/98.

424 Palyginimui: teisėtų lūkesčių apsaugos principas pareiškėjo motyvuose pirmą kartą paminėtas kartu su teisinio tikrumo principu - 1999 m. kovo 4 d. Konstitucinio Teismo nutarime, o Konstitucinio Teismo motyvacijoje – 2001 m. liepos 12 d. nutarime, t. y. beveik pusantrų metų vėliau, nei teisinio tikrumo principas. Teisinio saugumo principas Konstitucinio Teismo nutarime pirmą kartą paminėtas 2001 m. liepos 12 d. nutarime. Ten pat; Konstitucinio Teismo 2001 m. liepos 12 d. nutarimas; bylos Nr. 13/2000-14/2000-20/2000 - 21/2000-22/2000-25/2000-31/2000-35/2000-39/2000-8/01-31/01.

425 Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas; bylos Nr. 22/98.

426 Pvz.: Konstitucinio Teismo 2007 m. lapkričio 29 d. nutarimas; bylos Nr. 11/05; 2013 m. gruodžio 16 d. nutarimas; bylos Nr. 107/2010; 2016 m. gruodžio 7 d. nutarimas Nr. KT30-N16/2016; bylos Nr. 5/2016.

427 E. Kūris teigia, kad atskiros Konstitucijos nuostatos „tampa“ principais tuomet, kai jas tokiomis pripažįsta institucija, turinti įgaliojimus oficialiai aiškinti Konstituciją; Lietuvoje tai kompetentingas atlikti tik Konstitucinis Teismas. Toma Birmontienė ir kt., *Lietuvos konstitucinė teisė* (Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2002), 225.

428 Konstitucinio Teismo 2000 m. rugsėjo 19 d. nutarimas; bylos Nr. 25/99-9/99-35/99.

429 Konstitucinio Teismo 2002 m. balandžio 23 d. nutarimas; bylos Nr. 27/2000.

430 „Teisės portalo INFOLEX posistemės Infolex.Praktika duomenys“.

daug ketvirtadalyje visų Konstitucinio Teismo priimtų nutarimų. Akcentuodamas teisinio tikrumo principo svarbą, Konstitucinis Teismas daugiau nei penkiasdešimtyje<sup>431</sup> savo nutarimų yra pasisakęs, kad teisinio tikrumo principas (konstitucinis imperatyvas), kartu su teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principais (konstituciniais imperatyvais)<sup>432</sup>, yra neatsiejami teisinės valstybės principo elementai, kurių paskirtis, *inter alia*, užtikrinti asmenų pasitikėjimą valstybe ir teise<sup>433</sup>.

Nepaisant to, kad iš Konstitucinio Teismo praktikos galima daryti vienareikšmę išvadą, jog teisinis tikrumas yra svarbus konstitucinis principas, ypatingai mokesčių nustatymo srityje, teisinio tikrumo principo turinį Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje identifikuoti nėra paprasta.

Sunkumų atskleidžiant teisinio tikrumo principo turinį, visų pirma, kelia tai, kad Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje *teisinio tikrumo* principas itin dažnai (kaip minėta anksčiau - daugiau nei penkiasdešimtyje Konstitucinio Teismo nutarimų) tiesiog įvardijamas iš teisinės valstybės kildinamų principų triadoje - kartu su *teisėtų lūkesčių apsaugos* ir *teisinio saugumo* konstituciniais principais (imperatyvais)<sup>434</sup>, pabrėžiant, kad „šie konstituciniai principai suponuoja valstybės pareigą užtikrinti teisinio reguliavimo tikrumą ir stabilumą, apsaugoti asmenų teises, gerbti teisėtus interesus ir teisėtus lūkesčius, vykdyti prisiimtus įsipareigojimus asmeniui“, konstatuojant, kad šių trijų principų paskirtis – užtikrinti asmenų pasitikėjimą valstybe ir teise, ir dažniausiai *visų minėtų principų kontekste* įvardijant didesnę ar mažesnę sąrašą šių principų suponuojamų valstybės ar įstatymų leidėjo pareigų, atskirai neišskiriant, kurie aspektai

---

431 Ten pat.

432 Konstitucinio Teismo nutarimuose paprastai vartojama tokią šių principų triados konstrukcija: „teisėtų lūkesčių apsauga, teisinis tikrumas ir teisinis saugumas.“

433 Konstitucinio Teismo 2020 m. vasario 18 d. nutarimas, bylos Nr. 19/2018; 2019 m. balandžio 16 d. nutarimas Nr. KT12-N4/2019, bylos Nr. 4/2018; 2016 m. vasario 2 d. nutarimas Nr. KT6-N3/2016, bylos Nr. 35/2014-55/2014; 2014 m. gegužės 8 d. nutarimas Nr. KT17-N6/2014, bylos Nr. 20/2011-14/2013-15/2013-16/2013; 2013 m. vasario 15 d. nutarimas, bylos Nr. 28/2009; 2002 m. lapkričio 25 d. nutarimas, bylos Nr. 41/2000; 2001 m. liepos 12 d. nutarimas, bylos Nr. 13/2000-14/2000-20/2000 - 21/2000-22/2000-25/2000-31/2000-35/2000-39/2000-8/01-31/01.

434 Steponavičienė, „The Constitutional Principle of Legal Certainty in Lithuania: a Few Issues of Tax Legislation“, 31.

(įstatymų leidėjo pareigos) priskirtini konkrečiam principui<sup>435</sup>.

Kita vertus, jei minėta principų triada neduoda aiškaus atsakymo į klausimą, kokie imperatyvai priskirtini būtent teisinio tikrumo principui, ji suteikia kitų, ne mažiau naudingų, naudingų išvalgų.

Visų pirma, atsižvelgiant į Konstitucinio Teismo vartojamas formuluotes (teisėtų lūkesčių apsauga, teisinis tikrumas ir teisinis saugumas yra *neatsiejami teisinės valstybės principo elementai*<sup>436</sup>; *vienas esminių* Konstitucijoje įtvirtinto *teisinės valstybės principo elementų* yra teisinis tikrumas ir teisinis aiškumas<sup>437</sup>), galima konstatuoti, kad teisinio tikrumo principas yra itin susijęs su minėtais teisės principais, ir kad yra sudedamoji teisinės valstybės principo dalis. Todėl, kai Konstitucinis Teismas vardija tiesiogiai teisinės valstybės principo arba bendrai teisinio saugumo, teisinio tikrumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų, arba teisinio tikrumo ir teisinio aiškumo principų kartu suponuojamus imperatyvus, galima daryti išvadą, kad kažkurie šių imperatyvų yra suponuojami būtent teisinio tikrumo principo, tik lieka atviras klausimas, kurie konkrečiai.

Antra, iš minėtų formuluočių galima daryti ir išvadą, kad teisinio tikrumo principas yra lygiavertis su kitais kartu minimais konstituciniais principais<sup>438</sup>. Kaip akcentuoja E. Kūris, visi konstituciniai principai turi vienodą (aukščiausią) teisinę galią ir išvestiniai principai nėra nė kiek ne mažiau privalomi negu tie, iš kurių jie buvo išvesti<sup>439</sup>. Tačiau tai jokiū būdu nereiškia, kad atskiri principai negali būti siauresnės arba

---

435 Pavyzdžiui, Konstitucinis Teismas 2013 m. vasario 15 d. nutarime apie visus tris principus kartu nurodo, kad „neatsiejami teisinės valstybės principo elementai yra teisėtų lūkesčių apsauga, teisinis tikrumas ir teisinis saugumas; šie konstituciniai principai suponuoja valstybės pareigą užtikrinti teisinio reguliavimo tikrumą ir stabilumą, (...) teisinį reguliavimą galima keisti tik laikantis iš anksto nustatytos tvarkos“, kad „iš teisinio tikrumo, teisinio saugumo, teisėtų lūkesčių apsaugos principų kyla draudimas nustatyti ankstesnę teisės akto įsigaliojimo datą, nei tas teisės aktas paskelbiamas“, o taip pat, kad „šie principai suponuoja valstybės pareigą užtikrinti teisinio reguliavimo tikrumą ir stabilumą; (...) Todėl, siekiant sudaryti sąlygas asmenims ne tik susipažinti su nauju teisiniu reguliavimu anksčiau, nei jis pradės galioti, bet ir tinkamai pasirengti numatomiems pakeitimams, gali būti būtina nustatyti vėlesnę jo įsigaliojimo datą (taikymo pradžią)“, (...) „teisinio reguliavimo pakeitimai turėtų būti daromi taip, kad asmenims, kurių teisei padėčiai jie turi įtakos, būtų užtikrinta reali galimybė prisitaikyti prie naujos teisinės situacijos; priimant įstatymus, kuriais nustatomos pareigos ar apribojimai asmenims, turi būti paisoma iš konstitucinio teisinės valstybės principo kylančio reikalavimo numatyti tinkamą *vacatio legis*, t. y. laikotarpį nuo įstatymo oficialaus paskelbimo iki jo įsigaliojimo (taikymo pradžios), per kurį suinteresuoti asmenys galėtų pasirengti įgyvendinti iš jo kylančius reikalavimus. Konstitucinio Teismo 2013 m. vasario 15 d. nutarimas; bylos Nr. 28/2009.

436 Ten pat.

437 Konstitucinio Teismo 2014 m. gegužės 8 d. nutarimas Nr. KT17-N6/2014, bylos Nr. 20/2011-14/2013-15/2013-16/2013.

438 Steponavičienė, „The Constitutional Principle of Legal Certainty in Lithuania“, 31.

439 Birmontienė ir kt., *Lietuvos konstitucinė teisė*, 225.

platesnės apimties, arba kad jie negali būti tarpusavyje susiję dalies ir visumos ar kitais ryšiais.

Trečia, Kadangi Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje teisinio tikrumo principas itin dažnai minimas greta teisinio saugumo principo, manytina, kad šiedu principai, nors ir glaudžiai susiję, tačiau nėra tapatūs; priešingu atveju, nebūtų prasmės juos minėti kartu<sup>440</sup>. Be to, kai kuriuose Konstitucinio Teismo nutarimuose teisinio tikrumo principas minimas atskirai nuo teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų.

Taigi, galima daryti išvadą, kad teisinio tikrumo principas – tai sąlyginai savarankiškas<sup>441</sup> konstitucinis principas, kuris turėtų pasižymėti turinio specifika, skiriančia jį nuo kitų konstitucinių principų, ir kurios Konstitucinis Teismas savo formuojamoje oficialioje konstitucinėje doktrinoje iki šiol nėra tiesiogiai atskleidęs<sup>442</sup>.

Kadangi teisinio tikrumo principo turinys Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje eksplicitiškai nėra įvardijamas, ir atsižvelgiant į tai, kad šis principas itin dažnai minimas kartu su teisinio saugumo, teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio aiškumo, įstatymo negaliojimo atgal principais<sup>443</sup>, šios disertacijos 2.3.2 skirsnyje yra siekiama būtent per teisinio tikrumo principo santykį su kitais konstituciniais principais atskleisti, koks turinys šiam principui priskirtinas remiantis Konstitucinio Teismo jurisprudencija.

### **2.3.2. Teisinio tikrumo principo aspektai santykyje su kitais konstituciniais principais**

Faktas, kad teisinio tikrumo principo turinys Konstitucinio Teismo formuojamoje konstitucinėje doktrinoje nėra aiškiai atskleistas, pripažįstamas ir tuose Lietuvos teisės mokslo darbuose, kuriuose kitų konstitucinių teisės principų tyrimo kontekste buvo keltas teisinio tikrumo principo turinio klausimas. Pavyzdžiui, A. Samuilytė-Mamontovė konstatuoja, kad „kaip matyti iš LRKT jurisprudencijos, aiškaus principų atskyrimo nėra. Teisinio saugumo principo apibrėžimas naudojamas ir teisinio tikrumo

---

440 Steponavičienė, „The Constitutional Principle of Legal Certainty in Lithuania“, 31.

441 *Sąlyginai* savarankiškas, nes dalies, prielaidos, priežasties ar pasekmės ryšiais yra labai glaudžiai susijęs su teisinio saugumo, teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio aiškumo, įstatymų negaliojimo atgal principais.

442 Steponavičienė, „The Constitutional Principle of Legal Certainty in Lithuania“, 31.

443 Pavyzdžiui, iš minėtų virš 100 Konstitucinio Teismo nutarimų, kuriuose Konstitucinis Teismas remiasi konstituciniu teisinio tikrumo principu/reikalavimu/imperatyvu, virš 60-yje nutarimų, greta teisinio tikrumo, minimi teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principai/reikalavimai/imperatyvai, ir virš 40 nutarimų kartu su teisiniu tikrumu minimas teisinio aiškumo principas/reikalavimas/imperatyvas. „Teisės portalo INFOLEX posistemės Infolex.Praktika duomenys“.

principui”<sup>444</sup>. A. Gedmintaitė pastebi, kad “teisinio tikrumo imperatyvas konstituciniėje jurisprudencijoje yra įtvirtinamas netolygiai. Jis Konstitucinio Teismo gali būti išvedamas tiek iš teisinio saugumo principo, tiek tiesiogiai iš konstitucinio teisinės valstybės principo”<sup>445</sup>. S. Žaltauskaitė-Žalimienė, apibendrina, kad “tais atvejais, kai Konstitucinis Teismas remiasi teisinio saugumo principu, aiškiai jį įvardindamas nutarime, paprastai jį mini kartu su kitais principais, dažniausiai su teisinio tikrumo, teisėtų lūkesčių principais. Dėl šios priežasties sunku nustatyti, kokį (...) principo turinį Konstitucinis Teismas turi omenyje konkrečiomis aplinkybėmis”<sup>446</sup>.

Taigi, tam, kad būtų galima atskleisti lietuviškojo teisinio tikrumo turinį, tenka įsiklausyti H. L. A. Harto kvietimą prisiminti Benthamo „raginimą nevargti ir neapibrėžinti teisinių sąvokų, bet analizuoti, kokią reikšmę tam tikri žodžiai turi konkrečiame teisiname kontekste”<sup>447</sup>, ir bandyti identifikuoti lietuviškojo teisinio tikrumo principo specifiką būtent lingvistiškai ir sistemiškai analizuojant Konstitucinio Teismo jurisprudenciją.

Dar 2001 m. liepos 12 d. Konstitucinio Teismo nutarime<sup>448</sup> - pirmajame, kuriame teismas rėmėsi teisinio saugumo principu - Konstitucinis Teismas įvardijo esminius **teisinio saugumo principo** turinį sudarančius elementus (sunumeruota šio disertacinio tyrimo autorės): tai valstybės pareiga (1) užtikrinti teisinio reguliavimo *tikrumą* ir (2) stabilumą, (3) apsaugoti teisinių santykių subjektų teises ir įgytas teises, (4) gerbti teisėtus interesus bei teisėtus lūkesčius. Taigi, pirmojo teisinio saugumo principo elemento atveju („užtikrinti teisinio reguliavimo *tikrumą*“) egzistuoja akivaizdi lingvistinė sąsaja su teisinio tikrumo aspektu. Kaip pažymi ir A. Gedmintaitė, šiame nutarime buvo „pabandyta teisinio tikrumo (...) kilmę susieti su teisinio saugumo principu”<sup>449</sup>.

Be to, šiame nutarime Konstitucinis Teismas taip pat išskyrė du teisinio saugumo principo aspektus (tarsi vidinę teisinio saugumo principo struktūrą – *aut. past.*). Pirma, teisinio saugumo imperatyvas suponuoja privalomus *reikalavimus pačiam teisiniam reguliavimui*: reguliavimas privalo būti aiškus ir darnus, teisės normos turi būti formuluojamos tiksliai, žemesnio lygmens teisės aktai neturi prieštarauti aukštesnio lygmens teisės aktams ir joks teisės aktas negali prieštarauti Konstitucijai, teisės normi-

444 Samuilytė-Mamontovė, „Europos Sąjungos direktyvų veikimas“, 39.

445 Gedmintaitė, „Teisėtų lūkesčių apsaugos principas viešojoje teisėje“, 70.

446 Žaltauskaitė-Žalimienė, „Teisinio saugumo principas ir Lietuvos Respublikos Konstitucija“, 140.

447 Hart, *Teisės samprata*, 14.

448 Konstitucinio Teismo 2001 m. liepos 12 d. nutarimas, bylos Nr. 13/2000-14/2000-20/2000 - 21/2000-22/2000-25/2000-31/2000-35/2000-39/2000-8/01-31/01.

449 Gedmintaitė, „Teisėtų lūkesčių apsaugos principas viešojoje teisėje“, 69.

niai aktai turi būti nustatyta tvarka paskelbiami ir su jais turi turėti galimybę susipažinti visi teisinių santykių subjektai. Antra, Konstitucinis Teismas nurodė, kad šis principas apima ir reikalavimus, susijusius *su teisinio reguliavimo galiojimu*: teisinį reguliavimą galima keisti tik laikantis iš anksto nustatytos tvarkos ir nepažeidžiant Konstitucijos principų ir normų, būtina, *inter alia*, laikytis principo *lex retro non agit*, teisinio reguliavimo pataisomis negalima paneigti asmens teisėtų interesų ir teisėtų lūkesčių, turi būti užtikrinamas jurisprudencijos tęstinumas<sup>450</sup>. Analizuojant 2001 m. liepos 12 d. Konstitucinio Teismo nutarimo nuostatas lingvistiniu, sisteminiu ir loginiu metodais, galima daryti išvadą, kad teisinio reguliavimo aiškumo ir darnumo, teisės normų tikslumo, teisės aktų hierarchijos, teisės aktų paskelbimo ir išviešinimo reikalavimai (pirmasis teisinio saugumo aspektas) atitinka būtent valstybės pareigą užtikrinti teisinio reguliavimo *tikrumą* (pirmasis teisinio saugumo principo elementas).

Iš čia būtų galima daryti prielaidą, kad teisinio tikrumo principas yra vienas iš teisinio saugumo principo aspektų (panašiai kaip kad teisinis saugumas ir teisinis tikrumas yra teisinės valstybės principo elementai), suponuojantis tam tikrus konstitucinius reikalavimus teisinio reguliavimo kokybei<sup>451</sup>. Kaip nurodo A. Gedmintaitė, „pagal šią Konstitucinio Teismo poziciją tiek teisėtų lūkesčių apsauga, tiek teisinis tikrumas bei įgytų teisių apsauga gali būti pagrįstai priskirti ir suvokiami kaip platesnio – teisinio saugumo principo dalis“<sup>452</sup>, tuo labiau, kad tiek ESTT praktikoje, tiek „įvairiose Europos šalių teisės sistemose tai, kas Lietuvos teisėje žinoma kaip teisinis tikrumas, suvokiama kaip teisinis saugumas arba integrali jo dalis“<sup>453</sup>.

Paminėtina ir tai, kad kartais tuos pačius imperatyvus Konstitucinis Teismas skirtinguose nutarimuose priskiria skirtingiems principams, pavyzdžiui, ir teisinio

---

450 Be to, Konstitucinis Teismas šiame nutarime taip pat nurodė, kad teisinio saugumo principas lemia ir tai, kad asmeniui turi būti garantuota jo teisių veiksminga teisminė gynība, jei asmens teisės yra pažeidžiamos dėl valstybinės valdžios institucijų veiksmų ar sprendimų.

451 Steponavičienė, „The Constitutional Principle of Legal Certainty in Lithuania“, 32.

452 Gedmintaitė, „Teisėtų lūkesčių apsaugos principas viešojoje teisėje“, 67.

453 Ten pat, 73, taip pat žr. minėtos disertacijos 237 išnašoje nurodytą susijusią ESTT praktiką.

saugumo, ir teisinio tikrumo principams<sup>454</sup>. Tokia situacija būtų neabejotinai logiškai pateisinama, jei tarp tų skirtingų principų egzistuočių principo ir jo elemento (sub-principo, elemento) santykis. Vis dėlto, Konstitucinio Teismo jurisprudencija kol kas neduoda aiškaus atsakymo, ar teisinio tikrumo ir teisinio saugumo principus sieja dalies ir visumos ryšys, tai yra, ar galime teisinio tikrumo principą vadinti teisinio saugumo principo elementu. Tačiau bet kuriuo atveju, neabejotina, kad teisinis tikrumas (žinotumas, ko iš asmens reikalauja teisė) yra teisinio saugumo prielaida – teisinis saugumas be teisinio tikrumo neįmanomas.

Kai Konstitucinio Teismo nutarimuose teisinio tikrumo principu remiamasi atskirai nuo teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų, teisinio tikrumo principas dažniausiai minimas kartu su *teisinio aiškumo* principu / imperatyvu<sup>455</sup>. Pavyzdžiui, iš maždaug 100 Konstitucinio Teismo nutarimų, kurių konstatuojamosiose dalyse Konstitucinis Teismas remiasi konstituciniu teisinio tikrumo principu / reikalavimu / imperatyvu, beveik 50<sup>456</sup> nutarimų taip pat remiamasi ir aiškumo principu / reikalavimu / imperatyvu. Atrodo, kad tai buvo užprogramuota jau 2000 m. kovo 15 d. Konstitucinio Teismo nutarime<sup>457</sup>, kuriame *teisinio tikrumo* principas buvo pirmą kartą įvardintas Konstitucinio Teismo motyvacijoje, be to, kartu su mokesčių *teisinio reguliavimo aiškumo ir apibrėžtumo* imperatyvu, pabrėžiant, kad abu šie principai yra ypač svarbūs nustatant mokesčius ir jų apskaičiavimo tvarką.

Minėti faktai neabejotinai įrodo ypač glaudų šių principų ryšį, kurį Konstitucinis Teismas apibendrina kaip teisinio tikrumo ir teisinio aiškumo principų suponuojamus „privalomus reikalavimus teisiniam reguliavimui“, t. y. kad teisinis reguliavimas būtų aiškus ir darnus, teisės normos būtų suformuluotos tiksliai ir be dviprasmybių,

---

454 Pavyzdžiui, 2001 m. sausio 25 d. nutarime Konstitucinis Teismas nurodė, kad, „teisinio aiškumo, teisinio tikrumo reikalavimai suponuoja Seimo pareigą patikslinti (...), nes teisinis reguliavimas visais atvejais turi būti aiškus, jis negali kelti dviprasmybių, todėl sąvokos teisės aktuose turi būti vartojamos tiksliai, pagal jų tikrąją prasmę.“ O 2001 m. liepos 12 d. nutarime Konstitucinis Teismas nurodė, kad jau „teisinio saugumo (t. y. nebe teisinio tikrumo – aut. past.) imperatyvas suponuoja tam tikrus privalomus reikalavimus pačiam teisiniam reguliavimui. Jis privalo būti aiškus ir darnus, teisės normos turi būti formuluojamos tiksliai.“ 2003 m. gegužės 30 d. nutarime Konstitucinis Teismas vėlgi teigė, kad minėtus reikalavimus teisiniam reguliavimui kelia teisinio tikrumo principas: „Teisinio tikrumo, aiškumo imperatyvas suponuoja tam tikrus privalomus reikalavimus teisiniam reguliavimui. Jis privalo būti aiškus ir darnus, teisės normos turi būti formuluojamos tiksliai (...).“ Konstitucinio Teismo 2001 m. sausio 25 d. nutarimas, bylos Nr. 3/99; 2001 m. liepos 12 d. nutarimas, bylos Nr. 13/2000-14/2000-20/2000 - 21/2000-22/2000-25/2000-31/2000-35/2000-39/2000-8/01-31/01, 5,2 p.; 2003 m. gegužės 30 d. nutarimas, bylos Nr. 21/2003.

455 Steponavičienė, „The Constitutional Principle of Legal Certainty in Lithuania“, 32.

456 „Teisės portalo INFOLEX posistemės Infolex.Praktika duomenys“.

457 Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas, bylos Nr. 22/98.



teisės aktai būtų paskelbti nustatyta tvarka ir visi teisinių santykių subjektai turėtų galimybę su jais susipažinti<sup>458</sup>. Konstitucinis Teismas taip pat ne kartą pabrėžė, kad teisinio reguliavimo reikalavimai, suponuojami teisinio tikrumo ir teisinio reguliavimo aiškumo ir apibrėžtumo imperatyvų yra ypač svarbūs mokesčių teisės srityje – tiek nustatant mokesčius, įskaitant jų objektą, apmokestinimo išimtis ir lengvatas, tiek mokesčių įsigaliojimo ir įgyvendinimo tvarką<sup>459</sup>.

Mokslinėje literatūroje, remiantis Konstitucinio Teismo jurisprudencija, išskiriami tokie teisinio tikrumo ir teisinio aiškumo kartu suponuojami imperatyvai teisiui reguliavimui, nustatytam tiek įstatymais, tiek kitais teisės aktais<sup>460</sup>:

- teisinis reguliavimas turi būti *aiškus*, teisės aktų formuluotės turi būti *tikslios*, kad teisinių santykių subjektai *galėtų savo elgesį orientuoti* pagal teisės reikalavimus<sup>461</sup>;
- *sąvokos* (formuluotės), susijusios su konstitucinių žmogaus teisių įgyvendinimu, jų ribojimu, turi būti itin *aiškios, apibrėžtos ir suprantamos*<sup>462</sup>;
- teisinis reguliavimas privalo būti aiškus ir *darnus*, teisės normos turi būti formuluojamos *tiksliai*, jose *negali būti dviprasmybių*<sup>463</sup>;
- teisinis reguliavimas turi būti *aiškus, darnus*, kad *nebūtų galima jo aiškinti nevienodai*<sup>464</sup>;
- teisės aktai turi būti nustatyta tvarka *paskelbiami*, galimybę su jais *susipažinti*

---

458 Konstitucinio Teismo 2003 m. gegužės 30 d. nutarimas, bylos Nr. 21/2003.

459 Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas, bylos Nr. 22/98; 2013 m. gruodžio 16 d. nutarimas, bylos Nr. 107/2010; 2016 m. gruodžio 7 d. nutarimas Nr. KT30-N16/2016, bylos Nr. 5/2016.

460 Gedmintaitė, „Teisėtų lūkesčių apsaugos principas viešojoje teisėje“, 71–72.

461 Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas, bylos Nr. 51/01-26/02-19/03-22/03-26/03-27/03; 2006 m. sausio 16 d. nutarimas, bylos Nr. 7/03-41/03-40/04-46/04-5/05-7/05-17/05; 2009 m. kovo 27 d. nutarimas, bylos Nr. 33/06; 2011 m. sausio 6 d. nutarimas, bylos Nr. 13/2008.

462 Konstitucinio Teismo 2008 m. gruodžio 24 d. nutarimas, bylos Nr. 09/06-30/06-01/07-30/08.

463 Konstitucinio Teismo 2003 m. gegužės 30 d. nutarimas, bylos Nr. 21/2003; 2004 m. sausio 26 d. nutarimas, bylos Nr. 3/02-7/02-29/03; 2008 m. gruodžio 24 d. nutarimas, bylos nr. 09/06-30/06-01/07-30/08; 2009 m. birželio 22 d. nutarimas, bylos Nr. 16/07-17/07-20/08; 2010 m. balandžio 20 d. sprendimas, bylų Nr. 41/2000, 47/2001-08/2003-20/2003-32/2003-38/2003, 7/03-41/03-40/04-46/04-5/05-7/05-17/05, 35/04-37/04-72/06, 38/04-39/04, 06/05-08/05, 09/06-30/06-01/07-30/08, 15/98, 33/03“; 2010 m. gegužės 13 d. nutarimas, bylos Nr. 04/08-11/08; 2013 m. vasario 20 d. nutarimas, bylos Nr. 41/2009; 2013 m. spalio 10 d. nutarimas, bylos Nr. 5/2012; 2014 m. gegužės 8 d. nutarimas Nr. KT17-N6/2014, bylos Nr. 20/2011-14/2013-15/2013-16/2013; 2014 m. liepos 11 d. nutarimas Nr. KT36-N10/2014, bylos Nr. 16/2014-29/2014; 2016 m. gruodžio 7 d. nutarimas Nr. KT30-N16/2016, bylos Nr. 5/2016; 2018 m. balandžio 12 d. nutarimas Nr. KT6-N4/2018, bylos Nr. 14/2017.

464 Konstitucinio Teismo 2010 m. gegužės 13 d. nutarimas, bylos Nr. 04/08-11/08; L 2013 m. vasario 20 d. nutarimas, bylos Nr. 41/2009; 2015 m. gruodžio 30 d. nutarimas Nr. KT34-N22/2015, bylos Nr. 20/2013-1/2014.

turi turėti visi teisinių santykių subjektai<sup>465</sup>;

- konstituciniai reikalavimai, kad galiotų tik paskelbti teisės aktai ir kad jie galiotų į ateitį – svarbi teisinio tikrumo prielaida<sup>466</sup>.

Be to, sisteminė Konstitucinio Teismo leidinių „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo oficialiosios konstitucinės doktrinos nuostatos“<sup>467</sup>, kuriose paties Konstitucinio Teismo susistemintai išdėstytos teisiškai reikšmingos oficialios konstitucinės interpretacijos<sup>468</sup>, analizė rodo, kad *teisinio aiškumo ir teisinio tikrumo reikalavimams* taip pat yra *priskiriami* žemiau nurodyti *iš teisinės valstybės principo tiesiogiai kylantys reikalavimai* įstatymų leidėjui<sup>469</sup>:

- įstatymuose ir kituose teisės aktuose nustatytas teisinis reguliavimas turi būti aiškus, suprantamas, *neprieštaringas*, teisės aktuose *neturi būti nuostatų, vienu metu skirtingai reguliuojančių tuos pačius visuomeninius santykius*<sup>470</sup>;
- turi būti užtikrinami *teisės sistemos nuoseklumas* ir *vidinė darna*, teisės aktuose neturi būti nuostatų, vienu metu skirtingai reguliuojančių tuos pačius visuomeninius santykius<sup>471</sup>.

Aukščiau išvardintas teisinio tikrumo ir teisinio aiškumo aspektų sąrašas turi

---

465 Konstitucinio Teismo 2003 m. gegužės 30 d. nutarimas, bylos Nr. 21/2003; 2018 m. balandžio 12 d. nutarimas Nr. KT6-N4/2018, bylos Nr. 14/2017.

466 Konstitucinio Teismo 2001 m. sausio 11 d. nutarimas, bylos Nr. 7/99-17/99; 2013 m. vasario 15 d. nutarimas, bylos Nr. 28/2009; 2016 m. vasario 2 d. nutarimas Nr. KT6-N3/2016, bylos Nr. 35/2014-55/2014; 2019 m. birželio 25 d. nutarimas Nr. KT18-N9/2019, bylos Nr. 6/2018.

467 Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, *Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo oficialiosios konstitucinės doktrinos nuostatos: 1993–2009* (Vilnius: Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, 2010), 10; Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, *Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo oficialiosios konstitucinės doktrinos nuostatos: 2010-2013* (Vilnius: Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, 2014); Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, *Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo oficialiosios konstitucinės doktrinos nuostatos: 2014-2016* (Vilnius: Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, 2017).

468 Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, *Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo oficialiosios konstitucinės doktrinos nuostatos: 1993–2009*, 10.

469 Ingrida Steponavičienė, „The Constitutional Principle of Legal Certainty in Lithuania: A Few Issues of Tax Legislation“, *International Comparative Jurisprudence* 6, nr. 1 (2020 m. birželio 26 d.): 33.

470 Konstitucinio Teismo 2011 m. gruodžio 22 d. nutarimas, bylos Nr. 13/2010-140/2010; Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, *Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo oficialiosios konstitucinės doktrinos nuostatos: 2010-2013*, 22–23.

471 Konstitucinio Teismo 2005 m. rugsėjo 29 d. nutarimas, bylos Nr. 15/02; L 2006 m. gruodžio 21 d. nutarimas, bylos Nr. 30/03; ten pat; 2013 m. gruodžio 16 d. nutarimas, bylos Nr. 107/2010; 2016 m. gruodžio 7 d. nutarimas Nr. KT30-N16/2016, bylos Nr. 5/2016; Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, *Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo oficialiosios konstitucinės doktrinos nuostatos: 1993–2009*, 42, 45; Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, *Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo oficialiosios konstitucinės doktrinos nuostatos: 2010-2013*, 30–31; Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, *Oficialiosios konstitucinės doktrinos nuostatos: 2014–2016* (Vilnius: Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, 2017), 25.

daugybę nuorodų į Konstitucinio Teismo bylas, ir tai atlikta tikslingai, siekiant pabrėžti, kad išskirti teisinio tikrumo imperatyvai yra itin (ir vis labiau) aktualūs Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje. Jais taip pat vis dažniau remiamasi konstitucinės justicijos bylose mokesčių klausimais<sup>472</sup>.

Palyginus Konstitucinio Teismo 2001 m. liepos 12 d. nutarime įvardintą pirmąjį teisinio saugumo aspektą (reikalavimus teisiniam reguliavimui<sup>473</sup>), kuris atitinka teisinio saugumo principo elementą, reikalaujantį užtikrinti teisinio reguliavimo *tikrumą*, su reikalavimais teisiniam reguliavimui, kuriuos Konstitucinis Teismas savo jurisprudencijoje priskiria bendrai teisinio tikrumo ir teisinio aiškumo principams, akivaizdu, kad šie reikalavimai iš esmės sutampa. Vadinasi, galima daryti prielaidą, kad teisinio aiškumo principas yra vienas iš teisinio tikrumo principo, kaip jis suprantamas Lietuvos Konstitucinėje doktrinoje, sudėtinių elementų<sup>474</sup>.

Vis tik, reikia pastebėti kad teisinio tikrumo ir teisinio aiškumo principų turinio santykio situacija yra panaši į teisinio saugumo bei teisinio tikrumo principų turinio santykį: Konstitucinis Teismas teisinio tikrumo ir teisinio aiškumo principus ir jų suponuojamus imperatyvus tiesiog įvardija kartu. Taip Konstitucinis Teismas, viena vertus, parodo, kad šie principai yra labai glaudžiai susiję, kita vertus – neduoda aiškaus atsakymo, kaip susiję: pirma, ar teisinio aiškumo imperatyvai yra teisinio tikrumo principo sudėtinė dalis, ir jeigu taip (disertacinio tyrimo autorės vertinimu, turėtų būti taip), ar teisinio tikrumo principo turinį sudaro tik teisinio aiškumo imperatyvai (disertacinio tyrimo autorės vertinimu, teisinio tikrumo principas yra platesnės apimties).

Apibendrinant, konstitucinis teisinio tikrumo principas teisinio reguliavimo aiškumo ir apibrėžtumo kontekste Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje yra siejamas ne tik su tokiais reikalavimais, kaip teisinio reguliavimo aiškumas, tikslumas, apibrėžtumas, vienareikšmiškumas, reikalavimas, kad teisės normų būtų nustatomos iš anksto, bet taip pat ir visos teisės sistemos (įskaitant ir mokesčių teisę, kaip sudedamąją sistemos dalį – *aut. past.*) nuoseklumas ir vidinė darna, įskaitant prieštaravimų nebuvimą tiek tarp vienodos, tiek tarp skirtingos teisinės galios teisės aktų. Šių imperatyvų

472 Pavyzdžiai: Konstitucinio Teismo 2013 m. vasario 15 d. nutarimas, bylos Nr. 28/2009; 2012 m. birželio 29 d. nutarimas, bylos Nr. 39/2009-40/2009-46/2009-48/2009-51/2009-10/2010-23/2010-137/2010-7/2011-38/2011; 2013 m. gruodžio 16 d. nutarimas, bylos Nr. 107/2010.

473 T. y.: „teisinio saugumo imperatyvas suponuoja privalomus reikalavimus pačiam teisiniam reguliavimui: reguliavimas privalo būti aiškus ir darnus, teisės normos turi būti formuluojamos tiksliai, žemesnio lygmens teisės aktai neturi prieštarauti aukštesnio lygmens teisės aktams ir joks teisės aktas negali prieštarauti Konstitucijai, teisės norminiai aktai turi būti nustatyta tvarka paskelbiami ir su jais turi turėti galimybę susipažinti visi teisiųjų santykių subjektai“.

474 Steponavičienė, „The Constitutional Principle of Legal Certainty in Lithuania“, 34.

paskirtis – užtikrinti, kad teisinių santykių subjektai ne tik *žinotų*, bet ir *suprastų*, ko iš jų reikalauja teisė (tai ir yra teisinio tikrumo esmė) ir galėtų savo elgesį tinkamai orientuoti pagal teisės reikalavimus.

## 2.4. Apibendrinimas

Nepaisant Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje teisinio tikrumo principui teikiamos reikšmės, Konstitucinio Teismo formuojama konstitucinė doktrina kol kas nepateikia vienareikšmiško atsakymo į tai, koks yra šio principo turinys ir santykis su kitais teisinės valstybės principo elementais, konkrečiai – su teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio saugumo, teisinio aiškumo principais. Kaip konstatuoja ir Lietuvos teisės mokslo atstovai, Konstitucinis Teismas pripažįsta minėtų elementų (teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio tikrumo, teisinio saugumo) neišvengiamą persipynimą, tačiau, viena vertus, jų netapatina, kita vertus, teisinio tikrumo turinys ir jo santykis su kitomis teisinės valstybės principo subkategorijomis Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje lieka ne visiškai aiškus<sup>475</sup>. Reikia pripažinti, kad situacija gana kuriozinė – teisinio tikrumo principo, kurio jau pats pavadinimas suponuoja aiškumo ir konkretumo reikalavimą, turinys Konstitucinio Teismo oficialiojoje doktrinoje nėra aiškiai atskleidžiamas.

Tokią situaciją, viena vertus, galima paaiškinti tuo, kad Konstitucija – vientisas aktas, tad Konstituciniai principai yra ne tik tarp savęs susiję, bet ir vienas kitą sąlygoja, lemia, suponuoja, jų elementai susiję sudėtingais determinaciniais ir koordinaciniais ryšiais, todėl „jei ir galima „išdėlioti“ visus konstitucinius principus į (...) lentynėles, visuomet liks erdvės abejonėms, ar kai kurie principai pakliuvo ten, kur jiems priklausytų“<sup>476</sup>. Kita vertus, jei teisinio tikrumo principo svarba yra tiesiogiai proporcinga jo paminėjimų skaičiui Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje, tai šis principas prašosi turinio paaiškinimo ir aiškaus atskleidimo būtent Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje.

Nepaisant to, ar teisinio tikrumo principą laikytume sąlyginai savarankišku principu, ar teisinio saugumo principo elementu, pagal šiai dienai išplėtotą Lietuvos konstitucinę doktriną, teisinio tikrumo principas, kurį papildė teisinio aiškumo principas, visų pirma, yra siejamas su teisės viešumo, teisinio reguliavimo aiškumo, tikslumo, teisės sistemiškumo, vidinės darnos kategorijomis – tai imperatyvai, užtikrinantys teisinių santykių subjektų galimybę tiek sužinoti, kokia teisė konkrečiu momentu jiems

475 Gedmintaitė, „Teisėtų lūkesčių apsaugos principas viešojoje teisėje“, 68.

476 Birmontienė ir kt., *Lietuvos konstitucinė teisė*, 225, 232.

taikoma, tiek suprasti jos turinį, nes „tik tada, kai asmuo sužino, kad yra nustatytas tam tikras teisinis reguliavimas (...) ir turi objektyvias galimybes suprasti jo turinį (...), jis gali būti tikras dėl to, ko iš jo reikalauja teisė (teisinis tikrumas)“<sup>477</sup>.

Kadangi disertacinio tyrimo objektas – įmonių grupėms ir jų kontroliuojančiosioms įmonėms taikomų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių teisinis reguliavimas Lietuvoje, kuris yra sudėtingas turinio prasme, o įgyvendinant ATAD ir itin dinamiškas, disertacinio tyrimo tikslu teisinio reguliavimo vertinimo kriterijumi yra būtent tarpusavyje neatsiejamai susiję teisinio tikrumo principo keliami reikalavimai įstatymų leidybai – aiškumas, tikslumas, prieštaravimų nebuvimas, darna, hierarchija, sistemiškumas – užtikrinantys galimybę asmenims suprasti, ko iš jų reikalauja teisė (ką daryti / ko nedaryti, kokio dydžio ir kada vykdytina mokestinė pareiga), ir tokiu būdu nukreipiantys asmenų elgesį (įgalindami asmenis numatyti teises savo veiksmų pasekmes ir tuo remiantis priimti sprendimus dėl veiksmų), skatinantys pasitikėjimą valstybe ir teise ir sudarantys prielaidas tinkamai ir savanoriškai įvykdyti mokesčines prievolės.

---

477 Gedmintaitė, „Teisėtų lūkesčių apsaugos principas viešojoje teisėje“, 73.

### 3. ĮMONIŲ GRUPĖMS IR JŲ KONTROLIUOJANČIOSIOMS ĮMONĖMS ADRESUOTŲ KOVOS SU PELNO MOKESČIO VENGIMU TAISYKLIŲ REGULIAVIMAS LIETUVOJE IR HIERARCHIJOS, NUOSEKLUMO, VIDINĖS DARNOS REIKALAVIMAI

Kaip minėta, per paskutinius kelerius metus Lietuvoje įvyko staigus kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių kiekybinis ir kokybinis pokytis, itin padidėjo kovos su mokesčių vengimu taisyklių reguliavimo apimtis. Padidėjus kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių skaičiui ir jų įvairovei, dėl vienų taisyklių detalumo, o kitų – atvirksčiai – abstraktumo, dėl jų įtvirtinimo įvairios teisinės galios teisės aktuose, dėl to, kad kai kurios naujosios taisyklės turi būti taikomos greta arba vietoje senųjų, kyla visa eilė taisyklių aiškinimo bei tarpusavio santykio klausimų. Atsakymus į šiuos klausimus gali pateikti aiškus, darnus, nuoseklus, neprieštaringas, t. y. sistemiškas, teisinis reguliavimas – būtent šiuos reikalavimus teisiniam reguliavimui ir kelia konstitucinis teisinio tikrumo principas. Todėl siekiant šio disertacinio tyrimo tikslo, tolimesniuose šio skyriaus skirsniuose yra atskleidžiami kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių sistemos bendrieji klausimai, esminį dėmesį skiriant bendrųjų ir specialiųjų taisyklių požymių atskleidimui, specialiųjų taisyklių kategorijų išskyrimui ir specifinio jų santykio su bendrosiomis kovos su mokesčių vengimu taisyklėmis analizei (3.1 skirsnis), vertinamas PMĮ 11 str. 8 dalyje įtvirtintos bendrosios kovos su pelno mokesčio piktnaudžiavimu taisyklės (3.2 skirsnis) ir specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių (3.3 skirsnis), Lietuvos PMĮ įtvirtintų perkeltant ATAD, teisinio reguliavimo atitikimas teisinio tikrumo principo suponuojamam sisteminiui reguliavimo imperatyvui.

#### **3.1. Kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių sistema Lietuvoje: bendrieji klausimai**

Teisės mokslo doktrinoje teisė yra suprantama kaip nuosekli, darni elgesio taisyklių sistema<sup>478</sup>, ekonominės ir socialinės santvarkos nulemta vidinė teisės struktūra, išreiškianti vidinį teisės suderinamumą, kurios pirminis elementas yra teisės norma<sup>479</sup>.

478 Mikelėnienė ir Mikelėnas, *Teismo procesas*, 194.

479 Vansevičius, *Valstybės ir teisės teorija*, 145–46, 149.

Lietuvių kalbos žodynai sistemą taip pat apibrėžia kaip „planingą, taisyklingą sudedamųjų dalių išdėstymą“<sup>480</sup>, „kurios nors visumos iš(si)dėstymą, tvarką“<sup>481</sup>. Pasak vieno iš sociologinės jurisprudencijos mokyklos atstovų M. Weber, aukščiausio racionalumo (tam tikra prasme, tai nusako ir teisės efektyvumą) yra tokia teisinė sistema, kurioje analitiškai suformuluoti teiginiai yra integruoti ir sudaro logiškai aiškia, turinčią vidinį nuoseklumą ir, bent teoriškai, spragų neturinčią taisyklių sistemą, pagal kurią, tikėtina, visos įmanomos faktinės situacijos gali būti logiškai paaiškinamos<sup>482</sup>.

Teisės sistemos vidinės darnos poreikį ir svarbą pabrėžia tiek ESTT, kuris vertindamas nacionalinio reguliavimo tiesioginių mokesčių srityje atitiktį SESV įtvirtintoms laisvėms, ESTT mokesčių sistemos darnumo poreikį laiko vienu iš pagrindų, pažeisiančių ES laisves ribojantį nacionalinių nuostatų pobūdį<sup>483</sup>, tiek ir Konstitucinis Teismas, savo nuosekliai plėtojamoje konstitucinėje doktrinoje ne kartą konstatavęs, kad „konstitucinis teisinės valstybės principas suponuoja reikalavimą įstatymų leidėjui nustatyti tokį teisinį reguliavimą, kuris *inter alia* suteiktų galimybę teisinių santykių subjektams žinoti, ko iš jų reikalauja teisė, kad jie galėtų savo elgesį orientuoti pagal teisės reikalavimus“<sup>484</sup>, o tai įmanoma, kai teisės normos nustatomos iš anksto, užtikrinamas teisės sistemos nuoseklumas ir vidinė darna<sup>485</sup>, įstatymuose ir kituose teisės aktuose nustatytas teisinis reguliavimas yra aiškus, suprantamas, neprieštaringas<sup>486</sup>.

Šiuos Konstitucinio Teismo suformuluotus reikalavimus įstatymų leidėjui atliepia TPĮ 3 str., įtvirtinantis teisėkūros principus, kurių privalo laikytis teisėkūroje dalyvaujantys subjektai su tikslu sukurti vientisą, nuoseklią, darnią ir veiksmingą teisės sistemą – tai teisės aktų tikslingumo, proporcingumo, pagarbos asmens teisėms ir laisvėms, atvirumo ir skaidrumo, efektyvumo, o taip pat aiškumo ir sistemiškumo principai (išvardinta ta pačia tvarka, kaip Teisėkūros įstatyme). Būtent paskutiniai du principai tiesiogiai išreiškia teisinio tikrumo principo imperatyvus. Teisinio aiškumo

---

480 Lietuvių kalbos institutas, „Lietuvių kalbos žodynas“.

481 Lietuvių kalbos institutas, „Dabartinės lietuvių kalbos žodynas“.

482 Raymond Wacks, *Understanding Jurisprudence: An Introduction to Legal Theory*, Fourth edition (New York, NY: Oxford University Press, 2015), 196.

483 Savickaitė, „Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje“, 55.

484 Konstitucinio Teismo 2019 m. balandžio 16 d. nutarimas Nr. KT12-N4/2019, bylos Nr. 4/2018; 2016 m. gruodžio 7 d. nutarimas Nr. KT30-N16/2016, bylos Nr. 5/2016; 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas, bylos Nr. 51/01-26/02-19/03-22/03-26/03-27/03.

485 Konstitucinio Teismo 2019 m. gruodžio 19 d. nutarimas Nr. KT88-N16/2019, bylos Nr. 15/2018; 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas, bylos Nr. 51/01-26/02-19/03-22/03-26/03-27/03.

486 Konstitucinio Teismo 2019 m. gruodžio 19 d. nutarimas Nr. KT88-N16/2019, bylos Nr. 15/2018; 2019 m. balandžio 16 d. nutarimas Nr. KT12-N4/2019, bylos Nr. 4/2018; 2011 m. gruodžio 22 d. nutarimas, bylos Nr. 13/2010-140/2010.

- reikalaujančio, kad „teisės aktuose nustatytas teisinis reguliavimas turi būti logiškas, nuoseklus, glaustas, suprantamas, tikslus, aiškus ir nedviprasmiškas“, ir sistemiskumo – reiškiančio, kad „teisės normos turi derėti tarpusavyje, žemesnės teisinės galios teisės aktams, įstatymo įgyvendinamieji teisės aktai turi būti rengiami ir priimami taip, kad įsigaliojusių kartu su įstatymu ar atskiromis jo nuostatomis, kurias šie teisės aktai įgyvendina“<sup>487</sup>.

Teisės normos, įtvirtintos mokesčių teisės aktų sistemą sudarančiuose mokesčių įstatymuose ir šių įstatymų pagrindu priimtuose įstatymų lydimočiuose teisės aktuose<sup>488</sup>, ir *inter alia* nustatančios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, savo ruožtu yra mokesčių teisės sistemos elementas, sudedamoji jos dalis. Tik aiški, nuosekli, neprieštaringa mokesčių teisės normų, *inter alia* įtvirtinančių kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, sistema įgalina asmenį, kuriam tos taisyklės adresuotos, išsiaiškinti, ar konkreti teisės norma galioja, atsižvelgiant į jos sisteminius ryšius ir sąveiką su kitomis teisės normomis, nustatyti normos turinį, teisinę galią (pvz., tarptautinės sutarties ar nacionalinio įstatymo norma), taikymo konkrečioje situacijoje galimybes bei ribas (pvz., bendroji ar specialioji norma), kitaip tariant įgalina teisės normos adresatą suprasti teisės normos reikalavimą ir jį įvykdyti.

Sisteminimo tikslais kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės gali būti skirstomos į įvairias rūšis, ir toks skirstymas nėra savitiksliis, o padeda suvokti tiek bendrą kovos su mokesčių vengimu taisyklių sistemą, tiek išryškinti atskirų taisyklių ypatumus ir jų tarpusavio santykį. Pavyzdžiui, teisingas konkrečios taisyklės priskyrimas vienai ar kitai taisyklių grupei yra itin svarbus tiek įstatymų leidėjui, siekiant nuoseklaus, logiško ir neprieštaringo teisinio reguliavimo įtvirtinimo, tiek ir mokesčių mokėtojo, mokesčių administratoriaus, galiausiai – mokestinį ginčą nagrinėjančio teismo nuosekliam ir tinkamam kovos su mokesčių vengimu taisyklių aiškinimui bei taikymui konkrečiose mokestinėse situacijose. Kovos su mokesčių vengimu taisyklių hierarchijos ir turinio sisteminė analizė padeda atsakyti į klausimą, ar visos specialiosios (t. y. skirtos konkrečioms mokestinėms situacijoms) kovos su mokesčių vengimu taisyklės iš teisės normų konkurencijos pusės yra specialiosios bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės atžvilgiu ir eliminuoja galimybę taikyti bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę, ar, vis dėlto, bendroji taisyklė tam tikrais atvejais gali būti taikoma nepriklausomai nuo to, kad situacija formaliai patenka į specialiosios taisyklės reguliavimo sritį.

487 TPI 3 str. 2 d. 6-7 p.

488 MAĮ 3 str.



Arba leidžia rasti atsakymą į klausimą, kuri - tarptautinėje sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nustatytoji ar nacionaliniuose teisės aktuose įtvirtinta kovos su mokesčių vengimu taisyklė turi pirmumą konkrečioje mokesstinėje situacijoje. Šie Lietuvoje įtvirtintų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių sisteminio reguliavimo ir aiškinimo klausimai plačiau analizuojami ir vertinami tolimesniuose šio skyriaus skirsniuose.

### 3.1.1. Skirtingos teisinės galios teisės aktuose įtvirtintos taisyklės

Pagal tai, kokiuose teisės aktuose įtvirtintos, kovos su mokesčių vengimu taisyklės gali būti skirstomos į įtvirtintas *įstatymuose* ir įstatymus *įgyvendinančiuose* teisės aktuose, arba į tvirtintas *nacionaliniuose* teisės aktuose (tiek įstatymuose, tiek juos įgyvendinančiuose teisės aktuose) ir *tarptautinėse* sutartyse.

Lietuvoje kovos su mokesčių vengimu taisyklės pelno mokesčio srityje įtvirtina įvairiausios teisinės galios teisės norminiai aktai – įstatymai ir įstatymus įgyvendinantys teisės aktai, nacionaliniai teisės aktai ir tarptautinės sutartys. Įvairios teisinės galios Lietuvos nacionaliniuose teisės aktuose įtvirtintų taisyklių pavyzdžiai galėtų būti MAĮ 10 str. ir 69 str. 1 d. įtvirtina bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė – turinio viršenybės prieš formą principas ir jo įgyvendinimo apskaičiuojant mokesčius tvarka, PMĮ 39 str. įtvirtintos kontroliuojamojo užsienio vieneto (nuo 2019-01-01 d. taip pat ir užsienio kontroliuojamojo subjekto – apimant ir Lietuvos vieneto nuolatines buveines užsienyje) pajamų įskaitymo į Lietuvos vieneto pajamas taisyklės arba įgyvendinant PMĮ 40 str. 3 dalį Vyriausybės nutarimu<sup>489</sup> patvirtintos palūkanų už kontroliuojamą skolintą kapitalą atskaitos ribojimo taisyklės (taip vadinamos plonosios kapitalizacijos taisyklės, angl. *thin capitalisation*) ir pan. Tarptautinėje sutartyje įtvirtintos kovos su mokesčių vengimu taisyklės pavyzdys galėtų būti Daugiašalės konvencijos 7 str. įtvirtina bendroji kovos su piktnaudžiavimu sutartyse įtvirtintomis lengvatomis taisyklė, kuri privalomai tampa sudedamąją atitinkamos Lietuvos sudarytos DAIS dalimi nuo Daugiašalės konvencijos įsigaliojimo abiem tos konkrečios DAIS šalims-valstybėms dienos.

Įvairios teisinės galios teisės aktuose (tarptautinėse sutartyse, įstatymuose, įstatymus įgyvendinančiuose teisės aktuose) įtvirtintos taisyklės atitinkamai sudaro

---

489 „Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimas Nr. 1575 Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“.

hierarchinę sistemą, kuri tampa ypatingai svarbi teisės normų kolizijos<sup>490</sup> (t. y. keleto tam pačiam teisiniam santykiui taikytinų galiojančių teisės normų prieštaravimo<sup>491</sup>, reiškiančio ir vidinį teisės sistemos prieštaravimą<sup>492</sup>) atveju, kadangi pagal bendrąją teisės teoriją, kolizijos atveju, aukštesnės teisinės galios teisės akte įtvirtinta teisės norma turi pirmenybę prieš žemesnės galios teisės akte įtvirtintą normą (lot. *lex superiori derogat legi inferiori*), o iš dviejų viena kitai prieštaraujančių teisės normų, įtvirtintų tos pačios teisinės galios teisės aktuose, bendruoju atveju pirmenybę turi vėlesnė norma (lot. *lex posteriori derogat lei priori*)<sup>493</sup>.

Čia reiktų nepamiršti ir to, kad teisę sudaro ne tik elgesio taisyklės, bet ir teisės principai. Todėl esant prieštaravimui tarp teisės normos ir teisės principo, arba tarp teisės normos, įtvirtinančios teisės principą, ir teisės normos, tiesiog nustatančios konkrečią elgesio taisyklę, pirmumas turėtų būti teikiamas teisės principui<sup>494</sup>. Kitaip tariant, teisės normos, įskaitant nustatančias kovos su pelno mokesčio vengimu taisykles, turi būti aiškinamos ir taikomos taip, kad neprieštarautų teisės principams ir jų nepaneigtų.

Šiame kontekste reikia paminėti, kad teisės aktų hierarchija, aktuali sprendžiant kovos su mokesčių vengimu taisyklių tarpusavio santykio, aiškinimo ir taikymo

---

490 Reikia pastebėti, kad teisės mokslo darbuose išsiskiria požiūriai į tai, ar konceptualių lygmeniu visi prieštaravimai tarp atskirų tą patį teisinį santykį reguliuojančių teisės normų vadintini teisės normų kolizija, Mikelėnienė ir Mikelėnas, *Teismo procesas*, 255; ar vartotinos dvi sąvokos - teisės normų kolizija, kaip vidinis teisės sistemos prieštaravimas, kurio pasekmėje viena iš teisės normų taikoma, o kita eliminuojama iš teisinio reguliavimo apskritai, ir teisės normų konkurencija, kaip situacija, kai teisės normos ne prieštarauja, o viena kitą patikslina, detalizuoja, todėl, nors konkrečiame santykiuje taip pat taikoma viena iš normų, tačiau konkuruojanti norma nėra pašalinama iš teisinio reguliavimo apskritai. Vaišvila, *Teisės teorija*, 232–33; Vaišvila, „Teisinis aiškinimas kaip teisės atpažinimas įstatymų tekstuose“, 11; Jankauskas, „Teisės principų samprata ir jos įtvirtinimas konstitucinėje jurisprudencijoje“, 21; Baltrimas, *Argumentavimas remiantis teisės principais*, 8 Atsižvelgiant į tai, kad Lietuvos teisės mokslo darbuose yra pripažįstamas išskyrimas į teisės normų koliziją ir konkurenciją, ir siekiant aiškumo atskiriant šias esminių skirtumų turinčias situacijas, kai tą patį santykį pretenduoja reguliuoti daugiau, nei viena teisės norma, šiame disertaciniame tyrime atitinkamai vartojamos abi minėtos sąvokos.

491 Vaišvila, *Teisės teorija*, 233; Mikelėnienė ir Mikelėnas, *Teismo procesas*, 255.

492 Jankauskas, „Teisės principų samprata ir jos įtvirtinimas konstitucinėje jurisprudencijoje“, 21; Mikelėnienė ir Mikelėnas, *Teismo procesas*, 255.

493 Galimos situacijos, kai naujas įstatymas netaikomas tam tikriems susiklosčiusiems teisiniams santykiams, pavyzdžiui, numatant tai pačiame naujajame įstatyme. Pavyzdžiui, nors su EBITDA siejama palūkanų atskaitos taisyklė, įtvirtinta PMĮ 30(1) straipsnyje įsigaliojo nuo 2019-01-01 d., siekiant užtikrinti teisėtą lūkesčių principo veikimą, PMĮ 30(1) straipsnis netaikomas palūkanoms tų sandorių, kurie buvo sudaryti iki 2018 m. gruodžio 31 d., išskyrus atvejus, kai 2019 m. sausio 1 d. ar vėliau pakeičiama tokio sandorio trukmė ar suma. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 30-1 straipsniu įstatymas (priimtas 2018-12-06)“, 11 str. 4 d.

494 Mikelėnienė ir Mikelėnas, *Teismo procesas*, 196; Vaišvila, *Teisės teorija*, 291.

klausimus, yra, visų pirma, įtvirtinta Konstitucijoje, nustatančioje, kad negalioja joks įstatymas ar kitas teisės aktas, priešingas Konstitucijai (Konstitucijos 7 str. 1 d.), kad Seimo aktai (įskaitant įstatymus – *aut. past.*) turi neprieštarauti Konstitucijai, Respublikos Prezidento ir Vyriausybės aktai – neprieštarauti Konstitucijai ir įstatymams (Konstitucijos 102 str. 1 d.), o Seimo ratifikuotos tarptautinės sutartys yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis (Konstitucijos 138 str. 3 d.), taip pat negalinti prieštarauti Konstitucijai (Konstitucijos 105 str. 2 d. 3 p.). Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymo<sup>495</sup> 11 str. 2 dalis įtvirtina ratifikuotų tarptautinių sutarčių viršenybę nacionalinių įstatymų ir kitų teisės aktų atžvilgiu, nesvarbu, ar jie galiojo sudarant tarptautinę sutartį, ar įsigaliojo jau po sutarties sudarymo. MAĮ 5 str. 1 d. atkartoja ratifikuotų tarptautinių sutarčių viršenybę atitinkamus teisinius santykius reguliuojančių mokesčių įstatymų atžvilgiu. Todėl atsižvelgiant į taisyklę *lex superiori derogat legi inferiori* ir Lietuvos teisės aktuose įtvirtinta ratifikuotų tarptautinių sutarčių viršenybės principą (*pacta sunt servanda*), pavyzdžiui, DAIS ir nacionaliniuose teisės aktuose įtvirtintų kovos su mokesčių vengimu taisyklių kolizijos atveju, DAIS įtvirtina kovos su mokesčių vengimu taisyklė turės pirmumą analogišką mokesstinio teisinio santykio aspektą reguliuojančios nacionalinės kovos su mokesčių vengimu taisyklės atžvilgiu.

Tačiau lieka klausimas, ar tais atvejais, kai DAIS neįtvirtina bendrosios ar specialiosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės, galėtų būti taikomos nacionalinės bendrosios ar specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės, kurių taikymo pasekmė gali būti atsisakymas suteikti DAIS numatytas lengvatas? Reikia pastebėti, kad iki MLI įsigaliojimo, bendrųjų kovos su piktnaudžiavimu DAIS lengvatomis nuostatų būta vos maždaug dešimtyje Lietuvos sudarytų DAIS: pvz., DAIS su Estija, Belgija, Italija, Portugalija, UK, Singapūru, Ukraina, Rusija, Kazachstanu, Makedonija, Uzbekistanu atitinkami 22-30 str. įtvirtino DAIS nustatytų lengvatų (sutartyje numatytų mokesčių nuolaidų) taikymo apribojimą, t. y. netaikymą, tais atvejais, kai pagrindinis (visų mi- nėtų DAIS atveju) ar vienas iš pagrindinių (daugumos minėtų DAIS atveju) tikslų yra

---

495 „Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2015-04-01)“.

pasinaudoti DAIS teikiama nauda<sup>496</sup>. Kalbant apie specialiąsias kovos su pelno mokesčių vengimu taisykles, DAIS paprastai neįtvirtina turto perkėlimo apmokestinimo taisyklių, plonos kapitalizacijos taisyklių ir pan.

Atsakymą pateikia EBPO skelbiamas pavyzdinės konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo komentaras, nurodantis, kad tokiais atvejais konflikto tarp bendrosios nacionalinės kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės ir DAIS nuostatų iš principo nėra, ir todėl kai dėl bendrosios nacionalinės taisyklės, pagrįstos turinio viršenybės prieš formą ar ekonominio turinio koncepcijomis, taikymo pajamos būtų perkvalifikuotos į kitos rūšies pajamas, taikant DAIS į tai turi būti atsižvelgta<sup>497</sup>. Kitaip tariant, tokioms pajamoms būtų taikomos tos DAIS nuostatos, kurios skirtos tai pajamų rūšiai, į kurią pajamos buvo perkvalifikuotos remiantis nacionalinėje teisėje įtvirtintomis bendrosiomis kovos su mokesčių vengimu taisyklėmis. BEPS projekto 6 veiksmo ataskaitoje<sup>498</sup>, skirtoje būtent piktnaudžiavimui sutartimis, antrinama, kad DAIS neužkerta kelio taikyti nacionalines bendrąsias kovos su mokesčių vengimu taisykles (be abejo, su sąlyga, kad joms taikyti egzistuoja visos nacionalinio įstatymo reikalaujamos sąlygos), o taip pat ir nacionalines specialiąsias taisykles, jei jų taikymas nukreiptas į situaciją, kuri sudaro ir piktnaudžiavimą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi. Tačiau tuo atveju, jei tiek nacionalinė teisė, tiek DAIS įtvirtintų kovos su mokesčių vengimu taisykles, kurios viena kitai prieštarautų, vadovaujantis tarptautinių sutarčių

496 „Lietuvos Respublikos ir Estijos Respublikos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“; „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Belgijos Karalystės Vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“; „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Italijos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“; „Lietuvos Respublikos ir Portugalijos Respublikos sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir pajamų mokesčių slėpimo prevencijos“; „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Jungtinės Karalystės Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo prieaugio pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“; „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Singapūro Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“; „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Ukrainos Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“; „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Rusijos Federacijos Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“; „Lietuvos Respublikos ir Kazachstano Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“; „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Makedonijos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“; „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Uzbekistano Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“.

497 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version 2017) (as It Read on 21 November 2017)*, punktai 57-77.

498 OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (Paris: OECD, 2015), 78–79.

prioriteto principų, bendruoju atveju turėtų būti taikomos tarptautinės sutarties įtvirtinta taisyklė. Čia specifikos į Lietuvos mokesčių teisės normų hierarchinę sistemą neabejotinai įneša Lietuvos narystė ES.

Konstitucinis aktas dėl Lietuvos narystės ES<sup>499</sup> nustato, kad ES teisės normos yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis, ir sutartys, kuriomis grindžiama ES, Lietuvoje taikomos tiesiogiai, o iš jų kylančių teisės normų kolizijos atveju jos turi viršenybę prieš Lietuvos įstatymus ir kitus teisės aktus, nesvarbu, kokia jų teisinė galia (taigi, sektų loginė išvada, kad ir prieš nacionalines ES valstybių narių Konstitucijas – *aut. past.*). Tačiau Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas savo formuojamoje konstitucinėje doktrinoje prioritetą teikia nacionalinei Konstitucijai, konstatuodamas, kad minėtos ES teisės normos turi pirmenybę prieš visą Lietuvos nacionalinį teisinį reguliavimą, tačiau išskyrus pačią Konstituciją<sup>500</sup>. Vis tik, reikia nepamiršti ir to, kad, pavyzdžiui, ESTT pripažįsta besąlyginę ES teisės pirmenybę valstybių narių nacionalinėms teisėms, įskaitant ir jų konstitucijas, atžvilgiu, ir kad Konstitucinio Teismo pozicija ESTT niekaip nesaisto<sup>501</sup>.

Paminėtinas specifinis kovos su mokesčių vengimu taisyklių taikymui aktualus aspektas yra tarptautinio apmokestinimo srityje Lietuvos sudarytų tarptautinių dvišalių ar daugiašalių sutarčių (DAIS, MLI) santykis su ES teise, atsižvelgiant ir į aplinkybę, kad dalis šių tarptautinių dvišalių ar daugiašalių sutarčių sudaryta iki Lietuvos tapimo ES valstybe nare, dalis – po to, dalis – su ES valstybėmis narėmis, kita dalis – su trečiojomis valstybėmis.

Be dvigubo apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais panaikinimui skirtų nuostatų, DAIS ir MLI taip pat įtvirtinta ir nuostata (taisyklės), skirtas užkirsti kelią mokesčiniam piktnaudžiavimui naudojantis sutarčių nustatytais palankiais apmokestinimo sąlygomis. Savo ruožtu, ir ES direktyvos tiesioginio apmokestinimo srityje įtvirtinta kovos su mokesčių vengimu taisyklės (dalis iš jų – įtvirtintos ATAD ir Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvoje – yra ES valstybėms narėms privalomos perkelti į nacionalinę teisę), aiškinamas ir taikomas ESTT suformuotos piktnaudžiavimo tei-

---

499 „Lietuvos Respublikos Konstitucijos papildymo Konstituciniu aktu „Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“ ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos 150 straipsnio papildymo įstatymas“.

500 Konstitucinio Teismo 2006 m. kovo 14 d. nutarimas, bylos Nr. 17/02-24/02-06/03-22/04; Pavelas Ravluševičius, „ES ir nacionalinės teisės sąveikos ypatumai“, *Konstitucionalizmas ir teisės politika Europos sąjungoje* (Mykolo Romerio Universitetas, 2013), 85, „Tarptautinės ir Europos Sąjungos teisės santykis su Lietuvos teise“, *Jurisprudencija* 2, nr. 92 (2007 m.): 30, 34.

501 Samuilytė-Mamontovė, „Europos Sąjungos direktyvų veikimas“, 161; Helminen, *EU Tax Law*, 6; ESTT 2009 m. lapkričio 19 d. sprendimas, Filipiak, byla C-314/08, ECLI:EU:C:2009:719.

se (angl. *abuse of law*) doktrinos kontekste. Tam tikrais atvejais, pavyzdžiui, išmokant dividendus kitoje valstybėje reziduojančiam akcininkui – pelno mokesčio mokėtojui, tai pačiai mokesčiai situacijai potencialiai gali būti taikomos tiek dvigubo apmokes-tinimo išvengimo sutarties, tiek į nacionalinę teisę perkeltos ES direktyvos įtvirtintos kovos su mokesčių vengimu taisyklės.

Kadangi tarptautinės mokesinės Seimo ratifikuotos sutartys (DAIS yra ratifi-kuojamos Seimo) yra Lietuvos teisinės sistemos dalis<sup>502</sup>, jų atžvilgiu taip pat galioja ES teisės viršenybės principas<sup>503</sup>. Todėl ES valstybės narės, iš jų – ir Lietuva, visų pirma, negali nei su kitomis ES valstybėmis narėmis, nei su trečiosiomis valstybėmis sudaryti *naujų* ES teisei prieštaraujančių tarptautinių mokesinių sutarčių, *inter alia*, DAIS. Antra, jei tarp valstybių narių *sudarytosios* tarptautinės mokesinės sutarties nuostatos prieštarauja ES teisei, be to, kad jos negali būti taikomos, ES valstybės narės, vadovau-damosi lojalios bendradarbiavimo<sup>504</sup> principu, privalo arba persiderėti tokių sutarčių nuostatas, arba taikyti jas taip, kad jos ES teisei neprieštarautų<sup>505</sup>. Trečia, kalbant apie jau sudarytas sutartis ir žiūrint iš Lietuvos perspektyvos, SESV 351 str. nurodo, kad *iki Lietuvos įstojimo* į ES Lietuvos su *trečiosiomis* valstybėmis sudarytos sutartys (taigi, ir atitinkamos DAIS) yra galiojančios, neatsižvelgiant į tai, ar jos prieštarauja ES teisei, tačiau jei tokia priešara paaiškėja, yra reikalaujama (SESV 351 str. 2 d.), kad valstybė narė imtųsi visų priemonių prieštaravimui su ES teise pašalinti - faktiškai tai reikėtų, pvz., DAIS persiderėjimą, o kraštutiniu atveju – net ir denonsavimą<sup>506</sup>. Apskritai, su bet kokiomis valstybėmis ir bet kada sudarytų tarptautinių mokesinių sutarčių atžvilgiu valstybei narei kyla pareiga jų (*inter alia*, DAIS) netaikyti, jei jų nuostatos prieštarauja ES teisei, ir, savo ruožtu, visas mokesines tarptautines sutartis aiškinti ir taikyti tik sutinkamai su ES teisės reikalavimais<sup>507</sup>.

Šiuo aspektu taip pat paminėtina, kad ilgainiui MLI 7 str. įtvirtinta bendroji ko-vos su piktnaudžiavimu naudojantis DAIS suteikiamomis lengvatomis taisyklė pakeis

502 „Lietuvos Respublikos Konstitucija“, 138 str. 3 d. „Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstaty-mas (suvestinė redakcija nuo 2015-04-01)“, 11 str.

503 „Lietuvos Respublikos Konstitucijos papildymo Konstituciniu aktu „Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“ ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos 150 straipsnio papildymo įstatymas“, akto 2 p.

504 „Europos Sąjungos sutartis (suvestinė redakcija 2016-06-07)“, *EUR-Lex*, 4 str. 3 d., žiūrėta 2018 m. rugsėjo 9 d., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=OJ:C:2016:202:TOC>.

505 Helminen, *EU Tax Law*, 29.

506 Ainė Lučinskienė ir Valdas Rimkus, „Mokesinių sutarčių vieta tarptautinio apmokeskinimo teisinio reguliavimo šaltinių hierarchijoje“, *Socialinių mokslų studijos* 3, nr. 7 (2010 m.): 206.

507 Helminen, *EU Tax Law*, 29.

daugumos Lietuvos sudarytų DAIS (t. y. su tomis valstybėmis, kurios yra prisijungusios prie MLI ir kurios prisijungdamos prie MLI nurodė, kad jų su Lietuva sudarytai DAIS MLI nuostatos bus taikomos<sup>508</sup>) iki tol įtvirtintas įvairiausios apimties bendrąsias kovos su piktnaudžiavimu DAIS lengvatomis nuostatas, o jei kurioje nors DAIS tokios nuostatos nebuvo įtvirtintos, tai nuo MLI įsigaliojimo tokios sutarties atžvilgiu MLI 7 str. nuostatos bus taikomos ir jai<sup>509</sup>. Atitinkamai, padėjus taikyti naująjį MLI 7 str., galimos situacijos, kai tai pačiai operacijai potencialiai galėtų būti pritaikyta tiek PMĮ 11 str. 8 d. įtvirtinta bendroji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklė (įtvirtina perkeliant ATAD ir todėl aiškintina bei taikytina atsižvelgiant į ESTT draudimo piktnaudžiauti teise doktrina), tiek ir MLI 7 straipsnyje, esančiame konkrečios DAIS sudedamąja dalimi, įtvirtinta bendroji nuostata, draudžianti piktnaudžiauti sutartyje nustatytais lengvatomis.

Čia akreiptinas dėmesys į netikslų ir todėl klaidinantį autentišką MLI vertimą į lietuvių kalbą: MLI vertimo į lietuvių kalbą 7 str. 1 dalyje nurodoma „*pagrindinis* bet kokio susitarimo ar sandorio... tikslas“, o MLI autentiško teksto anglų ir prancūzų kalba 7 str. 1 dalyje – „*vienas iš pagrindinių tikslų*“ (angl. „*one of the principal purposes*“, pranc. „*l'un des objets principaux*“)<sup>510</sup>. Ir tai, deja, ne vienintelis neteisingas vertimas į lietuvių kalbą MLI tekste. Pavyzdžiui, MLI autentiškame tekste anglų ir prancūzų kalbomis 15 straipsnio, skirto glaudžiai susijusio asmens apibrėžimui, 1 dalyje nurodomas reikalavimas bendrovei turėti *daugiau*, nei 50 proc. balsų (angl. „*more than 50 per cent*“, pranc. „*plus de 50 pour cent*“), tačiau lietuviškame vertime reikalaujama visai kitokios, mažesnės daugumos – „*bent 50 proc. visų bendrovės akcijų*...“. Ir nors lingvistiškai šie skirtumai gali pasirodyti nedideli, tačiau teisiškai jie yra reikšmingi ir gali iš esmės suklaidinti tiek mokesčių mokėtoją, tiek Mokesčių administratorių ar Lietuvos teisumą. Todėl darytina išvada, kad Vyriausybės atliktu MLI autentišku vertimu į lietuvių kalbą pasitikėti, deja, negalima, ir tai neabejotinai vertintina kaip teisinio tikrumo principo imperatyvų pažeidimas (įstatymai nėra tikslūs).

Kadangi tiek PMĮ 11 str. 8 d., tiek MLI 7 str. 1 d. turėtų būti taikomos tik tada,

508 Pavyzdžius, kuriuos valstybės, su kuriomis Lietuva turi galiojančią DAIS, buvo neprisijungusios prie MLI, žr. 342 išnašoje.

509 Apie MLI santykį su galiojančiomis DAIS plačiau žr.: Nathalie Bravo, *A Multilateral Instrument for Updating the Tax Treaty Network - IBFD* (IBFD, 2020), 3 skyrius, „The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties“, *World Tax Journal* 8, nr. 3 (2016 m.): 279–304; Kleist, „The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS - Some Thoughts on Complexity and Uncertainty“.

510 Daugiašalė konvencija (autentiškas vertimas į lietuvių kalbą, taip pat autentiški tekstai anglų ir prancūzų kalbomis); „Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent BEPS“.

kad konkrečių operacijų ar struktūrų pagrindinis ar vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokeskinės naudos (t. y. šiuo aspektu subjektyvusis kriterijus sutampa), problema čia galėtų kilti ta, kad tiek PMĮ 11 str. 8 dalyje įtvirtinta bendroji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklė, tiek PMĮ 32 str. 6 dalyje įtvirtinta kovos su piktnaudžiavimu dividendų lengvatomis taisyklė (abi jos PMĮ įtvirtintos perkeliančios ES direktyvas) gali būti taikomos tik tais atvejais, kai turime reikalą su apsimestiniais (dirbtiniais) dariniais, tuo tarpu MLI įtvirtinta bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė nereikalauja taikyti dirbtinumo testo. Jei minėtoje situacijoje abi DAIS šalys-valstybės būtų ir ES valstybės narės, aukščiau nurodytoji problema galimai nekiltų, nes abi jos privalėtų, visų pirma, laikytis ES *acquis* nustatytų įpareigojimų. Jei viena iš DAIS šalių-valstybių nebūtų ES valstybė-narė, situacija taptų sudėtingesnė. Šiame kontekste apskritai reikia pastebėti, kad teisės mokslo darbuose nuo pat ATAD pasiūlymo ir priėmimo vyksta intensyvi diskusija<sup>511</sup>, ar ATAD įtvirtinta bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė (jos perkėlimo rezultatas ir yra PMĮ 11 str. 8 dalyje įtvirtinta bendroji taisyklė), apskritai atitinka remiantis bendruoju draudimo piktnaudžiauti principu (*abuse of law*)<sup>512</sup> ESTT formuojamą praktiką<sup>513</sup> dėl ES laisvėms ribojantį poveikį turinčių nacionalinių kovos su mokesčių vengimu taisyklių pateisinimo tik visiškai dirbtinių darinių atvejais, kai mokeskinė nauda yra vienintelis, pagrindinis ar dominuojantis operacijų tikslas<sup>514</sup> (o ne vienas iš pagrindinių, kaip kad nustato ATAD ir MLI – *aut. past.*), o taip pat ir dėl to, koks yra MLI bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės santykis su įtvirtintąja ATAD<sup>515</sup>, ir galutinius atsakymus į šiuos klausimus, matyt, turės pateikti pats ESTT.

Apibendrinant, teisės aktų (įskaitant ir mokesčių teisės aktų, įtvirtinančių kovos

---

511 P.vz., žr.: Cordewener, „Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation“; De Broe ir Beckers, „The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive“; Panayi, „The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law“, žr. 6 skirsnį.

512 Draudimo piktnaudžiauti teise (*abuse of law*) doktrina, kaip konstatavo pats ESTT, turi būti vienodai taikoma tiek piktnaudžiavimui ES pirmine (ES laisvėmis), tiek antrine teise (direktyvų nuostatomis). Kuzniacki, „The C.J.E.U. Case Law Relevant to the General Anti-Avoidance Rule (G.A.A.R.) Under the Anti-Tax Avoidance Directive (A.T.A.D.)“, 270; Terra ir Wattel, *European Tax Law*, 530.

513 Plačiau apie ESTT *abuse of law* doktriną žr.: Wattel ir Brokelind, „Free Movement and Tax Base Integrity“, 657–67; Koen Lenaerts, „The Concept of ‘abuse of Law’ in the Case Law of the European Court of Justice on Direct Taxation“, *Maastricht Journal of European and Comparative Law* 22, nr. 3 (2015 m.): 329–51; Rita de la Feria ir Stefan Vogenauer, sud., *Prohibition of Abuse of Law: a New General Principle of EU law?*, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law (Oxford: Hart Publishing, 2011).

514 Susijusią ESTT praktiką žr. 615 išnašoje.

515 Dennis Weber, „The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law“, sud. Maarten de Wilde, *Erasmus Law Review* 10, nr. 1 (2017 m.): 4.3.2, 5 skyriai.



su pelno mokesčių vengimu taisyklės bei principus, kuriais jos grindžiamos) hierarchinės piramidės viršūnėje Lietuvoje yra Konstitucija, kuriai neturi prieštarauti jokie kiti teisės aktai; ES teisė (tiesioginių mokesčių srityje tai galėtų būti ir netinkamai įgyvendintų ES direktyvų tiesioginio veikimo<sup>516</sup> atvejai) ir tarptautinės Lietuvos sudarytos sutartys (pvz., DAIS) turi pirmumą kolizijos su Lietuvos nacionaliniais teisės aktais atveju. Jei pasirodytų, kad Lietuvos sudarytoji tarptautinė sutartis (pavyzdžiui, DAIS) prieštarauja ES teisei, Lietuvai kiltų pareiga persiderėti tokios sutarties nuostatas taip, kad prieštaravimas su ES teise būtų pašalintas, ir bet kuriuo atveju taikyti sutartį tik suderintai su ES teise. Savo ruožtu, grįžtant prie nacionalinių teisės aktų, įtvirtinančių kovos su pelno mokesčių vengimu taisyklės, hierarchijos, įstatymus įgyvendinantys teisės aktai negali prieštarauti nei įstatymams, nei konstituciniams įstatymams ir Konstitucijai: jais tik realizuojamos įstatymo normos, tačiau joks žemesnės galios teisės aktas negali pakeisti paties įstatymo<sup>517</sup>, todėl ir įstatymus įgyvendinančiuose teisės aktuose, nustatančiuose mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarką, negali būti teisės normų, nustatančių kitokią, negu įstatymo nustatytą, teisinę reguliavimą ir savo galia konkuruojančių su įstatymo normomis<sup>518</sup>. Tai esminės teisės aktų hierarchijos taisyklės, kurioms, sekant konstituciniais teisinės valstybės ir teisinio tikrumo principo imperatyvais, mokesčių teisėje turi paklusti ir įvairios teisinės galios Lietuvos teisės aktuose įtvirtintų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių sistema. Būtent vertinimui, kaip šiuos principus atitinka konkrečių kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių teisinis reguliavimas Lietuvoje, skirti šios disertacijos 3.2 ir 3.3 skirsniai.

### 3.1.2. Bendrosios ir specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės

Vienas dažniausių kovos su mokesčių vengimu taisyklių klasifikavimų yra jų skirstymas *pagal reguliavimo apimtį* į bendrąsias (angl. *general anti-avoidance rule*, *GAAR*) ir specialiąsias kovos su mokesčių vengimu taisyklės (angl. *special anti-avoidance rule*).

---

516 Iškilus kolizijai tarp ES teisės ir nacionalinės teisės, privatus teisės subjektas gali tiesiogiai remtis ES teisės nuostata, jei ji atitinka tiesioginio veikimo sąlygas. Direktyvų atveju (kovos su mokesčių vengimu taisyklės ES lygiu harmonizuojamos būtent direktyvų forma), direktyvos nuostatomis privatus asmuo turi teisę tiesiogiai remtis valstybės narės atžvilgiu (t. y. ne ginče tarp dviejų privačių asmenų), jei direktyvos nuostatos turinio požiūriu yra besąlygiškos ir pakankamai aiškios ir direktyva neįgyvendinama arba įgyvendinama netinkamai (pvz..., direktyva vėluojama įgyvendinti, netinkamai perkeliama direktyvos nuostatos ar perkeliama ne visos, kai pasirinkimo galimybės pati direktyva nenustato), arba tuo atveju, jei direktyvos nuostatos apibrėžia teises, kuriomis asmenys gali remtis prieš valstybę. Plačiau apie direktyvų veikimą žr.: Samuilytė-Mamontovė, „Europos Sąjungos direktyvų veikimas“.

517 Konstitucinio Teismo 1994 m. sausio 19 d. nutarimas, bylos Nr. 4/93.

518 Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas, bylos Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.

*dance rule, SAAR*). Kai kurių užsienio valstybių teisinio reguliavimo praktikoje ir užsienio teisinėje literatūroje sutinkamas ir terminas „tikslinė kovos su mokesčių vengimu taisyklė“ (angl. *target anti-avoidance rule, TAAR*). Vieni autoriai šį terminą vartoja vietoje „specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės“ termino<sup>519</sup>, ir galima suptikti, kad tai turi pagrindo, kadangi tokios taisyklės yra „tiksliai“ nukreiptos į konkrečias mokesčių apskaičiavimui aktualias situacijas. Įdomu tai, kad, pavyzdžiui, Kovos su mokesčių vengimu direktyvos teksto anglų kalba preambulės 11 punkte taip pat vartojama sąvoka „*specifically targeted provisions*“ (liet. specialiai nukreiptos, tikslinės nuostatos), nors oficialiame direktyvos vertime į lietuvių kalbą išversta tiesiog „specialiosios nuostatos“. Be to, šio terminio vartojimas leidžia išvengti akcento į bendrosios ir specialiosios taisyklės, kaip tarpusavyje konkuruojančių teisės normų, santykį, kadangi tarp taip vadinamų bendrųjų ir specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių ne visada susiformuoja teisės normų konkurencija (žr. 3.1.2.3 skirsnį). Tačiau kitų autorių darbuose, daugiausia susijusiuose su Jungtinės Karalystės mokesčių reguliavimu, tikslinėmis kovos su mokesčių taisyklėmis yra įvardijama specifinė Jungtinės Karalystės specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių rūšis<sup>520</sup>, kurių Jungtinėje Karalystėje yra daugiau nei 200, ir kurių daugelio esminis elementas yra sandorio pagrindimo verslo tikslu testas<sup>521</sup>. Atsižvelgiant į specifinį nacionalinį (Jungtinės Karalystės) „tikslinės kovos su mokesčių vengimu taisyklės“ termino vartojimo kontekstą ir siauresnį šio termino paplitimą užsienio teisės doktrinos darbuose, o taip pat į tai, kad Lietuvos ir ES teisės aktuose bei Lietuvos teisės doktrinoje yra nusistovėjęs „specialiosios“ taisyklės / normos / priemonės terminas, toliau šiame disertaciniame tyrime vartojamas būtent „specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės“ terminas.

### 3.1.2.1. Bendrosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės

Kaip minėta, skirstymas į bendrąsias ir specialiąsias kovos su mokesčių vengimu taisykles tradiciškai yra daromas atsižvelgiant į kovos su mokesčių vengimu taisyklių *reguliavimo apimtį*: bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės paprastai

519 Violeta Ruiz Almendral, „Tax Avoidance, the ‚Ballanced Allocation of Taxing Powers‘ and the Arm’s Lenght Standard: an odd Threesome in Need of Clarification“, *Allocating taxing powers within the European Union* (Berlin; New York: Springer, 2013), 146, 154; Lukas, „Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui“, 100.

520 Judith Freedman, „Chapter 37 United Kingdom“, iš *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (Amsterdam: IBFD, 2016), 745; Craig Elliffe, „International Tax Avoidance - The Tension between Protecting the Tax Base and Certainty of Law“, *Journal of Business Law*, nr. 7 (2011 m.).

521 Karen B. Brown, „Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview“, *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance* (Dordrecht: Springer, 2012), 6.

adresuojamos daugiau ar mažiau neapibrėžtam („bendram“) asmenų ir mokestinių situacijų, pačios bendriausios – ir neapibrėžtam mokesčių ratui, o specialiosios – konkrečioms („specialioms“) mokestinėms situacijoms.

Be to, nors bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių įtvirtinimas atskirų valstybių teisės aktuose ar formulavimas teismų praktikoje, taip pat jų koncepcinis pagrindimas (pvz., rėmimasis mokestinės naudos kriterijumi, ekonominio turinio, piktnaudžiavimo teise, dirbtinių darinių<sup>522</sup>, apsimestinių darinių, turinio prieš formą, verslo tikslo, tarpinio sandorio (angl. *step transaction*), įstatymų tikslui prieštaraujančio mokestinio tikslo<sup>523</sup>, piktnaudžiavimo teise (angl. *abuse of law*)<sup>524</sup> ir pan. koncepcijomis) tarp atskirų valstybių gali skirtis<sup>525</sup>, nepaisant įtvirtinimo formos ir koncepcinių pagrindų įvairovės, bendrąsias kovos su mokesčių vengimu taisykles vienija tai, kad jos paprastai įtvirtina mechanizmą, per kurį mokesčių teisėje veikia bendrasis draudimo piktnaudžiauti teise principas<sup>526</sup>, taigi, bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės yra nukreiptos būtent į piktnaudžiavimo mokesčių teise atvejus.

Pavyzdžiui, jau pats MLI 7 straipsnio, įtvirtinančio bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę DAIS reguliavimo apimtyje, pavadinimas „Piktnaudžiavimo sutartimi prevencija“ *expressis verbis* nurodo, kad ji taikoma būtent piktnaudžiavimo sutartimi užkardymui, o straipsnio teksto sisteminė analizė leidžia daryti išvadą, kad piktnaudžiavimas sutartimi (konkrečiai DAIS) yra tada, kai pagrindinis ar vienas pagrindinių susitarimo, sandorio ar su jais susijusio asmens tikslų buvo gauti sutartimi (DAIS) įtvirtintas mokesčines lengvatas, ir lengvatos suteikimas *prieštarauja* DAIS atitinkamos nuostatos *tikslams*.

Nors MAĮ 69 str. 1 dalies, įtvirtinančios plačiausios reguliavimo apimties kovos su mokesčių vengimu taisyklę Lietuvos mokesčių teisėje, formuluotėje tiesiogiai neminima, kad ši taisyklė taikoma tik mokestinio piktnaudžiavimo atvejais (plačiau žr. šios disertacijos 3.2.3.2 skirsnį), pagal LVAT formuojamą MAĮ 10 str. ir 69 str. 1 d. taikymo

---

522 Krever, „General Report: GAARs“, 4.

523 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version 2017) (as It Read on 21 November 2017)*, 77.

524 Oana, „Past, Present and Future of Tax Structuring Using Hybrid Entity Mismatches“, 167.

525 Didžiosios Britanijos, Vokietijos, Olandijos, Belgijos pavyzdžius žr.: Puzinskaitė, „Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą“, 1410–1413.

526 Teijeiro, „Anti-Avoidance Measures of General Nature and Scope-GAAR and Other Rules“.

praktiką<sup>527</sup> ir Lietuvos teisės mokslo doktriną<sup>528</sup>, turinio viršenybės prieš formą principas ir jo veikimą mokesčių apskaičiavimo procese detalizuojanti MAĮ 69 str. 1 dalis (bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė) mokesčių apskaičiavimui taikomi tik tada, jeigu mokesčių mokėtojo sudaryto sandorio, operacijos ar jų grupės vienintelis ar pagrindinis tikslas buvo mokestinės naudos gavimas (subjektyvusis elementas), ir šis tikslas prieštarauja konkrečioje situacijoje taikytino mokesčių įstatymo tikslui ir prasmėi (objektyvusis elementas), kitaip tariant, jei mokesčių mokėtojas, siekdamas savo tikslų, piktnaudžiavo teise (vengė mokesčių).

Nuo 2019 m. sausio 1 d. galiojanti ir bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę būtent pelno mokesčio srityje įtvirtinanti PMĮ 11 str. 8 dalis, panašiai kaip ir MAĮ 69 str. 1 dalis, *expressis verbis* nemini nei mokestinio piktnaudžiavimo sąvokos, nei aplinkybės, kad mokestinis piktnaudžiavimas yra (taigi, ir PMĮ 11 str. 8 dalis yra taikoma) tik tada, kai mokestinės naudos siekimas prieštarauja mokesčių įstatymo tikslui, nors ATAD 6 straipsnio (kurį perkeliant į Lietuvos teisę PMĮ 11 str. ir buvo papildytas 8 dalimi) tiek pavadinime akcentuojama, kad tai kovos su piktnaudžiavimu taisyklė, tiek ir pačiame tekste tiesiogiai nurodoma, kad ši bendroji taisyklė turi būti taikoma tik tada, kai buvo siekiama gauti mokestinės naudos, *prieštaraujančios* taikytinos mokesčių teisės esmei ar tikslui (ATAD 6 str. 1 d.) (plačiau žr. šios disertacijos 3.2.3.2 skirsnį). Tačiau atsižvelgiant į tai, kad šios bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikymas yra siejamas su apsimestinių darinių, t. y. darinių, kurių nustatymas nėra pagrįstas svariomis komercinėmis priežastimis, atspindinčiomis ekonominę realybę, egzistavimu, o taip pat į tai, kad šia taisykle yra įgyvendinama ATAD, manytina, kad PMĮ 11 str. 8 dalis turėtų būti aiškinama būtent per ATAD 6 str. paskirties ir tikslo prizmę ir turėtų būti taikoma tik tada, kai mokesčių mokėtojo siekiama mokestinė nauda prieštarauja konkrečios pelno mokesčio apskaičiavimą Lietuvoje reguliuojančios nuostatos tikslui (objektyvusis mokestinio piktnaudžiavimo elementas), t. y. kai mokesčių mokėtojas piktnaudžiauja konkrečia pelno mokesčio įstatymo nuostata. Kadangi objektyviojo mokestinio piktnaudžiavimo elemento įgyvendindamas ATAD Lietuvos įstatymų leidėjas kažkodėl nusprendė į PMĮ 11 str. 8 d. neperkelti, belieka tikėtis, kad

---

527 Pvz., žr.: LVAT 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11; 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016; 2019 m. birželio 5 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-1250-556/2019.

528 Plačiau žr.: Petkevičiūtė, „Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę“, 124; Sургailis, „Turinio viršenybės prieš formą principo mokestiniuose santykiuose taikymas viešojo administravimo subjektams keliamų bendrųjų reikalavimų kontekste“, 396; Paulauskas, „Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu“, 32.

ši teisėkūros netikslumą, analogiškai kaip ir MAĮ 69 str. 1 d. taikymo atveju, eliminuos LVAT praktika.

Be to, kad yra nukreiptos į daugiau ar mažiau neapibrėžtą asmenų, mokesčių ir mokestinių situacijų ratą, bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės pasižymi ir specifiniu veikimo būdu (*modus operandi*): leisdamos mokesčių administratoriui *ex post facto* rekonstruoti tikrąjį sandorių ar operacijų turinį ir jį atitinkamai apmokestinti, bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės, visų pirma, yra nukreiptos būtent į praeityje įvykusių įvykių (mokestinio piktnaudžiavimo) pasekmių šalinimą. Tačiau tai jokiū būdu nepaneigia ir prevencinės bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių reikšmės, kuri itin priklauso tiek nuo šių taisyklių formulavimo aiškumo, tiek ir nuo jų taikymo praktikos aiškumo ir nuoseklumo - žinojimas apie bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės pritaikymo galimybę ir iš to kylančias reikšmingas neigiamas finansines pasekmes, be abejonės, skatina mokesčių mokėtoją atsisakyti ir dar tik planuojamų mokestinio piktnaudžiavimo, ypatingai agresyvaus, veiksmų. Kita vertus, bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės paprastai *per se* neįpareigoja mokesčių mokėtojo pačiam taikyti šias taisykles (tai jokiū būdu nepaneigia draudimo piktnaudžiauti principo imperatyvo, kurio mokesčių mokėtojai turi laikytis visada ir sąžiningai mokėti mokesčius), bet įgalina ir įpareigoja būtent mokesčių administratorių atitinkamai įvertinti sandorius apskaičiuojant ar perskaičiuojant konkretaus mokesčių mokėtojo konkrečioje situacijoje mokėtinus mokesčius. Kitaip tariant, bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės nėra savaime veikiančios (angl. „*self executing*“)<sup>529</sup> – bendrąją taisyklę, visapusiškai įvertinęs konkrečią mokestinę situaciją ir konstatavęs mokestinio piktnaudžiavimo atvejį (įvykusį faktą), apskaičiuodamas mokesčius pritaiko būtent mokesčių administratorius.

Kalbant apie bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės sampratą reikia pastebėti ir tai, kad vis dažniau teisės aktuose ir teisės mokslo šaltiniuose sąvoka „bendroji“ (angl. *general*) kovos su mokesčių vengimu taisyklė reiškia ne tai, arba ne vien tik tai, kad tokia taisyklė taikoma neapibrėžtam situacijų ratui, bet ir tai, kad jos taikymo sąlyga yra mokestinis piktnaudžiavimas<sup>530</sup>.

Apibendrinant, bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės paprastai adresuojamos daugiau ar mažiau neapibrėžtam asmenų, mokesčių ir mokestinių situ-

529 Christophe Waerzeggers ir Cory Hillier, „Introducing a General Anti-Avoidance Rule (GAAR): Ensuring That a GAAR Achieves Its Purpose“, *Tax Law IMF Technical Note* 1, nr. 1 (2016 m.): 2.

530 Žr. 534 išnašoje pateikiamus pavyzdžius.

acijų ratui. Be to, jos įtvirtina mechanizmą, per kurį mokesčių teisėje veikia bendrasis draudimo piktnaudžiauti teise principas, taigi, yra nukreiptos būtent į piktnaudžiavimo mokesčių teise, t. y. elgesio, kuriam būdingas dirbtinių, neturinčių ekonominio pagrindo darinių kūrimas siekiant mokestinės naudos (subjektyvusis elementas), prieštaraujantis konkrečiam mokesčių įstatymo tikslui (objektyvusis elementas), atvejus. Atitinkamai, nesant mokestinio piktnaudžiavimo, bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės negali būti taikomos. Šios taisyklės pasižymi ir specifiniu veikimo būdu (*modus operandi*): leisdamos mokesčių administratoriui *ex post facto* rekonstruoti tikrąjį sandorių ar operacijų turinį ir jį atitinkamai apmokestinti, bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės, visų pirma, yra nukreiptos būtent į praeityje įvykusių įvykių (mokestinio piktnaudžiavimo) pasekmių šalinimą. Be to, jos nėra savaime veikiančios – jas, visapusiškai įvertinęs konkrečią mokestinę situaciją ir konstatavęs mokestinio piktnaudžiavimo atvejį (įvykusį faktą), apskaičiuodamas mokesčius pritaiko būtent mokesčių administratorius.

### 3.1.2.2. Specialiosios taisyklės problematika

Specialiosiomis kovos su mokesčių vengimu taisyklėmis pačia bendriausia prasme vadinamos taisyklės, nukreiptos į įstatymų leidėjui jau (iš anksto) žinomas konkrečias operacijas, sandorius ar jų schemas, kuriomis naudodamiesi mokesčių mokėtojai paprastai siekia mokestinės naudos, neretai ir priešingos konkrečiam mokestinio įstatymo tikslui. Taigi, specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės, įpareigodamos mokesčių mokėtoją elgtis tam tikru būdu, visų pirma, siekia užkirsti kelią potencialiam mokesčių vengimui ir jo pasekmėms.

Vis tik, atsižvelgiant į per 2016–2020 m. įvykusį kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių kiekybinį ir ypač – kokybinį pokytį Lietuvoje (kaip minėta, šiuo laikotarpiu taisyklių Lietuvos pelno mokesčio reguliavime padaugėjo beveik dvigubai, iš esmės peržiūrėtas kai kurių iki tol galiojusių taisyklių turinys), nebegalima teigti, kad visos specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės yra vienodo pobūdžio.

Disertacinio tyrimo autorės vertinimu, šiai dienai Lietuvoje egzistuoja bent dvi specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių kategorijos. Viena kategorija – tai taisyklės, kurios, nors ir skirtos labai konkrečiai mokestinei situacijai, tačiau yra sukonstruotos ir jų veikimo būdas yra grindžiamas remiantis tais pačiais principais, kaip

ir bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių atveju<sup>531</sup>. Atitinkamai, šių specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių esmė yra *mokestinio piktnaudžiavimo* pasekmių šalinimas, tik itin konkrečiu įstatymo leidėjo nustatytu atveju. T. y. šių taisyklių taikymo būtina sąlyga yra mokesčių mokėtojo mokestinis piktnaudžiavimas konkrečioje taisyklių apibrėžtoje mokestinėje situacijoje – nesant mokestinio piktnaudžiavimo, šios specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės negali būti taikomos (palyginimui – žemiau analizuojamos „mechaniškai taikomos“ kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės yra taikomos nepriklausomai nuo mokestinio piktnaudžiavimo buvimo ar nebuvimo mokesčių mokėtojo veiksmuose fakto).

Kita kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių kategorija - specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės, nustatančios konkretų mokesčių mokėtojo elgesio variantą, kurio turi būti laikomasi vien todėl, kad konkreti mokestinė situacija atitinka objektyviuosius įstatyme nustatytus požymius (kurie, be kita ko, paprastai būna labai detalūs), nesiejant to su mokestinio piktnaudžiavimo, kaip tokio, mokesčių mokėtojo elgesyje buvimu (t. y. nereikalaujant to įrodyti, pagrįsti). Tai taisyklės, nukreiptos į įstatymų leidėjui jau žinomas konkrečias, potencialiai didesnę mokesčių nesumokėjimo / sumažinimo grėsmę turinčias operacijas, sandorius ar jų schemas, nesiejant jų su mokesčių vengimu, kaip tokio, faktų mokesčių mokėtojo veiksmuose, o tiesiog nustatant konkrečias mokesčių mokėtojo mokestinius pasirinkimus apribojančias taisykles ir įpareigojimus mokesčių mokėtojui elgtis vienu ar kitu konkrečiai nustatytu būdu. Pastarosios taisyklės teisės doktrinoje kartais dar sąlyginai<sup>532</sup> vadinamos „mechaninėmis“ arba „mechaniškai taikomomis“<sup>533</sup> kovos su mokesčio vengimu taisyklėmis; aiškumo sumetimais, taip šios taisyklės vadinamos ir šiame disertaciniame tyrime.

### **1) Esant mokestiniam piktnaudžiavimui taikomos specialiosios taisyklės**

Lietuvos pelno mokesčio reguliavime prie tokių ypatingų specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių akivaizdžiai priskirtina įgyvendinant Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvą (tiksliau, ją keitusią Tarybos direktyvą (ES) 2015/121) PMĮ 32 str. 6 dalyje įtvirtinta specialioji taisyklė, skirta kovai su mokestiniu

---

531 Tokio pobūdžio specialiųjų kovos su mokesčio vengimu taisyklių egzistavimas pripažįstamas ir užsienio teisės mokslo darbuose, pvz.: Teijeiro, „Anti-Avoidance Measures of General Nature and Scope-GAAR and Other Rules“, 1.

532 Kadangi įstatymo taikymas *per se* bet kuriuo atveju nėra mechaninis ir visada yra susijęs su teisės aiškinimu ir taikymu konkrečioje situacijoje.

533 Teijeiro, „Anti-Avoidance Measures of General Nature and Scope-GAAR and Other Rules“, 7; Fibbe ir Stevens, „Hybrid Mismatches Under the ATAD I and II“, 156.

piktnaudžiovimu dividendų neapmokestinimo lengvatomis, *inter alia* nustatanti, kad PMĮ 34 str. 2 d. bei 35 str. 2 ir 3 d. numatytos dividendų, išmokamų užsienio vienetams, taip pat dividendų, gaunamų iš užsienio vienetų, neapmokestinimo pelno mokesčiu lengvatos netaikomos dariniui ar keliems dariniams, jeigu jų nustatymo pagrindinis ar vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, prieštaraujančios Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvoms dalykui ar tikslui. Taigi, nors ir nukreipta į itin konkrečią situaciją – dividendų išmokėjimo ar gavimo tarptautinėse įmonių grupėse apmokestinimą pelno mokesčiu, minėta taisyklė detalizuoja mokestinio piktnaudžiovimo, jei toks būtų nustatytas išmokant ar gaunant dividendus, teises pasekmes ir įgalina bei įpareigoja mokesčių administratorių, įvertinus visus su konkrečia mokestine situacija susijusius faktus ir aplinkybes bei nustačius, kad mokestinės naudos (dividendų neapmokestinimo) buvo siekta pasitelkiant apsimestinius, t. y. komercinėmis prielaidomis nepagrįstus, darinius, ir konstatavus, kad tai nesuderinama su direktyvoms tikslu, netaikyti minėtų dividendų neapmokestinimo lengvatų. Taigi, savo lingvistine, logine struktūra ir veikimo būdu (*modus operandi*) ši taisyklė yra labai panaši į bendrąją kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklę, įtvirtintą PMĮ 11 str. 8 d., tačiau yra taikoma labai konkrečiai mokestinei situacijai – tarptautinį elementą turinčio dividendų išmokėjimo ar gavimo apmokestinimui pelno mokesčiu.

Įdomu pastebėti ir tai, kad užsienio autoriai Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktivoje įtvirtintą kovos su piktnaudžiovimu dividendų neapmokestinimo lengvatomis taisyklę (Lietuvoje ji perkelta į PMĮ 32 str. 6 d.) dažnai apskritai vadina bendrąja<sup>534</sup> (angl. *general anti-avoidance/anti-abuse provision/rule*), nors pagal savo taikymo apimtį ji yra labai siaura, tokiu būdu akcentuodami jos veikimo pobūdį ir tikslą – kovą su mokestinio piktnaudžiovimo situacijomis.

PMĮ 38 str. įtvirtinta turto ar turtinio komplekso nuomos apmokestinimo taisyklė, remiantis jos nuostatų sisteminė analize ir atsižvelgiant į jos paskirtį bei veikimo būdą, taip pat priskirtina tai pačiai specifinei specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, skirtų šalinti įvykusio mokestinio piktnaudžiovimo pasekmes kon-

534 Pavyzdžiui: Dennis Weber, „The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect“, *Intertax* 44, nr. 2 (2016 m.): 98; Helminen, *EU Tax Law*, 191; Romero J. S. Tavares ir Bret N. Bogenschneider, „The New De Minimis Anti-Abuse Rule in the Parent-Subsidiary Directive: Validating EU Tax Competition and Corporate Tax Avoidance?“, *Intertax* 43, nr. 8 & 9 (2015 m.): 488; Satenik Melkonyan ir Filip Schade, „Flow-Through Holding Companies in Light of the Parent-Subsidiary Directive: The Thin Line between Tax Planning and Tax Abuse“, *Intertax* 47, nr. 6 (2019 m.): 590; Jakob Bundgaard, Louise Fjord Kjærsgaard, ir Lars Bo Aarup, „Country Note: First Domestic Decisions on the 2015 Parent-Subsidiary Directive GAAR Implementation: Guiding Principles for EU Member States?“, *Intertax* 46, nr. 8/9 (2018 m.): 716.



krečiai įstatymo nustatytu atveju, kategorijai. Šios taisyklės pagrindu mokesčių administratorius gali apmokestinti nuomai perduotą vieneto turtą ar turtinį kompleksą kaip pardavimą, jei sandoris atitinka bent vieną iš PMĮ 38 str. 1 dalyje įtvirtintų kriterijų, kurie rodo, kad arba sandoris savo turiniu labiau panašus į turto pardavimą, nei į nuomą (turinio viršenybės prieš formą principo išraiška; pvz., jei nuomos terminas ilgesnis, nei 30 metų arba jei per trumpesnę nuomos laikotarpio dalį sumokama didesnė dalis išnuomoto turto tikrosios rinkos kainos), arba kad juo galimai buvo piktnaudžiauta (pvz., jei nuomos sandorio nuostatos dėl išnuomoto turto rekonstravimo nesusijusios nei su nuomotojo, nei su nuomininko ūkine veikla, arba jei turto rekonstravimo vertė neatitinka tikrosios turto tikrosios rinkos kainos). PMĮ 38 str. įtvirtinta būtent mokesčių administratoriaus teisė („mokesčių administratoriaus sprendimu gali būti apmokestinamas kaip pardavimas“) turto nuomą mokestine prasme perkvalifikuoti į turto pardavimą, reiškia, kad, pirma, ši taisyklė taikoma jau įvykusiam faktui, antra, ji nėra savaime veikianti, ir ją, apskaičiuodamas pelno mokestį, paprastai pritaiko būtent mokesčių administratorius<sup>535</sup>, taigi ši taisyklė taikoma ne automatiškai, o tik mokesčių administratoriui įvertinus konkrečią mokestinę situaciją – šie požymiai būdingi bendrosioms kovos su mokesčių vengimu taisyklėms. Tiesa, PMĮ 38 str. tiesiogiai neįtvirtina, kad turto nuomos apmokestinimo kaip pardavimo taisyklė turi būti taikoma tik mokestinio piktnaudžiavimo atvejais, tačiau atsižvelgiant į PMĮ 38 d. formuluotę ir ją sistemaiškai aiškinant MAĮ 10 str. įtvirtinto turinio viršenybės prieš formą principo kontekste, manytina, kad ši specialioji taisyklė taikytina būtent tada, kai mokesčių mokėtojas siekia mokestinės naudos, tikrąjį – pardavimo – sandorį pridengdamas turto nuoma, t. y. piktnaudžiaudamas mokesčių įstatymais. Priešingu atveju, būtų visiškai neaišku, kuo remiantis mokesčių administratorius sprendžia, ar konkrečioje situacijoje, formaliai atitinkančioje PMĮ 38 str. 1 d. 1-4 punktuose nustatytas sąlygas, taikyti minėtą specialią turto ar turtinio komplekso nuomos apmokestinimo taisyklę. Įstatymų leidėjo tikslą, kad PMĮ 38 str. būtų taikomas ne automatiškai, o tik esant tam tikroms sąlygoms, iliustruoja ir PMĮ 38 str. formuluotės kitimas: jei iki 2003 m. PMĮ pakeitimo turto ar turtinio komplekso perdavimas pagal nuomos sandorį, atitinkantis bent vieną

---

535 Reikia paminėti, kad PMĮ 38 str. apibendrintame komentare (PMĮ apibendrintas komentaras (2020-12-31 d. redakcija) nurodoma, jog mokesčių mokėtojai turto perdavimą pagal tokią nuomos sandorį, kuris akivaizdžiai atitinka PMĮ 38 str. 1 d. nustatytus kriterijus ir sudarytas siekiant turtą perduoti, o ne nuomoti, kaip pardavimą gali apmokestinti patys. Vis tik, tokia situacija realybėje yra sunkiai tikėtina, kadangi tokiu būdu mokesčių mokėtojas pats pripažintų, kad sudarė apsimestinį sandorį, o tai, kilus ginčui, gali turėti ne tik mokestinių, bet ir civilinių teisinių pasekmių.

iš PMĮ 38 str. nustatytų kriterijų, apskaičiuojant pelno mokesį buvo automatiškai apmokestinamas kaip pardavimas, tai 2003 m. liepos 1 d. PMĮ pakeitimu<sup>536</sup> PMĮ 38 str. 1 dalis buvo papildyta nuostata, kad PMĮ 38 straipsnio pagrindu turto arba turtinio komplekso perdavimas ne privalo, o *mokesčio administratoriaus sprendimu gali būti* apmokestinamas kaip pardavimas. Išvadą, kad PMĮ 38 str. įtvirtinta specialioji turto ar turtinio komplekso nuomos apmokestinimo taisyklė taikytina būtent mokesčio piktnaudžiavimo atvejais, patvirtina ir paties mokesčių administratoriaus nuomonė<sup>537</sup>, išdėstyta apibendrintame PMĮ 38 str. komentare<sup>538</sup>, paaiškinančiame, kad mokesčių administratorius gali priimti sprendimą tokį sandorį apmokestinti kaip pardavimą, jei „bus pakankamai pagrindo manyti, kad sudarytu nuomos sandoriu realiai buvo siekiama „paslėpti“ pardavimą“.

Vis tik, reikia pripažinti, kad teisinis reguliavimas, nustatantis mokesčių administratoriaus diskreciją taikyti specialią turto nuomos apmokestinimo taisyklę, kuri aiškinant sistemaiškai, iš esmės reiškia turinio viršenybės prieš formą principo taikymą konkrečioje turto nuomos situacijoje, tačiau *expressis verbis* neįtvirtinantis, kad mokesčių mokėtojo pajamų perkvalifikavimas iš nuomos į turto pardavimo pajamas taikomas tik esant mokesčiniam piktnaudžiavimui, neatitinka MAĮ 9 str. įtvirtinto apmokestinimo aiškumo principo, reikalaujančio, kad mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžtas mokesčinės prievolės dalykas, *inter alia*, mokesčinės prievolės atsiradimo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai. Savo ruožtu, kadangi teisinio aiškumo, tikslumo, nedviprasmiškumo imperatyvai yra ir teisinio tikrumo principo dedamosios, imperatyvūs reikalavimai, keliami teisėkūros subjektams siekiant sukurti vientisą, nuoseklią, darnią ir veiksmingą teisės sistemą (TPĮ 3 str. 1 d. ir 2 d. 6 p.), PMĮ 38 str. formuluotė, nustatanti, kad turto perdavimas nuomos sutarties pagrindu, esant minėto straipsnio 1 dalyje nustatytoms konkrečioms faktinėms aplinkybėms „mokesčių administratorius sprendimu *gali būti* apmokestinamas“ kaip pardavimas, tačiau neįtvirtinanti, kokiais principais vadovaujantis mokesčių administratorius sprendžia, ar minėtą taisyklę tai-

536 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 5, 12, 13, 18, 19, 20, 27, 31, 33, 35, 38, 41, 55, 57, 58, 59 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas (priimtas 2003-07-01)“.

537 Pagal MAĮ 2 str. 1 d. ir 12 str., apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas – tai centrinio mokesčių administratoriaus arba kitos MAĮ tam įgaliotos institucijos pateikta nuomonė, kaip atitinkamai mokesčių administratorius ar minėta institucija supranta ir taiko mokesčio įstatymo nuostatas. Ir nors toks apibendrintas paaiškinimas mokesčių mokėtojui neturi teisės akto galios ir nėra privalomas, tačiau pats mokesčių administratorius į jo turinį privalo atsižvelgti tiek šviesdamas ir konsultuodamas, tiek ir kontroliuodamas mokesčių mokėtojus.

538 VMI prie LR FM, „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2020-04-09 d. redakcija)“.

kyti, neišlaiko teisinio tikrumo principo testo – mokesčių mokėtojui įstatymo formuluotė nesuteikia aiškumo ir apibrėžtumo, kada, faktinei situacijai atitinkant bent vieną PMĮ 38 str. 1 dalyje įtvirtintą kriterijų, šią taisyklę mokesčių administratorius gali taikyti, ir kada jos taikymas yra negalimas.

Čia reiktų paminėti, kad ankstesniuose Lietuvos teisės mokslo darbuose yra išsakyta pozicija, jog taikant specialiąsias kovos su mokesčių vengimu taisykles nėra svarbu, ar mokesčių mokėtojas vengė mokesčių (t. y. ar siekė mokestinės naudos piktnaudžiaudamas teise – *aut. past.*) ir ar buvo iškreiptos, slepiamos aplinkybės, su kuriomis mokesčių įstatymas sieja apmokestinimą<sup>539</sup>. Su šia pozicija sutiktina tada, kai kalbame apie aukščiau minėtas taip vadinamas „mechaniškai taikomas“ specialiąsias kovos su pelno mokesčio vengimu taisykles, kurios nustato konkrečiai situacijai, atitinkančiai objektyvius įstatymo įtvirtintus požymius, taikytiną kovos su mokesčių vengimu taisyklę, įpareigojančią mokesčių mokėtoją apskaičiuoti mokestį taikant tą konkrečią taisyklę, jos taikymo nesiejant su mokestinio piktnaudžiavimo, kaip tokio, buvimu ar nebuvimu mokesčių mokėtojo veiksmuose konkrečioje mokestinėje situacijoje. Tačiau specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių, nukreiptų į praeityje įvykusį mokesčių vengimą ir jo pasekmių šalinimą, atveju, aukščiau minėta pozicija, kad bet kokios specialiosios taisyklės taikymui nėra būtinas mokestinis piktnaudžiavimas, nebeišlaiko kritikos: į minėtą poziciją niekaip „netelpa“ tiek nuo 2003 m. iki dabar tebegaliojanti specialioji taisyklė, skirta kovai su piktnaudžiavimu turto ar turtinio komplekso nuoma, kai nuoma pridengiamas faktinis turto perleidimas (PMĮ 38 str.), tiek nuo 2016 m. galiojanti PMĮ 32 str. 6 d. dalyje nustatyta kovos su piktnaudžiavimu dividendų lengvatomis taisyklė - vien pagal jos lingvistinę formuluotę akivaizdu, kad būtina jos taikymo sąlyga yra mokestinis piktnaudžiavimas (tiesk subjektyvusis, tiek objektyvusis jo elementai).

## 2) „Mechaniškai taikomos“ specialiosios taisyklės

Kalbant apie specialiąsias, „mechaniškai taikomas“ kovos su mokesčių vengimu taisykles, nustatančias konkretų mokesčių mokėtojo elgesio variantą, kurio turi būti laikomasi vien todėl, kad konkreti mokestinė situacija atitinka objektyvius įstatyme

---

539 Šios pozicijos A. Paulauskas laikosi tokių specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių atžvilgiu, kaip mokesčių administratoriaus teisė koreguoti tarp asocijuotų asmenų sudarytų sandorių vertę (PMĮ 40 str. 2 d.), kontroliuojamo užsienio vieneto pajamų apmokestinimo taisyklės (PMĮ 39 str.), pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės (plona kapitalizacija; PMĮ 40 str. 3 d.), užsienio vieneto apmokestinimo prie pajamų šaltinio taisyklės (PMĮ 4 str. 4 d. ir 37 str.), išmokų vienetais, įregistruotiems tikslinėse teritorijose, nepripažinimo leidžiamais atskaitymais taisyklė (PMĮ 31 str. 2 d.). Paulauskas, „Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu“, 35.

nustatytus požymius, kaip minėta, visiškai sutiktina su pozicija, jog tokiu atveju nėra svarbu, ar mokesčių mokėtojas vengė mokesčių (t. y. ar siekė mokestinės naudos piktnaudžiaudamas teise – *aut. past.*) ir ar buvo iškreiptos, slepiamos aplinkybės, su kurio mis mokesčių įstatymas sieja apmokestinimą.

Šiame kontekste reikia pastebėti, kad konkrečios mokestinės situacijos patekimas į specialiosios „mechanškai taikomos“ kovos su mokesčių vengimu taisyklės reguliavimo sritį automatiškai nereiškia ir to, kad mokesčių mokėtojas konkrečiu atveju siekia įstatymo tikslui prieštaraujančios mokestinės naudos (piktnaudžiauja teise). Pavyzdžiui, konkrečios operacijos atitikimas patekimas į mokestinės tvarkos neatitikimo apibrėžimą, t. y. situacija, kai dėl skirtingo atskirų valstybių mokestinio reglamentavimo ta pati suma atskaitoma skirtingose valstybėse, arba vienoje valstybėje atskaitoma, o kitoje neįtraukiama į pajamas (PMĮ 2 str. 17(1) d.), automatiškai nereiškia, kad mokesčių mokėtojas siekė mokestinės naudos piktnaudžiaudamas teise<sup>540</sup> - tokia situacija susidaro, visų pirma, dėl objektyviai egzistuojančio skirtingo atskirų valstybių mokestinio teisinio reguliavimo, kuriam atskiras mokesčių mokėtojas neturi įtakos. Be to, į tokią dvigubo atskaitymo ar atskaitymo neįtraukiant situaciją mokesčių mokėtojas gali patekti ir mokestinę naudą gauti atsitiktinai, specialiai to nesiekdamas, t. y. nesant subjektyviojo mokestinio piktnaudžiavimo elemento, taigi nesant ir mokestinio piktnaudžiavimo. Nepaisant to, mokestinės tvarkos neatitikimų šalinimo taisyklės privalo būti taikomos (pvz., PMĮ 31 str. 3-6 dalys), neatsižvelgiant į tai, ar mokesčių mokėtojas konkrečiu atveju piktnaudžiavo.

Analogiška situacija galima ir taikant nuo 2020 m. sausio 1 dienos galiojančią PMĮ 40(2) str. įtvirtintą turto perkėlimo apmokestinimo taisyklę – vien faktas, kad tur tas yra priskiriamas užsienio valstybėje vykdomai veiklai arba perkeliamas į užsienio valstybę kartu su visa veikla, savaime nereiškia (vien tik) mokestinės naudos, tuo labiau prieštaraujančios įstatymo tikslui, siekio. Nepaisant to, kad mokestinio piktnaudžiavimo mokesčių mokėtojo veiksmuose konkrečiu atveju gali ir nebūti, turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės turi būti taikomos visoms situacijoms, kurios atitinka perkėlimo apmokestinimo sąlygas. Analogiška situacija susidaro ir taikant išskaičiuojamuosius mokesčius užsienio vienetui išmokant ne per nuolatinės buveinės gautas specifinių rūšių pajamas (palūkanas, dividendus, honorarus, pajamas už perleistą ar išnuomotą nekilnojamąjį turtą, išmokas už stebėtojų tarybos narių veiklą ir pan.) (37 str., 37(1) str.).

**Šio disertacinio** tyrimo autorės vertinimu, mokestinio piktnaudžiavimo buvi-

---

540 Fibbe ir Stevens, „Hybrid Mismatches Under the ATAD I and II“, 156.

mo fakto taip pat nereiškia ir nereikalauja kontroliuojamojo užsienio subjekto pozityviųjų pajamų apmokestinimo taisyklių (perkeliant ATAD nuo 2019 m. iš esmės pakeistas PMĮ 39 str.) taikymas, nors šios taisyklės ir yra skirtos situacijoms, kuriose valstybės mato didesnę mokesčių vengimo riziką<sup>541</sup>. Tokia išvada seka atsižvelgiant į faktą, kad perkeldamos ATAD valstybės narės turėjo galimybę pasirinkti vieną iš dviejų teisinio reguliavimo alternatyvų (ATAD 7 str. 2 d.): (1) kontroliuojamojo užsienio subjekto pajamas apmokestinti atsižvelgiant į pajamų rūšį, rūšių sąrašui esant baigtiniam (be to, EEE valstybių narių atžvilgiu papildomai taikant faktinės veiklos vykdymo išimtį, reikšiančią, kad ši taisyklė netaikoma pajamoms, uždirbtoms faktiškai vykdant komercinę veiklą – to reikalauja SESV įtvirtintas proporcingumo reikalavimas) arba (2) apmokestinti kontroliuojamojo subjekto pajamas, gautas būtent iš apsimestinių darinių. Lietuva, perkeldama ATAD, pasirinko pirmąją alternatyvą (PMĮ 39 str. 1-3 d.), todėl Lietuvoje pozityviųjų pajamų apmokestinimo taisyklės taikymui pakanka, kad situacija atitiktų PMĮ 39 str. nustatytas objektyvias sąlygas ir neturi būti reikalaujama įrodyti mokesčio piktnaudžiavimo, kaip tokio, buvimo mokesčių mokėtojo veiksmuose. To nepaieigia ir PMĮ 39 str. 2 dalyje įtvirtinta sąlyga, pagal kurią kontroliuojamojo užsienio subjekto pajamų apmokestinimo taisyklė netaikoma tada, kai subjektas turi darbuotojų ir naudoja turtą pajamoms uždirbti savo registracijos valstybėje. Tai tik objektyvios aplinkybės (fakto klausimas – kiek darbuotojų ir turto pakanka veiklai užtikrinti ir kaip tai pagrįsti), kurių buvimas ar nebuvimas lemia šios taisyklės (ne)taikymą, tačiau bet kuriuo atveju nevertinant, ar mokesčių mokėtojo veiksmuose esama mokesčio piktnaudžiavimo kaip tokio.

Su mokesčiniu piktnaudžiavimu nėra siejama, t. y. jos taikymui nėra būtinas mokesčio piktnaudžiavimo faktas mokesčių mokėtojo veiksmuose, ir įgyvendinant ATAD PMĮ 30(1) str. įtvirtinta su EBITDA susieta palūkanų atskaitos ribojimo taisyklė<sup>542</sup>. Šio disertacinio tyrimo autorės vertinimu, lygiai taip pat mokesčio piktnaudžiavimo faktas nėra reikalingas ir taip vadinamos plonos kapitalizacijos taisyklės, ribojančios palūkanų, mokamų už skolintą kontroliuojamąjį kapitalą, atskaitą (PMĮ 40 str. 3 d.), taikymui. Vien faktas, kad įmonė skolinasi iš kontroliuojančio asmens ir, kadangi kontroliuojamo skolinto kapitalo ir fiksuoto kapitalo santykis viršija 4:1, privalo taikyti plonos kapitalizacijos taisyklę, savaime nereiškia, kad įmonė piktnaudžiauja mokes-

541 ATAD-1 preambulės 12 p.

542 Endrijaitis, „Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta“, 121; Joao Carmona Lobita, „European Union - The ATAD's Interest Limitation Rule – A Step Backwards?“, *European Taxation* 59, nr. 2/3 (2019 m.): 64.

čių įstatymais. Ypač tai pasakytina apie atvejus, kai už realų, o ne dirbtinai „išpūstą“ skolintą kapitalą mokamos palūkanos atitinka rinkos kainą. Be to, ir pati plonos kapitalizacijos taisyklės formuluotė teisę įrodyti, kad tokią pat paskolą tokiais pačiomis sąlygomis skolininkas galėjo gauti ir iš nesusijusių asmenų, suteikia būtent mokesčių mokėtojui, ir būtų neadekvatu reikalauti (toks įpareigojimas nekyla ir iš paties Vyriausybės nutarimo<sup>543</sup> teksto), kad, pavyzdžiui, mokesčių mokėtojui nesinaudojant savo teise įrodyti minėtą aplinkybę, mokesčių administratoriui vis tiek kiltų pareiga įrodinėti, kad mokesčių mokėtojas būtų minėtos aplinkybės neįrodęs, net jeigu būtų norėjęs. Čia paminėtina ir tai, kad MGK ir LVAT praktika šiuo klausimu nevienareikšmė: vienoje byloje MGK<sup>544</sup> ir LVAT<sup>545</sup> išaiškino, kad plonos kapitalizacijos taisyklės taikymo atveju turi būti tiriamas piktnaudžiavimo buvimo mokesčių mokėtojo veiksmuose faktas (iš to logiškai turėtų sekti ir išvada, kad plonos kapitalizacijos taisyklė taikytina tik esant mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimui), kitose<sup>546</sup> – kad mokestinio piktnaudžiavimo fakto tyrimas šios taisyklės taikymui nėra būtinas. Pagaliau 2019 m. gegužės 22 d. nutartimi<sup>547</sup> konstatavęs LVAT praktikos plonos kapitalizacijos taisyklės klausimu prieštaringumą, teismas praktikos suvienodinimo tikslu atnaujino procesą byloje. Tėnkā tik apgailėstauti, kad atnaujinto teismo proceso metu nustačius, jog pareiškėjas yra likviduotas bankrutavus ir išregistruotas, ir teismui dėl to nutraukus procesą<sup>548</sup>, taip ir nepaaiškėjo, kuria linkme LVAT būtų vienodinęs praktiką. Nepaisant to, šio disertacinio tyrimo autorė visiškai sutinka su M. Endrijaičio kritiniu vertinimu<sup>549</sup>, jog dalyje sprendimų / nutarčių MGK ir LVAT užimta pozicija, kad plonos kapitalizacijos taisyklės taikymui mokesčių administratorius turi tirti mokestinio piktnaudžiavimo mokesčių mokėtojo veiksmuose buvimo faktą, yra grindžiama netiksliai interpretuo-

---

543 „Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimas Nr. 1575 Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“, 3-7 p.

544 Žr. M. Andrijaičio straipsnio 109 p. apžvelgtas MGK 2014-2015 metų bylas, kuriose MGK nurodė, kad paskolų sandoriai dėl kurių vyko mokestiniai ginčai, turėjo būti tiriami piktnaudžiavimo aspektu: Endrijaitis, „Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokestinių ginčų praktikos sankirta“, 109.

545 LVAT 2015 m. lapkričio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1881-556/2015; 2018 m. balandžio 18 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-305-438/2018 *Infolox*, 30, 32.

546 MGK 2016 m. lapkričio 21 d. sprendimas Nr. S-251 (7-210/2016); LVAT 2019 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-434-662/2019.

547 LVAT 2019 m. gegužės 22 d. nutartis administracinėje byloje eP-42-575/2019.

548 LVAT išplėstinės kolegijos 2020 m. gegužės 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-3148-438/2020.

549 Endrijaitis, „Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokestinių ginčų praktikos sankirta“, 110-11.

jant ESTT sprendimą *Test Claimants*<sup>550</sup> byloje, kurioje spręstas klausimas dėl skirtingo nacionalinių ir užsienio rezidentų traktavimo, ir būtent skirtingam, užsienio subjektus diskriminuojančiam palūkanų atskaitos ribojimui pateisinti ESTT iškėlė mokestinio piktnaudžiavimo paskolos santykiuose buvimo sąlygą. Tuo tarpu tais atvejais, kai vietos ir užsienio skolininkai traktuojami vienodai, nacionalinės plonos kapitalizacijos taisyklės taikymas neprivalo būti siejamas su mokestiniu piktnaudžiavimu (tiksliau – tai valstybės mokesčių politikos reikalas, konkrečios valstybės diskrecija), tuo labiau, kai to nereikalauja pati taisyklės formuluotė.

Net ir taisyklės, nustatančias išmokų vienetams, įregistruotiems ar kitaip organizuotiems tikslinėse teritorijose, atskaitos ribojimus<sup>551</sup>, taip pat apribojančias mokestinių lengvatų taikymą pajamoms, gaunamoms iš tokių vienetų arba išmokamoms tokiems vienetams<sup>552</sup>, reiktų priskirti prie taisyklių, kurių taikymui nėra būtinas mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimo faktas, kadangi esminė šių kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių taikymo sąlyga – išmokėjimai ar pajamų gavimas iš tikslinėse teritorijose įregistruotų ar kitaip organizuotų subjektų. Turint mintyje tai, kad į tikslinių teritorijų sąrašą valstybės ar zonos įtraukiamos tada, kai jos atitinka bent du iš PMĮ 2 str. 38 dalyje nustatytų kriterijų, potencialiai rodančių galimą mokestinės naudos siekį, akivaizdu, kad įstatymų leidėjas mokestines situacijas, kuriose veikla organizuojama per tikslinėje teritorijoje įsteigtą ar kitaip organizuotą subjektą<sup>553</sup>, laiko potencialiai keliančiomis didesnę mokestinio piktnaudžiavimo riziką. Vis tik, tam, kad pastarosios taisyklės būtų taikomos, mokestinio piktnaudžiavimo, kaip tokio, faktas mokesčių mokėtojo veiksmuose neturi būti įrodytas, t. y. nėra būtina tokių taisyklių taikymo sąlyga

---

550 ESTT 2007 m. kovo 13 d. sprendimas, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, byla C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161.

551 Pavyzdžiui, PMĮ 31 str. 1 d. 8 p., 2 d.

552 Pavyzdžiui, PMĮ 4 str. 4 d. 2 p., 12 str. 1 d. 5, 8, 9 ir 18 p.; taip pat PMĮ 35 str. 3 d. - dalyvavimo išimties lengvatos gaunamiems dividendams ribojimas; PMĮ 34 str. 2 d. – dalyvavimo išimties lengvatos išmokamiems dividendams ribojimas.

553 LR PMĮ 2 str. 38 dalyje yra įtvirtinti šie kriterijai, pagal kuriuos valstybės ar zonos yra priskiriamos tikslinėms teritorijoms, t. y. su kuriais įstatymų leidėjas sieja potencialų mokestinės naudos siekį: 1) šioje teritorijoje analogiško mokesčio tarifas yra mažesnis kaip 75 procentai PMĮ 5 str. 1 d. 1 punkte nustatyto tarifo (t. y. taikomas tarifas, mažesnis, nei  $15 \times 0,75 = 11,25$  proc. - aut. past.); 2) šioje teritorijoje taikomos skirtingos apmokestinimo analogišku mokesčiu taisyklės – pagal tai, kokioje valstybėje yra įregistruotas ar kitaip organizuotas kontroliuojantis asmuo; 3) šioje teritorijoje taikomos skirtingos apmokestinimo analogišku mokesčiu taisyklės – pagal tai, kokioje valstybėje vykdoma veikla; 4) kontroliuojamasis apmokestinamasis vienetas yra sudaręs sutartį su tos valstybės mokesčio administratoriumi dėl mokesčio tarifo ar mokesčio bazės; 5) šioje teritorijoje nėra efektyvaus keitimosi informacija; 6) šioje teritorijoje nėra finansinio-administracinio skaidrumo: nevisiškai aiškios mokesčio administravimo taisyklės ir šių taisyklių taikymo tvarka nėra pateikiama kitų valstybių mokesčių administratoriams.

(palyginimui – bendroji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklė, įtvirtinta PMĮ 11 str. 8 d., gali būti taikoma tik mokestinio piktnaudžiavimo situacijoje).

Gali kilti klausimas, jei aukščiau išvardintų taisyklių taikymui nėra būtinas mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimas, kodėl tokios taisyklės vis tik vadinamos kovos su mokesčių vengimu taisyklėmis (šis argumentas, beje, buvo keltas ir vienoje iš mokesčių bylų, kurioje spręstas klausimas dėl būtinybės tirti mokestinio piktnaudžiavimo faktą taikant plonos kapitalizacijos taisyklę<sup>554</sup>).

Atsakymas, disertacinio tyrimo autorės vertinimu, yra tas, kad specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, kurių taikymas nesiejamas su mokestinio piktnaudžiavimo *per se* buvimu mokesčių mokėtojo veiksmuose, yra orientuotos į *potencialų* mokesčių vengimą. Šio tipo specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės įtvirtinamos įstatymuose būtent atsižvelgiant į ankstesnę analogiškų ir galimai su mokesčių vengimu susijusių atvejų praktiką ir ją apibendrinant, tad jos savo esme yra prevencinės, nustatančios pageidaujamo elgesio variantą<sup>555</sup>. Atitinkamai, kadangi konkrečios operacijos, į kurias orientuotos specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės, įstatymų leidėjo vertinimu, *potencialiai* kelia mokesčių nesumokėjimo ar sumažinimo grėsmę (t. y. yra dažnai naudojamos siekiant mokestinės naudos), konkrečiai mokestinei situacijai skirta specialioji kovos su mokesčių vengimu taisyklė taikoma, jei konkreti situacija atitinka taisyklėje įtvirtintus objektyvius kriterijus.

Be to, pastarosios taisyklės, priešingai, nei bendrosios, įtvirtina konkrečias, mokesčių mokėtojo mokestinius pasirinkimus apribojančias taisykles, kurių mokesčių mokėtojas privalo laikytis apskaičiuodamas atitinkamų sandorių, operacijų ar jų grupių nulemtus mokesčius. Tokiu būdu specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės, įtvirtindamos iš mokesčių mokėtojo konkrečioje mokestinėje situacijoje reikalaujamą konkretų elgesio variantą, visų pirma, *įpareigoja* būtent *mokesčių mokėtoją* toje situacijoje elgtis konkrečiu būdu. Pavyzdžiui, kontroliuojamojo užsienio vieneto / subjekto pajamų apmokestinimo taisyklė, įtvirtinta PMĮ 39 str., *įpareigoja* mokesčių mokėtoją atitinkamai apskaičiuoti jo kontroliuojamojo užsienio vieneto / subjekto gautas pozityvias pajamas ir apmokestinti jas Lietuvoje. Turto perkėlimo apmokestinimo taisyklė (PMĮ 40(2) str.) *įpareigoja* mokesčių mokėtoją pripažinti turto vertės padidėjimo pajamas ir jas apmokestinti Lietuvoje, kai mokesčių mokėtojas komercinėje veikloje naudojamą turą perkelia iš Lietuvos į užsienio valstybę, nors teisinis turto savininkas

554 LVAT 2015 m. lapkričio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1881-556/2015, III dalies 11 p.

555 Krever, „General Report: GAARs“, 13.



ir nesikeičia. Palūkanų atskaitos ribojimo taisyklės neleidžia atskaityti palūkanų, atitinkančių taisyklėje nustatytas sąlygas (t. y. apriboja mokesčių mokėtojo elgesį), ir pan.

Kita vertus, specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės *įgalina ir įpareigoja ir patį mokesčių administratorių* mokestinio patikrinimo metu perskaičiuoti mokesť taikant specialiąją taisyklę, jei mokesčių mokėtojas to dėl vienu ar kitų priežasčių neatliko pats.

Toliau analizuojant PMĮ įtvirtintas taip vadinamas „mechaniškai taikomas“ kovos su mokesčių vengimu taisyklės, jas būtų galima išskirti į dar bent dvi kategorijas: į specialiąsias kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, kurios nei mokesčių mokėtojui, nei mokesčių administratoriui nesuteikia diskrecijos konkrečios taisyklės netaikyti, ir į specialiąsias kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, kurių formuluotės numato galimybę atitinkamos taisyklės netaikyti, jei *mokesčių mokėtojas įrodo* tam tikrų objektyvių aplinkybių egzistavimą (taigi, įrodinėjimo našta čia tenka būtent mokesčių mokėtojui, o mokesčių administratorius neturi pareigos savo iniciatyva rinkti tai patvirtinančius įrodymus) arba jei *tam tikros aplinkybės tiesiog objektyviai egzistuoja* konkrečioje mokestinėje situacijoje (siekdamas remtis tokia išlyga, mokesčių mokėtojas vis tiek turės įrodinėti šių aplinkybių buvimą, tačiau mokesčių administratorius šiuo atveju taip pat privalo savo iniciatyva vertinti, ar minėtų aplinkybių nesama).

Pavyzdžiui, turto perkėlimo apmokestinimo taisyklė (PMĮ 40 (2) str.) turi būti taikoma visais atvejais, kai komercinėje veikloje naudojamas turtas yra priskiriamas užsienio valstybėje vykdomai veiklai arba perkeliamas į užsienio valstybę kartu su veikla, ir toks perkėlimas nėra trumpalaikis bei nėra skirtas vertybiniam popieriams finansuoti, kaip užstatas (avansas) arba siekiant įvykdyti kapitalo ar likvidumo valdymo reikalavimus.

Tačiau, pavyzdžiui, palūkanų už kontroliuojamą fiksuotą kapitalą atskaitos ribojimo taisyklė (plonos kapitalizacijos taisyklė) netaikoma, *jei Lietuvos vienetas įrodo*, kad tokia pati paskola tokiais pačiomis suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nesusijusių asmenų<sup>556</sup>. Išmokų užsienio vienetais, įregistruotiems ar kitaip organizuotiems tikslinėse teritorijose, atskaitos ribojimas taip pat netaikomas, jei išmokas išmokantis *mokesčio mokėtojas įrodo*, kad tokios išmokos yra susijusios tiek su išmokančio, tiek su jas gaunančio vieneto įprastine veikla, kad jas gaunantis užsienio vienetas valdo tokiai veiklai vykdyti reikalingą turtą (t. y. nėra „tuščia“ įmonė) ir kad išmoka yra susijusi su

---

556 PMĮ, 40 str. 3 d.; „Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimas Nr. 1575 Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“, 7 p.

ekonomiškai pagrįsta ūkine operacija (t. y. turi ekonominę logiką) (PMĮ 31 str. 2 d.). Kontroliuojamojo užsienio subjekto pozityviųjų pajamų apmokestinimo (PMĮ 39 str. 2 d.) taisyklė netaikoma, jei kontroliuojamas užsienio subjektas (išskyrus įregistruotus ar kitaip organizuotus tikslinėse teritorijose – pastariesiems išimtis netaikoma) savo registracijos / organizavimo valstybėje faktiškai vykdo veiklą - turi darbuotojų ir naudoja veiklai užtikrinti reikalingą turtą, t. y. yra įmonė, turinti ekonominį turinį, taigi, nesanti „tuščia“ įmonė – šias aplinkybes turi patikrinti ir mokesčių administratorius.

Taigi, viena vertus, iš minėtų taisyklių formuluočių *galima numanyti* (tai lyg numanomos prezumpcijos), kad mokestinės situacijos, kuriose minėtos specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės turi būti taikomos, paprastai būna susijusios su mokestinės naudos siekiu, galimai net ir mokestiniu piktnaudžiavimu. Pavyzdžiui, kad palūkanos už kontroliuojamąjį kapitalą galimai neatitinka rinkos kainos arba kad išmokas gaunantys tikslinėje teritorijoje įregistruoti vienetai galimai stokoja turinio<sup>557</sup>. Kita vertus, teisės aktai *expressis verbis* neįtvirtina reikalavimo, jog tam, kad šio tipo specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės būtų pritaikytos, reikia įrodyti, jog mokesčių mokėtojas siekė mokestinės naudos ar tuo labiau piktnaudžiavo mokesčių teise. Kitaip tariant, įstatymų leidėjo išėities pozicija šiuo atveju yra ta, kad tokia specialioji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklė taikoma, jei mokestinė situacija atitinka objektyvius kriterijus, nevertinant, ar mokesčių mokėtojo veiksmuose esama mokestinės naudos siekio ir tuo labiau mokestinio piktnaudžiavimo. Atitinkamai, mokesčių administratoriui nereikia įrodinėti, kad „numanomos“ aplinkybės, galimai reiškiančios mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimą, egzistuoja; palyginimui – siekdamas pritaikyti bendrąją kovos su mokesčio vengimu taisyklę, *mokesčių administratorius privalo įrodyti*, kad mokesčių mokėtojas ne tik siekė mokestinės naudos, bet ir tai darė piktnaudžiaudamas teise. Tačiau tuo pačiu minėtų specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių formuluotės mokesčių mokėtojui suteikia pasirinkimo laisvę - nieko neįrodinėti ir nepagrindinėti ir tiesiog taikyti taisyklę, arba surinkti (patikrinimo metu – ir pateikti mokesčių administratoriui) įrodymus, kad egzistuoja konkrečios faktinės aplinkybės, ir minėtos taisyklės netaikyti.

### 3) Apibendrinimas

Apibendrinant, specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės – tai

---

557 Būtent todėl, kad tokios situacijos yra dažnos ir įstatymų leidėjui yra žinomos, jų užkardymui ir yra įtvirtintos atitinkamos specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės.

taisyklės, nukreiptos į įstatymų leidėjui jau žinomas konkrečias mokestines pelno mokesčio apskaičiavimui aktualias situacijas - operacijas, sandorius ar jų schemas, kuriais naudodamiesi mokesčių mokėtojai paprastai siekia mokestinės naudos. Tačiau specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės nėra vienodos pagal jų taikymo sąlygas ir veikimo principą – šiais pagrindais galima išskirti bent dvi specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių kategorijas: „mechaniškai taikomas“ taisyklės, taikomas nepriklausomai nuo mokesčių mokėtojo mokestinio piktnaudžiavimo konkrečioje situacijoje buvimo, ir taisyklės, taikomas tik konkrečioje situacijoje esant mokesčių mokėtojo mokestiniam piktnaudžiavimui.

Specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės dažniau priklauso pirmajai („mechaniškai taikomų“) kategorijai, kaip nustatančios itin konkretų mokesčių mokėtojo elgesio variantą, kurio turi būti laikomasi konkrečiai mokestinei situacijai atitinkant objektyvius įstatyme nustatytus kriterijus. Šios specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės yra skirtos situacijoms, kurias įstatymų leidėjas *ex ante* laiko potencialiai keliančiomis mokestinio piktnaudžiavimo grėsmę, nustatant konkrečius būsimų operacijų ar sandorių mokestinius apribojimus, kurių mokesčių mokėtojas privalo laikytis. Kitaip tariant, jeigu bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės paprastai kovoja su realaus, įvykusio mokesčių vengimo padariniais, tai šios kategorijos specialiosios taisyklės siekia užkirsti kelią potencialiam mokesčių vengimui ir jo pasekmėms. Be to, tokios specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės yra savaime veikiančios - įtvirtindamos iš mokesčių mokėtojo reikalaujamą konkretų elgesio variantą, jos įpareigoja būtent mokesčių mokėtoją atitinkamoje situacijoje jas taikyti apskaičiuojant mokesčius. Taigi, tokias taisykles, visų pirma, yra įpareigotas pritaikyti pats mokesčių mokėtojas. Kita vertus, šios specialiosios taisyklės įgalina ir įpareigoja ir mokesčių administratorių: mokesčių mokėtojui dėl vienu ar kitų priežasčių šių specialiųjų taisyklių tinkamai ar iš viso nepritaikius, patikrinimo metu jas turi teisę ir pareigą pritaikyti mokesčių administratorius ir atitinkamai perskaičiuoti mokesčio mokėtojo mokėtiną pelno mokestį.

Antrosios kategorijos specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės yra juridiškai sukonstruotos taip, kad savo veikimo būdu ir sąlygomis yra panašios į bendrąsias kovos su mokesčių vengimu taisykles: jų esmė yra ne mechaninis specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės pritaikymas siekiant užkirsti kelią potencialiam mokestiniam piktnaudžiavimui, o jau įvykusio mokestinio piktnaudžiavimo rekonstravimas *ex post facto* ir jo pasekmių šalinimas, tik itin konkrečiu įstatymo leidė-

jo nustatytu atveju. Tokios specifinės specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės paprastai nėra savaime veikiančios – jas, kaip ir bendrąsias kovos su mokesčių vengimu taisykles, mokestinio patikrinimo metu pritaiko mokesčių administratorius. Esminis šių specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių ypatumas yra tas, kad jos turėtų būti taikomos tik mokesčių administratoriui nustačius, kad, atsižvelgiant į visas konkrečios situacijos aplinkybes, mokesčių mokėtojas, siekdamas mokestinės naudos, piktnaudžiavo mokesčių įstatymais.

### 3.1.2.3. Ar visada *lex specialis derogat legi generali*?

Dėl poreikio konkretizuoti bendro pobūdžio teisės normas, atskirų teisinių klausimų reguliavimo tarptautiniu lygiu ir poreikio su juo derinti bei į jį atsižvelgiant aiškinti nacionalinę teisę, pagaliau dėl įstatymų leidybos netobulumo ir jos politinių niuansų, teisiniame reguliavime neišvengiamos situacijos, kai tą patį teisinį santykį pretenduoja skirtingai reguliuoti kelios teisės normos. Teisės teorijoje tokios situacijos įvardijamos dvejopai – tais atvejais, kai tą patį teisinį santykį reguliuoja viena kitai *prieštaraujančios* teisės normos, turime teisės normų koliziją, reiškiančią vidinį teisės sistemos prieštarumą, konfliktą<sup>558</sup> (pvz., kolizija tarp skirtingos teisinės galios teisės aktų nuostatų, tarp tos pačios hierarchinės pakopos teisės normų, naujo ir su nauju nesuderinto seno įstatymo prieštaravimai, teisės normų, įtvirtinančių vertybes, kolizijos<sup>559</sup> ir pan.), kurio išsprendimo pasekmėje viena iš teisės normų yra taikoma, o kita apskritai eliminuojama iš teisinio reguliavimo. Tuo tarpu tais atvejais, kai viena (specialioji) norma ne prieštarauja, o patikslina, detalizuoja kitą (bendrąją) normą, turime teisės normų konkurenciją, kurios išsprendimo pasekmėje konkrečioje situacijoje taip pat taikoma viena iš normų, tačiau konkuruojanti norma apskritai nėra pašalinama iš teisinio reguliavimo<sup>560</sup>, t. y. kitoje, bendresnėje situacijoje, nepatenkančioje į patikslin-

558 Mikelėnienė ir Mikelėnas, *Teismo procesas*, 152; Vaišvila, *Teisės teorija*, 231; Jankauskas, „Teisės principų samprata ir jos įtvirtinimas konstitucinėje jurisprudencijoje“, 21.

559 Pz., D. Mikelėnienė ir V. Mikelėnas išskiria vertybes įtvirtinančių principų konfliktus Mikelėnienė ir Mikelėnas, *Teismo procesas*, 153; tačiau vėlesniuose teisės mokslo darbuose konstatuojama, kad „teisės principų kolizija kaip vidinis teisės prieštaravimas yra apskritai negalima: principuose išreikštos pamatinės vertybės koegzistuoja ne paneigdamos, bet papildydamos viena kitą. Konkrečioje byloje konkuruojantis, bet „pralaimėjęs“ teisės principas išlieka teisės sistemoje ir ateityje galės būti taikomas kitoje byloje, kurioje (priklausomai nuo faktinių aplinkybių) galbūt „nurungs“ kitą „mažesnio svorio“ teisės principą“ Jankauskas, „Teisės principų samprata ir jos įtvirtinimas konstitucinėje jurisprudencijoje“, 21; taigi, „taikant principus esminis tikslas – surasti tinkamą balansą tarp skirtingų principų konkrečioje situacijoje.“ Baltrimas, *Argumentavimas remiantis teisės principais*, 8.

560 Vaišvila, *Teisės teorija*, 232–233; Vaišvila, „Teisinis aiškimas kaip teisės atpažinimas įstatymų tekstuose“, 11; Jankauskas, „Teisės principų samprata ir jos įtvirtinimas konstitucinėje jurisprudencijoje“, 21; Baltrimas, *Argumentavimas remiantis teisės principais*, 8.

nančios specialiosios normos reguliavimo sritį, ji potencialiai galės būti taikoma.

Lietuvos pelno mokesčio teisinio reguliavimo srityje sparčiai didėjant kovos su mokesčių vengimu taisyklių skaičiui (kaip minėta, per laikotarpį nuo 2016 m. iki 2020 m. jų padaugėjo beveik dvigubai), šias taisykles formuluojant remiantis skirtingais principais (pvz., itin detalių formuluočių „mechaniškai taikomos“ specialiosios kovo su pelno mokesčio vengimu taisyklės ir specialiosios taisyklės, sukonstruotos remiantis bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių logine struktūra ir taikomos tik esant mokestiniam piktnaudžiavimui) bei įtvirtinant jas įvairios teisinės galios teisės aktuose, tiek mokslo teoriniu, tiek praktinio taikymo lygmeniu tampa aktualus atsakymas į klausimą, ar visos konkrečioms mokestinėms situacijoms skirtos taip vadinamos specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės teisės normų konkurencijos prasme visada yra specialiosios bendrųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių atžvilgiu. Atitinkamai - ar visada konkrečiu atveju, patenkančiu į specialiosios taisyklės reguliavimo sritį, yra eliminuojama galimybė taikyti bendrąją kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklę, ar, vis dėlto, esama atvejų, kai bendroji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklė gali (turi?) būti taikoma nepriklausomai nuo to, kad situacija patenka į specialiosios taisyklės reguliavimo sritį. Atsakymas į šiuos klausimus slypi ne tik teisės normų konkurencijos sprendimo taisyklėse, bet ir bendrųjų bei specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių įvairovėje ir specifikoje.

Bendrojoje teisės teorijoje yra visuotinai pripažįstama taisyklė *lex specialis derogat legi generali* (lot. specialus įstatymas riboja bendrąjį įstatymą), pagal kurią bendrosios ir specialiosios teisės normos *konkurencijos* atveju (kai specialioji norma patikslina, detalizuoja bendrąją normą, tačiau jai neprieštarauja), pirmenybė turėtų būti teikiama būtent specialiajai normai<sup>561</sup>. Šia taisykle remiamasi ir bendrosios bei specialiosios taisyklės konkurencijos atveju pirmumas specialiajai taisyklei suteikiamas tiek Lietuvos teismų praktikoje (Konstitucinio Teismo<sup>562</sup>, LVAT<sup>563</sup> bei LAT<sup>564</sup>), tiek ir teisės mokslo

561 Vaišvila, *Teisės teorija*, 233; Mikelėnienė ir Mikelėnas, *Teismo procesas*, 256.

562 „Principo *lex specialis derogat legi generali* esmė yra ta, kad esant bendrosios ir specialiosios normų konkurencijai yra taikoma specialioji norma“: Konstitucinio Teismo 2008 m. sausio 21 d. nutarimas, bylos Nr. 02/06-23/06-37/06-50/06-31/07; 2008 m. kovo 15 d. nutarimas, bylos Nr. 31/06-08/07; 2009 m. balandžio 29 d. nutarimas, bylos Nr. 23/05-18/07.

563 Pvz., LVAT 2006 m. rugsėjo 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. N-575-998-06; 2013 m. liepos 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-502-1122-13; 2014 m. spalio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-944-14; 2018 m. birželio 12 d. sprendimas (išplėstinės teisėjų kolegijos) administracinėje byloje Nr. I-10-822/2018; 2019 m. kovo 21 d. nutartis (išplėstinės teisėjų kolegijos) administracinėje byloje Nr. eA-3145-756/2019.

564 Pvz., LAT 2008 m. spalio 21 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-492/2008.

darbuose, įskaitant ir darbus kovos su mokesčių vengimų tematika. Pavyzdžiui, A. Paulauskas dar 2006 m. konstatavo, kad „bendrosios normos yra reikalingos, kai mokesčių vengiama tais metodais, kurie nepakliūna<sup>565</sup> į specialiųjų teisės normų reguliavimo sritį“<sup>566</sup>. 2017 metais A. Petkevičiūtė savo daktaro disertacijoje taip pat rėmėsi minėtuoju principu: „sprendžiant, ar taikyti priemonę, skirtą kovoti su mokesčių vengimu, reorganizavimo ir perleidimo atvejams, taip pat turėtų būti vadovujamasi bendroju teisės principu *lex specialis derogat legi generali*. Atsižvelgiant į tai, kad jokia speciali vengti mokesčių neleidžianti priemonė šiems atvejams Lietuvos teisės aktuose nėra įtvirtinta, mokesčių administratoriui belieka vadovautis bendrąja norma, skirta kovoti su mokesčių vengimu“<sup>567</sup>. Taisykle, kad specialioji norma teisės normų konkurencijos atveju turi pirmumą bendrosios taisyklės atžvilgiu, remiamasi ir Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje, kurios preambulės 11 punkte konstatuojama, kad „mokesčių sistemose numatytos bendros kovos su piktnaudžiavimu taisyklės, skirtos kovoti su žalinga mokesčių praktika, dėl kurios kol kas nenustatytos specialiosios nuostatos. Todėl bendrų kovos su piktnaudžiavimu taisyklių paskirtis – užpildyti spragas; tai neturėtų daryti poveikio specialiųjų kovos su piktnaudžiavimu taisyklių taikymui“.

Taigi, neabejotina, kad teisės normų konkurencijos atveju (kai specialioji norma detalizuoja, patikslina bendrąją normą) pirmenybė turėtų būti taikoma specialiajai normai. Tačiau negalima pamiršti, kad taikant specialiosios normos pirmumo taisyklę, yra būtina įvertinti abiejų taisyklių (teisės normų) teisinio reguliavimo objektą (dalyką)<sup>568</sup>, kadangi konkurencija ir prioriteto specialiajai normai suteikimas galimas tik tarp iš tiesų konkuruojančių normų, t. y. tokių, kurios, pirma, reguliuoja tą patį visuomeninį santykį ir, antra, sprendžia tą patį teisinį klausimą, ir negalima tarp normų, kurių veikimas nukreiptas į skirtingus objektus, nes tokiu atveju konkurencijos tiesiog nėra, taigi, nėra ir pagrindo vienai iš taisyklių teikti prioritetą kitos atžvilgiu.

Šia logine išvada (kad teisės normoms reguliuojant skirtingus santykius ir sprendžiant skirtingus klausimus, konkurencija tarp jų nesusidaro), nors ir ne visada aiškiai tai išreiškdami, Lietuvos teismai remiasi įvairių kategorijų bylose. Pavyzdžiui, LAT dar 1999 m. nutartyje, priimtoje mokestinėje byloje, konstatavo, kad „kai dvi normos reguliuoja *visiškai skirtingus klausimus*, tai jos objektyviai negali būti vertina-

---

565 Tokia gramatinė konstrukcija yra cituojamame originaliame tekste, todėl, citavimo etikos sumetimais, netaisyta.

566 Paulauskas, „Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu“, 28.

567 Petkevičiūtė, „Reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimas Lietuvoje“, 127.

568 Mikelėnienė ir Mikelėnas, *Teismo procesas*, 256.

mos kaip bendra ir speciali norma<sup>569</sup>. 2017-2018 metais priimtose nutartyse baudžiamosiose bylose LAT pasisakė, kad normų konkurencija atsiranda dėl to, kad CPK ir BK nustato atsakomybę iš esmės už tą pačią neteisėtą veiką<sup>570</sup>, taip pat kad skirtinguose BK straipsniuose nurodyti teisės normų požymiai konkuruoja dėl tų pačių nusikalstamų veiksmų<sup>571</sup>. LVAT, spręsdamas reklamos atitikties įstatymų reikalavimams klausimą, taip pat akcentavo, kad LR reklamos ir LR konkurencijos „įstatymų normos, nustatydamos skirtingus pažeidimus, sudaro pagrindą daryti išvadą, kad abiem atvejais atsiranda skirtingi teisiniai santykiai, todėl negali būti teisės normų konkurencijos“<sup>572</sup>, o spręsdamas LR valstybės tarnybos įstatymo ir LR vietos savivaldos įstatymo teisės normų taikymo klausimą, konstatavo, kad pastarųjų įstatymų atitinkamų nuostatų aiškinimas paneigia ir teisės normų konkurenciją, nes „šiuo atveju nėra tos situacijos, kai tuos pačius visuomeninius santykius reguliuoja viena kitai prieštaraujančios teisės normos“<sup>573</sup>.

Taigi, atsakant į klausimą, ar konkrečioje situacijoje pritaikius *lex specialis derogat legi generali* taisyklę turi būti taikoma tik specialioji kovos su mokesčių vengimu taisyklė, ar vis tik gali (turi) būti taikoma ir bendroji kovos su mokesčio vengimu taisyklė, visų pirma, reikia atsakyti į klausimą, ar konkrečioje situacijoje konkreti specialioji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklė iš tikro konkuruoja su konkrečia bendrąja kovos su mokesčių vengimu taisykle.

Pats kovos su mokesčių vengimu taisyklių skirstymas į bendrąsias ir specialiąsias tarsi suponuoja prielaidą, kad tarp bendrųjų, skirtų konkrečiai neapibrėžtomis situacijoms reguliuoti, ir specialiųjų, skirtų konkretiems mokestiniams atvejams, kovos su mokesčių vengimu taisyklių potencialiai susiformuoja teisės normų konkurencijos santykis, kur prioritetas taikytinas specialiajai taisyklei. Tačiau automatiškai darant tokią prielaidą, galėtų susidaryti situacija, kurioje mokesčių mokėtojo veiklos formaliai išraiškai patekus į specialiosios taisyklės reguliavimo sritį, ir, pavyzdžiui, mokesčių mokėtojui pritaikius PMĮ 40 str. 3 dalyje nustatytą palūkanų atskaitos ribojimo taisyklę kontroliuojančiai bendrovei išmokamoms palūkanoms, mokesčių administratorius nebegalėtų taikyti (nes prioritetas teisės normų konkurencijos atveju teikiamas specialiajai taisyklei) bendrosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės (pvz., PMĮ 11 str. 8 d.), nors vertinant mokesčių mokėtojo veiklos tikrąjį turinį, jis atitiktų ne palūkanų

569 LAT 1999 m. balandžio 12 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-50/1999.

570 LAT 2017 m. balandžio 25 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-80-976/2017.

571 LAT 2018 m. lapkričio 29 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-348-648/2018.

572 LVAT 2011 m. vasario 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-822-387-11.

573 LVAT 2013 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-804-13.

mokėjamą už paskolą, o dividendų išmokėjamą akcininkui, tik pridengiamą paskolos forma. Akivaizdu, kad toks bendrųjų ir specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių santykio ir taikymo prioriteto aiškinimas iš esmės paneigtų bendrųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių esmę ir prasmę, kadangi turinio viršenybės prieš formą principo (MAĮ 10 str. 69 str. 1 d.) ir bendrosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės (PMĮ 11 str. 8 d.) taikymas būtų apribotas toms mokestinio piktnaudžiavimo situacijoms, kurios savo forma, bet ne turiniu, t. y. tik formaliai patenka į specialiosios kovos su mokesčio vengimu taisyklės reguliavimo sritį. Be to, išvada, jog tarp bendrųjų ir specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių visada susiformuoja teisės normų konkurencija, turėtų kilti iš prielaidos, kad bet kuri specialioji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklė visada patikslina, detalizuoja, sukonkretina kurią nors bendrąją kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklę – tačiau tokios prielaidos buvimas, kaip rodo toliau šiame darbe atliekamas tyrimas, nėra garantuotas.

### **1) Bendrosios taisyklės vs. specialiosios taisyklės, taikomos esant piktnaudžiavimui**

Sprendžiant teisės normų konkurencijos tarp Lietuvos teisės aktuose įtvirtintų bendrųjų ir specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių klausimą būtina atsižvelgti į tai, kad, kaip minėta (plačiau žr. šios disertacijos 3.1.2.2 skirsnį), Lietuvos teisės aktuose įtvirtintos į konkrečias mokestines situacijas orientuotos specialiosios taisyklės pagal jų taikymo sąlygas ir veikimo principą nėra vienodos – vienos specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės nustato detalų mokesčių mokėtojo elgesio variantą ir yra taikomos nepriklausomai nuo mokesčių mokėtojo mokestinio piktnaudžiavimo konkrečioje situacijoje buvimo, o kitos specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės yra sukonstruotos remiantis bendrųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių veikimo principais ir yra taikomos tik konkrečioje situacijoje esant mokesčių mokėtojo mokestiniam piktnaudžiavimui.

Teisės normų konkurencija neabejotinai susiklosto tarp bendrųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių ir tų specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, kurios sukonstruotos remiantis tais pačiais principais, kaip ir bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės ir taikomos tik mokestinio piktnaudžiavimo atvejais. Pavyzdžiui, teisės normų konkurencija egzistuoja tarp PMĮ 11 str. 8 dalies (bendroji



kovos su būtent *pelno* mokesčio vengimu taisyklė) ir PMĮ 32 str. 6 dalies<sup>574</sup>, kur PMĮ 32 str. 6 dalis yra specialioji norma PMĮ 11 str. 8 dalies atžvilgiu: abi šios taisyklės taikomos mokestinio piktnaudžiavimo situacijoms, tik PMĮ 32 str. 6 dalis skirta konkrečiai įstatymo apibrėžtam atvejui - mokestinio piktnaudžiavimo dividendų neapmokestinimu situacijoms, o PMĮ 11 str. 8 dalis – visiems kitiems mokestinio piktnaudžiavimo atvejams PMĮ reguliavimo ribose. Kitaip tariant, minėtųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių teisinio reguliavimo objektas (t. y. įvykusio mokestinio piktnaudžiavimo pelno mokesčiu situacijos), paskirtis ir sprendžiamas klausimas (pašalinti įvykusio mokestinio piktnaudžiavimo pasekmes atkuriant tikrąjį operacijų turinį su tikslu būtent jį apmokestinti) bei veikimo metodas (neatsižvelgiama į apsimestinius darinius ir tokiu būdu atkuriamos iškreiptos aplinkybės pirmenybę teikiant turiniui, o ne formai) iš esmės sutampa, skiriasi tik taisyklių reguliavimo apimtis. Tad šiuo atveju, bendrosios ir specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių tarpusavio santykis atitinka bendrosios ir specialiosios teisės normų konkurencijos atvejį (specialioji taisyklė detalizuoja, patikslina bendrąją), kur specialiajai taisyklei tiectinas pirmumas, ir kur pritaikius specialiąją taisyklę, tuo pačiu teisinio santykio klausimu ne tik negalima, bet nebereikia ir netgi nebeįmanoma taikyti bendrosios taisyklės, kadangi teisinio reguliavimo tikslas pasiektas specialiosios taisyklės pagalba.

Kita vertus, reikia nepamiršti ir to, kad specialiosios taisyklės reguliavimo sritis yra siauresnė, nei bendrosios, todėl specialioji taisyklė šalina bendrosios taisyklė taikymo galimybę tik tuo konkrečiu aspektu, į kurį nukreipta specialioji taisyklė. Todėl, pavyzdžiui, tais atvejais, kai tik dalis konkrečios mokestinės situacijos (pvz., viena iš operacijų, sudarančių operacijų grupę) arba tik konkretus jos aspektas patenka į specialiosios taisyklės reguliavimo sritį, tai nešalina galimybės likusiai daliai pritaikyti bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę.

---

574 Palyginimui, pilni šių taisyklių tekstai (kursyvu – esminės tapachios nuostatos, pabraukti – esminiai skirtumai):

PMĮ 11 str. 8 d.: 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 svairių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę*.

PMĮ 32 str. 6 d.: Šio skyriaus 34 straipsnio 2 dalies, 35 straipsnio 2 ir 3 dalių 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 svairių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę*.

## 2) Bendrosios taisyklės vs. „mechaniškai taikomos“ specialiosios taisyklės

Vis tik, santykis tarp visų bendrųjų ir specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, įtvirtintų Lietuvos teisės aktuose, negali būti automatiškai apibrėžiamas kaip teisės normų konkurencija, nes nors bendrųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių ir taip vadinamų specialiųjų „mechaniškai taikomų“ kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių bendras tikslas yra tas pats – užkirsti kelią mokesčių vengimui (bendrosios siekia pašalinti įvykusio mokestinio piktnaudžiavimo padarinius, specialiosios – užkirsti kelią potencialiam mokestiniam piktnaudžiavimui), tačiau jų taikymo sąlygos, konkreti jų sprendžiama problema, momentas, kuriuo jos taikomos mokesčių apskaičiavimo procese, ir veikimo būdas yra skirtingi.

Pirma, kaip minėta, didžioji dalis Lietuvos teisės aktuose įtvirtintų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių patenka į taip vadinamų „mechaniškai taikomų“ specialiųjų taisyklių kategoriją (plačiau žr. 3.1.2.2 skirsnio (2) poskyrį), kurių taikymas nesiejamas su mokestinio piktnaudžiavimo, kaip tokio, buvimu konkrečioje mokestinėje situacijoje, taigi kurios yra taikomos ir tais atvejais, kai mokestinio piktnaudžiavimo mokesčių mokėtojo veiksmuose nesama. Tuo tarpu bendrosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės taikomos tik situacijose, kuriose mokesčių mokėtojas siekė mokestinės naudos piktnaudžiaudamas teise<sup>575</sup>. Taigi, skiriasi sąlygos (teisės normos hipotezė), kurioms esant šios taisyklės yra taikomos: situacijoje, kurioje mokestinio piktnaudžiavimo požymių nėra, bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė negali būti taikoma, o specialioji – gali ir turi būti pritaikyta, jei konkreti mokestinė situacija atitinka objektyvius specialiosios taisyklės nustatytus požymius.

Antra, skiriasi ir šių taisyklių sprendžiamos problemos (uždaviniai): specialiosios „mechaniškai taikomos“ kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės nustato konkrečioje, daugiau ar mažiau objektyviais kriterijais apibrėžtoje situacijoje taikytiną konkrečią taisyklę, skirtą apskaičiuoti konkretaus subjekto konkrečioms pajamos taikytiną

---

<sup>575</sup> Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, kad „draudžiama mokesčio įstatymo nustatytą prievolę pažeisti piktnaudžiavimu, kad esant piktnaudžiavimui mokesčio administratorius, nustatydamas mokesčio bazę, atkuria iškreiptas ar slepiamas aplinkybes.“ Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas, bylos Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03. LVAT savo praktikoje taip pat nuosekliai pripažįsta, kad būtina MAĮ 69 str. 1 d. (bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės) taikymo sąlyga yra mokesčių mokėtojo veikimas piktnaudžiaujant teise. Pvz., žr.: LVAT 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11; 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-3448-11; 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas (išplėstinės teisėjų kolegijos) administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013; 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016; 2019 m. birželio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1234-575/2019.

pelno mokesčių. Kitaip tariant, siekiant šias specialiąsias taisykles pritaikyti, jau turi būti nustatyta, koks subjektas kokios rūšies pajamas gavo ar išlaidas patyrė (pvz., PMĮ 40 str. 3 d. įtvirtinta plonos kapitalizacijos taisyklė taikoma tik palūkanų išlaidoms ir tik jei jos mokamos kontroliuojamojo skolininko kontroliuojančiam skoliniojui; PMĮ 37 str. įtvirtinta pelno mokesčio prie šaltinio išskaičiavimo taisyklė taikoma tik PMĮ 4 str. 4 dalyje išvardintoms konkrečioms pajamų rūšims ir tik jei jas gauna užsienio vienetas, ir pan.). Taigi, galima sakyti, kad šios taisyklės sprendžia konkretaus subjekto gautų konkrečių pajamų ar patirtų išlaidų (ne)apmokestinimo pelno mokesčių klausimą, nekvestionuojant, ar mokesčių subjekto bei apmokestinamųjų pajamų mokesstinis vertinimas remiantis formaliais dokumentais atitinka realų mokesčių mokėtojo veiklos turinį.

Tuo tarpu MAĮ 69 str. 1 dalyje ir PMĮ 11 str. 8 dalyje įtvirtintos bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės yra orientuotos būtent į mokesstinio piktnaudžiavimo atvejus, t. y. situacijas, kuriose formali mokesčių mokėtojo veiklos išraiška neatitinka faktiškai susiklosčiusių aplinkybių, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą (MAĮ 69 str. 1 d.), arba kuriose mokesčių mokėtojas naudojasi apsimestiniais dariniais, neatitinkančiais ekonominės realybės (PMĮ 11 str. 8 d.), siekdamas mokesčių įstatymų tikslui prieštaraujančios mokesstinės naudos. Šių bendrųjų taisyklių taikymo rezultate mokesčių administratorius ignoruoja, neatsižvelgia į turinio neatitinkančią formą (apsimestinius darinius) ir atkuria mokesčių apskaičiavimui aktualias mokesčio mokėtojo iškreipiamas arba slepiamas aplinkybes, o tai paprastai lemia kitokį mokesčių mokėtojo atliktų veiksmų kokybinį ir (ar) kiekybinį vertinimą, galintį lemti tiek mokesčio bazės, įskaitant pajamų rūšį, tiek mokesčio tarifo, lengvatų ir kitų apmokestinimo sąlygų pasikeitimus. Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojo formaliai demonstruojamu (dokumentuose įformintu) paskolos suteikimu kontroliuojančiajai bendrovei faktiškai gali būti pridengiamas dividendų bendrovei išmokėjimas, todėl pritaikius bendrąją kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklę ir ignoruojant paskolos sutartį kaip apsimestinį darinį, vietoje paskolos suteikimo, kuris pelno mokesčio prasme nelaikomas pajamomis, atsiranda galimai pelno mokesčiu apmokestinamos dividendų pajamos (keičiasi pajamų rūšis). Arba eliminavus iš grupės struktūros tarpinę, turinio stokojančią kontroliuojančiąją įmonę, vietoje pelno mokesčiu neapmokestinamo dividendų išmokėjimo tarp įmonių grupės narių-vienetų, atsiranda galimai GPM apmokestinamas dividendų išmokėjimas kontroliuojančios įmonės akcininkui fiziniam asmeniui; šiuo atveju pajamų rūšis – dividendai – nesikeičia, tačiau pasikeičia pajamų gavėjas, taikytinas mokeskis, mokesčių lengvatų galimybės ir pan.

Apibendrinant, specialiosios su mokestiniu piktnaudžiavimu nesiejamos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės sprendžia uždavinį, *kaip apmokestinti* konkretaus mokesčių mokėtojo gautas *konkrečios rūšies pajamas*, o bendrosios taisyklės – uždavinį *kaip apmokestinti*, koks yra subjekto gautų pajamų ar patirtų sąnaudų mokestinis vertinimas atsižvelgiant į faktiškai susiklosčiusį mokestinių teisinių santykių turinį, pavyzdžiui, *kokios būtent rūšies pajamos* gautos ar sąnaudos patirtos, *kuriam būtent mokesčių mokėtojui* kyla mokestinė prievolė, ir pan.

Trečia, skiriasi ir bendrųjų bei specialiųjų „mechaniškai taikomų“ kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių veikimo mechanizmas: specialiosios taisyklės siekia užkirsti kelią potencialiam mokesčių vengimui nustatydamos tokį konkretų mokesčių mokėtojo elgesio variantą, kurio laikydamasis mokesčių mokėtojas tiesiog techniškai nebegali piktnaudžiauti: pavyzdžiui, negali atskaityti daugiau palūkanų, nei leidžia plonos kapitalizacijos taisyklė, išmokėdamas dividendus ar honorarus užsienio vienetui privalo išskaičiuoti pelno mokestį prie šaltinio, užsienyje įregistruoto kontroliuojamojo subjekto pajamas privalo apmokestinti kartu su savo pajamomis, į užsienį iškeliamo turto vertės padidėjimą privalo apmokestinti išvykimo valstybėje ir pan. Tuo tarpu bendrosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės įtvirtina mechanizmą, per kurį mokesčių teisėje veikia bendrasis draudimo piktnaudžiauti teise principas ir kurį mokesčių perskaičiavimo srityje paprastai pritaiko būtent mokesčių administratorius: įvertina jau įvykusių mokesčių mokėtojo veiksmų rezultatą ir *ex post facto* identifikuoja bei, esant poreikiui, rekonstruoja (bet ne sukuria naują) realų, faktiškai susiklosčiusį mokestinį santykį, siekiant, kad būtent jis ir būtų apmokestintas (galimai po to pritaikant ir atitinkamas specialiąsias „mechaniškai taikomas“ kovos su pelno mokesčio taisykles, jei faktinis rekonstruotas mokestinis santykis patenka į jų reguliavimo sritį).

Ketvirta, vertinant bendrųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių ir specialiųjų „mechaniškai taikomų“ kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių taikymą per mokesčio apskaičiavimo loginės sekos prizmę, siekiant tinkamai apskaičiuoti konkrečiu atveju mokėtiną mokestį, visų pirma, reikalinga nustatyti mokestinių santykių subjektą, t. y. kas – fizinis ar juridinis, Lietuvos ar užsienio asmuo, atitinkantis įstatymo nustatytus kriterijus lengvatoms, ar neatitinkantis ir pan., gavo pajamas ar patyrė išlai-

das, ir, antra, kokias būtent pajamas (mokestine prasme<sup>576</sup>) gavo subjektas - dividendų ar palūkanų, honorarų ar turto vertės padidėjimo ir pan. Nesant mokestinio piktnaudžiavimo, formali šių aplinkybių (pajamų gavėjas ir jo požymiai, pajamų rūšis ir pan.) išraiška atitinka faktinę, o mokestinio piktnaudžiavimo atveju būtent bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių paskirtis yra nustatyti šias tikrąsias faktines aplinkybes. Tik išsiaiškinus šiuos esminius pelno mokesčio apskaičiavimui elementus yra įmanoma spręsti dėl to, ar mokestinė situacija apskritai patenka į kokios nors specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės reguliavimo sritį.

Penkta, reikia nepamiršti, kad, pavyzdžiui, bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė, įtvirtinta MAĮ 69 str. 1 dalyje, nustato turinio viršenybės prieš formą principo veikimo mechanizmą apskaičiuojant mokesčius, o turinio viršenybės prieš formą principas MAĮ yra įtvirtintas kaip apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principas, kuriam, pasak MAĮ 6 str. apibendrinto komentaro<sup>577</sup>, „neturi prieštarauti mokesčių teisės aktai ir kuriais privalo vadovautis tiek mokesčių mokėtojas, tiek ir mokesčių administratorius administruodamas mokesčius.“ Pagal bendrąją teisės teoriją, teisės principas turi pirmumą prieš teisės normą, įtvirtinančią tik paprastą elgesio taisyklę, todėl teisės principo ir teisės normos prieštaravimo atveju pirmenybė teikiama teisės principui.<sup>578</sup> Tad netgi jeigu laikytume, kad tarp minėtų bendrųjų ir specialiųjų taisyklių susidaro kolizija, pagal bendrąsias teisės teorijos nuostatas, pirmenybė turėtų būti teikiama būtent teisės principui (t. y. turinio viršenybės prieš formą principui, bendrajai taisyklei). Vis tik, manytina, kad tokių situacijų laikyti teisės normų kolizija taip pat nederėtų, nes minėtos taisyklės ne skirtingai reguliuoja tą patį santykį, o tiesiog reguliuoja skirtingus to paties teisinio santykio aspektus: bendroji taisyklė – sprendžia mokestinio piktnaudžiavimo, jei jis būtų nustatytas konkrečiame teisiniame santykyje, pasekmių šalinimo klausimą, o specialioji „mechaniskai taikoma“ taisyklė yra nukreipta į su mokestiniu piktnaudžiavimu *per se* nesiejamus atvejus, ir gali būti

---

576 Pažymėtina, kad pajamų vertinimas mokestine prasme ne visada sutampa su pajamų vertinimu civiline teisine prasme. Tokia situacija susidaro būtent tais atvejais, kai, taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą, mokesčių administratorius apskaičiuodamas ar perskaičiuodamas mokesčius ignoruoja civilinius sandorius, laikydamas, kad jie arba apsimestiniai (mokestine prasme), arba kad jais siekta tik mokestinės naudos, nors civilinės teisės prasme jie lieka nenuginčyti ir dažniausiai galiojantys. Toliu būdu, iš esmės susidaro situacija, kurioje viešojo teisė įgyja pirmenybę privatinės teisės atžvilgiu. Plačiau žr.: Surgailis, „Turinio viršenybės prieš formą principo mokestiniuose santykiuose taikymas viešojo administravimo subjektams keliamų bendrųjų reikalavimų kontekste“, 395.

577 VMI prie LR FM, „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2021-01-05 redakcija)“.

578 Mikelėnienė ir Mikelėnas, *Teismo procesas*, 196; Vaišvila, *Teisės teorija*, 291.

pritaikyta tikrąjį sandorio turinį atitinkančiam mokestiniam santykiui tiek jei mokesčio piktnaudžiavimo nebuvo, tiek po to, kai tikrasis sandorio turinys buvo atstatytas pritaikius bendrąją taisyklę, jei, žinoma, atkurtosios faktinės aplinkybės patenka į specialiosios taisyklės reguliavimo sferą.-

Atsižvelgiant į aukščiau analizuotus bendrųjų kovos su pelno mokesčio vengimu ir specialiųjų „mechaniškai taikomų“ kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių sprendžiamus uždavinius, veikimo mechanizmo specifiką, vertinant jų taikymą per mokesčio apskaičiavimo loginės sekos prizmę ir atsižvelgiant į tai, kad specialioji teisės norma negali paneigti teisės principo ar apriboti jo veikimo<sup>579</sup> (šiuo atveju – turinio viršenybės prieš formą ir draudimo piktnaudžiauti principų), darytina išvada, kad specialiosios „mechaniškai taikomos“ kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės ir bendrosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės iš esmės nesudaro teisės normų konkurencijos situacijos: nesant mokestinio piktnaudžiavimo situacijos, bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės apskritai negali būti taikomos, tad konkurencija objektyviai nesusidaro, nes nėra kam konkuruoti; tokiu atveju, taikomos tik specialiosios „mechaniškai taikomos“ kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, jei konkreti mokestinė situacija patenka į jų reguliavimo sritį. Tuo tarpu mokesčių mokėtojo veiksmuose esant mokestinio piktnaudžiavimo požymių (t. y. esant objektyvių argumentų, remiantis kuriais mokestinės situacijos forma neatitinka tikrojo jos turinio ar naudojami apsimestiniai dariniai), mokesčių administratorius neturi diskrecijos pasirinkti<sup>580</sup> ir privalo, esant MAĮ 69 str. ar PMĮ 11 str. 8 d. nustatytomis sąlygomis, taikyti atitinkamai turinio viršenybės prieš formą principą arba ignoruoti apsimestinius darinius apskaičiuodamas (perskaičiuodamas) mokesčius, nepriklausomai nuo to, kad formalioji mokesčių mokėtojo veiklos išraiška (o ne jos turinys) patenka į specialiosios „mechaniškai taikomos“ kovos su mokesčių vengimu taisyklės reguliavimo sritį. Aiškinant priešingai, bet koks ūkinių operacijų struktūrizavimas taip, kad jos formaliai patektų į bet kurios specialiosios kovos su pelno mokesčių vengimu taisyklės reguliavimo sritį, reikštų negalimumą taikyti bendrąsias kovos su pelno mokesčio vengimu taisykles tiems atvejams, kai sandorio formai taikytina viena specialioji taisyklė, o sandorio tikrasis turinys arba apskritai nepatenka į specialiųjų taisyklių reguliavimą arba jam turėtų būti taikoma kita specialioji taisyklė. Tai būtų plati dirva nesąžiningų

579 Vaišvila, *Teisės teorija*, 232–233.

580 Surgailis, „Turinio viršenybės prieš formą principo mokestiniuose santykiuose taikymas viešojo administravimo subjektams keliamų bendrųjų reikalavimų kontekste“, 393.

mokesčių mokėtojų piktnaudžiavimui būtent specialiosiomis kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklėmis ir visiškai paneigtų pačių bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių esmę ir paskirtį – apmokestinti tikrąjį mokesčių mokėtojo veiklos turinį.

### 3) VMI požiūris ir Lietuvos teismų praktika

Tačiau ar tai reiškia, kad mokesčių administratorius, tikrindamas mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo tinkamumą, turi visada *ex officio* patikrinti ir tai, ar mokesčių mokėtojo veiksmuose nėra piktnaudžiavimo? Ar tokia išvada nelemtų potencialiai perteklinio bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių taikymo iš mokesčių administratoriaus pusės, ir mokesčių mokėtojų teisinio saugumo deficito iš kitos pusės?

Čia visiškai sutiktina su Ž. Surgailio pastebėjimu, kad rūpestingas mokesčių mokėtojas, turėdamas mokesčių teisės aktuose nurodytus apmokestinamos ūkinės operacijos dokumentus, pagrįstai tikisi, jog jais ir bus remiamasi vertinant mokestinio santykio turinį ir jo mokestinių prievolių apimtį. Todėl išeities pozicija, mokesčių mokėtojų mokestiniuose santykiuose užtikrinanti teisinį saugumą, turėtų būti ta, jog identifikuojant mokesčio mokėtojo mokestinės prievolės turinį ir apimtį, paprastai turėtų būti remiamasi apskaitos ir susijusiais dokumentais (civilinėmis sutartimis ir pan.), o turinio viršenybės prieš formą principo taikymas yra išimtis iš šios taisyklės<sup>581</sup>. Tad būtų neracionalu, neproporcinga, nepagrįsta ir neteisinga absoliučiai visais atvejais mokestinio patikrinimo metu kelti klausimą, ar kartais mokesčių mokėtojas nepiktnaudžiavo mokesčių įstatymais ir ar nevengė mokesčių, be to, tai būtų labai panašų į mokesčių vengimo (t. y. mokesčių įstatymų pažeidimo, kaltės) prezumpciją, kai tuo tarpu teisinėje valstybėje išeities taškas turėtų būti pasitikėjimas, kad mokesčių mokėtojai tinkamai vykdo jiems nustatytas mokestines pareigas.

Kita vertus, MAĮ 6 str. ir 10 str., įtvirtinantys turinio viršenybės prieš formą principą ir jo esminę reikšmę mokestiniuose santykiuose<sup>582</sup>, o taip pat ir PMĮ 11 str. 8 d., įtvirtinanti bendrąją kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklę, yra imperatyvūs, taigi mokesčių administratorius neturi diskrecijos pasirinkti ir privalo, esant MAĮ 69 str. ar PMĮ 11 str. 8 d. nustatytomis sąlygomis, taikyti atitinkamai turinio viršenybės prieš formą principą ar ignoruoti apsimestinius darinius apskaičiuodamas (perskai-

<sup>581</sup> Ten pat, 391.

<sup>582</sup> MAĮ 6 str.: Apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo pagrindiniai principai yra šie: mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, turinio viršenybės prieš formą. MAĮ 10 str.: Mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai.

čiuodamas) mokesčius. Šiame kontekste itin reikšmingi tampa ir kiti imperatyvai: mokesčių mokėtojui – laikytis įstatyme nustatyto mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarkos (MAĮ 8 str. 1 d.) bei bendrojo sąžiningumo principo, *inter alia*, reikalaujančio mokesčių mokėtojo atidumo, rūpestingumo bei draudžiančio piktnaudžiauti teise, o mokesčių administratoriui – administruojant mokesčius vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais (MAĮ 8 str. 3 d.), laikytis mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės (MAĮ 6, 7 str.), proporcingumo principų.

Taigi, bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės turi būti taikomos tada (kaip minėta, mokesčių administratorius neturi diskrecijos jų netaikyti), kai mokesčių administratorius turi pakankamai duomenų pagrįsti išvadai, jog mokesčių mokėtojas piktnaudžiaudamas teise siekė konkretaus mokesčių įstatymo tikslui prieštaraujančios mokesstinės naudos (t. y. vengė mokesčių), ir šių bendrųjų taisyklių taikymas neturėtų būti siejamas su faktu, kad formaliems santykiams (bet ne jų turiniui) įmanoma pritaikyti kurią nors specialiąją taisyklę.

Šiame kontekste būtina paminėti ir nevienareikšmį apibendrintuose mokesčių įstatymų komentaruose Lietuvos mokesčių administratoriaus pateikiamą bendrųjų ir specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių santykio aiškinimą, ypač turint mintyje, kad nors mokesčių mokėtojui šie komentarai nėra privalomi (jie išreiškia tik mokesčių administratoriaus nuomonę), tačiau pats mokesčių administratorius, kontroliuodamas mokesčių mokėtojus mokesčių mokėjimo klausimais, privalo į juos atsižvelgti (MAĮ 12 str. 3 d.).

Pavyzdžiui, MAĮ 69 str. 1 dalies apibendrintas komentaras nurodo, kad „*kai mokesčių administratorius nustato komentaro 2 punkte išvardytas aplinkybes* [t. y. pagrindus turinio viršenybės prieš formą principo taikymui – *aut. past.*], *mokestis taikant turinio viršenybės prieš formą principą gali būti apskaičiuojamas* [t. y. MAĮ 69 str. 1 dalis taikoma – *aut. past.*], *jeigu nėra galimybės pritaikyti specialias atitinkamo mokesčio įstatyme numatytas nuostatas* (pvz., Pelno mokesčio įstatymo 40 str., Gyventojų pajamų



mokesčio įstatymo 15 str., Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 17 str.)<sup>583</sup>. Atsižvelgiant į loginę pacituoto MAĮ 69 str. 1 dalies komentaro ištraukos struktūrą, ją galima perfrazuoti taip: nustatęs, kad yra pagrindai taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, mokesčių administratorius principą taiko *tik tada*, jei neįmanoma pritaikyti specialios kovos su mokesčių vengimu taisyklės. Tačiau iš komentaro formuluotės neišku, kurioms aplinkybėms - formalioms ar faktinėms – mokesčių administratorius ketina ieškoti galimybių pritaikyti kokią nors specialiąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę. Jei mokesčių administratorius, nors ir turėdamas pakankamai duomenų pagrįsti, kad mokesčių mokėtojo veiksmų forma neatitinka turinio, taikys konkrečią specialiąją taisyklę sandorio formai ignoruodamas turinį, tai bus paneigtas pats turinio viršenybės prieš formą principas ir mokesčių administratorius nebus įvykdęs jam įstatymo nustatytos imperatyvios pareigos viršenybę teikti mokestinių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (MAĮ 10 str., 6 str.). Jei mokesčių administratorius parinks ir taikys specialiąją kovos su mokesčio vengimu taisyklę ignoruodamas formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką ir atsižvelgdamas į jos turinį, tai faktiškai turinio viršenybės prieš formą principas jau bus pritaikytas, o konkreti specialioji kovos su mokesčių vengimu taisyklė bus faktiškai taikoma po turinio viršenybės prieš formą principo pritaikymo, o ne vietoje jo.

Taigi, akivaizdu, kad MAĮ 69 str. 1 dalies apibendrinto komentaro formuluotėje pateikiamas bendrųjų ir specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių santykio aiškinimas neišlaiko logikos testo ir paneigia patį turinio viršenybės prieš formos principą. Sunkiai tikėtina, kad mokesčių administratorius, komentuodamas MAĮ 69 str. 1 dalį, turėjo būtent tokį tikslą; labiau tikėtina, kad tokia komentaro formuluotė gimė iki galo neįsigilinus į bendrųjų ir specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių skirtības. Situacija galėtų būti visiškai kitokia, jei MAĮ 69 str. 1 dalies komentaro 6 punktą būtų patikslintas, pavyzdžiui, nurodant, kad „Kai mokesčių administratorius nustato

---

583 Komentaras nurodo nebaigtinį specialiųjų nuostatų, kurias pritaikius, pasak MAĮ komentaro, nebealima taikyti turinio viršenybės prieš formą principo, sąrašą. Nurodytosios: PMĮ 40 str. ir GPMĮ 15 str. įtvirtina tikrosios rinkos kainos principo taikymo visuose sandoriuose reikalavimą, pajamų (pelno) iš sandorių tarp asocijuotų asmenų perskaičiavimo taikant „ištiesos rankos“ principą, kuris taip pat grindžiamas sandorio atitikimu tikrajai rinkos kainai, tvarką, taip pat nukreipia į Vyriausybės nutarimą, nustatantį palūkanų už kontroliuojamą skolintą kapitalą atskaitos ribojimo taisyklės (plona kapitalizacija), o PVMĮ 17 str. įtvirtina mokesčių administratoriaus teisę mokestinio patikrinimo metu savo sprendimu apskaičiuoti PVM apmokestinamąją vertę, jei kyla pagrįstų įtarimų, kad tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos apmokestinamoji vertė yra dirbtinai sumažinta arba padidinta, t. y. jeigu ji, įvertinus visas sandorio sąlygas, neatitinka rinkos kainos. VMI prie LR FM, „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2021-01-05 redakcija)“; PMĮ; GPMĮ; PVMĮ.

komentaro 2 punkte išvardytas aplinkybes, MAĮ 69 str. 1 dalis taikoma, jeigu nėra galimybės pritaikyti *konkuruojančias* specialias atitinkamo mokesčio įstatyme numatytas nuostatas (pavyzdžiui, PMĮ 11 str. 8 d., PMĮ 32 str. 6 d.). Atkūrus tikrąjį mokesčių mokėtojo veiklos turinį jam papildomai taikomos atitinkamos specialiosios mokesčių įstatymo nuostatos, jei mokesčių mokėtojo tikrasis veiklos turinys patenka į jų reguliavimo sritį<sup>584</sup>. Tokiu būdu, MAĮ 69 str. komentare ištaisius loginę klaidą, mokesčių mokėtojais nebebūtų klaidinami, nes nebebūtų sudaromas įspūdis, kad konkrečiai mokestinei situacijai formaliai patenkant į kurios nors specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės reguliavimo sritį, turinio viršenybės prieš formą principas nebetaikomas.

Reikia pastebėti, kad Lietuvos mokesčių administratoriaus požiūris į PMĮ 11 str. 8 dalyje įtvirtintos bendrosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės santykį su specialiosiomis kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklėmis yra kitoks, nei pateiktasis MAĮ 69 str. 1 dalies komentare. PMĮ 11 str. 8 dalies apibendrintame komentare, kuris buvo pakeistas 2020 m. kovo 27 d. VMI raštu<sup>584</sup>, nurodoma, kad „šioje straipsnio dalyje (PMĮ 11 str. 8 d. – *aut. past.*) įtvirtinta *bendroji* kovos su mokesčių piktnaudžiavimu taisyklė *taikoma kartu su kitomis* PMĮ įtvirtintomis prieš mokesčių vengimą nukreiptomis priemonėmis, tokiomis kaip palūkanų ribojimo atskaitymo taisyklėmis (žr. PMĮ 30(1) str., 40 str. 3 d. komentarus), dividendų neapmokestinimo netaikymo taisykle (žr. PMĮ 32 str. 6 d. komentarą) ir pan.“ Taigi, šis mokesčių administratoriaus apibendrintame PMĮ komentare išdėstytas išaiškinimas, priešingai, nei MAĮ 69 str. 1 d. komentaras, nepaneigia bendrosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės taikymo galimybės ir būtinybės nustatčius mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimo faktą, net jei teisinio santykio formai teoriškai ir būtų galima pritaikyti kokią nors specialiąją kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklę. Dar daugiau, šiuo komentaru mokesčių administratorius pripažįsta, kad bendroji ir specialioji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės gali būti taikomos kartu – pavyzdžiui, pritaikius bendrąją taisyklę ir nustatčius (atkūrus) tikrąjį mokestinio teisinio santykio turinį, jam gali (ir turi) būti taikoma ir specialioji taisyklė, jei tikrasis teisinio santykio turinys patenka į jos reguliavimo sritį, arba vienam to paties darinio elementui gali būti taikoma bendroji, o kitam – specialioji taisyklė.

Taigi, turime situaciją, kai dėl dviejų bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių santykio su specialiosiomis kovos su mokesčių vengimu taisyklėmis mokesčių

---

584 VMI prie LR FM, „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2020-07-02 d. redakcija)“.

administratorius laikosi prieštaringos pozicijos: nors, pasak mokesčių administratoriaus, MAĮ 69 str. 1 dalyje įtvirtinta bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė netaikoma, jei toje situacijoje įmanoma pritaikyti kitame mokesčio įstatyme įtvirtintą specialiąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę, tačiau PMĮ 11 str. 8 dalyje įtvirtinta bendroji taisyklė yra taikoma kartu su specialiosiomis PMĮ įtvirtintomis taisyklėmis. Kyla klausimas, ar esama racionalaus paaiškinimo, kodėl MAĮ 69 str. 1 d. ir PMĮ 11 str. 8 d. santykis su specialiosiomis taisyklėmis, VMI nuomone, yra diametraliai priešingas, nors abi šios taisyklės yra bendrosios, nukreiptos į mokesčio piktnaudžiavimo situacijas, ir jų tikslas – apskaičiuojant mokesčius neatsižvelgti į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką (MAĮ 69 str. 1d.) ir apsimestinius darinius (PMĮ 11 str. 8 d.). Atsižvelgiant į aukščiau atliktą analizę ir jos metu padarytas išvada, manytina, kad tai klaida, kuri teisinio tikrumo sumetimais turėtų būti ištaisyta laikantis aukščiau minėtos apibendrintame PMĮ komentare išdėstytos pozicijos.

Reikia pasakyti, kad LVAT praktika mokesstinėse bylose bendrųjų ir specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių tarpusavio santykio klausimu yra negausi, o ir esama - nevienareikšmiška. Pavyzdžiui, LVAT 2011 m. nutartyje mokesstinėje byloje<sup>585</sup> dėl fizinio asmens (įmonės dalyvio) iš savo įmonės gautos beprocentės paskolos mokesčio kvalifikavimo, *inter alia*, kilo klausimas, kurią teisės normą taikyti – GPMĮ 15 str. įtvirtintą specialiąją taisyklę dėl sandorio tikrosios rinkos kainos taikymo ar MAĮ 69 str. 1 dalyje įtvirtintą bendrąją taisyklę. Šioje byloje teismas nepaisė fakto, kad nagrinėjamoje situacijoje formaliai mokesčio mokėtojo veiklos išraiškai galėtų būti pritaikytas GPMĮ 15 str., ir nusprendė, kad mokesčių administratorius galėjo taikyti MAĮ 69 str. 1 dalį ir atkurti iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, kadangi mokesčių mokėtojo veiksmuose buvo nustatytas mokesstinis piktnaudžiavimas. Kitaip tariant, esant mokesčio piktnaudžiavimo situacijai, teismas *prioritetą teikė bendrajai* (kuri ir yra skirta būtent mokesčio piktnaudžiavimo situacijoms – *aut. past.*), o ne specialiajai kovos su mokesčių vengimu taisyklei, ir dėl to ne koregavo tariamos paskolos palūkanų dydį, kad jis atitiktų rinkos kainą, o perkvalifikavo paskolą į juridinio asmens dalyvio iš juridinio asmens pelno gautas pajamas ir atitinkamai apmokestino.

2013 m. LVAT nagrinėtoje mokesstinėje byloje<sup>586</sup> susiklostė kiek kitokia situacija. Byloje buvo sprendžiamas klausimas dėl nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandorio tarp sutuoktinių kainos atitikimo rinkos kainai. Vietos mokesčių administra-

585 LVAT 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-3448-11.

586 LVAT 2013 m. kovo 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-492-13.

torius, vertindamas šį sandorį, konstatavo, jog jis stokoja prasmės, negali būti pateisinamas nei ekonominės logikos, paprastai pasireiškiančios pelno siekimu, nei kitomis svarbiomis aplinkybėmis, pritaikė MAĮ 69 str. 1 dalį (ignoravo šalių sandoryje nustatytą kainą kaip neatitinkančią tikrųjų aplinkybių) ir apmokestino sandorio pajamas taikydamas didesnę, t. y. rinkos, kainą. Tačiau mokestinį ginčą nagrinėjęs centrinis mokesčių administratorius, atsižvelgęs į faktines bylos aplinkybes (ginčo sandoris sudarytas tarp susijusių asmenų) bei bendrąsias teisės normų konkurencijos taisykles (esant situacijai, kai tie patys visuomeniniai santykiai patenka tiek į bendrosios, tiek specialiosios teisės normos reguliavimo sritį, pirmenybė turi būti teikiama specialiajai teisės normai; *lex specialis derogat legi generali*), pakeitė VMI sprendimo teisinį pagrindą: eliminavo MAĮ 69 str. nuostatų taikymą nagrinėjamu atveju ir nurodė, jog pareiškėjai mokesčiai apskaičiuotini remiantis specialia nuostata, įtvirtinta GPMĮ 15 str. 2 dalyje (sandorių arba ūkinių operacijų vertės koregavimas ir pajamų ar išmokų apibūdinimas iš naujo; specialioji taisyklė). LVAT šią centrinio mokesčio administratoriaus poziciją palaikė. Kitaip tariant, objektyviems mokesčių mokėtojo situacijos požymiams (sandoris tarp asocijuotų asmenų, kurio kaina neatitinka rinkos kainos) atitinkant įtvirtintuosius specialiojoje taisyklėje ir centriniam mokesčių administratoriui bei teismams nebeįrodinėjant mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimo fakto, LVAT *prioritetą teikė specialiajai* kovos su mokesčių vengimu taisyklei, *per se* nesiejamai su mokestinio piktnaudžiavimo situacija.

2018 m. balandžio 18 d. sprendime<sup>587</sup> LVAT dėl bendrųjų ir specialiųjų taisyklių taikymo mokestinio piktnaudžiavimo atveju pasisakė dar kitaip: teismas palaikė MGK poziciją ir nusprendė, kad kadangi plonos kapitalizacijos taisyklė taikoma tik įrodžius mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimą (pastaroji pozicija labai diskutuotina – plačiau žr. šios disertacijos 4.2.2.2 skirsnio (2) poskyrį), todėl situacijai patenkant į PMĮ 40 str. 3 dalies reguliavimo sritį, kiek tai liečia palūkanų atskaitos ribojimą (plona kapitalizacija), *kartu* turi būti taikoma ir MAĮ 69 str. 1 dalis. Kitaip tariant, teismas šiuo atveju neatidavė prioriteto nei bendrajai, nei specialiajai taisyklei, o nusprendė, kad turi būti taikomos abi taisyklės.

Iš aukščiau nurodytų pavyzdžių, apibendrinančių išvadų daryti, deja, negalima; aišku tik tai, kad bendrosios ir specialiosios taisyklių santykio bendrieji pagrindai teismuose kol kas nėra pakankamai išnaudojami, net ir tais atvejais, kai galėtų svariai prisidėti prie teismo ar šalių argumentacijos.

<sup>587</sup> LVAT 2018 m. balandžio 18 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-305-438/2018.

#### 4) Apibendrinimas

Apibendrinant, *lex specialis derogat legi generali* taisyklė taikoma ir specialioji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklė turi prioritetą bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės atžvilgiu tada, jei konkrečioje situacijoje konkreti specialioji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklė iš tikro konkuruoja su konkrečia bendrąja kovos su mokesčių vengimu taisykle, ir tik tiek, kiek šios taisyklė konkuruoja, atsižvelgiant į tai, kad bendrosios taisyklės reguliavimo sritis paprastai yra platesnė.

Nors pats kovos su mokesčių vengimu taisyklių skirstymas pagal reguliavimo apimtį į bendrąsias ir specialiąsias tarsi suponuoja prielaidą, kad tarp bendrųjų, skirtų konkrečiai neapibrėžtomis situacijoms reguliuoti, ir specialiųjų, skirtų konkrečioms mokestiniams atvejams, kovos su mokesčių vengimu taisyklių susiformuoja teisės normų konkurencijos santykis, kur prioritetas taikytinas specialiajai taisyklei, teigti, kad taip nutinka visada, būtų netikslu. Sprendžiant teisės normų konkurencijos tarp Lietuvos teisės aktuose įtvirtintų bendrųjų ir specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių buvimo klausimą, būtina atsižvelgti į tai, kad specialiosios taisyklės pagal jų taikymo sąlygas ir veikimo principą nėra vienodos – vienos, taip vadinamos „mechanškai taikomos“ specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės nustato detalių mokesčių mokėtojo elgesio variantą ir yra taikomos nepriklausomai nuo mokesčių mokėtojo mokestinio piktnaudžiavimo konkrečioje situacijoje buvimo, o kitos specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės yra sukonstruotos remiantis bendrųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių veikimo principais ir yra taikomos tik konkrečioje situacijoje esant mokesčių mokėtojo mokestiniam piktnaudžiavimui.

Atsižvelgiant į tai, teisės normų konkurencija neabejotinai susiklosto tarp bendrųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių ir tų specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, kurios taikomos tik mokestinio piktnaudžiavimo atvejais, kadangi šių kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių teisinio reguliavimo objektas (t. y. įvykusio mokestinio piktnaudžiavimo pelno mokesčiu situacijos), paskirtis ir sprendžiamas klausimas (pašalinti įvykusio mokestinio piktnaudžiavimo pasekmes atkuriant tikrąjį operacijų turinį su tikslu būtent jį apmokestinti) bei veikimo metodas (neatsižvelgiama į formą, apsimestinius darinius ir tokiu būdu atkuriamos iškreiptos aplinkybės pirmenybę teikiant turiniui, o ne formai) iš esmės sutampa, skiriasi tik taisyklių reguliavimo apimtis.

Tačiau taip vadinamų specialiųjų „mechanškai taikomų“ kovos su pelno mo-

kesčio vengimu taisyklių atveju situacija specifinė: nors šių specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių ir bendrųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių bendras tikslas yra tas pats – užkirsti kelią mokesčių vengimui (bendrosios siekia pašalinti įvykusio mokestinio piktnaudžiavimo padarinius, specialiosios – užkirsti kelią potencialiam mokestiniam piktnaudžiavimui), tačiau jų taikymo sąlygos, konkreti jų sprendžiama problema, momentas, kuriuo jos taikomos mokesčių apskaičiavimo procese, ir veikimo būdas yra skirtingi. Bendrosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės taikomos tik situacijose, kuriose mokesčių mokėtojas siekė mokestinės naudos piktnaudžiaudamas teise, o specialiųjų „mechanškai taikomų“ taikymas nesiejamas su mokestinio piktnaudžiavimo, kaip tokio, buvimu konkrečioje mokestinėje situacijoje, tad jos yra taikomos ir tais atvejais, kai mokestinio piktnaudžiavimo konkretaus mokesčių mokėtojo veiksmuose nesama. Specialiosios „mechanškai taikomos“ kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės nustato konkrečioje objektyviais kriterijais apibrėžtoje situacijoje taikytiną tikslią taisyklę, skirtą apskaičiuoti konkretaus subjekto konkrečioms pajamos taikytiną pelno mokestį, nekvestionuojant, ar mokesčių subjekto bei apmokestinamųjų pajamų mokestinis vertinimas remiantis formaliais dokumentais atitinka realų mokesčių mokėtojo veiklos turinį, o bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės yra orientuotos būtent į mokestinio piktnaudžiavimo atvejus, ir jų taikymo rezultate mokesčių administratorius ignoruoja, neatsižvelgia į turinio neatitinkančią formą (apsimestinius darinius) ir atkuria mokesčių apskaičiavimui aktualias mokesčio mokėtojo iškreipiamas arba slepiamas aplinkybes, o tai paprastai lemia kitokių mokesčių mokėtojo atliktų veiksmų kokybinį ir kiekybinį vertinimą, lemiantį tiek mokesčio bazės, įskaitant pajamų rūšį, tiek mokesčio tarifo, lengvatų ir kitų apmokestinimo sąlygų pasikeitimus. Taigi, šios taisyklės sprendžia skirtingus to paties teisinio santykio aspektus: specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės sprendžia uždavinį, kaip apmokestinti konkretaus mokesčių mokėtojo gautas konkrečios rūšies pajamas, o bendrosios taisyklės - uždavinį, *ką apmokestinti*, koks yra subjekto gautų pajamų ar patirtų sąnaudų mokestinis vertinimas (pvz., kokia iš tikro gauta pajamų rūšis), kuriam subjektui kyla mokestinė prievolė, atsižvelgiant į faktiškai susiklosčiusį mokestinių teisinių santykių turinį. Skiriasi ir bendrųjų bei specialiųjų „mechanškai taikomų“ kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių veikimo mechanizmas: specialiosios taisyklės siekia užkirsti kelią potencialiam mokesčių vengimui nustatydamos tokių konkretų mokesčių mokėtojo elgesio variantą, kad jo laikydamasis mokesčių mokėtojas tiesiog techniškai nebegalėtų piktnaudžiauti (užkertamas kelias potencialiam

piktnaudžiavimui). T. y. tokios taisyklės yra savaime veikiančios ir jas, visų pirma, privalo taikyti pats mokesčių mokėtojas, tačiau mokesčių mokėtojui jų nepritaikius, jas patikrinimo metu privalo pritaikyti mokesčių administratorius. Tuo tarpu bendrosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės įtvirtina mechanizmą, per kurį mokesčių teisėje veikia bendrasis draudimo piktnaudžiauti teise principas ir kurį mokesčių perskaičiavimo srityje paprastai pritaiko būtent mokesčių administratorius: įvertina jau įvykusių mokesčių mokėtojo veiksmų rezultatą ir *ex post facto* identifikuoja bei, esant poreikiui, rekonstruoja faktiškai susiklosčiusį mokestinį santykį, siekiant, kad būtent jis ir būtų apmokestintas.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą ir į tai, kad specialioji teisės norma negali paneigti turinio viršenybės prieš formą ir draudimo piktnaudžiauti principų, darytina išvada, kad specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, kurių taikymas nesiejamas su mokestinio piktnaudžiavimo mokesčių mokėtojo veiksmuose buvimu, ir bendrosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės santykis yra specifinis, ne visai atitinkantis bendrosios teisės teorijos pateikiamą teisės normų konkurencijos sampratą, kur specialioji norma patikslina, detalizuoja bendrąją. Jos dėl reguliuojamų mokesčių teisinių santykių specifikos ir sudėtingumo, greičiau sudaro kovos su mokesčių vengimu priemonių visumą, ir egzistuoja ne suformuodamos tarpusavio hierarchiją, o greičiau veikdamos lygiagrečiai<sup>588</sup>: bendroji taisyklė – sprendžia mokestinio piktnaudžiavimo, jei jis būtų nustatytas konkrečiame teisiniame santykiyje, pasekmių šalinimo klausimą (ką apmokestinti), o specialioji „mechaniškai taikoma“ taisyklė gali būti pritaikyta sandorio turinį atitinkančiam mokestiniam santykiui (kaip apmokestinti) tiek jei mokestinio piktnaudžiavimo nebuvo, tiek po to, kai tikrasis sandorio turinys buvo atstatytas mokestinio piktnaudžiavimo atveju pritaikius turinio viršenybės prieš formą principą, jei atkurtosios aplinkybės patenka į specialiosios taisyklės reguliavimo sritį. Aiškinant priešingai, bet koks ūkinių operacijų struktūrizavimas taip, kad jos formaliai patektų į bet kurios specialiosios kovos su pelno mokesčių vengimu taisyklės reguliavimo sritį, reikštų negalimumą taikyti bendrąsias kovos su pelno mokesčio vengimu taisykles tiems atvejams, kai sandorio formai taikytina viena specialioji taisyklė, o turiniui – kita, arba kai sandorio tikrasis turinys apskritai nepatenka į specialiųjų taisyklių reguliavimą. Tai būtų plati dirva nesąžiningų mokesčių mokėtojų piktnaudžiavimui būtent specialiosiomis kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklėmis ir visiškai paneigtų pačių bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių esmę ir paskirtį – apmokestinti tikrąjį mokesčių mokėtojo veiklos turinį.

---

588 Krever, „General Report: GAARs“, 14.

Taigi, atsakant į šio poskyrio antraštėje užduotą klausimą, taisyklė *lex specialis derogat legi generalis* turi būti taikoma visada, kai egzistuoja teisės normų konkurencija. Tačiau kai teisės normų konkurencija nesusidaro, prioriteto teikti specialiajai taisyklei nėra pagrindo. Šiame kontekste pastebėtina, kad kai mokestinė situacija savo forma patenka į specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės, skirtos su mokesčių vengimu, kaip tokiu, konkretaus mokesčių mokėtojo veiksmuose nesiejamos situacijoms, veikimo sritį, ir nesant objektyviais faktais pagrįstų abejonių, kad mokestinės situacijos forma neatitinka jos turinio (t. y. mokestinės situacijos turiniui atitinkant objektyviuosius specialiosios taisyklės požymius), yra taikoma būtent konkreti specialioji kovos su mokesčių vengimu taisyklė, o bendrosios taisyklės taikymui tokiu atveju nėra pagrindo (turinys atitinka formą). Tačiau kai mokestinė situacija tik savo forma patenka į specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės, skirtos su mokesčių vengimu nesiejamos situacijoms, veikimo sritį, tačiau mokesčių mokėtojo veiksmuose yra mokestinio piktnaudžiavimo požymių, remiantis kuriais mokestinės situacijos forma neatitinka tikrojo jos turinio, bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė ne tik gali, bet ir turi būti taikoma, o bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės pritaikymas nešalina galimybės atkurtam tikrajam mokestinio teisinio santykio turiniui pritaikyti ir atitinkamą specialiąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę. Reikia pastebėti, kad šia linkme keičiasi ir Lietuvos mokesčių administratoriaus PMĮ aiškinimas, ir nors ir negausi LVAT praktika. Tokia pozicija vis dažniau sutinkama ir teisės mokslo darbuose<sup>589</sup>.

### **3.2. PMĮ įtvirtinta nauja bendroji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklė**

2016 m. liepos 12 d. Tarybai priėmus Kovos su mokesčių vengimu direktyvą, pagreitį įgavęs kovos su mokesčių vengimu harmonizavimas ES įnešė reikšmingų pokyčių ir Lietuvos pelno mokesčio reguliavime: įgyvendinant direktyvą, buvo iš esmės peržiūrėta ir pakeista kontroliuojamojo užsienio vieneto pozityviųjų pajamų apmokestinimo taisyklė (PMĮ 39 str.), PMI papildytas nauja su EBTIDA siejama palūkanų atskaitos ribojimo taisykle (PMĮ 30(1) str.), įtvirtinti du pelno mokesčio

589 Surgailis, „Turinio viršenybės prieš formą principo mokestiniuose santykiuose taikymas viešojo administravimo subjektams keliamų bendrųjų reikalavimų kontekste“, 392; Pz.: Ana Paula Dourado, „Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context“, *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context; 2016 EATLP Congress Munich 2 – 4 June 2016*, sud. International Bureau of Fiscal Documentation, EATLP International Tax Series, volume 15 (Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2017), 1.4.1 skyrius; Krever, „General Report: GAARs“, 14; Schnitger ir Zafirov, „The Interest Limitation Rule“, 267.



sirtyje Lietuvai nauji institutai - tarpvalstybinių mokesstinės tvarkos neatitikimų šalinimo taisyklės (PMĮ 2, 4, 31, 55 str.) ir turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės (40(2) str.).

Kovos su mokesčių vengimu direktyva (jos 6 str.) įtvirtino ir bendrąją kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklę<sup>590</sup> – minimalų bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės standartą, kurį valstybės narės privalėjo į savo nacionalinę teisę perkelti iki 2018 m. gruodžio 31 d., nes, kaip nurodyta Kovos su mokesčių vengimu direktyvos preambulės 3 paragrafe, „būtina nustatyti taisykles siekiant sustiprinti vidutinį apsaugos nuo agresyvaus mokesčių planavimo lygį vidaus rinkoje“.

Nors ir iki ATAD priėmimo Lietuvos mokesčių teisėje jau galiojo bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė, įtvirtinta MAĮ 69 str. 1 dalyje, taikoma ne tik pelno, bet ir kitiems mokesčiams, tačiau šios nacionalinės bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės formuluotė skyrėsi nuo ATAD įtvirtintos reikalaujamą minimumą nustatančios bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės. Todėl iki 2018 m. pabaigos<sup>591</sup> Lietuvai teko apsispręsti, koku būdu įgyvendinti Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 6 str.: pirma, ar direktyvos įgyvendinimui apskritai reikia keisti MAĮ 69 str. 1 dalį, o jei keisti reikia – ar keisti paties MAĮ 69 str. 1 dalį, ar įtvirtinti papildomą nuostatą PMĮ.

Atliekant šį disertacinį tyrimą, dar 2018 metais, palyginusi MAĮ 69 str. 1 d. ir Kovos su mokesčių vengimo direktyvos 6 str. formuluotes bei atsižvelgdama į MAĮ 69 str. 1 d. taikymo praktiką Lietuvoje, autorė padarė išvadą<sup>592</sup>, kad nacionalinės teisės korekcijos siekiant įgyvendinti ATAD buvo būtinos, nes MAĮ įtvirtinta bendroji ko-

---

590 Reikia pastebėti, kad ES teisės aktuose sąvokos „kova su mokesčių vengimu“ ir „kova su [mokesčiniu] piktnaudžiavimu“ paprastai vartojamos kaip sinonimai. Tai dar kartą patvirtina, kad ES teisėje mokesčių vengimu yra laikomi būtent mokesčio piktnaudžiavimo atvejai. Plačiau žr. straipsnio 45 išnašą: Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, 510.

591 Pagal ATAD-1 11 str. 1 d., ATAD 6 straipsnyje įtvirtintos bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės perkėlimo į nacionalinę teisę terminas buvo iki 2018-12-31 d. Lietuva atitinkamus PMĮ pakeitimus priėmė pačioje perkėlimo termino pabaigoje – 2018-12-06 d. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 30-1 straipsniu įstatymas (priimtas 2018-12-06)“.

592 Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, 523–525.

vos su mokesčių vengimu taisyklė yra švelnesnė, nei įtvirtinta ATAD, dviem aspektais: apibrėždama mokestinės naudos tikslą (atsižvelgiant į LVAT formuojamą siaurinamąjį aiškinimą, MAĮ 69 str. 1 dalis taikoma, jei mokestinė nauda – vienintelis ar pagrindinis operacijos tikslas, o ATAD taisyklė turi būti taikoma ir esant pagrindiniam ar vienam pagrindinių tikslų) ir mokestinės naudos turinį (MAĮ įtvirtina baigtinį mokestinių naudų sąrašą, ATAD taisyklė jų neriboja). Be to, MAĮ 69 str. 1 d. 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 ir doktrinoje, ir teismų praktikoje, tiek paties mokesčių administratoriaus, o ATAD D 6 str. įtvirtinta bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė įtvirtina abu mokestinio piktnaudžiavimo elementus<sup>593</sup>.

Lietuvos įstatymų leidėjas, remdamasis šiais ar kitais argumentais<sup>594</sup>, taip pat nusprendė, kad ATAD įgyvendinimui MAĮ 69 st. 1 dalis nepakankama, ir siekdamas įgyvendinti ATAD, PMĮ 11 straipsnį papildė 8 dalimi, beveik pažodžiui perkeldamas ATAD 6 str. formuluotę:

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

MAĮ 69 str. 1 d.	ATAD 6 str. 1-2 d.	PMĮ 11 str. 8 d.
1. Tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi <b>turint tikslą</b> gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintą (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus,	1. Apskaičiuodama pelno mokestį, valstybė narė <b>neatsižvelgia</b> į darinį ar kelis darinius, kurių sukūrimo <b>pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų</b> buvo gauti mokestinės naudos,  <b>kuri prieštarauja taikytinos mokesčių teisės esmei ar tikslui,</b>	8. Apskaičiuojant pelno mokestį, <b>neatsižvelgiama</b> į darinį ar kelis darinius, kurių nustatymo <b>pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų</b> – gauti mokestinės naudos,

593 Ten pat.

594 PMĮ pakeitimo aiškinamajame rašte jokių papildomų argumentų be to, kad siekiama užkirsti kelią mokestiniam piktnaudžiavimui PMĮ reguliavimo srityje, nenurodyta (PMĮ pakeitimo aiškinamojo rašto (2018-09-27) 1 ir 4 p.)

<p>mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčių taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius <u>neatsižvelgia į formalią</u> mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet <b>atkuria</b> iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčių apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.</p>	<p>ir todėl jie yra <i>apsimestiniai</i>, atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Darinys gali apimti daugiau nei vieną etapą ar dalį.</p> <p>2. 1 dalies tikslais darinys arba keli dariniai laikomi <i>apsimestiniais</i>, jeigu jie nebuvo sukurti dėl <i>svarių komercinių priežasčių</i>, atspindinčių ekonominę realybę.</p>	<p>ir todėl jie laikomi <i>apsimestiniais</i>, atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Darinys gali apimti daugiau negu vieną etapą ar dalį.</p> <p>Darinys arba keli dariniai laikomi <i>apsimestiniais</i>, jeigu jie nebuvo nustatyti dėl <i>svarių komercinių priežasčių</i>, atspindinčių ekonominę realybę.</p>
---	---	--

Taigi, Lietuvos MAĮ ir PMĮ turime įtvirtintas dvi bendrąsias kovos su mokesčių vengimu taisykles, kurios skiriasi, visų pirma, tuo, kad PMĮ 11 str. 8 dalyje įtvirtinta taisyklė taikoma tik pelno mokesčio srityje. Be to, vertinant iš sisteminio reguliavimo pusės ir atsižvelgiant į tai, kad įstatymų leidėjas vis tik nusprendė įtvirtinti atskirą, papildomą (greta įtvirtintos MAĮ 69 str. 1 dalyje) bendrąją taisyklę, kyla klausimas, kuo jos iš esmės skiriasi, ir ar PMĮ įtvirtinta taisyklė yra specialioji įtvirtintos MAĮ 69 str. atžvilgiu?

Ieškant atsakymo į klausimą, koks yra PMĮ 11 str. 8 d. tvirtintos bendrosios taisyklės santykis su MAĮ 69 str. 1 dalimi, tikslinga remtis EBPO darbinuose dokumentuose (angl. *working papers*) pateikiamu siūlymu bendrąsias kovos su mokesčių vengimu taisykles vertinti pagal tokius kriterijus, kaip: (1) kokia yra taisyklės taikymo apimtis (kokiam atvejui, asmeniui, mokesčių ratui taisyklė taikoma), (2) ar taisyklė identifikuoja konkrečias schemas arba priemones, kurioms yra taikoma ir (3) kaip taisyklėje apibrėžiamas mokesčių mokėtojo mokestinės naudos tikslas<sup>595</sup>. Paminėtina, kad tais pačiais kriterijais remiantis, šio disertacinio tyrimo atlikimo tikslu, autorė lygino ATAD ir MAĮ įtvirtintas bendrąsias kovos su mokesčių vengimu taisykles ieškant atsakymo, ar įgyvendinant ATAD yra būtina keisti MAĮ 69 str.<sup>596</sup> Minėto palyginimo rezultatai yra remiamasi šios disertacijos 3.2 skirsnyje.

Atsižvelgiant į tai, kad bendrųjų kovos su mokesčio vengimu taisyklių turinio

<sup>595</sup> Johansson, Skeic, ir Sorbe, „Anti-Avoidance Rules against International Tax Planning“, 9.

<sup>596</sup> Plačiau žr.: Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiaivimu taisyklėms“, 512–521.

ir koncepcijų, kuriomis jis pagrįstas palyginimo klausimai yra labai plati tema, reikalaujanti atskiro disertacinio tyrimo ar net tyrimų, bei atsižvelgiant į šio disertacinio tyrimo apimties ribotumą, tolimesniuose skirsniuose minėtosios dvi bendrosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės yra lyginamos tik vadovaujantis aukščiau minėtais EBPO siūlomais kriterijais.

### 3.2.1. 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 nuolatinės buveinės Lietuvoje), kuriems teisės aktų pagrindu kyla prievolė Lietuvoje mokėti (ar išskaičiuoti) mokesčius<sup>597</sup>. Be to, MAĮ 69 str. 1 dalis gali būti taikoma apskaičiuojant praktiškai visus MAĮ 13 str. nustatytus mokesčius: tiek tiesioginius, tiek netiesioginius, tiek pajamų, tiek turto, taikomus tiek fiziniams, tiek juridiniams asmenims<sup>598</sup>. Tuo tarpu perkeliant Kovos su mokesčių vengimu direktyvą PMĮ 11 str. 8 dalyje įtvirtinta bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė yra taikoma daug siauresniam asmenų ir situacijų ratui - tik pelno mokesčio (konkretus mokestis) reguliavimu piktnaudžiaujantiems Lietuvos ar užsienio vienetams (t. y. tik pelno mokesčio mokėtojams)<sup>599</sup>.

Taigi, PMĮ įtvirtinta bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė yra taikoma siauresniam tiek mokesčių, tiek subjektų ratui, nei taisyklė, įtvirtinta MAĮ, todėl šiuo aspektu PMĮ 11 str. 8 dalyje įtvirtinta taisyklė yra specialioji MAĮ 69 str. 1 dalies atžvilgiu.

### 3.2.2. 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*. PMĮ 11 str. 8 dalyje įtvirtinta bendroji kovos su mokesčių vengimu

597 MAĮ, 2 str. 17 d.

598 Žr. MAĮ 13 str. ir MAĮ 1 str. apibendrintą komentarą: „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2021-01-01)“; VMI prie LR FM, „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2021-01-05 redakcija)“.

599 Lietuvoje įregistruotiems juridiniams asmenims ir Lietuvoje įsteigtiems kolektyvinio investavimo subjektams (KIS), neturintiems juridinio asmens statuso bei užsienio valstybės juridiniams asmenims ar organizacijoms, įsteigtoms ar kitaip organizuotoms užsienio valstybėse ir turinčioms joje buveinę, o taip pat visiems kitiems užsienyje įsteigtiems, įkurtiems ar kitaip organizuotiems apmokestinamiesiems vienetams, įskaitant KIS. PMĮ, 2 str. 2-3 d.

taisyklė taip pat taikoma neatsižvelgiant į *darinį* ar *kelis* darinius, kurie, be kita ko, gali apimti daugiau nei vieną *etapą* ar *dalį*. Taigi, PMĮ įtvirtina taisyklė šiuo aspektu yra šiek tiek detalesnė, pateikdama papildomą paaiškinimą, kad dariniai gali apimti ne tik vieną, bet ir kelis etapus ar darinių dalis, bet MAĮ 69 str. 1 dalis, šiuo aspektu būdama abstraktesnė, neabejotinai apima ir visus detalius atvejus. Todėl darytina išvada, kad šiuo aspektu abi tiriamos taisyklės yra lygiavertės<sup>600</sup> ir viena su kita nekonkuruoja.

### 3.2.3. Mokestinės naudos tikslo apibrėžimas

#### 3.2.3.1. Vienintelis, pagrindinis ar vienas iš pagrindinių tikslų?

MAĮ 69 str. 1 dalyje įtvirtinta bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė taikoma ne bet kokiems sandoriams, operacijoms ar jų grupei, o tik tiems, kurie sudaromi *turint tikslą gauti mokestinę naudą*. 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 ši bendroji kovos su mokesčių vengimu 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<sup>601</sup>. PMĮ 11 str. 8 dalyje 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 pažodinėmis įstatymų formuluotėmis, MAĮ įtvirtinta bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė potencialiai gali būti taikoma platesniam situacijų, kuriose egzistuoja mokestinis tikslas, ratui. Vis dėlto, analizuojant MAĮ 69 str. 1 d. taikymo sąlygas, negalima nepaminti, kad LVAT formuojamoje MAĮ 69 str. 1 d. aiškinimo ir taikymo praktikoje mokestinio tikslo reikalavimas *aiškinamas siaurinamai*<sup>602</sup>.

Pavyzdžiui, kaip nurodoma LVAT praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinime (I dalis)<sup>603</sup>, o taip pat kaip daugu-

600 Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, 513.

601 Ten pat, 514.

602 Ten pat.

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

moje savo vėlesnių nutarčių yra ne kartą konstatavęs LVAT<sup>604</sup>, siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 str. 1 d. nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas konkrečiu sandoriu, operacija ar jų grupe, siekė *vienintelio* tikslo – gauti mokesstinę 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 mokesstinės naudos<sup>605</sup>. Tačiau reiktų pastebėti, kad kai kuriose nutartyse, dažniausiai cituodamas ESTT sprendimus arba percituodamas ankstesnes LVAT nutartis (kuriose buvo nuorodos į ESTT praktiką)<sup>606</sup>, greta konstatavimo, kad mokesstinės 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<sup>607</sup>. Trečioje nutarčių kategorijoje, cituodamas ankstesnę savo paties praktiką, LVAT nurodo, kad MAĮ 69 str. 1 dalis taikoma ir kai nustatoma, kad tiriamo (abėjones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) *vienintelis* tikslas yra gauti mokesstinę naudą, ir kai nustatoma objektyvių požymių visuma, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių tikslas įgyti mokestinį pranašumą yra *pagrindinis*<sup>608</sup>. Taigi, iš LVAT praktikos negalima padaryti vienareikšmės išvados, kiek siauriau turi būti aiškinamas MAĮ 69 str. 1 d. įvardintas mokesstinės naudos tikslas – kaip vienintelis ar (ir) kaip pagrindinis sandorio ar operacijos tikslas<sup>609</sup>.

604 Žr., pvz.: LVAT 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-143-719-07; 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-250/2008; 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas (išplėstinės teisėjų kolegijos) administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013; 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016; 2017 m. spalio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-786-442/2017; 2018 m. rugpjūčio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1010-438/2018.

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

606 Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, 515.

607 Ten pat, 608, taip pat žr.: LVAT 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-201-11; 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11; 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas (išplėstinės teisėjų kolegijos) administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013; 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016; 2021 m. sausio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2667-442/2020, 77.

608 LVAT 2019 m. birželio 5 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-1250-556/2019, 15, 16 p.; 2019 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje eA-1817-602/2019; 2019 m. lapkričio 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1726-602/2019, 38, 42 p.

609 Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, 515.

Daugiau aiškumo nesuteikia ir MAĮ 69 str. 1 d. apibendrintas komentaras, kuriame nurodoma, kad mokesčių administratorius mokesį 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<sup>610</sup>. Šio disertacinio tyrimo autorės vertinimu, 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. Todėl neįmanoma, kad abi sąlygos egzistuotų vienu metu, t. y. kad mokestinės naudos tikslas tuo pat metu būtų ir vienintelis, ir ne vienintelis (pagrindinis)<sup>611</sup>. Taigi Lietuvos mokesčių administratoriaus pozicija šiuo klausimu taip pat nėra iki galo aiški.

Apibendrinant Lietuvos mokesčių administratoriaus ir LVAT praktiką, darytina išvada, kad atsizvelgiant 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<sup>612</sup>.

Reikia pastebėti, kad dar 2018 m. šio disertacinio tyrimo autorė vertino, kad situacija, kai *mokesčių* įstatymo raidė sako viena, o siauresnė jo taikymo apimtis apsprendžiama ne įstatymu, o besikeičiančia teismų praktika, 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“<sup>613</sup>. Todėl yra svarstyтина patikslinti MAĮ 69 str. 1 d. taip, kad 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.

---

610 VMI prie LR FM, „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2021-01-05 redakcija)“, MAĮ 6 str. 1 d. apibendrinto komentaro 2.3-2.4 punktai.

611 Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, 516.

612 Ten pat.

613 Ten pat, 517.

Grįžtant prie PMĮ 11 str. 8 dalyje įtvirtintos bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės ir vertinant vien tik jos lingvistinę konstrukciją, ši taisyklė yra griežtesnė: pagal ją 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).

Vis tik, šiame kontekste reikia pastebėti, kad, kaip minėta, teisės mokslo darbuose vyksta intensyvi diskusija, ar ATAD įtvirtinta bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė apskritai atitinka remiantis bendroju draudimo piktnaudžiauti principu (*abuse of law*)<sup>614</sup> ESTT formuojamą praktiką, dėl ES laisvės ribojantį poveikį turinčių nacionalinių kovos su mokesčių vengimu taisyklių pateisinimo tik visiškai dirbtinių darinių atvejais, kai mokestinė nauda yra vienintelis, pagrindinis ar dominuojantis operacijų tikslas<sup>615</sup>, o ne vienas iš pagrindinių, kaip kad nustato ATAD ir ją įgyvendinanti PMĮ 11 str. 8 d., ir galutinį atsakymą į šį klausimą, matyt, turės pateikti pats ESTT.

Todėl jei ESTT praktika, kuria privalo vadovautis ir LVAT<sup>616</sup>, taip pat pasuktų siaurinamojo aiškinimo linkme ir liktų prie ligi šiol susiklosčiusio vienintelio / pagrindinio mokestinio tikslo ir visiškai dirbtinio darinio koncepcijų, šiuo aspektu abi taisyklės būtų labai panašios. Kita vertus, jei ESTT pakeistų (sugriežtintų) savo praktiką, arba LVAT dar iki tol<sup>617</sup> imtų PMĮ 11 str. 8 dalį taikyti pagal įstatymo raidę, t. y. ir atvejams, kai mokestinė nauda yra vienas pagrindinių tikslų (beje, PMĮ apibendrintas komentaras (2020-12-31 d. redakcija) būtent taip aiškina 11 str. 8 dalį, tokią pat žinutę

---

614 Apie draudimo piktnaudžiauti teise (*abuse of law*) doktriną plačiau žr. šaltiniuose, nurodytuose 512, 513 išnašose.

615 ESTT 2000 m. gruodžio 14 d. sprendimas, Emsland-Stärke, byla C-110/99, ECLI:EU:C:2000:695, 53; ESTT 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas, Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas, byla C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, 55; ESTT (didžioji kolegija) 2006 m. vasario 21 d. sprendimas, Halifax and others, byla C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, 81; ESTT 2007 m. kovo 13 d. sprendimas, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, byla C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161, 77; ESTT (didžioji kolegija) 2019 m. vasario 26 d. sprendimas, N Luxembourg 1 ir kt. prieš Skatteministeriet, sujungtos bylos C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134.

616 LVAT išplėstinė teisėjų kolegija yra pažymėjusi, kad teismų praktika nėra statiškas dalykas, ji gali būti koreguojama, kai tai yra neišvengiamai ir objektyviai būtina, ir toks objektyvus būtinumas, yra, pvz., „poreikis suvienodinti Teisingumo Teismo ir Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje vartojamas sąvokas, taip pat teisinio saugumo ir aiškumo principų mokestiniuose teisiniuose santykiuose užtikrinimas“. „LVAT 2013 m. vasario 5 d. nutartis (išplėstinės teisėjų kolegijos) administracinėje byloje Nr. A-602-705-13“.

617 2021 m. kovo pabaigoje LVAT dar nebuvo priėmęs nutarčių, kuriuose būtų spęstas PMĮ 11 str. 8 dalies aiškinimo ir taikymo klausimas. „Teisės portalo INFOLEX posistemės Infoplex.Praktika duomenys“.



mokestinėse konferencijose<sup>618</sup> viešai komunikuoja ir pats mokesčių administratorius), turėtumėme situaciją, kai naujoji, griežtesnė bendroji taisyklė būtų taikoma ne visiems mokesčių mokėtojams ir mokesčiams, o tik pelno mokestį mokantiems Lietuvos ir užsienio vienetams. Čia anksčiau ar vėliau turėtų kilti klausimas, ar skirtingo mokestinio piktnaudžiavimo standarto („vienintelis mokestinis tikslas“ pagal dabartinę MAĮ 69 str. 1 d. taikymo praktiką ir griežtesnė formuluotė - „pagrindinis ar vienas pagrindinių tikslų“ pagal PMĮ 11 str. 8 d. formuluotę) priklausomai nuo mokesčių mokėtojo tipo (fizinis ar juridinis asmuo) ir mokesčio rūšies (pelno mokestis ar kiti mokesčiai, pvz.: GPM, PVM) taikymas nereiškia mokesčių mokėtojų lygybės ir nediskriminavimo principų pažeidimo. Šio disertacinio tyrimo autorės vertinimu, tokiu atveju išeitis galimai būtų atitinkamai koreguoti MAĮ įtvirtintą kovos su piktnaudžiavimu taisyklę (kadangi nediskriminavimo principo pažeidimo tyrimas yra labai plati tema, tai turėtų būti atskiro tyrimo objektas, todėl šiuo aspektu keliamas lygybės ir nediskriminavimo klausimas toliau nėra tiriamas).

Apibendrinant aukščiau išdėstytą per sisteminio reguliavimo prizmę, jei vadovautumės grynai pažodiniu teisės normų formuluočių aiškinimu, tai siauresnis mokestinės naudos tikslo apibrėžimas PMĮ 11 str. 8 dalyje reikštų, kad PMĮ 11 str. 8 dalis yra specialioji MAĮ 69 str. 1 dalies atžvilgiu. Tačiau jeigu LVAT formuojamą siaurinanąją mokestinės naudos tikslo aiškinimą (mokestinės naudos tikslas turi būti *vienintelis* arba bent jau *pagrindinis* sandorių ar operacijų tikslas) lygintume su PMĮ 11 str. 8 dalyje nustatytu reguliavimu (mokestinės naudos tikslas turi būti pagrindinis ar *vienas pagrindinių* sandorių ar operacijų tikslų), MAĮ įtvirtinta taisyklė taptų specialiąja PMĮ 11 str. 8 d. atžvilgiu, o tai galimai taptų nesuderinama su ATAD tikslais.

### **3.2.3.2. 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<sup>619</sup>. Tačiau kai kurios mokesčių įstatymų nuostatos apskritai įtvirtintos būtent turint tikslą mokesčių mokėtojui suteikti mokestinę naudą – tarkime, PMĮ 41 str. nustaty-

618 Martynas Endrijaitis, „Mokesčių vengimo schemas: kaip identifikuoti rizikas ir įvertinti apmokestinimo pasekmes? Pranešimas MGK ir VU konferencijoje „Apmokestinimo aktualijos ir mokestiniai ginčai““ (Vilnius, 2021 m. kovo 18 d.), 35 skaidrė.

619 Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, 517.

tas sąlygas atitinkantis reorganizavimas ar perleidimas yra mokesčių prasme neutralus (nesukelia papildomo apmokestinimo). Pažodžiui taikant MAĮ 69 str. 1 dalį, bet koks reorganizavimas pasinaudojant specialia jo neapmokestinimo tvarka (tiek ja piktnaudžiaujant, tiek nepiktnaudžiaujant) turėtų patekti į MAĮ 69 str. 1 d. reguliavimo sritį.

Tačiau teisės normos nėra pavienės, jos sudaro sistemą, ir, aiškinant sistemiškai, teisės mokslo doktrinoje<sup>620</sup> ir šiuo metu formuojamoje LVAT<sup>621</sup> praktikoje 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*<sup>622</sup> savo teisėmis<sup>623</sup>. 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<sup>624</sup>. 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 (...)“<sup>625</sup>.

Taigi, šiuo metu galiojanti MAĮ 69 str. 1 d. formuluoatė įtvirtina tik subjektyvųjį mokestinio piktnaudžiavimo elementą – mokestinės naudos tikslo siekį, bet neįtvirtina objektyviojo elemento, reikalaujančio, kad mokestinės naudos siekis prieštarautų mo-

620 Petkevičiūtė, „Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę“, 128.

621 Žr., pvz.: LVAT 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11; 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas (išplėstinės teisėjų kolegijos) administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013; 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016.

622 Turinio viršenybės prieš formą principas apskritai yra kildinamas iš bendrojo draudimo piktnaudžiauti teise principo, pripažįstamo tiek LVAT, tiek ESTT praktikoje. Plačiau žr.: Petkevičiūtė, „Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę“, 126.

623 Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, 518.

624 Petkevičiūtė, „Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę“, 128.

625 LVAT 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11; 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016; 2019 m. birželio 5 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-1250-556/2019; 2019 m. lapkričio 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1726-602/2019.

kesčio įstatymo tikslui<sup>626</sup>, nors tokio elemento būtinumas pripažįstamas tiek doktrinoje, tiek teismų praktikoje, tiek paties mokesčių administratoriaus<sup>627</sup>.

Akcentuotina tai, kad nors 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“), ATAD perkėlimo į PMĮ 11 str. 8 d. metu „nubyrėjo“ vienas iš dviejų esminių piktnaudžiavimo elementų – mokestinės naudos prieštaravimas įstatymo tikslui (objektyvusis elementas). Bene vienintelis tokio pokyčio paaiškinimas – PMĮ 11 str. 8 dalies nuostatų suvienodinimas šiuo aspektu su MAĮ 69 str. 1 dalimi, kurioje, kaip minėta, mokestinės naudos prieštaravimas įstatymo tikslui taip pat nurodytas (šio disertacinio tyrimo autorės vertinimu, tai kelia iššūkių teisinio tikrumo principui). Pastebėtina, kad PMĮ pakeitimo įstatymo, kuriuo buvo perkeltas ATAD 6 straipsnis, aiškinamasis raštas<sup>628</sup> argumentų, kodėl tokia esminė nuostata buvo išbraukta, nepateikia.

Vis tik, atsižvelgiant į tai, kad PMĮ 11 str. 8 d. įtvirtintos bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikymas yra siejamas su apsimestinių darinių, t. y. darinių, kurių nustatymas nėra pagrįstas svariomis komercinėmis priežastimis, atspindinčiomis ekonominę realybę, egzistavimu, o taip pat į tai, kad šia taisykle yra įgyvendinama ATAD, manytina, kad PMĮ 11 str. 8 dalis turėtų būti aiškinama būtent per ATAD 6 str. paskirties ir tikslo prizmę ir turėtų būti taikoma tik tada, kai mokesčių mokėtojo siekiama mokestinė nauda prieštarauja konkrečios pelno mokesčio apskaičiavimą Lietuvoje reguliuojančios nuostatos tikslui (objektyvusis mokestinio piktnaudžiavimo elementas), t. y. kai mokesčių mokėtojas piktnaudžiauja konkrečia pelno mokesčio įstatymo nuostata.

Be abejo, labai tikėtina, kad mokesčių administratorius, MKG ir teismai PMĮ 11 str. 8 dalyje įtvirtintą taisyklę taikys būtent mokestinio piktnaudžiavimo atvejais, tačiau siekiant užtikrinti teisinio aiškumo principo realų veikimą Lietuvos mokesčių

---

626 Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, 518.

627 Žr. MAĮ 69 str. 1 d. apibendrinto komentaro 2.2 p., kuris taip pat nurodo, kad MAĮ 69 str. 1 d. taikymui būtini abu – tiek subjektyvusis, tiek objektyvusis, elementai: VMI prie LR FM, „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2021-01-05 redakcija)“.

628 PMĮ pakeitimo aiškinamasis raštas (2018-09-27).

teisėje bei atsižvelgiant į susiformavusią ESTT praktiką dėl mokestinio piktnaudžiavimo, į LVAT ir pačios VMI MAĮ 69 str. 1 d. taikymo praktiką, o taip pat į Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje pateiktą apibrėžimą, siūlytina patikslinti tiek MAĮ 69 str. 1 d., tiek ir PMĮ 11 str. 8 d., aiškiai ir nedviprasmiškai įstatymo lygmeniu įtvirtinant, kad abi minėtos bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikomos tik mokestinio piktnaudžiavimo atvejais, t. y. kad kiekvienos jų taikymui būtinas tiek subjektyvusis (mokestinės naudos tikslas), tiek objektyvusis (mokestinės naudos tikslas turi prieštarauti konkrečioje situacijoje taikytino mokesčių įstatymo esmei) mokestinės naudos tikslo elementai. Tuo labiau, atsižvelgiant į tai, kad remiantis ESTT praktika, tik abu elementus apimanti bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė atitinka ES teisės reikalavimus<sup>629</sup>.

### 3.2.3.3. 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 kečiasi itin greitai, nėra garantijos, 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<sup>630</sup>. Kita vertus, bent iš šiandienos pozicijų, kitokias, nei išvardinta MAĮ 69 str. 1 d. pateikiamame baigtiniame sąrašė, mokestinės naudos formas sunku įsivaizduoti.

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. Vis tik, laikytina, kad faktiškai mokestinės naudos turinio pobūdžio apibrėžimo aspektu abi bendrosios taisyklės potencialiai gali būti pritaikytos tam pačiam mokestinių santykių ratui, šiuo aspektu viena su kita nekonkuruodamos.

629 Perdelwitz, „Developing a Common Framework against Tax Avoidance in the European Union“, 343.

630 Plačiau žr.: Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, 519–520.

### 3.2.4. PMĮ 32 str. 6 d. likimas perkėlus ATAD

Atskiro dėmesio, šio disertacinio tyrimo autorės vertinimu, reikalauja klausimas, kokią prasmę, įgyvendinus ATAD, turi nuo 2016-03-26 d. galiojanti<sup>631</sup> PMĮ 32 str. 6 dalyje įtvirtinta kovos su mokesčių vengimu taisyklė, skirta kovai su mokestiniais piktnaudžiavimu būtent dividendų neapmokestinimo lengvatomis, kiek tai susiję su dividendų mokėjimu / gavimu tarp Lietuvos ir užsienio vienetų<sup>632</sup>. Ši taisyklė PMĮ 32 str. įtvirtinta pažodinio perkėlimo iš direktyvos į nacionalinę teisę būdu, įgyvendinant 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 įpareigosios į nacionalinę teisę perkelti ne tik specialiąsias su kai kuriais agresyvaus mokesčių planavimo reiškiniiais kovojančias taisykles, bet ir ES mastu harmonizuojančią bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę<sup>633</sup> (pastaroji į PMĮ 11 str. 8 dalį perkelta 2018 m, pabaigoje ir galioja nuo 2019-01-01 d.<sup>634</sup>). Pastebėtina, kad PMĮ 32 str. 6 dalyje ir PMĮ 11 str. 8 dalyje įtvirtintų taisyklių formuluotės yra labai panašios, bet neidentiškos:

---

631 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 32, 33, 34, 35, 36, 40-1, 47, 51, 53 straipsnių ir 3 priedėlio pakeitimo įstatymas (priimtas 2016-03-22)“.

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

633 Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniais piktnaudžiavimu taisyklėms“, 521.

634 PMĮ pakeitimo aiškinamasis raštas (2018-09-27).

*Lentelė Nr. 2. PMĮ 11 str. 8 d. ir PMĮ 32 str. 6 d. formuluočių palyginimas.*

<p align="center"><b>PMĮ 32 str. 6 d.</b> <b>(galioja nuo 2016-03-26 d.)</b></p>	<p align="center"><b>PMĮ 11 str. 8 d.</b> <b>(galioja nuo 2019-01-01)</b></p>
<p>6. Šio skyaiaus 34 straipsnio 2 dalies, 35 straipsnio 2 ir 3 dalių nuostatos dėl dividendų neapmokestinimo <i>metaikomos dariniui ar keliems dariniams, jeigu jų nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos,</i></p> <p><b><i>kuri prieštarauja</i></b> 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos <b><i>direktyvos</i></b> 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, <b><i>dalykui ar tikslui,</i></b></p> <p><i>ir todėl jie yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Darinys gali apimti daugiau negu vieną etapą ar dalį.</i></p> <p><i>Darinys arba keli dariniai laikomi apsimestiniais tiek, kiek jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.</i></p>	<p>8. Apskaičiuojant pelno mokestį,</p> <p><i>neatsižvelgiama į darinį ar kelis darinius, kurių nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų – gauti mokestinės naudos</i></p> <p><i>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.</i></p>

Iš lentelėje aukščiau pateiktų taisyklių formuluočių akivaizdu, kad taisyklės panašios, tačiau turi du esminius skirtumus. Pirma, PMĮ 32 sr. 6 d. įtvirtinta taisyklė taikoma tik dividendų išmokėjimo / gavimo atvejais, o taisyklė, įtvirtinta PMĮ 11 str. 8 d. – bet kuriuo atveju, kuris patenka į pelno mokesčio įstatymo reguliavimo sritį. Antra, PMĮ 32 sr. 6 d. *expressis verbis* įtvirtina, kad taisyklė turi būti taikoma tik tais atvejais, kai mokestinės naudos tikslas *prieštarauja* Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos tikslui (objektyvusis piktnaudžiavimo elementas). Tuo tarpu kitos taisyklės sąlygos, jos taikymo mechanizmas ir pasekmės yra identiškos bendrajai PMĮ įtvirtintai taisyklei. Atsižvelgiant į tai, kad PMĮ 11 str. 8 d. įtvirtinta taisykle yra įgyvendinama ATAD, kuri reikalauja, kad bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė būtų taikoma esant tiek subjektyviajam (mokestinės naudos siekis), tiek objektyviajam (mokestinės naudos siekis turi prieštarauti mokesčių įstatymo tikslui) piktnaudžiavimo elementui, PMĮ 11 str. 8 dalis turėtų būti aiškinama būtent per ATAD 6 str. paskirties ir tikslo prizmę ir turėtų būti taikoma tik tada, kai mokesčių mokėtojo siekiama mokestinė nauda prieštarauja konkrečios pelno mokesčio apskaičiavimą Lietuvoje reguliuojančios nuos-

tatos tikslui (objektyvusis mokesčio piktnaudžiavimo elementas), t. y. kai mokesčių mokėtojas piktnaudžiauja konkrečia pelno mokesčio įstatymo nuostata.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstyta, akivaizdu, kad PMĮ 32 sr. 6 d. yra specialioji taisyklė PMĮ 11 str. 8 d atžvilgiu, tačiau PMĮ 32 sr. 6 d. iš principo neįtvirtina jokios specifikos, lyginant su PMĮ 11 str. 8 d. įtvirtinta taisykle, ir todėl, įgyvendinus ATAD, faktiškai prarado prasmę, tapo pertekline, dubliuojančia nuostata.

Atitinkamai, atsižvelgiant į tokius imperatyvius teisėkūrai taikomus reikalavimus (TPĮ 3 str.), kaip efektyvumas (teisės akte turi būti įtvirtinamos veiksmingiausiai ir ekonomiškiausiai teisinio reguliavimo tikslą leisiančios pasiekti priemonės), aiškumas (teisinis reguliavimas turi būti logiškas, nuoseklus, glaustas, suprantamas, tikslus, aiškus ir nedviprasmiškas) ir sistemiskumas (teisės normos turi derėti tarpusavyje), svarstytinas Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 1 str. 2-3 dalių, dubliuojančių ATAD 6 str. 1-2 dalis (ATAD nuostatos platesnės apimties) keitimo inicijavimas, o iš to sekant – ir dividendams skirtos specialiosios kovos su mokesčių piktnaudžiavimu taisyklės, įtvirtintos PMĮ, panaikinimas, nes bet koks tekstas įstatyme negali būti savitiksliis. Be to, 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, arba suformuluotos dubliuojančios taisyklės, būtų iš esmės pažeisti tiek esminiai teisėkūros principai, tiek teisinio tikrumo principas<sup>635</sup>.

### 3.2.5. Apibendrinimas

Apibendrinant, ATAD įgyvendinimo tikslu Lietuvos įstatymų leidėjas nusprendė ne koreguoti iki tol galiojusią (ir dabar tebegaliojančią) MAĮ 69 str. 1 dalyje įtvirtintą bendrąją kovos su mokesčių piktnaudžiavimu taisyklę, o PMĮ 11 str. 8 dalyje įtvirtino naują bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę, nors ir besiskiriančią formuluote, tačiau taip pat pagrįstą bendruoju draudimo piktnaudžiauti principu. Taigi, Lietuvos MAĮ ir PMĮ turime įtvirtintas dvi bendrąsias kovos su mokesčių vengimu taisykles, kurios skiriasi, visų pirma, tuo, kad MAĮ įtvirtinta taisyklė taikoma iš principo visiems mokesčiams ir mokesčių mokėtojams, o naujoji, įtvirtinta PMĮ, taikoma tik esant mokesčiniui piktnaudžiavimui būtent pelno mokesčio srityje.

Vertinant iš sisteminio reguliavimo pusės ir atsižvelgiant į tai, kad Lietuvos įstatymų

---

635 Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, 523.

leidėjas vis tik nusprendė įtvirtinti atskirą, papildomą (greta įtvirtintosios MAĮ 69 str. 1 dalyje) bendrąją taisyklę, kyla klausimas, kuo jos iš esmės skiriasi, ir ar PMĮ įtvirtinta taisyklė yra specialioji taisyklės, įtvirtintos MAĮ 69 str. atžvilgiu.

Kaip minėta, MAĮ ir PMĮ įtvirtintos bendrosios taisyklės iš esmės skiriasi mokesčių, atitinkamai ir subjektų, kuriems taikomos, apimtimi: PMĮ bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė yra taikoma siauresniam tiek mokesčių, tiek subjektų ratui, nei taisyklė, įtvirtinta MAĮ, todėl šiuo aspektu PMĮ 11 str. 8 dalyje įtvirtinta taisyklė yra specialioji MAĮ 69 str. 1 dalies atžvilgiu.

Tačiau situacija nėra toki aiški ir nedviprasmiška, siekiant įvertinti šių dviejų bendrųjų taisyklių tarpusavio santykį atsižvelgiant į tai, kaip jos apibrėžia mokestinės naudos tikslą (subjektyvųjį piktnaudžiavimo elementą, būtiną taisyklės taikymui) – kaip vienintelį, pagrindinį ar vieną pagrindinių tikslų. MAĮ 69 str. 1 dalies tekstas *expressis verbis* nekonkretizuoja, ar mokestinės naudos tikslas turi būti vienintelis, ar pakanka, kad jis būtų pagrindinis, ar tiesiog vienas iš sandorio, operacijos ar jų grupės tikslų. Tačiau LVAT atliekamas siaurinamasis MAĮ 69 str. 1 d. aiškinimas reikalauja, kad MAĮ 69 str. 1 dalies taikymo atveju mokestinė nauda būtų ne bet koks, o vienintelis arba pagrindinis sandorių ar jų grupės tikslas; toks aiškinimas iš principo atitinka ir ESTT praktiką mokestinio piktnaudžiavimo byloje, kuri reikalauja, kad mokesčių mokėtojo siekiama mokestinė nauda būtų vienintelis, pagrindinis ar dominuojantis operacijų tikslas.

PMĮ 11 str. 8 dalyje įtvirtinta formuluotė šiuo aspektu, atrodo, yra griežtesnė, nes mokestiniu piktnaudžiavimu laiko tiek situacijas, kai mokestinė nauda yra tiek pagrindinis, tiek vienas pagrindinių tikslų. Teisminės praktikos dėl šios naujosios bendrosios taisyklės taikymo Lietuvoje kol kas nėra, tad neaišku, ar teismai ją taikys pažodžiui, ar, kaip ir MAĮ 69 str. 1 dalies atveju, laikydami siurinamojo aiškinimo linijos (nors tokiam siaurinamajam aiškinimui, atsižvelgiant į PMĮ 11 str. 8 d. formuluotę, erdvės gerokai mažiau, nei MAĮ 69 str. 1 dalies atveju). Mokesčių administratorius (VMI), savo ruožtu, viešai komunikuoja, kad jo vertinimu, PMĮ 11 str. 8 d. įtvirtinta taisyklė yra griežtesnė, nei įtvirtinta MAĮ; manytina, kad ir pirmuosiuose mokestiniuose ginčuose laikysis tos pačios pozicijos.

Kaip minėta, teisės mokslo darbuose vyksta intensyvi diskusija, ar ATAD įtvirtinta bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė apskritai atitinka remiantis bendruoju draudimo piktnaudžiauti principu (*abuse of law*) ESTT formuojamą praktiką. Galutinį atsakymą į šį klausimą, matyt, turės pateikti pats ESTT; tai nulems (arba koreguos)



ir perkeliant ATAD PMĮ įtvirtintos bendrosios taisyklės aiškinimo ir taikymo kryptį Lietuvoje. Tenka pripažinti, kad iki tol visi mokesčių teisinių santykių dalyviai neabejotinai susidurs su dideliu teisinio tikrumo trūkumu.

Vis tik, jei ESTT pakeistų (sugriežtintų) savo praktiką mokestinio piktnaudžiavimo srityje, arba LVAT dar iki tol PMĮ 11 str. 8 dalį pradėtų taikyti pagal įstatymo raidę, t. y. ir atvejams, kai mokestinė nauda yra vienas pagrindinių tikslų, turėtumėme iš teisinės valstybės ir teisinio tikrumo pusės sunkiai pateisinamą situaciją, kai naujoji, griežtesnė bendroji taisyklė būtų taikoma ne visiems mokesčių mokėtojams ir mokesčiams, o tik pelno mokesčių mokantiems Lietuvos ir užsienio vienetams. Čia anksčiau ar vėliau turėtų kilti PMĮ 11 str. 8 dalies atitikimo Konstitucijai klausimas: ar skirtingo mokestinio piktnaudžiavimo standarto, priklausomai nuo mokesčių mokėtojo tipo (fizinis ar juridinis asmuo) ir mokesčio rūšies (pelno mokestis ar kiti mokesčiai, pvz.: GPM, PVM), taikymas nereiškia mokesčių mokėtojų lygybės ir nediskriminavimo principų pažeidimo.

Dar vienas naujosios PMĮ 11 str. 8 d. įtvirtintos bendrosios taisyklės ypatumas yra tas, kad perkeliant ATAD, taisyklės formuluotėje neišliko (ir PMĮ nėra įtvirtinta) viena esminių mokestinio piktnaudžiavimo sąlygų – mokestinės naudos prieštaravimas konkrečiam mokesčių įstatymo tikslui (objektyvusis elementas), nors šio aspekto būtinumą bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių taikymui pripažįsta tiek ESTT, tiek LVAT, tiek Lietuvos ir užsienio teisės doktrina. Nepaisant to, kadangi PMĮ 11 str. 8 dalis įgyvendina ATAD 6 straipsnį, ji turėtų būti aiškinama būtent per ATAD 6 str. paskirties ir tikslo prizmę ir turėtų būti taikoma tik tada, kai mokesčių mokėtojo siekiama mokestinė nauda prieštarauja konkrečios pelno mokesčio apskaičiavimą Lietuvoje reguliuojančios nuostatos tikslui (objektyvusis mokestinio piktnaudžiavimo elementas), t. y. kai mokesčių mokėtojas piktnaudžiauja konkrečia pelno mokesčio įstatymo nuostata.

Ir nors tikėtina, kad kaip ir MAĮ 69 str. 1 dalies atveju, mokesčių administratorius ir mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos ši būtiną piktnaudžiavimo elementą priims žinion ir vertins tinkamai, situacija, kai mokesčių įstatymo raidė sako viena, o siauresnė jo taikymo apimtis apsprendžiama ne įstatymu, o besikeičiančia teismų praktika, disertacinio tyrimo autorės vertinimu, 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“. Todėl yra svarstyтина patikslinti

ties MAĮ 69 str. 1 d., ties PMĮ 11 str. 8 d. taip, kad objektyvusis piktnaudžiavimo elementas, reiškiantis, kad mokestinės naudos siekis tik tada vertintinas kaip piktnaudžiavimas teise, kai mokestinė nauda prieštarauja mokesčių įstatymo tikslui, būtų konkrečiai ir aiškiai įvardinti įstatyme, kaip to reikalauja MAĮ 9 str. įtvirtintas apmokestinimo aiškumo principas, o ne numanomi.

Galiausiai, kyla klausimas, kokią prasmę, įgyvendinus ATAD ir papildžius PMĮ 11 str. 8 dalimi, turi nuo 2016-03-26 d. galiojanti PMĮ 32 str. 6 dalyje įtvirtinta kovos su mokesčių vengimu taisyklė, skirta kovai su mokestiniu piktnaudžiavimu tik dividendų neapmokestinimo pelno mokesčiu lengvatomis. Šios dvi taisyklės iš principo skiriasi tik tuo, kad PMĮ 32 str. 6 dalyje įtvirtinta taisyklė taikoma labai siauram situacijų ratui pelno mokesčio srityje (dividendų išmokėjimo į užsienį / gavimo iš užsienio atvejai), tuo tarpu kitos taisyklės sąlygos, jos taikymo mechanizmas ir pasekmės yra identiškos bendrajai PMĮ 11 str. 8 d. įtvirtintai taisyklei. Atsižvelgiant į tai, seka išvada, kad PMĮ 32 str. 6 d. yra specialioji taisyklė PMĮ 11 str. 8 d atžvilgiu, tačiau PMĮ 32 str. 6 d. iš principo neįtvirtina jokios specifikos, lyginant su PMĮ 11 str. 8 d. įtvirtinta taisykle, ir todėl, įgyvendinus ATAD, faktiškai prarado prasmę, tapo pertekline, dubliuojančia nuostata.

Todėl atsižvelgiant į tokius imperatyvius teisėkūrai taikomus reikalavimus (TPĮ 3 str.), kaip efektyvumas (teisės akte turi būti įtvirtinamos veiksmingiausiai ir ekonomiškiausiai 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), logiškai turėtų būti svarstytinas dividendams skirtos specialiosios kovos su mokesčių piktnaudžiavimu taisyklės panaikinimas, nes bet koks tekstas įstatyme negali būti savitikslis. Be to, 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, arba suformuluotos dubliuojančios taisyklės, būtų iš esmės pažeisti tiek esminiai teisėkūros principai, tiek teisinio tikrumo principas.

### 3.3. Specialiosios PMĮ įtvirtintos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės

#### 3.3.1. Palūkanų atskaitą ribojančios taisyklės

##### 3.3.1.1. Taisyklių esmė ir tikslas

Palūkanos, kaip atlyginimas už pinigų skolinimą<sup>636</sup> (iš skolininko pusės – tai išlaidos, iš kreditoriaus pusės – pajamos), potencialiai patenka į ne vienos Lietuvos teisės aktuose įtvirtintos priemonės, nukreiptos į kovą su pelno mokesčio vengimu, reguliavimo sritį. Kadangi palūkanos iš esmės yra lėšų skolinimo sandorio kaina, joms, visų pirma, yra taikomas atitikimo tikrajai rinkos kainai reikalavimas (PMĮ 40 str. 1 d.), o tais atvejais, kai palūkanos neatitinka rinkos kainos, „įsijungia“ PMĮ 40 str. 2 dalis, mokesčių administratoriui leidžianti sandoriuose tarp asocijuotų asmenų<sup>637</sup> atsižvelgti į tikrąją sandorio kainą ir, vadovaujantis LR finansų ministro nustatytomis taisyklėmis<sup>638</sup>

---

636 Reikia pastebėti, kad nors PMĮ 2 str. 28 dalis palūkanas lakoniškai apibrėžia būtent kaip atlyginimą už pinigų skolinimą, PMĮ apibendrintas komentaras (2020-12-31 d. redakcija), akivaizdžiai remdamasis Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos 2 straipsnio a punktu, palūkanų sąvoką mokesetine prasme gerokai išplečia - palūkanomis laikomas ne tik atlygis už pinigų skolinimą pagal paskolos sutartis, bet pajamos (t. y. atlygis, nepriklausomai nuo to, kaip jis įvardijamas – palūkanos, priemokos, premijos ir pan.) iš bet kokios rūšies skolinių reikalavimų, nepriklausomai nuo to, ar jie užtikrinti įkeitimu (pvz., palūkanos, mokamos pagal paskolos, kredito ar vartojimo kredito, pirkimo-pardavimo išsimokėtinai, lizingo [finansinės nuomos] sutartis ir kt.), taip pat ir analogiškos pajamos iš vertybinių popierių, nepriklausomai nuo to, ar jie suteikia teisę ar galimybę dalyvauti skolininko kapitale (pvz., palūkanos ar premijos, mokamos už obligacijas, konvertuojamąsias obligacijas ir pan.). EBPO BEPS projekto 4 veiksmo atskaita taip pat yra skirta ne tik palūkanų, bet ir joms ekvivalenčių mokėjimų atskaitos ribojimui, ir įgyvendinant šio BEPS 4 veiksmo rekomendacijas ATAD 4 straipsnyje įtvirtinta palūkanų atskaitos ribojimo taisyklė, perkelta į PMĮ 30(1) str., palūkanas apibrėžia dar plačiau, *inter alia*, įtraukdama ir atlygį už paskolas, suteikiančias teisę dalyvauti skirstant pelną, atlygį už konvertuojamąsias ir nulines atkarpos obligacijas, už finansavimą pagal islamo teisę, į turto balansinę vertę įtrauktas kapitalizuotas palūkanas, palūkanas, susietas su skolino kapitalo grąža (pelnu, pajamomis), sąlygines išvestinių finansinių priemonių arba apsidraudimo sandorių, susijusių su vieneto paskolomis, palūkanas, garantinius mokėjimus pagal finansavimo sandorius, kitą atlygį, ekonomiškai lygiavertį palūkanoms, o taip pat su minėtais mokėjimais susijusius administravimo mokesčius ir užsienio valiutos kurso pasikeitimo sumas. PMĮ; Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva, 2 str.2 str. OECD, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update* (Paris: OECD Publishing, 2016), 19; ATAD 2 str. 1 d. 1 p.

637 Apie mokesčių teisės požiūrį į grupės narius, juos siejančius ryšius ir mokesčines grupes, įskaitant asocijuotus asmenis, žr. šios disertacijos 1.1.3 ir 1.1.5 skirsnius.

638 „Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymas Nr. 1K-123 Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių patvirtinimo (2019-01-01 - 2020-10-22 redakcija)“.

bei taikant ištiesiosios rankos principą,<sup>639</sup> atitinkamai patikslinti palūkanų dydį (paprastai didėjimo linkme<sup>640</sup>) ir kreditoriaus pajamoms priskirti bei apmokestinti būtent rinkos kainą atitinkančias palūkanas. Iš kitos pusės, palūkanos skolininkui yra išlaidos, bendruoju atveju potencialiai galimos atskaityti iš uždirbtų pajamų, ir tokiu būdu mažinančios skolininko apmokestinamąjį pelną. Atitinkamai, pagal PMĮ, prie leidžiamų skolininko atskaitymų gali būti priskirtos tik tos palūkanų sąnaudos, kurios, pirma, yra susijusios ir būtinos skolininko pajamoms uždirbti ar kitai ekonominei naudai gauti, ir, antra, kurios atitinka ištiesiosios rankos principą, taigi neviršija tikrosios rinkos kainos (PMĮ 17 str., 40 str. 1, 2 d., ). Aukščiau nurodyti PMĮ įtvirtinti ribojimai yra taikomi visų į PMĮ reguliavimo sritį patenkančių pajamų ir išlaidų (sąnaudų), *inter alia*, ir išmokamų bei gaunamų palūkanų, atžvilgiu. Tačiau PMĮ esama ir specialių, tik palūkanų apmokestinimui skirtų nuostatų, pavyzdžiui, PMĮ 5 str. 1 d. 2 punkte įtvirtinta taisyklė, pagal kurią palūkanoms, išmokamoms gavėjams, registruotiems ar kitaip organizuotiems ne EEE valstybėse ir ne valstybėse, su kuriomis Lietuvos Respublika yra sudariusi DAIS, taikomas 10% išskaičiuojamasis pelno mokestis prie šaltinio.

Nepaisant aukščiau nurodytų ribojimų, mokėti palūkanas susijusiam asmeniui už gautą skolintą kapitalą ir šiomis palūkanomis mažinti savo apmokestinamąjį pelną mokesnine prasme skolininkui paprastai yra palankiau, nei, pavyzdžiui, finansuoti savo veiklą iš nuosavo kapitalo (įmonės dalyvių įnašų ar įmonės veiklos eigoje uždirbto pelno). Tuo atveju, jei skolinanti įmonių grupės įmonė yra įregistruota EEE valstybėje arba valstybėje, su kuria Lietuva turi galiojančią DAIS, ir taikančioje mažesnę pelno mokesčio tarifą, gaunama dviguba mokesstinė nauda: pirma, palūkanų pajamos, paprastai nemokant pelno mokesčio prie šaltinio<sup>641</sup>, „išvedamos“ (išmokamos) į mažesnio apmokestinimo jurisdikciją ir čia apmokestinamos mažesniu pelno mokesčio

---

639 Ištiesiosios rankos principą LR finansų ministro patvirtintos taisyklės apibrėžia kaip principą, pagal kuri kontroliuojamojo sandorio (t. y. sandorio tarp asocijuotųjų asmenų) kaina, įvertinus visas reikšmingą poveikį kainai turinčias sandorio sąlygas, neturi skirtis nuo tikrosios rinkos kainos, o iš tokio sandorio uždirbtas pelnas ar gautos pajamos neturi skirtis nuo iš sandorio, vykdomo tikrąja rinkos kaina, galimo uždirbti pelno ar galimų gauti pajamų. Šis principas yra grindžiamas kontroliuojamojo sandorio sąlygų palyginimu su palyginamuoju sandoriu (sandoriais). Ten pat, 3.3 p.

640 Pavyzdžiui, kai tarp įmonių grupės narių, mokesnine prasme esančių asocijuotais asmenimis, yra suteikiamos paskolos be palūkanų arba su itin mažomis palūkanomis, mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į palūkanų už atitinkamas paskolas rinkos kainą, priskaičiuoja „menamas“ palūkanas ir jomis didina paskolą suteikusios įmonės apmokestinamąsias pajamas. Tokiu būdu, paskolą suteikusi įmonė turi sumokėti pelno mokestį nuo „menamų“ palūkanų, nors jų faktiškai ir negavo.

641 Pavyzdžiui, pagal PMĮ 5 str. 1 d. 2 punkte įtvirtintą taisyklę, 10% išskaičiuojamasis pelno mokestis prie šaltinio taikomas palūkanoms, išmokamoms gavėjams, registruotiems ar kitaip organizuotiems ne EEE valstybėse ir ne valstybėse, su kuriomis Lietuvos Respublika yra sudariusi DAIS.

tarifu, antra, įmonių grupės narė – skolininkė, įregistruota ar vykdanči veiklą standartinio pelno mokesčio tarifo jurisdikcijoje, savo pelno mokesčio bazę mažina palūkanų sąnaudomis ir atitinkamai moka mažesnę pelno mokesčio sumą. Tokiu būdu pelno mokesčio bazės perkėlimui gali pasitarnauti ne tik įmonių grupės, ypač tarptautinės, viduje teikiamos paskolos (angl. *intra group financing*), bet ir finansavimas, gautas iš trečiojo subjekto (angl. *third party debt*). Neatsitiktinai ir BEPS projekto ataskaitų rengėjai pripažįsta, kad palūkanų mokėjimas susijusiems arba tretiesiems asmenims yra viena paprasčiausių tarptautinio mokesčių planavimo technikų, siekiant perkelti apmokestinamąjį pelną į kitą jurisdikciją.<sup>642</sup> Todėl ir visas BEPS 4 veiksmas buvo skirtas būtent pelno perkėlimo (erozijos), naudojantis palūkanų atskaita ir kitais finansiniais mokėjimais, ribojimui.<sup>643</sup>

Būtent su tikslu užkirsti kelią potencialiam piktnaudžiavimui paskolų teikimu (taip vadinamai paslėptai kapitalizacijai<sup>644</sup>) ir susijusia, dažnai padidintos vertės, palūkanų atskaita įmonių grupėse, o taip pat siekiant paskatinti didesnę įmonių veiklos finansavimą nuosavu, o ne skolintu kapitalu<sup>645</sup>, Lietuvoje šiai dienai yra įtvirtintos dvi būtent palūkanų atskaitos ribojimus nustatančios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės (vardijama chronologiškai, pagal priėmimo datą):

kapitalo nepakankamumo arba plonos (nepakankamos) kapitalizacijos taisyklė (angl. *thin capitalization rule*) (toliau 3.3.1 skirsnyje ši taisyklė vadinama plonos kapitalizacijos taisykle), įgyvendinant PMĮ 40 str. 3 dalį, įtvirtinta Vyriausybės nutarimu patvirtintose Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklėse<sup>646</sup> (toliau 3.3.1 skirsnyje teksto ekonomijos sumetimais taip pat vadinamos Taisyklėmis). Ši kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklė galioja nuo 2003 m. gruodžio 13 d., taikoma nuo 2004 me-

---

642 OECD, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update*, 19.

643 OECD, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report* (Paris: OECD Publishing, 2015); OECD, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update*.

644 Teisės mokslo darbuose paslėpta kapitalizacija apibūdinama kaip formaliųjų ūkinių operacijų atlikimas siekiant mokesstinės naudos, kai skoliniais santykiais siekiama sumažinti mokėtiną pelno mokestį, o santykinai didelį skolinto ir nuosavo kapitalo santykį, kur skolintas kapitalas viršija nuosavą, stengiamasi užmaskuoti neva ekonomine logika pagrįstais santykiais. Plačiau apie Lietuvos ir užsienio mokslininkų tyrimus paslėptos kapitalizacijos ir jos identifikavimo problematikos tema žr.: Endrijaitis, „Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta“, 113.

645 Pastaroji reguliacinė funkcija (skatinti įmones finansuoti savo veiklą iš nuosavo, o ne iš skolinto kapitalo) yra tiesiogiai įvardinta ir PMĮ pakeitimo įstatymo aiškinamajame rašte; žr. PMĮ pakeitimo aiškinamojo rašto (2018-09-27) 1 p. 1 papunktį.

646 Beje, pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės keistos tik vieną kartą, 2014 metais, dėl taisyklėse nurodytų sumų litais konversijos į eurus.

tais prasidėjusio mokestinio laikotarpio ir nustato *palūkanų už kontroliuojamą skolintą kapitalą atskaitos* iš vieneto pelno ribojimus;

palūkanų sąnaudų atskaitos ribojimo taisyklė, įtvirtinta santykinai naujame PMĮ 30 (1) straipsnyje „Palūkanos“, kuriuo PMĮ buvo papildytas į Lietuvos mokesčių teisę perkeliant ATAD. Ši taisyklė galioja nuo 2019 m. sausio 1 d., taikoma apskaičiuojant 2019 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pelno mokestį ir nustato *palūkanų sąnaudų atskaitos ribojimo taisykles vienetais, turintiems susijusių asmenų (vienetų), atsižvelgiant į vieneto apmokestinamojo pelno dydį* (toliau 3.3.1 skirsnyje ši taisyklė vadinama EBITDA taisykle). Atkreiptinas dėmesys, kad ši taisyklė, siekiant užtikrinti teisėtų lūkesčių principo įgyvendinimą yra netaikoma palūkanoms pagal sandorius, sudarytus iki EBITDA taisyklės įsigaliojimo (įsigaliojo 2019-01-01 d.), išskyrus atvejus, kai po taisyklės įsigaliojimo pakeičiama sandorio trukmė ar suma<sup>647</sup>.

### 3.3.1.2. Plonos kapitalizacijos taisyklės ir EBITDA taisyklės tarpusavio santykis

Vertinant aukščiau nurodytas dvi palūkanų atskaitos ribojimus nustatančias Lietuvos mokesčių teisės aktuose įtvirtintas taisykles teisinio reguliavimo aiškumo, nuoseklumo, sistemiškumo ir vidinio neprieštaravimo aspektais, natūraliai kyla klausimas, koks yra šių kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, nukreiptų į palūkanų atskaitos ribojimą, tarpusavio santykis, ypač atsižvelgiant į tai, kad jos įtvirtintos tiek skirtingos teisinės galios teisės aktuose, tiek ir skirtingu metu.

Šiuo aspektu, reikia pastebėti, kad EBPO BEPS 4 veiksmo ataskaitoje pripažįstama, kad *greta* EBPO rekomenduojamos (kaip efektyviausios kovoje su BEPS) bendrosios palūkanų atskaitą ribojančios fiksuoto santykio taisyklės,<sup>648</sup> apribojančios įmonės gryųjų palūkanų sąnaudų (t. y. palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas<sup>649</sup>) atskaitą iki sumos, atitinkančios tam tikrą įstatyme nustatytą įmonės arba įmonių grupės EBITDA procentą, gali būti taikomos tiek tikslinės (angl. *targeted*), konkrečioms palūkanų atskaitos situacijoms taikomos taisyklės, tiek ir plonos kapitalizacijos taisyklė, pagrįsta fiksuotu skolinto ir nuosavo kapitalo santykiu. Tokiu atveju, pasak EBPO mokesčių specialistų, pavyzdžiui, palūkanos, atitinkančios EBITDA tai-

647 Komisijos pasiūlymo dėl ATAD-1 preambulės 8 p.; PMĮ pakeitimo aiškinamojo rašto (2018-09-27) 4 p.; „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 30-1 straipsniu įstatymas (priimtas 2018-12-06)“, 11 str. 4 d.

648 OECD, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update*, 29.

649 Ten pat, 14.

syklę, bet neatitinkančios plonos kapitalizacijos taisyklės, vis tiek būtų neleidžiamos atskaityti.<sup>650</sup> Atitinkamai, kadangi ATAD įtvirtinta palūkanų atskaitos ribojimo taisykle ES lygmeniu siekiama įgyvendinti būtent BEPS 4 veiksmo rekomendacijas, ATAD preambulės 6 punktą taip pat nurodo, jog ATAD 4 str. įtvirtinta palūkanų atskaitos ribojimo taisyklė, siejama su įmonės arba įmonių grupės EBITDA, *įtvirtinta tik minimalius ES mastu privalomus reikalavimus palūkanų atskaitos ribojimui, ir valstybės narės gali tiek imtis priemonių užtikrinti aukštesniam apsaugos nuo piktnaudžiavimo paskolų palūkanomis lygiui, nustatydamos mažesnę, nei nurodyta ATAD, palūkanų atskaitymo santykį arba laiko apribojimus palūkanų atskaitai, arba apribodamos atskaitytinų palūkanų perkėlimą į ankstesnius ar vėlesnius laikotarpius, tiek ir kartu su ATAD palūkanų atskaitos ribojimo taisykle taikyti tikslines taisykles (ATAD tekste anglų kalba - targeted rules), nukreiptas į finansavimą įmonių grupių viduje, visų pirma - kapitalo nepakankamumo taisykles. Taigi, nei BEPS rekomendacijos, nei ATAD iš esmės neriboja nei valstybės narės galimybės griežčiau, nei įtvirtinta ATAD, reguliuoti palūkanų atskaitą (be abejo, su sąlyga, kad tarptautinį ES elementą turinčių palūkanų atskaitai nebus taikomos mažiau palankios nuostatos, nei grynai nacionalinio pobūdžio sandoriams), nei kartu su ATAD įtvirtinta palūkanų atskaitos ribojimo taisykle taikyti specialias nacionalines taisykles, įskaitant plonos (nepakankamos) kapitalizacijos taisykles (angl. *thin capitalization*).*

PMĮ pakeitimo įstatymo projekto aiškinamajame rašte dėl PMĮ papildymo EBITDA palūkanų atskaitos taisykle<sup>651</sup>, apeliuojant į Direktyvos preambulės 6 dalį ir EBPO BEPS 4 veiksmo rekomendacijas, nurodoma, kad PMĮ ir jo įgyvendinamuosiuose teisės aktuose jau nustatytos (t. y. galiojusios 2018 m. antroje pusėje – *aut. past.*) palūkanų atskaitymą ribojančios taisyklės, *inter alia*, kapitalo nepakankamumo (angl. *thin capitalization*) taisyklė, galėtų būti taikomos kaip PMĮ projektu siūlomą palūkanų atskaitos EBITDA taisyklę *papildančios* taisyklės. Tikėtina, kad būtent atsižvelgiant į minėtas EBPO 4 veiksmo rekomendacijas ir ATAD preambulės nuostatas, praėjus vos dviem savaitėms po PMĮ papildymo 30 (1) straipsniu<sup>652</sup> VMI oficialiai išaiškino, kad „ši (t. y. pagrįsta EBITDA – *aut. past.*) palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklė *neriboja* plo-

650 Ten pat, 75.

651 PMĮ pakeitimo aiškinamasis raštas (2018-09-27).

652 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 30-1 straipsniu įstatymas (priimtas 2018-12-06)“.

nosios kapitalizacijos palūkanų atskaitymo ribojimų taisyklės taikymo“.<sup>653</sup> Atitinkamai, 2019 m. rugsėjo mėnesį, t. y. beveik po metų, buvo papildytas ir PMĮ 30 (1) str. apibendrintas komentaras<sup>654</sup> nurodant, kad PMĮ 30 (1) str. įtvirtinta su EBITDA siejama palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklė *taikoma kartu* su palūkanų atskaitymo ribojimo (plonos kapitalizacijos) taisykle, nustatyta Vyriausybės nutarimu patvirtintose Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklėse.

Vis tik, nei EBPO rekomendacijose ar ATAD preambulėje įtvirtintos valstybių pasirinkimo galimybės, nei tuo labiau PMĮ projekto aiškinamajame rašte, VMI pranešime ar apibendrintame PMĮ komentare išdėstytos pozicijos dėl galimybės taikyti taisykles kartu, papildomai ir pan., jokiū būdu nereiškia, kad susiklosčius teisės normų kolizijos situacijai, galima ignoruoti tokias visuotinai pripažįstamas teisės normų kolizijų sprendimo taisyklės, kaip *lex superiori derogat legi inferiori* (aukštesnės teisinės galios teisės aktas (norma) turi pirmenybę prieš žemesnės teisinės galios teisės aktą (normą); dar vadinama hierarchijos taisykle)<sup>655</sup> ar *lex posteriori derogat legi priori* (vėlesnis įstatymas turi pirmumą prieš ankstesnį įstatymą; dar vadinama chronologijos taisykle).<sup>656</sup> Kita vertus, esant ne teisės normų kolizijos, o jų konkurencijos atvejui, teisės doktrinoje yra žinomos ir turėtų būti taikomos tokios teisės normų konkurencijos sprendimo taisyklės, kaip *lex specialis derogat legi generali* - esant bendrosios ir specialiosios normų konkurencijai, konkrečiu atveju taikoma specialioji norma, arba *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*, reiškianti, kad vėlesnė bendroji norma nepanaikina

---

653 „VMI prie LR FM 2018 m. gruodžio 21 d. informacinis pranešimas dėl pelno mokesčio įstatymo pakeitimo“.

654 VMI prie LR FM, „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2020-07-02 d. redakcija)“.

655 Mikelėnienė ir Mikelėnas, *Teismo procesas*, 256; Teisinės valstybės principo suponuojamu teisės aktų hierarchijos reikalavimu, *inter alia*, reikalaujančiu, kad poįstatyminiai teisės aktai neprieštarautų įstatymams ir atitinkamai neleidžiančiu poįstatyminiais teisės aktais (taigi ir Vyriausybės nutarimais) nustatyti tokio teisinio reguliavimo, kuris konkuruotų su nustatytoju įstatymu, taip pat kad nors poįstatyminiu teisės aktu yra realizuojamos įstatymo normos, tačiau toks teisės aktas negali pakeisti paties įstatymo, ne kartą savo jurisprudencijoje rėmėsi ir Konstitucinis Teismas. Pvz., žr.: Konstitucinio Teismo 1994 m. sausio 19 d. nutarimas, bylos Nr. 4/93; 2002 m. rugpjūčio 21 d. nutarimas, bylos Nr. 43/01; 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas, bylos Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03; 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas, bylos Nr. 53/01; 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas, bylos Nr. 51/01-26/02-19/03-22/03-26/03-27/03; 2010 m. vasario 9 d. nutarimas, bylos Nr. 23/2007-38/2009; 2013 m. vasario 20 d. nutarimas, bylos Nr. 41/2009.

656 Mikelėnienė ir Mikelėnas, *Teismo procesas*, 256; taisykle, pagal kurią esant teisės normų prieštaravimui, galioja vėlesniojo įstatymo norma, remiamasi ir Konstitucinio Teismo, ir LVAT jurisprudencijoje, pvz., žr.: Konstitucinio Teismo 1995 m. gruodžio 22 d. nutarimas, bylos Nr. 9/95; LVAT 2006 m. lapkričio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-469-1936-06; 2007 m. gegužės 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-469-478-07; 2012 m. kovo 16 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-756-8-12 (skelbtas Administracinėje jurisprudencijoje, 2012, 23, p. 48-57)“.



ankstesnės specialiosios normos, išskyrus pačiame įstatyme nustatytus atvejus.<sup>657</sup>

Kalbant apie PMĮ 40 str. 3 dalį įgyvendinančiose Taisyklėse įtvirtintos plonos kapitalizacijos taisyklės ir PMĮ 30 (1) str. įtvirtintos EBITDA taisyklės tarpusavio santykių ir sprendžiant klausimą, ar šios taisyklės viena kitai prieštarauja (tokiu atveju, taikytinos teisės normų kolizijų sprendimo taisyklės, ir viena iš minėtų PMĮ taisyklių apskritai negali būti taikoma), ar konkuruoja (tokiu atveju, taikytinos teisės normų konkurencijos sprendimo taisyklės, pavyzdžiui, *lex specialis derogat legi generali* - esant bendrosios ir specialiosios normų konkurencijai, konkrečiu atveju taikoma specialioji norma, tačiau kitais atvejais, nepatenkančiais į specialiosios normos reguliavimo sritį, taikoma bendroji norma), ar tiesiog viena kitą papildo ir turi būti taikomos paraleliai (kartu), reikalinga įvertinti šių taisyklių reguliavimo dalyką, pobūdį ir apimtį, o taip pat ir tai, kokios teisinės galios teisės aktuose ir kada šios taisyklės įtvirtintos.

### 1) Taisyklių reguliavimo dalykas

Lyginant šių taisyklių reguliavimo dalyką, reikia pastebėti, kad EBITDA taisyklė yra įtvirtinta PMĮ V skyriuje „Leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai“, ir tai visiškai logiškas įstatymų leidėjo pasirinkimas, atitinkantis sistemiškumo<sup>658</sup> - vieno iš teisėkūros principų, reikalavimą: nuostatos, kuriomis ribojama palūkanų sąnaudų atskaita, įtrauktos būtent į PMĮ skyrių, skirtą leidžiamiesiems atskaitymams ir ribojamų dydžių leidžiamiesiems atskaitymams. Tuo tarpu PMĮ 40 str. 3 dalis, kurią įgyvendinančiu Vyriausybės nutarimu patvirtintose Taisyklėse yra įtvirtinta plonos kapitalizacijos taisyklė, ir kurios paskirtis – taip pat roboti palūkanų atskaitą,<sup>659</sup> įtvirtinta jau ne PMĮ V skyriuje „Leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaity-

657 Mikelėnienė ir Mikelėnas, *Teismo procesas*, 257.

658 Sistemiškumo principas, *inter alia*, reiškia, kad teisės normos turi derėti tarpusavyje, žemesnės teisinės galios teisės aktai neturi prieštarauti aukštesnės teisinės galios teisės aktams. Teisėkūros principai išreiškia imperatyvius reikalavimus teisėkūroje dalyvaujantiems subjektams, siekiant sukurti vientisą, nuoseklią, darnią ir veiksmingą teisės sistemą (TPĮ 3 str. 1 d., 2 d. 7 p.).

659 Taisyklių 6 p.: „už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną šių palūkanų dalis NEATSKAITOMA iš Lietuvos vieneto pajamų.“ 2018 m. gruodžio 6 d. PMĮ pakeitimo įstatymo aiškinamojo rašto 3 p.: „Pelno mokesčio įstatyme ir jo įgyvendinamuosiuose teisės aktuose nustatytos kitos PALŪKANŲ ATSKAITYMA RIBOJANČIOS taisyklės, (...): 1] taikoma kapitalo nepakankamumo (angl. thin capitalization) taisyklė – už kontroliuojamojo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir apskaičiuojant kontroliuojamojo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Lietuvos vieneto pajamų.“ „Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimas Nr. 1575 Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“; PMĮ pakeitimo aiškinamojo rašto (2018-09-27) 3 punkto 3 papunktis.

mai“, o PMĮ VIII skyriuje „Specialios pajamų apmokestinimo sąlygos“.

Kaip nurodo pats PMĮ VIII skyriaus pavadinimas, jame turėtų būti įtvirtintos teisės normos, nustatančios specialias, specifines, lyginant su išdėstytais anksčiau PMĮ straipsniuose, *pajamų* apmokestinimo nuostatas. Dauguma PMĮ VIII skyriuje įtvirtintų straipsnių tai ir nustato, pavyzdžiui, VIII skyriaus 37 - 37 (1) str. nustato pelno mokesčio prie šaltinio nuo tam tikrų užsienio vieneto gautų *pajamų* sumokėjimo tvarką bei atvejus, kada mokestis prie šaltinio neišskaičiuojamas, 37 (3) str. - gautos *paramos* (tai specifinė pajamų rūšis), panaudotos ne pagal LR labdaros ir paramos įstatyme nustatytą paramos paskirtį, ir grynais pinigais gautos *paramos* apmokestinimo atvejus, 38 str. - *pajamų*, gautų iš turto ar turtinio komplekso nuomos, specialius apmokestinimo atvejus, 38 (1) - 38 (2) str. - specialią tarptautinio vežimo jūrų laivais ir su juo tiesiogiai susijusios veiklos *pajamų* apmokestinimo tvarką, 39 str. - kontroliuojamojo užsienio vieneto / subjekto pozityviųjų *pajamų* apskaičiavimo ir apmokestinimo tvarką, 39 (1) str. - EEIG *pajamų ir sąnaudų* paskirstymo jos dalyviams ir apmokestinimo tvarką, 40 (2) str. - turto vertės padidėjimo *pajamų*, susidarantių priskiriant turtą veiklai užsienyje arba perkeliančią turtą kartu su turtu į užsienio valstybę, apmokestinimą.

Tuo tarpu PMĮ 38 (3) str. ir PMĮ 40 str., vertinant pelno mokesčio įstatymo vidinės sistemos požiūriu, „iškrepta“ iš PMĮ VIII skyriaus („Specialios pajamų apmokestinimo sąlygos“) konteksto. PMĮ 38 (3) str. nustato kredito įstaigų *papildomo pelno* mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo tvarką - t. y. naują mokesstinę prievolę, kuri, šio disertacinio tyrimo autorės vertinimu, turėtų būti įtvirtinta PMĮ I skyriuje („Bendrosios nuostatos“).

PMĮ 40 str. 1-2 dalyse įtvirtinta reikalavimą pajamas ir leidžiamus atskaitymus pripažinti laikantis tikrosios rinkos kainos kriterijaus ir ištiesiosios rankos principo, o 3 dalis deleguoja Vyriausybei ar jos įgaliotai institucijai nustatyti atvejus, kai reikalinga iš naujo apibūdinti pajamas arba išmokas (ką tai reiškia „iš naujo apibūdinti“, įstatymas, beje, nepaaiškina). Atsižvelgiant į rinkos kainos kriterijaus ir ištiesiosios rankos principo svarbą apskaičiuojant pelno mokestį, o taip pat į tai, kad šie kriterijai-principai taikomi visoms pelno mokesčiu apmokestinamoms pajamoms ar patiriamoms sąnaudoms, taigi savo esme, tai bendrosios taisyklės, kuriomis mokesčių mokėtojai turi visada vadovautis apskaičiuodami pelno mokestį, sisteminio reguliavimo požiūriu PMĮ 40 str. 1-2 dalyse įtvirtintų nuostatų vieta, šio disertacinio tyrimo autorės vertinimu, turėtų būti jei ne PMĮ I skyriuje „Bendrosios nuostatos“, tai bent jau II skyriuje „Pajamų

ir sąnaudų pripažinimas“. Tuo tarpu koks turinys „slepiasi“ po PMĮ 40 str. 3 dalies formuluo- tės „iš naujo apibūdinti pajamas arba išmokas“, iš abstrakčios įstatymo formuluo- tės, kaip minėta, lieka visiškai neaišku. Pagal teisės doktriną, aiškinant viešosios teisės normas, pirmenybė teiktina lingvistiniam teisės aiškinimo metodui, siekiant įstatyme vartojamus žodžius aiškinti kiek įmanoma pagal jų bendrinę reikšmę, kartu taikant ir teleologinį (įstatymo tikslo) teisės aiškinimo metodą, t. y. atsižvelgiant ir į įstatymu sie- kiamus tikslus.<sup>660</sup> Atitinkamai, lietuvių kalbos žodynai žodžiui „apibūdinti“ suteikia to- kias reikšmes, kaip „nusakyti būdingąsias žymes, charakterizuoti“<sup>661</sup>, „nusakyti, charak- terizuoti“.<sup>662</sup> Iš to galima daryti prielaidą, kad konstrukcija „iš naujo apibūdinti pajamas arba išmokas“ galėtų reikšti, kad Vyriausybė ar jos įgaliota institucija įstatymo leidėjo yra įgaliotos nustatyti atvejus, kai mokestiniais tikslais pajamoms priskiriamas kitas pobūdis, nei įprastai. Šią prielaidą sustiprina ir Taisyklių 1 punkte išdėstyta nuostata, kad pagal Taisyklės iš naujo apibūdintoms pajamoms arba išmokoms yra taikoms PMĮ ir GPMĮ nuostatos atsižvelgiant į pajamų ar išmokų *pobūdį po jų apibūdinimo iš naujo*. Atlikus Nutarimo dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių, priimto įgy- vendinant PMĮ 40 str. 3 dalį, nuostatų analizę, akivaizdu, kad juo patvirtintų Taisyklių 9-10 punktuose yra įtvirtintos nuostatos, kurių pagrindu mokestiniais tikslais pakeičia- ma atitinkamų *fizinio* asmens gaunamų pajamų rūšis, t. y. jos mokestine prasme laiko- mos kito tipo pajamomis, nei kad būtų laikomos remiantis civilinės teisės sandoriais, kurių pagrindu pajamos gaunamos: tiek pajamos, gautos IĮ savininko IĮ likvidavimo atveju (Taisyklių 9 p.), tiek pajamos, gaunamos ŽŪB, kooperatinės bendrovės (koope- ratyvo) ar kredito unijos nario (pajininko), jam išstoiant iš minėtų juridinių asmenų ir atsiimant grąžinamą pajaus įnašą arba jo dalį (Taisyklių 10 p.), atitinkamai laikomos IĮ savininko arba ŽŪB, kooperatinės bendrovės (kooperatyvo) ar kredito unijos nario (pajininko) ne individualios veiklos turto pardavimo arba kitokio perleidimo nuosa- vybėn pajamomis ir atitinkamai apmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu, nors iš civilinės teisės pusės jokie pardavimo ar perleidimo neįvyko.

Tuo tarpu Taisyklių 1-8 punktų esmė ir tikslas – *apriboti palūkanų*, mokamų už kontroliuojamą skolintą kapitalą (Taisyklių 1-7 punktai), palūkanų, susietų su skoli- ninko pelnu arba mokamų pagal skolinius reikalavimus, suteikiančius skolintojui teisę pakeisti jo teisę į palūkanas teise į skolininko pelną (Taisyklių 8 p.), o taip pat *nuomos*

660 Mikelėnienė ir Mikelėnas, *Teismo procesas*, 253.

661 Lietuvių kalbos institutas, „Dabartinės lietuvių kalbos žodynas“.

662 Lietuvių kalbos institutas, „Lietuvių kalbos žodynas“.

mokesčio, kurio dydis susietas su nuomininko pelnu, *atskaitą pelno mokesčio apskaičiavimo tikslu*. Kitaip tariant, minėtos išlaidos (palūkanos, nuomos mokesčiai), net ir pritaikius Taisyklių nuostatas, nekeičia savo pobūdžio ir mokestine prasme lieka atitinkamai palūkanomis ar nuomos mokesčiu, tačiau yra apribojama jų atskaita priklausomai nuo to, ar šios sąnaudos atitinka Taisyklėse nurodytus požymius. Taigi, darytina išvada, kad Taisyklių 1-8 punktuose įtvirtintos teisės normos (iš kurių 3-7 punktuose įtvirtinta būtent plonosios kapitalizacijos taisyklė) savo esme yra papildomos, alternatyvios ar konkuruojančios (kokios konkrečiai – ieškoma atsakymo toliau šiame disertacijos skyriuje) leidžiamus atskaitymus ribojančios taisyklės, lyginant su įtvirtintomis PMĮ V skyriuje „Leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai“.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, nepriklausomai nuo to, kad plonos kapitalizacijos taisyklė yra įtvirtinta ne PMĮ V skyriuje „Leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai“ (būtent šiame skyriuje įtvirtinta naujoji su EBITDA susieta palūkanų atskaitos ribojimo taisyklė), o Vyriausybės nutarimu patvirtintose Taisyklėse, kuriomis įgyvendinamas vienas iš PMĮ VIII skyriaus „Specialios pajamų apmokestinimo sąlygos“ straipsnių, tiek plonos kapitalizacijos taisyklė, tiek EBITDA taisyklė pagal savo turinį ir tikslą yra nukreiptos būtent į palūkanų sąnaudų atskaitos ribojimą apskaičiuojant pelno mokesťį. Vis tik, nors abi taisyklės yra skirtos palūkanų sąnaudų atskaitos ribojimui, sąlygos, kurioms esant jos taikomos, skiriasi.

## 2) Taisyklių taikymas asmenims

PMĮ 30 (1) str. įtvirtinta EBITDA taisyklė pelno mokesčio apskaičiavimo tikslu yra taikoma tik *vienetams, turintiems susijusių asmenų (vienetų)*<sup>663</sup>, nereikalaujant, nei kad susijusius asmenis sietų kontrolės ryšys, nei kad paskolą būtų suteikęs susijęs asmuo, taip pat neribojant, iš ko gauta paskola ir kam mokamos palūkanos - fiziniam ar juridiniam, Lietuvos ar užsienio asmeniui. Atitinkamai, paviniams vienetams – Lietuvos pelno mokesčio mokėtojams, kurie apskritai neturi susijusių asmenų arba turi tik susijusių fizinių asmenų, EBITDA taisyklė netaikoma (PMĮ 30(1) str. 7 d. 3 p.), kadangi laikoma, jog palūkanų mokėjimas ne tarp susijusių vienetų kelia ribotą mokesčių vengimo riziką.<sup>664</sup> Atsižvelgiant į veiklos specifiką, EBITDA taisyklė taip pat netaikoma tam tikrų paskolų, skirtų finansuoti ilgalaikiams infrastruktūros projektams, palūkanoms bei finansų ir draudimo įmonėms (PMĮ 30 (1) str. 7 d. 1-2 p.).

Taisyklėse įtvirtinta lietuviškoji plonos kapitalizacijos taisyklė, nors taip pat

663 PMĮ 30 (1) str. 7 d. 3 p.

664 Žr. ATAD-1 preambulės 8 p.

taikoma tik pelno mokesčio apskaičiavimo tikslu (Taisyklių 6-7 p.), tačiau riboja ne bet kam, o būtent *kontroliuojančiam skolintojui*<sup>665</sup> (fiziniam ar juridiniam, Lietuvos ar užsienio asmeniui), trečiajam asmeniui, *už kuri garantavo kontroliuojantis skolintojas*, o taip pat asmeniui, už kuri garantavo tretysis asmuo, kuriam *kontroliuojantis skolintojas (skolintojai) tuo pat metu yra garantavęs* tokią paskolą, mokamų palūkanų atskaitą (Taisyklių 2, 6 p.). Taigi, tam, kad mokamos palūkanos patektų į nacionalinės plonos kapitalizacijos taisyklės reguliavimo sritį, paskolos davėją - skolintoją (fizinį ar juridinį, Lietuvos ar užsienio asmenį) ir gavėją – skolininką (Lietuvos vienetą) turi sieti Taisyklėse apibrėžtas kontrolės ryšys arba kontroliuojantis skolintojas turi būti tiesiogiai ar netiesiogiai garantavęs trečiajam asmeniui paskolą, už kurią Lietuvos vienetas – skolininkas moka palūkanas.

Taigi, viena vertus, palūkanas mokančių subjektų, kuriems potencialiai gali būti pritaikyta EBITDA taisyklė, ratas yra platesnis, jei lygintume skolininkus, turinčius susijusių asmenų (vienetų) pagal EBITDA taisyklę, ir skolininkus, kuriuos kontroliuoja vienetai pagal plonos kapitalizacijos taisyklę,<sup>666</sup> tačiau siauresnis tuo aspektu, kad EBITDA taisyklė netaikoma, jei vienetas neturi susijusių asmenų (vienetų), tuo tarpu plonos kapitalizacijos taisyklė tokiais atvejais vis tiek būtų taikoma (pvz., kontroliuojamam skolintam kapitalui, gautam iš susijusio fizinio asmens). Kitaip tariant, šių dviejų palūkanų atskaitą ribojančių taisyklių reguliavimo sritys persidengia: vienos mokesstinės situacijos gali tiek patekti tik į vienos kurios nors taisyklės reguliavimo sritį (pa-

---

665 Pagal Taisyklių 2 punktą, kontroliuojantis skolintojas – tai Lietuvos vienetai suteikęs skolinto kapitalo už atlygį Lietuvos ar užsienio apmokestinamasis vienetas arba gyventojas, kontroliuojantis Lietuvos vieneta paskutinę Lietuvos vieneto mokesčio laikotarpio dieną. Kontrolė Taisyklių taikymo prasme yra (1) tiesioginis ar netiesioginis daugiau kaip 50 proc. Lietuvos vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti valdymas, arba (2) daugiau kaip 50 proc. Lietuvos vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti, valdymas kartu su susijusiais asmenimis, kai paties kontroliuojančio asmens valdoma dalis yra ne mažesnė kaip 10 proc., o taip pat (3) kontroliuojančio skolintojo sąvoka apima ir vienetų grupės, kurios narys yra ir Lietuvos vienetas, nari, taip pat kontroliuojančio gyventojų sutuoktinį, sužadėtinį, sugyventinį ir asmenį, susijusį su kontroliuojančiu gyventoju giminystės ryšiais iki pirmojo laipsnio įskaitytinai, kurie yra Lietuvos vienetai suteikę skolinto kapitalo už atlygį.

666 EBITDA taisyklė nukreipia į PMĮ 2 str. 33 dalyje įtvirtintą susijusių asmenų sąvoką: ar subjektai susiję (tik susijusių vienetų atžvilgiu taikoma EBITDA taisyklė), nustatoma atsižvelgiant į tai, ar jie atitinka bent vieną iš įstatymo nustatytų kriterijų (pvz., vienetas ir jo dalyviai, *nepriklausomai nuo turimos dalies procento) bet kurią ataskaitinio mokesčio laikotarpio arba mokesčio laikotarpio, buvusio prieš ataskaitinį mokesčio laikotarpį, dieną. Tuo tarpu plonos kapitalizacijos taisyklės kontroliuojančio skolintojo apimtis yra siauresnė tiek pagal aukštesnį vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti valdymo reikalavimą (bent 10 proc. valdant tiesiogiai ir tuo pačiu kartu su susijusiais asmenimis valdant daugiau nei 50 proc.), tiek pagal tai, kad kontrolės faktas vertinamas paskutinę Lietuvos vieneto mokesčio laikotarpio dieną (t. y. tik einamojo laikotarpio, o ne ir prieš tai buvusio laikotarpio, kaip kad yra EBITDA taisyklės taikymo atveju).*

vyzdžiui, jei Lietuvos vieneto kontroliuojantis skoliniojas yra fizinis asmuo ir Lietuvos vienetas neturi susijusių vienetų, potencialiai galėtų būti taikoma tik plonos kapitalizacijos taisyklė), o kitos – į abiejų (prieš tai minėtas pavyzdys, tačiau kuriame Lietuvos vienetas turi susijusių vienetų). Finansavimo įmonių grupių viduje atveju įmonių grupių nariai beveik visada patenka į PMĮ 2 str. 33 dalyje įtvirtintą susijusių asmenų apibrėžtį, taigi, potencialiai ir į EBITDA taisyklės reguliavimo sritį, o finansavimas iš kontroliuojančiosios įmonės, turinčios daugiau, nei 50 proc. kontroliuojamosios įmonės akcijų, potencialiai patenka ir į Taisyklėse įtvirtintos plonos kapitalizacijos taisyklės reguliavimo sritį.

### 3) Taisyklių nustatytų ribojimų pobūdis

Be to, kad skiriasi subjektų, kuriems taikoma EBITDA taisyklė, ir subjektų, kuriems taikoma plonos kapitalizacijos taisyklė, ratas, šios dvi taisyklės nustato ir skirtingas sąlygas, kada palūkanų atskaita yra ribojama. PMĮ tiesiogiai įtvirtinta EBITDA taisyklė *expressis verbis leidžia* vienetams, turintiems susijusių asmenų (vienetų) (kontrolės tarp skolininko ir skoliniojo buvimas nereikalaujamas), *atskaityti visas* palūkanų sąnaudas, neviršijančias palūkanų pajamų, o taip pat palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, sumą, t. y. *grynąsias palūkanas, neviršijančias 3 000 000 eurų*, nepriklausomai nuo to, kam (susijusiam ar nesusijusiam, kontroliuojančiam ar ne, fiziniam ar juridiniam, Lietuvos ar užsienio subjektui) palūkanos išmokamos (PMĮ 30(1) str. 1-2 d.). Jei grynosios palūkanos viršija minėtus 3 000 000 eurų, gali būti atskaityta tik grynujų palūkanų dalis, neviršijanti 30 proc. to vieneto apmokestinamojo EBITDA. Be to, jei vienetas priklauso vienetų grupei, kaip tai apibrėžta PMĮ 2 str. 7 dalyje,<sup>667</sup> šie ribojimai (3 000 000 eurų ir 30 proc. EBITDA) gali būti atitinkamai skaičiuojami ir taikomi bendrai visiems tos vienetų grupės Lietuvos vienetams ir užsienio vienetų buveinėms Lietuvoje. O jei vienetas, kurio finansinės ataskaitos įtrauktos į vienetų grupės konsoliduotąsias finansines ataskaitas, įrodo, kad jo nuosavo kapitalo ir viso turto santykis nėra daugiau negu 2 procentiniais punktais mažesnis už atitinkamą vienetų grupės santykį (t. y. kad jo skolinimosi lygis iš esmės neišsiskiria iš vienetų grupės lygio), minėti ribojimai (3 000 000 eurų ir 30 proc. EBITDA) yra apskritai netaikomi ir *visos* grynosios palūkanų sąnaudos gali būti atskaitytos (PMĮ 30(1) str. 4-5 d.). Supa-

667 Pagal PMĮ 2 str. 7 d., vienetų grupė – tai grupė, kurią sudaro patronuojantysis vienetas ir jo patronuojamasis (dukterinis) arba keli patronuojamieji (dukteriniai) vienetai, kuriuose patronuojantysis vienetas tiesiogiai arba netiesiogiai valdo daugiau kaip 25 procentus akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti.

prastintai apibendrinant, PMĮ 30 (1) str. įtvirtinta EBITDA taisyklė implicitiškai leidžia atskaityti visas palūkanų sąnaudas, nevirsšijančias palūkanų pajamų, o jos nustatyti palūkanų atskaitos ribojimai taikomi, pirma, tik vienetais, turintiems susijusių asmenų (vienetų), antra, tik grynosioms palūkanoms (t. y. palūkanų sąnaudoms, viršijančioms palūkanų pajamas), viršijančioms 3 000 000 eurų (jei vienetas priklauso vienetų grupei – grynųjų palūkanų sumą apskaičiuojant bendrai visiems Lietuvos vienetais-grupės nariams, o atskaitytinas grynąsias palūkanas proporcingai paskirstant tarp jas patyrusių vienetų grupės narių). Be to, grynųjų palūkanų dalis, kuri einamaisiais metais negali būti atskaityta dėl EBITDA taisyklės apribojimų, tačiau, kurią, jei EBITDA taisyklės nebūtų, būtų galima atskaityti remiantis PMĮ nuostatomis, gali būti neribotą laikotarpį perkeliama į kitus mokestinius metus ir atskaitoma apskaičiuojant tų kitų metų pelno mokesčių, atsižvelgiant į tų kitų metų EBITDA taisyklės apribojimus. Teisė į kitus metus perkelti pagal EBITDA taisyklę neatskaitytas palūkanas nėra privaloma pagal ATAD, tad Lietuva šiuo aspektu pasirinko palankesnę įmonių grupėms reguliavimą, kuriuo mokesčių mokėtojas galėtų pasinaudoti jei, pavyzdžiui, jo EBITDA einamaisiais metais būtų mažas arba vienetas (ar vienetų grupė) mokestinius metus baigtų nuostolingai, ir tai yra labai sveikintina, tačiau čia kyla bent du neaiškumai.

Pirma, kyla klausimas, kurie būtent PMĮ įtvirtinti apribojimai užkerta kelią pagal EBITDA taisyklę neatskaitytų palūkanų perkėlimui į kitus metus. Čia, matyt, reiktų vertinti, kad galimos atskaityti, taigi ir galimos į kitus metus perkelti yra tos palūkanos, kurių atskaitos neriboja jokia kita (nei EBITDA taisyklė) PMĮ nuostata, t. y. palūkanos yra įprastos vieneto sąnaudos, būtinos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti, atitinka ištiesios rankos principą, jomis nėra pridengiamas kitas sandoris, tik lieka klausimas, ar negalimumas einamaisiais metais palūkanų atskaityti pagal plonos kapitalizacijos taisyklę (nors jas ir būtų galima atskaityti pagal EBITDA taisyklę) užkerta kelią tokias neatskaitytas palūkanas perkelti į kitus metus. PMĮ apibendrintas komentaras atsakymą į šį atsakymą kažkodėl nutyli, nors kitas EBITDA taisyklės nuostatas aiškina gana detalai.<sup>668</sup> Todėl vadovaujantis lingvistine PMĮ 30 (1) str. 9 dalies konstrukcija, nenumatančia jokių išimčių iš „kitų įstatyme nustatytų atvejų“, bei įstatymų leidėjo aiškinamajame rašte išdėstyta pozicija, kad EBITDA taisyklė „neriboja kitų palūkanų atskaitymo ribojimų taisyklių, nustatytų Pelno mokesčio įstatyme *ar jo įgyvendinamuosiuose teisės aktuose*, taikymo“<sup>669</sup>, turėtų sekti išvada, kad einamųjų metų

668 Žr. PMĮ 30 (1) str. 9 dalies komentarą: PMĮ apibendrintas komentaras (2020-12-31 d. redakcija).

669 PMĮ pakeitimo aiškinamojo rašto (2018-09-27) 4 p.

palūkanos, kurių atskaita negalima būtent dėl plonos kapitalizacijos taisyklės taikymo, nebegali būti perkeltamos į kitus mokestinius metus EBITDA taisyklės pagrindu.

Antrasis neaiškumas, kyla dėl to, kad PMĮ 30 (1) str. 9 dalyje vartojama lingvistinė konstrukcija „gali būti perkeliama į *kitus* mokestinius laikotarpius“, ypač lyginant ją su ATAD 4 str. 6 d. (a) punkto konstrukcija „į *būsimą* mokestinį laikotarpį perkelti“, nėra visiškai aiški, kadangi „kitas mokestinis laikotarpis“ teoriškai galėtų gali būti suprantamas tiek kaip ankstesnis, tiek kaip vėlesnis mokestinis laikotarpis. Vis tik, atsižvelgiant į tai, kad būtent ATAD 4 str. 6 d. a punktas buvo perkeltas į PMĮ 30 (1) str. 9 dalį, į tai, kad analogiška konstrukcija („perkeliama į kitus mokestinius metus“) vartojama ir kituose PMĮ straipsniuose (pvz., PMĮ 30 str. – mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimas į *kitus* metus, PMĮ 31 str. 3 d. - dėl mokestinės tvarkos neatitikimo neatskaičytos mokėjimo sumos perkėlimas į *kitus* mokestinius laikotarpius, ir pan.), turint tikslą apibūdinti būtent sekančius mokestinius metus, ir atitinkamai vadovaujantis sisteminio teisės aktų aiškinimo taisykle, konstrukcija „į kitus mokestinius metus“ EBITDA taisyklėje turėtų būti suprantama kaip žyminti sekančius, vėlesnius mokestinius metus.

PMĮ 40 str. 3 dalį įgyvendinančių Taisyklių 3-7 punktuose įtvirtintos plonos kapitalizacijos taisyklės esmė – kontroliuojamo Lietuvos vieneto (t. y. skolininko) už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su jo pajamų uždirbimu ir apskaičiuojant jo apmokestinamąjį pelną apskritai neatskaitomos iš pajamų (Taisyklių 7 p.). Kontroliuojamu skolintu kapitalu pagal Taisyklių 3 punktą laikomas Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio skolintojo (skolintojų) skolinto kapitalo už atlygį *dalis, viršijanti* skolinto kapitalo<sup>670</sup> ir fiksuoto kapitalo<sup>671</sup> *santykį 4:1* (t. y. dalis, kuria skolininko pasiskolintas kapitalas daugiau nei keturis kartus didesnis už skolininko fiksuotą kapitalą). Taigi, šioje taisyklėje neatsižvelgiama nei į grynąsias palūkanas, nei į vieneto ar vienetų grupės EBITDA, taip pat nėra galimybės pagal šią taisyklę neatskaičytų palūkanų dalies perkelti į sekančius mokestinius metus.

670 Pagal Taisyklių 2 p., skolintą kapitalas už atlygį sudaro visas Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio (-ių) skolintojo (-ų) pasiskolintas kapitalas, Lietuvos vieneto išleistas ir kontroliuojančio (-ių) skolintojo (-ų) įsigytos konvertuojamosios obligacijos, nustatančios palūkanas arba kitokį atlyginimą, iš trečiųjų asmenų Lietuvos vieneto gautos paskolos, garantuotos kontroliuojančio (-ių) skolintojo (-ų), o taip pat ir iš trečiųjų asmenų Lietuvos vieneto gautos paskolos, garantuotos trečiųjų asmenų, kuriems kontroliuojantis (-ys) skolintojas (-ai) tuo pat metu yra garantavęs (-ę) tokią paskolą.

671 Pagal Taisyklių 2 p., fiksuotas kapitalas – tai paskutinę mokestinio laikotarpio dieną apskaičiuotas Lietuvos apmokestinamojo vieneto nuosavas kapitalas, neįskaitant mokestinio laikotarpio finansinio rezultato (pelno/nuostolio) ir neįskaitant kontroliuojančio skolintojo skolininkui perleisto turto perkainojimo rezultato, jeigu ši turta Lietuvos vienetas (skolininkas) naudoja trumpiau kaip dvejus metus (II ir ŪB atveju Taisyklės nustato kiek kitokį fiksuoto kapitalo apibrėžimą – žr. Taisyklių 2 p.).



Kadangi šios taisyklės palūkanų atskaitai (tiksliau, jų atskaitos ribojimui) kelia skirtingus reikalavimus ir suteikia skirtingas galimybes, būtent įmonių grupių atveju tampa ypatingai aktualios šių taisyklių taikymo ribos ir atsakymas į klausimą, ar abi šios taisyklės gali (turi) būti taikomos kartu.

#### 4) Įtvirtinimas skirtingos galios teisės aktuose

Vertinant, ar šios taisyklės iš tikro gali būti taikomos kartu, atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad šios taisyklės yra įtvirtintos nevienodos teisinės galios teisės aktuose: EBITDA taisyklė įtvirtinta tiesiogiai PMĮ 30 (1) str., t. y. įstatyme, o plonos kapitalizacijos taisyklė – PMĮ 40 str. 3 dalį įgyvendinančiame Vyriausybės nutarimu patvirtintose Taisyklėse, t. y. plonos kapitalizacijos taisyklės nuostatos yra išdėstytos žemesnės, nei įstatymas, galios teisės norminiame akte.

Čia negalima nepaminti gana kontraversiško Lietuvos mokestinio teisinio reguliavimo niuanso, potencialiai prasilenkiančio su teisinio aiškumo ir sisteminio reguliavimo imperatyvais, taigi ir su teisinio tikrumo principu - tai faktas, kad PMĮ 17 str. „Leidžiamų atskaitymų pripažinimo tvarka“ 2 dalyje įtvirtintas baigtinis ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų sąrašas 13 punktu „palūkanos“ buvo papildytas tik nuo 2019 m. mokestinio laikotarpio, kai įgyvendinant ATAD į PMĮ buvo perkelta<sup>672</sup> su EBITDA susieta palūkanų atskaitos ribojimo taisyklė. Kitaip tariant, tik nuo 2019 metų PMĮ yra aiškiai ir nedviprasmiškai įtvirtinta, kad palūkanos yra ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai, nors plonos kapitalizacijos taisyklė, nustatanti būtent palūkanų atskaitos ribojimus (kaip parodė tyrimas aukščiau, ir kaip ją, atsižvelgdamas į taisyklės turinį, pozicionuoja ir pats mokesčių administratorius<sup>673</sup>), galioja, taigi ir palūkanos *de facto* buvo ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai dar nuo 2004 m.

Šioje situacijoje, atsižvelgiant į PMĮ, kaip vidinę sistemą turinčio teisės akto struktūrą, ir į tai, kad PMĮ 40 str. 3 dalis (kurią įgyvendinančiose Taisyklėse įtvirtinta plonos kapitalizacijos taisyklė) įtvirtinta ne PMĮ V skyriuje, dedikuotame būtent leidžiamiems atskaitymams ir ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams, bei į tai, kad iki pat 2019 m. mokestinio laikotarpio palūkanos apskirtai nebuvo laikomos ribojamų

672 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 30-1 straipsniu įstatymas (priimtas 2018-12-06)“.

673 Pavyzdžiui, nuo 2020-04-09 d. PMĮ 17 str. „Leidžiamų atskaitymų pripažinimo tvarka“ 1 dalies apibendrintame komentare (PMĮ apibendrintas komentaras (2020-12-31 d. redakcija) nurodoma, kad „palūkanos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams ir atskaitomos iš vieneto pajamų, jei tokio atskaitymo neriboja kitos palūkanų atskaitymą ribojančios taisyklės (EBITDA (žr. PMĮ 30-1 straipsnio komentara), plonoji kapitalizacija (žr. PMĮ 40 straipsnio komentara)).

dydžių leidžiamais atskaitymais, t. y. PMĮ V skyriaus nuostatos palūkanų atskaitos iš esmės neribojo, o Taisyklėse įtvirtinta plonos kapitalizacijos taisyklė palūkanų sąnaudų atskaitą apribojo, situacija buvo panaši į tą, kai įstatymą įgyvendinantis teisės aktas nustato teisės normas, konkuruojančias su įstatymo normomis.

Pažymėtina, kad Konstitucinis Teismas konstitucinės justicijos bylose, kuriose sprendė mokesčių teisės aktų konstitucingumo klausimus, yra ne kartą konstatavęs, kad nors Konstitucijoje nereikalaujama mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarkos nustatyti tik įstatymu, ir todėl mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarka, įskaitant ir konkretaus mokėtino mokesčio apskaičiavimo tvarką, gali būti nustatoma ne tik įstatymais, bet ir poįstatyminiais teisės aktais, tačiau poįstatyminiuose teisės aktuose, nustatančiuose mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarką, taigi ir mokesčių apskaičiavimo tvarką, negali būti teisės normų, nustatančių kitokį teisinį reguliavimą, negu nustato įstatymas, ir konkuruojančių su įstatymo normomis.<sup>674</sup>

Čia būtų galima pateikti kontrargumentą, kad plonos kapitalizacijos taisyklės legitimumo pagrindas - PMĮ 40 str. 3 dalis, kurią įgyvendindama Vyriausybė nutarimu ir patvirtino Taisyklės, *inter alia*, įtvirtinančias plonos kapitalizacijos taisyklę; tad konkuruoja ne įstatymas ir įstatymą įgyvendinantis teisės aktas, o dvi to paties įstatymo normos. Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad vadovaujantis plonos kapitalizacijos taisykle palūkanų, kaip išmokų rūšies, statusas nesikeičia (t. y. jos kaip buvo, taip ir lieka palūkanomis mokestine prasme), o tik nustatomi jų atskaitos ribojimai, peršasi PMĮ 40 str. 3 dalies konstitucingumo klausimas - ar tikrai Vyriausybė, įgyvendindama PMĮ 40 str. 3 dalyje įtvirtintą teisę ir pareigą nustatyti atvejus, kai pajamos ir išlaidos *apibūdinamos iš naujo*, galėjo nustatyti taisykles, kurios nors ir įvardijamos kaip apibūdinančios išlaidas iš naujo, tačiau faktiškai išmokų (palūkanų) pobūdžio, kaip tokio, nekeičia, o tik *nusta-*

---

674 Pavyzdžiui, žr. Konstitucinio Teismo nutarimus bylose, kuriose spręstas mokesčių teisės aktų atitikimo Konstitucijai klausimas: Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas, bylos Nr. 22/98, konstatuojamosios dalies I-4 p.; 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas, bylos Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03, 5 p.; 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas, bylos Nr. 53/01, konstatuojamosios dalies II-2 p. Analogiškos pozicijos Konstitucinis Teismas nuosekliai laikosi ir sprenddamas kitų teisės reguliavimo sričių įstatymų ir įstatymus įgyvendinančių teisės aktų tarpusavio santykio klausimą; žr. pvz.: Konstitucinio Teismo 1994 m. sausio 19 d. nutarimas, bylos Nr. 4/93, konstatuojamosios dalies 1 p.; 2008 m. kovo 15 d. nutarimas, bylos Nr. 31/06-08/07, 6 p.; 2009 m. birželio 22 d. nutarimas, bylos Nr. 16/07-17/07-20/08, konstatuojamosios dalies III-14 p.; 2015 m. gegužės 26 d. nutarimas Nr. KT16-N10/2015, konstatuojamosios dalies III-4 p.

to kokybiškai kitokius, nei nustatyta įstatyme, palūkanų atskaitos ribojimus.<sup>675</sup>

Tiesa, reikia paminėti ir tai, kad PMĮ 17 str. „Leidžiamų atskaitymų pripažinimo tvarka“ 1 dalis įtvirtina, kad „leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu šis Įstatymas nenustato ko kita“. Taigi, viena vertus, žinant Taisyklių turinį, būtų galima teigti, kad PMĮ 40 str. 3 d. suteikia Vyriausybei teisę nustatyti taisykles, kuriomis nukrypstama nuo PMĮ 17 str. Tačiau nežinant Taisyklių turinio ir atsižvelgiant į tai, kad PMĮ 40 str. 3 dalis įtvirtinta PMĮ skyriuje, kuris iš principo skirtas kitiems, nei leidžiamų atskaitymų klausimams reguliuoti, ir nei PMĮ VIII skyriaus pavadinimas („Specialios pajamų apmokestinimo sąlygos“), nei PMĮ 40 str. pavadinimas („Sandorių arba ūkinių operacijų vertės koregavimas ir pajamų ar išmokų apibūdinimas iš naujo“), nei PMĮ 40 str. 3 dalies lingvistinė formuluotė taip pat neatspindi, kad Taisyklių turinys gali būti susijęs su leidžiamų atskaitymų ribojimu, vien iš būtent įstatyme įtvirtintų nuostatų nuspėti, kad palūkanų atskaitai gali būti taikomos papildomos, nei pačiame PMĮ įtvirtintos taisyklės, yra praktiškai neįmanoma.

Be to, jei Taisyklėmis faktiškai buvo siekta nustatyti palūkanų atskaitos ribojimus, sunku rasti argumentų, pagrindžiančių, kodėl pagrindą palūkanų atskaitos ribojimams suteikiantis PMĮ straipsnis, tiksliau, jo 3 dalis, buvo įtvirtinta ne leidžiamiesiems atskaitymams konkrečiai dedikuotame PMĮ skyriuje, ir kodėl palūkanos iki pat 2019 metų nebuvo įtrauktos į pagal PMĮ 17 str. nustatytą baigtinį ribotų dydžių leidžiamų atskaitymų sąrašą, nors palūkanų atskaita Taisyklių pagrindu faktiškai buvo ribojama jau nuo 2004 metų. Tokia situacija, disertacinio tyrimo autorės vertinimu, yra nesuderinama su teisinio tikrumo principu, teisėkūrai, *inter alia*, keliančiu teisinio reguliavimo nuoseklumo, sistemiskumo ir aiškumo reikalavimus.

Į PMĮ perkėlus ATAD, situacija kiek pasikeitė: kaip minėta, PMĮ buvo papildytas ne tik EBITDA taisykle, įtvirtinta PMĮ 30 (1) str., tačiau buvo papildyta ir PMĮ 17 str. „Leidžiamų atskaitymų pripažinimo tvarka“ 2 dalis, aiškiai ir nedviprasmiškai įtvirtinant, kad palūkanos taip pat laikomos ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais. Atitinkamai, buvo bent iš dalies išspręstas ir plonos kapitalizacijos taisyklės legitimumo klausimas – nuo 2019 m., įstatymui įtvirtinant, kad palūkanos yra ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai, atskiros įstatymo nuostatos neabejotinai gali ir turi šią bendrąją

675 Reikia pastebėti, kad PMĮ 40 str. 3 dalies konstitucingumo klausimas, tik remiantis kiek kitais argumentais, mokesstinėse bylose jau buvo keltas, tačiau Konstitucinio teismo kol kas nepasiekė. Pvz., žr.: MGK 2016 m. spalio 6 d. sprendimas Nr. S-210 (7-168/2016); LVAT 2018 m. balandžio 18 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-305-438/2018.

įstatymo normą detalizuoti. Tad galima konstatuoti, kad šiuo aspektu ATAD įgyvendinimas turėjo teigiamą efektą sisteminiam palūkanų atskaitos ribojimo reguliavimui.

Tačiau net jei laikytume, kad dėl PMĮ 40 str. 3 dalies pagrindu patvirtintos plonos kapitalizacijos taisyklės konstitucingumo klausimo nekyla, lieka klausimas, kuri iš dviejų minėtų palūkanų atskaitą ribojančių taisyklių, ir jei abi – kokia tvarka (nuoseklumu) turėtų būti taikomos tais atvejais, kai mokestinė situacija patenka į jų abiejų reguliavimo sritį, turint mintyje, kad PMĮ 30 (1) str., leidžiantis atskaityti visas palūkanų sąnaudas, neviršijančias palūkanų pajamų, įtvirtintas įstatyme, priimtame vėliau, nei plonos kapitalizacijos taisyklė, šias palūkanų sąnaudas ribojanti ir iš dalies įtvirtinta įstatymą įgyvendinančiame teisės akte.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad pačioje EBITDA taisyklės formuluotėje įstatymų leidėjas nedaro jokių išlygų, kad ši taisyklė (taigi, ir joje įtvirtinta teisė atskaityti tam tikro dydžio palūkanas) galėtų būti netaikoma, jei kitos PMĮ nuostatos nustato kitaip, kai tuo tarpu kitus klausimus reguliuojančiuose PMĮ straipsniuose tokios išlygos teisinio aiškumo sumetimais yra įtvirtintos. Pavyzdžiui, PMĮ 5 str. nurodo, kad „Lietuvos vieneto, nuolatinį buveinių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 15 procentų mokesčio tarifą, jeigu šis Įstatymas *nenustato ko kita*“, PMĮ 6 str. - „Mokesčio mokestinis laikotarpis yra mokestiniai metai. Jie sutampa su kalendoriniais metais, jeigu šis straipsnis *nenustato ko kita*“, PMĮ 32 str. - „Šis skyrius nustato vieneto išmokėtų dividendų ir kito paskirstytojo pelno apmokestinimo tvarką. Visos nuostatos, kurios yra taikomos dividendams, taip pat taikomos ir paskirstytajam pelnui, (...) jeigu šis Įstatymas *nenustato kitaip*.“

Kai vėliau priimtas PMĮ 30 (1) str. imperatyviai nustato, kad „iš pajamų atskaitomos palūkanų sąnaudos, neviršijančios palūkanų pajamų“, t. y. leidžia atskaityti visas grynąsias palūkanas, o anksčiau priimtas kitą PMĮ straipsnį įgyvendinantis žemesnės teisinės galios teisės aktas nustato kitus reikalavimus, kurie šią teisę apriboja, neišvengiamai susidaro vidinis teisės prieštaravimas, teisės normų kolizija, kurią sprendžiant tiek pagal teisės aktų hierarchijos, tiek pagal teisės aktų chronologijos taisyklę, situacijoje, patenkančiose į abiejų taisyklių reguliavimo sritį, pirmumas teoriškai atiduotinas EBITDA taisyklei (t. y. tiek aukštesnės teisinės galios akte, tiek ir vėliau įtvirtintai taisyklei). Tačiau tais atvejais, kai konkreti mokestinė situacija patenka tik į vienos kurios nors palūkanų atskaitą ribojančios taisyklės reguliavimo sritį (pavyzdžiui, vienetas neturi susijusių asmenų (vienetų), tad EBITDA taisyklė jam netaikoma, tačiau jis patenka į plonos kapitalizacijos taisyklės reguliavimo sritį), teisės normų vidinis prieštaravimas

nesusiformuoja, ir turėtų būti taikoma atitinkamai tik ta taisyklė, į kurios reguliavimo sritį situacija pateko.

Kita vertus, atsižvelgiant į palūkanų atskaitą ribojančių taisyklių įtvirtinimo vietą įstatyme (EBITDA taisyklė įtvirtinta PMĮ V skyriuje, dedikuotame bendrosioms ir jas detalizuojančioms leidžiamų atskaitymų ir ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų nuostatomis, o plonos kapitalizacijos taisyklės pagrindas – PMĮ VIII skyriuje, skirtame specialioms apmokestinimo sąlygoms, įtvirtinta 40 str. 3 d.), ir laikant, kad EBITDA taisyklė yra bendresnio pobūdžio, nei plonos kapitalizacijos taisyklė, gautume visiškai priešingą rezultatą: vadovaujantis teisės normų konkurencijos sprendimo taisykle *lex specialis derogat legi generali*, situacijose, kai ta pati operacija patenka tiek į PMĮ 30 (1) straipsnio (V skyrius, EBITDA taisyklė), tiek į PMĮ 40 str. 2 dalį įgyvendinančių Taisyklių (VIII skyrius, plonos kapitalizacijos taisyklė) reguliavimo sritį, prioritetas turėtų būti teikiamas būtent specialiajai – plonos kapitalizacijos taisyklei. Tačiau tokiai išvadai apginti įstatymų leidėjas nesuteikia pakankamai argumentų – tiek įtvirtindamas kategoriškas EBITDA formuluotes be jokių sąsajų su kitomis palūkanų atskaitos taisyklėmis, tiek palikdamas kontraversišką plonos kapitalizacijos taisyklės įtvirtinimą įstatymą įgyvendinančiame teisės akte.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstyta, šiai dienai PMĮ ir Taisyklių formuluotės neduoda vienareikšmiško atsakymo, ar iš tiesų, kaip kad aiškinamajame rašte įvardijo įstatymų leidėjas, **įgyvendinant ATAD PMĮ įtvirtintos naujosios palūkanų atskaitą ribojančios taisyklės „neriboja kitų palūkanų atskaitymo ribojimų taisyklių, nustatytų Pelno mokesčio įstatyme ar jo įgyvendinamuosiuose teisės aktuose, taikymo“**<sup>676</sup>, ir, kaip teigia Lietuvos mokesčių administratorius, šios taisyklės, nustatančios palūkanų atskaitos ribojimus, turėtų būti taikomos kartu<sup>677</sup>.

Vis tik, analizuojant palūkanų atskaitos taisyklių reguliavimą Lietuvoje teleologiniu metodu, t. y. atsižvelgiant į PMĮ pakeitimo įstatymo dėl EBITDA taisyklės įvedimo aiškinamąjį raštą,<sup>678</sup> akivaizdu kad įstatymų leidėjas, PMĮ 30 (1) str. įtvirtindamas EBITDA taisyklę, neturėjo tikslo apriboti nacionalinės plonos kapitalizacijos taisyklės taikymo ar tuo labiau ją panaikinti (nors diskusijos dėl plonos kapitalizacijos taisyklės

---

676 PMĮ pakeitimo aiškinamojo rašto (2018-09-27) 4 p.

677 Žr. pavyzdžius, pateiktus 673 išnašoje. Be to, iš PMĮ 30 (1) str. 1 dalies apibendrinto komentaro (PMĮ apibendrintas komentaras (2020-12-31 d. redakcija) ir jame pateikiamų pavyzdžių galima suprasti, kad EBITDA taisyklė taikoma palūkanoms, kurių atskaita neribojama pagal plonos kapitalizacijos taisyklę.

678 PMĮ pakeitimo aiškinamasis raštas (2018-09-27).

būtinumo ir ekonominio pagrįstumo laikas nuo laiko kyla<sup>679</sup>). Priešingai – su tikslu užkirsti kelią pelno mokesčio bazės erozijai ir pelno perkėlimui, vykstančiam dėl pelną mažinančių palūkanų mokėjimų tarp apmokestinamųjų vienetų, ir skatinti didesnę verslo finansavimą naudojant nuosavą kapitalą, siekta, kad iki tol galiojusios palūkanoms aktualios kovos su mokesčių vengimu taisyklės (t. y. bendra taisyklė, kad atskaitomos tik su pajamų uždirbimu susijusios išlaidos, ištiesios rankos principą, palūkanoms taikomi prie šaltinio išskaičiuojamieji mokesčiai, o taip pat ir plonos kapitalizacijos taisyklė, nustatanti būtent palūkanų atskaitos ribojimus) būtų taikomos kartu (papildomai) su naująja EBITDA taisykle. Tačiau pasirinktas ATAD įgyvendinimo modelis, EBITDA taisyklę įtvirtinant įstatyme, o kokybiškai kitokius ribojimus palūkanų atskaitai iš anksčiau nustatančią plonos kapitalizacijos taisyklę paliekant įtvirtintą žemesnės teisinės galios teisės akte, dėl kurios konstitucingumo gali būti keliamos abejonės, sukuria netikrumą ir neapibrėžtumą dėl to, ar tikrai abiejų taisyklių reikalavimai gali būti taikomi paraleliai, jei įstatymas implicitiškai leidžia atskaityti tam tikras palūkanas ir nustato vienas palūkanų atskaitos ribojimo taisykles, o įstatymą įgyvendinantis teisės aktas – visiškai kitas palūkanų atskaitos ribojimo taisykles, kuriomis tam tikrais atvejais paneigiama įstatymo implicitiškai suteikta teisė atskaityti palūkanas.

### 3.3.1.3. Apibendrinimas

Apibendrinant, Lietuvoje įtvirtinus su EBITDA siejamą palūkanų atskaitos ribojimo taisyklę, teisinio tikrumo prasme situacija tapo nevienareikšmė. Viena vertus, ATAD palūkanų atskaitos taisyklės, kaip ES lygiu reikalaujamo minimumo, įtvirtinimas Lietuvoje ir kitose ES valstybėse narėse neabejotinai pasitarnaus teisinio tikrumo užtikrinimui ta prasme, kad bus aišku, koks yra palūkanų atskaitai taikomas reikalavimų minimumas ES ir kokios yra galimos reikalavimų minimumo variacijos remiantis ATAD nuostatomis. Kita vertus, didesnio aiškumo ir tikrumo dėl palūkanų atskaitai taikomų reikalavimų ES valstybėse narėse praktiškai nebus galimybių užtikrinti, kadangi įgyvendinant ATAD į nacionalinę teisę perkeltina palūkanų atskaitos ribojimo taisyklė yra tik minimalus standartas, automatiškai neeliminuojantis kitų konkrečioje valstybėje narėje galiojančių tikslinių palūkanų atskaitą ribojančių taisyklių, kurios, esant tokiai valstybės narės valiai, galėtų būti taikomos kartu su naująja ES lygiu har-

---

679 Pavyzdžiui, 2021 m. vasario 23 d. LR finansų ministerijos paskelbtoje informacijoje apie ministerijos vykdomą mokesčių lengvatų peržiūrą, kaip vienas iš svarstymui pateiktų visuomenės pasiūlymų nurodytas ir plonos kapitalizacijos taisyklės panaikinimas. „LR finansų ministerijos 2021-02-23 d. paskelbta informacija apie ministerijos vykdomą mokesčių lengvatų peržiūrą“.

monizuota palūkanų atskaitos ribojimo taisykle. Ir trečia, itin svarbu, ar EBITDA taisyklė į esamą nacionalinį palūkanų atskaitos ribojimo reguliavimą yra inkorporuojama taip, kad remiantis bendraisiais teisės sistemos sąrangos ir teisės normų tarpusavio santykio principais, ji neabejotinai galėtų būti taikoma kartu su kitomis nacionalinėmis į kovą su piktnaudžiavimu palūkanų atskaita nukreiptomis taisyklėmis. Kitaip tariant, EBPO ir ES pozicija, jog EBITDA taisyklė gali būti taikoma kartu su nacionalinėmis tikslinėmis taisyklėmis (kurią, beje, oficialiuose dokumentuose atkartoja ir Vyriausybė bei VMI), nereiškia, kad į nacionalinę teisę inkorporuojant EBITDA taisyklę galima nepaisyti bendrųjų teisėkūros reikalavimų, *inter alia*, teisinio aiškumo, reikalaujančio, kad teisinis reguliavimas turi būti logiškas, nuoseklus, aiškus ir nedviprasmiškas, ir sistemiškumo, reikalaujančio, kad teisės normos derėtų tarpusavyje, o žemesnės teisinės galios teisės aktai neprieštarautų aukštesnės teisinės galios teisės aktams, principų (TPĮ 3 str.). Priešingai, siekdamas, kad mokestinės prievolės vykdymo tvarka būtų aiškiai apibrėžta, su tikslu paskatinti teisingą ir savalaikį mokestinių prievolių vykdymą, įstatymų leidėjas naujas palūkanų atskaitą reguliuojančias taisykles turi įtvirtinti atsižvelgdamas į jau esamą teisinį reguliavimą ir, jei reikia, jį koreguodamas, tačiau tuo pačiu gerbdamas teisės normų konkurencijos taisykles ir atsižvelgdamas į teisės, kaip teisės normų sistemos, vidinę struktūrą.

Šiai dienai Lietuvoje egzistuojanti situacija, kai EBITDA taisyklė yra įtvirtinta įstatymo lygiu, o plonos kapitalizacijos taisyklė – žemesnės teisinės galios akte, be kita ko, priimtame gerokai anksčiau, nei įtvirtinta EBITDA taisyklė, ir grindžiamame PMĮ straipsniu, sistemiskai įtvirtintu PMĮ skyriuje, nesusijusiam su palūkanų atskaitos ribojimu, ir kai šios taisyklės nustato iš esmės skirtingus, o kai kuriais aspektais ir vienas kitam prieštaraujančius reikalavimus palūkanų atskaitai, kelia klausimų ir sukuria netikrumą dėl taisyklių tarpusavio santykio ir dėl galimybės taikyti taisykles kartu. Be to, kelioms institucijoms (Seimui ir Vyriausybei) reglamentuojant palūkanų atskaitai keliamus reikalavimus, kyla klausimas dėl kelių teisės aktų, įtvirtinančių prieštarigus reikalavimus, taikymo vienu metu, ir taip potencialiai apsunkinamas mokestinių prievolių vykdymas bei sukuriamas teisinis neaiškumas tiek dėl to, ar minėti teisės aktai gali (turi) būti taikomi kartu, tiek ir dėl to, kuris jų turi pirmumą (taikytinas pirmiau). Tikėtina, kad šių teisinio tikrumo užtikrinimo kliūčių būtų galima išvengti plonos kapitalizacijos taisyklę įtvirtinus tiesiogiai PMĮ. Būtent taip, siekdamas teisinio aiškumo, o būtent - atsisakyti nuostatų dubliavimosi bei į kitą teisės aktą nukreipiančių

nuostatų ir užtikrinti teisinį reglamentavimą įstatymo lygmeniu,<sup>680</sup> įstatymų leidėjas pasielgė perkeldamas pozityviųjų pajamų apskaičiavimo tvarkos nuostatas iš įstatymą įgyvendinančių tesės aktų į PMĮ 39 str. bei į GPMĮ 13 str.<sup>681</sup> Todėl būtų labai sveikintina ir pageidautina, kad šios praktikos įstatymų leidėjas nuosekliai laikytųsi reguliuodamas ir palūkanų atskaitos ribojimo reikalavimus. Be to, teisinio tikrumo neabejotinai suteiktų ir tiek įstatymų leidėjo, tiek mokesčių administratoriaus siekį, kad palūkanų atskaitą ribojančios taisyklės būtų taikomos kartu, padėtų užtikrinti PMĮ implicitiškai įtvirtinta nuostata, kad palūkanų atskaitą ribojančios taisyklės yra taikomos kartu.

### 3.3.2. Kontroliuojamojo užsienio subjekto pajamų apmokestinimo taisyklė

#### 3.3.2.1. Taisyklės esmė ir reikšmė

Dar 2006 m. komunikate dėl valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų koordinavimo vidaus rinkoje<sup>682</sup> Komisija konstatavo, kad „pagrindinis Kontroliuojamų užsienio bendrovių taisyklių tikslas yra užkirsti kelią šalyje įsisteigusioms bendrovėms vengti šalies mokesčių, pajamas nukreipiant į pavaldžiąsias bendroves šalyse, kuriose taikomi (žymiai) mažesni mokesčiai“, ir kad tuo tikslu „paprastai Kontroliuojamų užsienio bendrovių taisyklės numato, kad kontroliuojamos užsienio pavaldžiosios bendrovės uždirbtos pajamos gali būti priskiriamos jos pagrindinei šalyje įsisteigusiai bendrovei, apmokestinant pastarąją, taip pat, kaip ir jos pačios pelną.“<sup>683</sup> Minėtame 2006 m. komunikate Komisija pripažino ir faktą, kad „tai delikati sritis, kurioje būtina atrasti tinkamą pusiausvyrą tarp veiksmingos kovos su piktnaudžiavimu ES svarbos ir poreikio vengti neproporcingų tarpvalstybinės veiklos apribojimų, prieštaraujančių Bendrijos teisei,“ ir kurioje „net tais atvejais, kuomet valstybės narės gali sprendimus įgyvendinti vienašališkais priemonėmis, geriau siekti bendrų sprendimų“.<sup>684</sup>

Pripažįstant kontroliuojamų užsienio bendrovių pajamų apmokestinimo taisyklių svarbą, BEPS projekte joms buvo skirtas atskiras dėmesys (iki BEPS projekto EBPO

680 PMĮ pakeitimo aiškinamojo rašto (2018-09-27) 1, 4 p.

681 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 30-1 straipsniu įstatymas (priimtas 2018-12-06)“; „Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 13, 27 ir 37 straipsnių pakeitimo įstatymas (priimtas 2018-12-06)“.

682 „2006 m. gruodžio 19 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų Komitetui. Valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų koordinavimas vidaus rinkoje. KOM(2006) 823“.

683 Ten pat, 3 punktas.

684 Ten pat.



šioms taisyklėmis iš principo neskyrė dėmesio<sup>685</sup>), ir 2015 m. spalio mėnesį<sup>686</sup> kartu su kitomis galutinėmis BEPS projekto ataskaitomis EBPO paskelbė BEPS 3 veiksmo galutinę ataskaitą, skirtą Efektyvių kontroliuojamųjų užsienio vienetų taisyklių projektavimui (angl. „*Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*“),<sup>687</sup> kurioje buvo pateiktos rekomendacijos dėl kontroliuojamosios užsienio bendrovės apibrėžimo, sąlygų, kurioms esant kontroliuojamųjų užsienio bendrovių pajamos turėtų būti apmokestinamos jas kontroliuojančių subjektų lygmenyje, pajamų, kurių atžvilgiu šios taisyklės turėtų būti taikomos, kategorijų ir jų apskaičiavimo principų (pajamas siūlyta apskaičiuoti remiantis kontroliuojančiosios bendrovės valstybės taisyklėmis bei priskirti proporcingai jos valdomai akcijų daliai), dvigubo apmokestinimo išvengimo užtikrinimo suteikiant galimybę atskaityti kontroliuojančiosios bendrovės jurisdikcijoje sumokėtus mokesčius, kartu pabrėžiant, kad minėtosios rekomendacijos turėtų būti įmanomos pritaikyti taip, kad atitiktų ES teisės reikalavimus, ir kad tokiu būdu jos pateikia galimas taisyklių formuluotes, kurios galėtų būti įgyvendinamos ir ES valstybių narių.<sup>688</sup> Be kita ko, minėtoje BEPS ataskaitoje pabrėžtas ir valstybių pastangų koordinavimas, kadangi tik veikdamos kartu valstybės gali pasiekti kontroliuojamųjų užsienio bendrovių pajamų apmokestinimo taisyklėmis keliamų tikslų.<sup>689</sup>

Netrukus po to, 2015 m. gruodžio mėnesį paskelbtoje Komisijos studijos dėl agresyvaus mokesčių planavimo schemų ir indikatorių galutinėje ataskaitoje<sup>690</sup> Komisija konstatavo, kad kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamų apmokestinimui skirtos taisyklės gali atlikti svarbų vaidmenį ir kovoje su agresyviu mokesčių planavimu,<sup>691</sup> *inter alia*, užkertant kelią palūkanų, pajamų iš intelektualinės nuosavybės, paskirstytinojo pelno ir kitų pasyvių bei itin mobilių pajamų išskėlimui į žemų mokesčių jurisdikcijas. Tačiau nepaisant potencialaus šių taisyklių efektyvumo kovoje su mokesčių vengimu, minėtos Komisijos studijos atlikimo metu net pusė, t. y. keturiolika, ES valstybių narių savo nacionaliniuose mokesčių teisės aktuose dar nebuvo įtvirtinusios kovos su

---

685 Kahlenberg, „Interplay between the OECD Recommendations of Actions 2 and 3 Regarding Hybrid Structures“, 316.

686 <https://www.oecd.org/tax/beps-reports.htm>

687 OECD, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (Paris: OECD, 2015).

688 Ten pat, 10.

689 Ten pat, 9.

690 Directorate-General for Taxation and Customs Union (European Commission), Corit Advisory, ir Ram-boll Management Consulting, *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators: Final Report* (Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2016).

691 Ten pat, 9.

mokesčių vengimu taisyklių, nukreiptų į kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamų apmokestinimą.<sup>692</sup> Reikia pastebėti, kad šiame kontekste teigiamai išsiskyrė Lietuva, kurioje kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklė (kuri, be abejo, skyrėsi nuo po daugiau nei 10 metų įtvirtintosios ATAD), buvo įtvirtinta nuo pat PMĮ, pakeitusio LR juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymą, priėmimo 2001 metų pabaigoje<sup>693</sup>.

Pripažįstant ES valstybių veiksmų koordinavimo šioje srityje svarbą, atsižvelgiant į paskelbtas EBPO BEPS projekto galutines ataskaitas ir siekiant sustiprinti vidutinį apsaugos nuo agresyvaus mokesčių planavimo lygį vidaus rinkoje,<sup>694</sup> jau 2016 m. sausio mėnesį buvo pasiūlyta<sup>695</sup> ir po rekordiškai trumpo laikotarpio – 2016 m. liepos mėnesį – priimta Kovos su mokesčių vengimu direktyva (ATAD-1), kurios 7-8 str. įtvirtino kontroliuojamosios užsienio bendrovės pajamų apmokestinimo *de minimis* standartą, taikytiną visiems mokesčių mokėtojams (šios taisyklės ribose – kontroliuojantiesiems asmenims), kuriems taikomas pelno mokestis vienoje ar daugiau ES valstybių narių.

ATAD įtvirtintos<sup>696</sup> ir **į PMĮ perkeltos** kontroliuojamosios užsienio bendrovės<sup>697</sup> pajamų (Lietuvoje vadinamų pozityviosiomis pajamomis<sup>698</sup>) apmokestinimo taisyklės esmė (toliau 3.3.2 skirsnyje šio pobūdžio taisyklė taip pat vadinama CFC taisykle) – faktinės veiklos, pasitelkiant darbuotojus, naudojant įrangą, turtą ir patalpas, nevykdančių (1) žemų mokesčių jurisdikcijose įregistruotų ar kitaip organizuotų užsienio

---

692 Ten pat.

693 Įstatymas su kai kuriomis išimtimis įsigaliojo nuo 2002 m. sausio 1 d. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (priimtas 2001-12-20, pirmoji redakcija, galiojusi 2002-01-01 - 2002-06-19)“.

694 ATAD-1 preambulės 2-3, 16 punktai.

695 Komisijos pasiūlymas dėl ATAD-1.

696 Dėl ATAD įtvirtintos kontroliuojamosios užsienio bendrovės taisyklės turinio išsamios analizės ir jos kritikos žr.: Blum, „Controlled Foreign Companies“; Ginevra, „The EU Anti-Tax Avoidance Directive and the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan“, 125–131; Moser ir Hentschel, „The Provisions of the EU Anti-Tax Avoidance Directive Regarding Controlled Foreign Company Rules“; Smit, „The Anti-Tax-Avoidance Directive (ATAD)“, 511–521. Apie CFC taisyklės prigimtį, paskirtį ir jos europietiško modelio elementus - taip pat žr.: Maisto ir Pistone, „A European Model for Member States' Legislation on the Taxation of Controlled Foreign Subsidiaries (CFCs). Part 1“.

697 Lietuvos pelno mokesčio reguliavime tai atitinka PMĮ 2 str. 4 (1) d. įtvirtintą kontroliuojamojo užsienio subjekto sąvoką, kuria PMĮ 2 straipsnis buvo papildytas specialiai ATAD 7 straipsnyje įtvirtintos kontroliuojamosios užsienio bendrovės taisyklės perkėlimo į PMĮ tikslu, ir kuri apima tiek kontroliuojamąjį užsienio vienetą (PMĮ 2 str. 4 (2) d.), tiek Lietuvos vieneto nuolatinę buveinę užsienio valstybėje (PMĮ 2 str. 22 d.).

698 Pozityviosios pajamos – kontroliuojamojo užsienio subjekto pajamos ar jų dalis, įskaitomos į Lietuvos vieneto pajamas PMĮ 39 str. nustatyta tvarka, paskutinę kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinio laikotarpio dieną proporcingai Lietuvos vieneto valdomų akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti skaičiui (PMĮ 2 str. 29 d.).

subjektų, kurie yra kontroliuojami įprasto apmokestinimo jurisdikcijose įregistruotų asmenų, taip pat (2) užsienyje esančių nuolatinių buveinių *pasyviosios pajamos ar jų dalis yra apmokestinamos kartu su kontroliuojančiojo vieneto pajamomis*, taikant kontroliuojančiojo asmens mokestinio rezidavimo valstybės mokesčių taisykles, nepaisant to, kad kontroliuojamojo subjekto pajamos kontroliuojančiam asmeniui nebuvo paskirstytos ar išmokėtos.

Paminėtina, kad ATAD suteikė valstybėms narėms ir kitą alternatyvą – kontroliuojamosios užsienio bendrovės ar nuolatinės buveinės pajamas apmokestinti kartu su kontroliuojančiojo vieneto pajamomis tik tada, jei tokios kontroliuojamojo subjekto pajamos yra gautos iš apsimestinių darinių, kurių sukūrimo esminis tikslas – gauti mokestinės naudos.<sup>699</sup> Tačiau kadangi Lietuva šio kontroliuojamojo subjekto pajamų apmokestinimo modelio nepasirinko, šiame disertaciniame tyrime jo nuostatos plačiau nėra analizuojamos.

Reikia pastebėti ir tai, kad Lietuvoje pozityviųjų pajamų apmokestinimo taisyklė, analogiška įtvirtintai PMĮ 39 str., taikoma ir užsienio vienetus kontroliuojantiems nuolatiniams Lietuvos gyventojams<sup>700</sup>, tačiau kadangi šio disertacinio tyrimo objektas susijęs su pelno mokesčio reguliavimu Lietuvoje, GPMĮ įtvirtinta pozityviųjų pajamų apmokestinimo taisyklė šiame disertaciniame tyrime plačiau taip pat nebus nagrinėjama.

### 3.3.2.2. Taisyklės įtvirtinimas PMĮ iki 2019 m.

Analizuojant CFC taisyklės įtvirtinimą PMĮ per sisteminio reguliavimo prizmę, negalima nepaminėti, kad nuo 2002 m.<sup>701</sup> iki pat 2018 m. pabaigos<sup>702</sup>, kai įgyvendinant ATAD buvo priimti ir nuo 2019 m. sausio 1 d. įsigaliojo PMĮ pakeitimai<sup>703</sup>, konceptualiai pakeitę CFC taisyklę (plačiau žr. toliau šiame skyriuje), CFC taisyklė Lietuvoje

699 ATAD 7 str. 2 d. b p.

700 Iki 2019 m. GPM 13 str. įtvirtinto į PMĮ nukreipiančią teisės normą, pagal kurią pozityviosios pajamos į nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamas, apmokestinamas GPM Lietuvoje, buvo įtraukiamos ta pačia tvarka, kaip jos buvo apskaičiuojamos ir įtraukiamos į kontroliuojančio Lietuvos vieneto pajamas pagal PMĮ nuostatas. „Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2018-01-01 iki 2018-12-31)“ Atsižvelgiant į ATAD nulemtus konceptualius CFC taisyklės, įtvirtintos PMĮ, pakeitimus, ir siekiant teisinio aiškumo, nuo 2019 m. su nuolatinių Lietuvos gyventojų pozityviųjų pajamų apskaičiavimu susijusios nuostatos, analogiškos PMĮ CFC taisyklės nuostatomis, yra išdėstytos tiesiogiai GPMĮ 2 str. 14, 18, 27 (1), 13 str.

701 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (priimtas 2001-12-20, pirmoji redakcija, galiojusi 2002-01-01 - 2002-06-19)“, 39 str.

702 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2018-01-01 iki 2018-12-31)“, 39 str.

703 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 30-1 straipsniu įstatymas (priimtas 2018-12-06)“.

buvo įtvirtinta net trijuose skirtingos teisinės galios teisės aktuose – PMĮ<sup>704</sup> (2 str. 4, 29 d. ir 39 str.), Vyriausybės Nutarime dėl pozityviųjų pajamų apskaičiavimo ir LR finansų ministro Įsakyme dėl užsienio valstybių arba zonų.

PMĮ įtvirtino principines pozityviųjų pajamų apmokestinimo nuostatas: kontroliuojamojo apmokestinamojo vieneto ir pozityviųjų pajamų apibrėžtis, nustatė patį pozityviųjų pajamų apmokestinimo Lietuvos vieneto lygmenyje reikalavimą, įtvirtino dvi alternatyvias į įstatymą įgyvendinančius teisės aktus nukreipiančias *sąlygas*,<sup>705</sup> kurioms esant pozityviosios pajamos buvo apmokestinamos PMĮ 39 str. nustatyta tvarka, įtvirtino principą, kad pozityviosios pajamos įskaitomos į Lietuvos kontroliuojančiojo vieneto pajamas *proporcingai* Lietuvos vieneto turimų akcijų (dalių, pajų), balsų ar teisių į kontroliuojamojo vieneto pelną skaičiui, taip pat ir principą, kad tos pačios kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos CFC taisyklės pagalba Lietuvoje apmokestinamos tik *vieną kartą*, **kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinio laikotarpio nustatymo taisyklės ir pan.**<sup>706</sup> Minėti įstatymą įgyvendinantys teisės aktai šias PMĮ nuostatas detalizavo bei nustatė jų taikymo tvarką: Vyriausybės nutarimas įtvirtino pozityviųjų pajamų apskaičiavimo tvarką (kaip ir kada konkrečiai yra apskaičiuojamos pozityviosios pajamos ir nuo jų Lietuvoje sumokamas pelno mokestis), į pozityviasias pajamas neįtraukiamų pajamų rūšis bei netiesiogiai įvardijo pasyviųjų pajamų rūšis, o LR finansų ministro Įsakymu dėl užsienio valstybių arba zonų buvo patvirtintas valstybių arba zonų, kuriose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetais *netaikoma* CFC taisyklė, sąrašas (taip vadinamas „baltasis“ sąrašas) ir užsienio verslo organizavimo formų, kurioms *taikoma* CFC taisyklė, sąrašas (taip vadinamas „pilkasis“ sąrašas<sup>707</sup>).

Tokiu būdu, aukščiau minėtų trijų teisės aktų nuostatų visuma (PMĮ ir minėti PMĮ 39 str. įgyvendinantys Vyriausybės nutarimas bei LR finansų ministro įsakymas) Lietuvoje įtvirtino nacionalinę CFC taisyklę, kuri praktiškai galėjo būti taikoma tik

---

704 Žr.: „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2018-01-01 iki 2018-12-31)“.

705 T. y. kad kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos yra apmokestinamos pagal CFC taisyklę, jei: (1) vienetas nėra įregistruotas ar kitaip organizuotas valstybėse arba zonose, kurių sąrašą tvirtina finansų ministras („baltajame sąrašė“); (2) vienetas atitinka bet kurią užsienio vieneto verslo organizavimo formą, kurių sąrašą tvirtina finansų ministras („pilkasis sąrašas“). „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2018-01-01 iki 2018-12-31)“, 39 str. 4 d.

706 Pastarosios principinės nuostatos nebuvo keistos iki pat 2018 m. pabaigos, kada CFC taisyklė buvo iš esmės pakeista į PMĮ perkeliant Kovos su mokesčių vengimu direktyvos įtvirtintą privalomą CFC taisyklę. Tuo tarpu detalią CFC taisyklės taikymo tvarką nustatė Vyriausybės nutarimas ir LR finansų ministro įsakymas keisti ne kartą; plačiau žr. Teisės aktų registre, [www.e-tar.lt](http://www.e-tar.lt).

707 Šis sąrašas sąlyginai vadinamas „pilkuoju“, kadangi „juodoju“ sąrašu vadinamas taip pat LR finansų ministro tvirtinamas tikslinių teritorijų sąrašas.

sistemiškai aiškinant ir taikant visus tris teisės aktus. Vertinant iš teisinio reguliavimo aiškumo ir su tuo susijusio teisinio tikrumo pusės, net keletas tame pačiame PMĮ straipsnyje įtvirtintų nuorodų į du įstatymą įgyvendinančius teisės aktus, taip pat CFC taisyklės išdėstymas trijų skirtingų institucijų priimamuose teisės aktuose, kurie buvo ne kartą keisti, neabejotinai apsunkino CFC taisyklės turinio suvokimą ir tinkamą taikymą.<sup>708</sup> Kita vertus, pavyzdžiui, konkrečių valstybių sąrašų patvirtinimą ministro įsakymu, matyt, buvo galima pateisinti siekiu neapkrauti PMĮ pakankamai technine informacija, kuri (įvairūs valstybių sąrašai) dėl politinių, ekonominių ir kitų priežasčių yra linkusi gana dažnai keistis.

Iš teisinio aiškumo ir teisinio tikrumo perspektyvos itin kritiškai vertintina ir tai, kad esminė CFC taisyklės taikymui sąvoka - pozityviosios pajamos - buvo apibrėžiama darant dvigubą nuorodą: iš PMĮ 2 str. 29 dalies nukreipiant į PMĮ 39 str., o pastarasis dar kartą nukreipė į PMĮ įgyvendinančius finansų ministro įsakymu patvirtintus „baltąjį“ ir „pilkąjį“ sąrašus<sup>709</sup> (palyginimui: šiuo metu galiojančių LR teisingumo ministro patvirtintų teisės aktų rengimo rekomendacijų 12 p. įtvirtina, kad teisės akte turi būti „vengiama nuorodų į teisės aktą, jo straipsnį ar punktą, kuris teikia nuorodą į kitą teisės aktą, jo straipsnį ar punktą, ir nuorodų į nuostatą, kuri nukreipia į kitą nuostatą.“<sup>710</sup>). Negana to, ir LR finansų ministro patvirtintų sąrašų gramatinės formuluotės kėlė papildomų neaiškumų dėl to, kokių subjektų pajamos turėtų būti priskirtos pozityviosioms pajamoms.

Pavyzdžiui, aiškinant tik pagal LR finansų ministro Įsakymo dėl užsienio valstybių arba zonų, kuriuo įgyvendinant iki 2018-12-31 d. galiojusį PMĮ 39 str. buvo patvirtinti „baltasis“ ir „pilkasis“ sąrašai, raidę, PMĮ 39 str. turėjo būti taikomas (1) vienetams, įregistruotiems ar organizuotiems „baltojo“ sąrašo valstybėse, ir tose valstybėse įgijusiems specialias pelno ar analogiško mokesčio lengvatas, o taip pat ir (2) tiems, kurie yra mažesnio, nei 11,25 proc. pelno mokesčio mokėtojai, ir valstybės, kuriose jie organizuoti, neįtrauktos nei į „baltąjį“, nei į „juodąjį“ sąrašą. Tad natūraliai galėjo

708 Teisinio aiškumo ir teisinio tikrumo užtikrinimo tikslu teisės aktų projektų rengimo rekomendacijose šiuo metu tiesiogiai nurodoma, kad „teisės akte turėtų būti kuo mažiau nuorodų į kitus teisės aktus. Nuorodose turi būti įvardytas konkretus teisės aktas, į kurį jos nukreipia. Vengiama nuorodų į teisės aktą, jo straipsnį ar punktą, kuris teikia nuorodą į kitą teisės aktą, jo straipsnį ar punktą, ir nuorodų į nuostatą, kuri nukreipia į kitą nuostatą.“ „Lietuvos Respublikos Teisingumo ministro 2013 m. gruodžio 23 d. įsakymas Nr. 1R-298 Dėl Teisės aktų projektų rengimo rekomendacijų patvirtinimo“, 12 p.

709 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2018-01-01 iki 2018-12-31)“.

710 „Lietuvos Respublikos Teisingumo ministro 2013 m. gruodžio 23 d. įsakymas Nr. 1R-298 Dėl Teisės aktų projektų rengimo rekomendacijų patvirtinimo“.

kilti klausimas, nejaugi PMĮ 39 str. netaikomas tikslinėse teritorijose („juodojo“ sąrašo valstybėse) įregistruotų ar kitaip organizuotų vienetų pozityviosioms pajamoms? Kadangi CFC taisyklė iki 2018-12-31 d. buvo įtvirtinta net trijuose skirtingos teisinės galios teisės aktuose, sprendžiant, ar tikslinėse teritorijose įregistruotų užsienio vienetų pajamoms turi būti taikoma CFC taisyklė, buvo itin svarbi PMĮ 39 str. 4 dalis, nustačiusi, kad kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos yra apmokestinamos pagal CFC taisyklę, jei (1) vienetas nėra įregistruotas ar kitaip organizuotas valstybėse arba zonos, kurių sąrašą tvirtina finansų ministras („baltasis“ sąrašas); (2) vienetas atitinka bet kurią užsienio vieneto verslo organizavimo formą, kurių sąrašą tvirtina finansų ministras (specifines verslo organizavimo formas tuomet įtvirtino tik „pilkasis“ sąrašas). Šias dvi sąlygas be jokio papildomo jungtuko atskiriant tik kabliataškiu, buvo sukurtas netikrumas, ar tai alternatyvios, ar kumuliatyvios sąlygos: jei sąlygos kumuliatyvios, tai tikslinėse teritorijose („juodojo“ sąrašo valstybėse) įregistruoti vienetai į PMĮ 39 str. reguliavimo sritį nepatenka, o toks faktinis rezultatas būtų labiau nei stebinant; jei alternatyvios – patenka, nes atitinka pirmąjį punktą (vienetai neįregistruoti „baltajame sąraše“). Palyginimui – pavyzdžiui, iki 2018 m. gruodžio 31 d. galiojusio PMĮ 39 str. 5 d. formuluotė nustatė dvi sąlygas (atvejus), kada PMĮ 39 str. nuostatos netaikomos,<sup>711</sup> ir kurios buvo atskirtos jungtuku „arba“, pabrėžiant, kad šios sąlygos yra ne kumuliatyvios, o alternatyvios, t. y. bent vienos jų pakanka, kad PMĮ 39 str. nebūtų taikomas. Vis tik, aiškinant CFC taisyklės taikymo sąlygas, galimai per įstatymo tikslo prizmę, buvo daroma išvada (pvz., mokesčių administratoriaus (VMI) skelbiamame PMĮ 39 str., galiojusio iki 2019-01-01 d., 4 dalies apibendrintame komentare<sup>712</sup>), kad CFC taisyklė turi būti taikoma ir „juodajame“ – tikslinių teritorijų – sąraše įregistruotų ar kitaip organizuotų vienetų pozityviosioms pajamoms, kadangi priešingas aiškinimas būtų prieštaravęs pačiai CFC taisyklei esmei.

### 3.3.2.3. Taisyklės įtvirtinimas PMĮ nuo 2019 m. (įgyvendinus ATAD)

Esminiai pokyčiai, įtvirtinantys lietuviškojo pozityviųjų pajamų apskaičiavimo ir apmokestinimo modelio pakeitimą,<sup>713</sup> Lietuvos CFC taisyklės reguliavime įvyko

711 PMĮ 39 straipsnio nuostatos nebuvo taikomos tais atvejais, jeigu: 1) kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamas sudaro tik kontroliuojančio vieneto išmokos, laikomos neleidžiamais atskaitymais pagal šio Įstatymo 31 straipsnio 1 dalies 12 punktą, arba 2) kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos sudaro mažiau kaip 5 procentus kontroliuojančio vieneto pajamų. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2018-01-01 iki 2018-12-31)“.

712 VMI prie LR FM, „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (red. nuo 2004-01-01 iki 2020-08-27); registracijos numeris KM-1222V“.

713 PMĮ pakeitimo aiškinamojo rašto (2018-09-27) 1 p.

2018 m. pabaigoje, kai korekcijų nacionalinei CFC taisyklei prireikė siekiant į nacionalinę mokesčių teisę perkelti Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 7 str. ir 8 str. įtvirtintą ir ES ribose privalomą minimumą nustatančią kontroliuojamosios užsienio bendrovės taisyklę, ir šiuo tikslu 2018 m. gruodžio 6 d. buvo priimtas ir nuo 2019-01-01 d. įsigaliojo PMĮ pakeitimo įstatymas.<sup>714</sup> ATAD įgyvendinimas kontroliuojamosios užsienio bendrovės pajamų apmokestinimo srityje atnešė esminius tiek CFC taisyklės teisinio reguliavimo formos, tiek turinio pokyčius, kurie, disertacinio tyrimo autorės vertinimu, neabejotinai lėmė ir geresnį teisinio reguliavimo atitikimą teisinio aiškumo ir teisinio tikrumo principams.

### 1) Teisinio reguliavimo formos ir turinio pokyčiai

Formos prasme, CFC taisyklę keitusiu PMĮ pakeitimu „siekiant atsisakyti tam tikrų nuostatų dubliavimosi ir užtikrinti teisinį reglamentavimą įstatymo lygmeniu“ bei „atsižvelgiant į tai, kad pozityviųjų pajamų apmokestinimo taisyklės taikomos ir nuolatiniais Lietuvos gyventojams, ir siekiant teisinio aiškumo“,<sup>715</sup> nuspręsta Vyriausybės nutarimu patvirtiną pozityviųjų pajamų apskaičiavimo ir įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto arba Lietuvos nuolatinio gyventojo pajamas tvarką ir pajamų, neįtraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšis *perkelti* įstatymą (tiek į PMĮ, tiek ir į GPMĮ), atsisakant LR finansų ministro tvirtinamų „pilkojo“ ir „baltojo“ sąrašų, ir tokiu būdu *visas* su pozityviųjų pajamų apskaičiavimu ir apmokestinimu susijusias nuostatas *nustatant tiesiogiai įstatymo* (PMĮ) lygmeniu. Būtent toks naujo teisinio reglamentavimo nuostatų laukiamas teigimas rezultatas deklaruotas PMĮ pakeitimo įstatymo aiškinamajame rašte.<sup>716</sup>

Ir iš tiesų, 2018-12-06 d. PMĮ pakeitimo įstatymu patvirtintoje PMĮ 39 str. naujoje redakcijoje, taikomoje apskaičiuojant ir deklaruojant 2019 m. ir vėlesnių mokesčių laikotarpių pelno mokestį, nebeliko nei vienos nuorodos į jokią PMĮ įgyvendinančių teisės aktą. Atitinkamai, PMĮ 2 str. 29 d., apibrėždama pozityviasias pajamas, nukreipia tiesiog į PMĮ 39 straipsnį (o ne į 39 str. 4 dalį, kurioje iki 2018-12-31 d. buvo nuoroda į LR finansų ministro patvirtintus sąrašus), o PMĮ 39 str. 2 ir 4 dalyse, kuriose iki 2018-12-31 d. buvo įtvirtintos nuorodos atitinkamai į minėtą Vyriausybės nutarimą ir

714 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 30-1 straipsniu įstatymas (priimtas 2018-12-06)“.

715 Žr. PMĮ pakeitimo aiškinamojo rašto (2018-09-27) 4 punkto dalies dėl pozityviųjų pajamų apmokestinimo b ir c papunkčius, taip pat 4 p. paskutinę pastraipą.

716 Žr.: ten pat, 4 punkto dalies dėl pozityviųjų pajamų apmokestinimo c papunktis.

LR finansų ministro įsakymą, pastarųjų nuorodų nebėra (jų nėra ir kitose PMĮ 39 str. dalyse).

Turinio prasme, su tikslu didinti prevenciją ir mažinti mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo riziką, ATAD CFC taisyklę perkeliančiu 2018 m. gruodžio 6 d. PMĮ pakeitimu, visų pirma, išplėsta CFC taisyklės reguliavimo apimtis (o tuo pačiu – ir pelno mokesčio bazė) – jei iki tol ji buvo taikoma tik Lietuvos vienetais, kontroliuojantiems užsienio apmokestinamuosius vienetus, tai po pakeitimo ši taisyklė taip pat taikoma ir Lietuvos vienetais, *turintiems nuolatinių buveinių užsienyje*, kurių pajamos neįtraukiamos į pelno mokesčio bazę Lietuvoje (PMĮ 2 str. 4 (1) d.). Be to, CFC taisyklės taikymas buvo išplėstas ir PMĮ 2 str. 4 (2) d. įtvirtinant naują, griežtesnę, kontroliuojamojo užsienio vieneto apibrėžtį – pagal ją, užsienio vienetas laikomas kontroliuojamuoju ir jo pajamos patenka į CFC taisyklės reguliavimo sritį, jei Lietuvos vienetas pats *arba kartu su susijusiais asmenimis* tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 proc. akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytojo pelno dalį ar išimtinių teisių jas įsigyti, nepriklausomai nuo paties Lietuvos vieneto tiesiogiai valdomos dalies dydžio. Tuo tarpu iki 2018-12-31 d. PMĮ įstatymas nustatė ne mažesnę, nei 10 procentų paties vieneto valdomų užsienio vieneto akcijų (dalių, pajamų) ar atitinkamų teisių dalį, būtiną tam, kad vienetas atitiktų kontroliuojančio asmens sąvoką, kai užsienio vienetas valdomas kartu su susijusiais asmenimis. Atitinkamai, pagal šiuo metu galiojančią PMĮ reguliavimą, Lietuvos vienetai pakanka turėti kad ir vieną akciją ar balsą užsienio vienete, kad galėtų būti pripažintas kontroliuojančiu asmeniu CFC taisyklės prasme, jei kartu su susijusiais asmenimis jo valdoma akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytojo pelno dalį ar išimtinių teisių jas įsigyti dalis viršija 50 proc.

Nuo 2019 m. pagaliau tapo neabejotinai aišku, kad CFC taisyklė taikoma subjektams, įregistruotiems ar kitaip organizuotiems tikslinėse teritorijose: šiuo metu (po ATAD įgyvendinimo) galiojantis PMĮ 39 str. tiesiogiai nustato, kad CFC taisyklę visada privaloma taikyti Lietuvos vienetais, valdantiems kontroliuojamuosius užsienio vienetus, įregistruotus ar kitaip organizuotus *tikslinėse* teritorijose (PMĮ 39 str. 1 d. 1 p.). Tuo tarpu, kaip minėta šiame skyriuje anksčiau, iki 2018 m. pabaigos galiojusi PMĮ 39 str. redakcija to tiesiogiai neįtvirtino, o dėl teisinio aiškumo bei tikrumo principų požiūriu kritikuotinių PMĮ 39 str. 4 dalies bei LR finansų ministro patvirtintų sąrašų lingvistinių formuluočių (žr. anksčiau šiame skirsnyje), galėjo netgi kilti klausimas, ar CFC taisyklė apskritai taikoma tikslinėse teritorijose įregistruotų ar kitaip organizuotų kontroliuojamųjų užsienio vienetų atžvilgiu.-



Be to, atsižvelgiant į ATAD reikalaujamą reguliavimo minimumą, PMĮ 39 str. pakeitimu nuo 2019 m. buvo įvestos ir kokybiškai naujos individualaus vertinamojo pobūdžio CFC taisyklės taikymo sąlygos Lietuvos vienietams, valdantiems *kitose, nei tikslinės teritorijos*, jurisdikcijose įregistruotus ar kitaip organizuotus subjektus (tiek vienetus, tiek nuolatinės buveinės<sup>717</sup>). Šiuo tikslu nuo 2019 m. sausio 1 d. PMĮ 39 str. 1 dalyje nustatyta, kad CFC taisyklė yra taikoma tik tada, jei išpildomos dvi kumuliatyvios sąlygos (teisinio tikrumo tikslu įstatymo tekste sujungtos jungtuku „ir“): pirma, kontroliuojamojo užsienio subjekto *pasyviosios* pajamos viršija 1/3 visų jo mokestinio laikotarpio pajamų, *ir*, antra, jei kontroliuojamojo užsienio subjekto faktinis pelno mokestis, apskaičiuotas nuo jo pajamų pagal toje užsienio valstybėje taikomas pelno mokesčio ar jam tapataus mokesčio taisykles, yra mažesnis nei 50 procentų faktinio<sup>718</sup> pelno mokesčio, kuris būtų apskaičiuotas nuo jo pajamų pagal LR PMĮ nuostatas.

Palyginimui: iki 2018 m. gruodžio 31 d. galiojusi PMĮ 39 str. redakcija taip pat nustatė *de minimis* išimtį, tačiau ji buvo siejama ne su kontroliuojamojo subjekto pasyviųjų ir visų pajamų santykiu, o su santykiu tarp kontroliuojamojo ir kontroliuojančiojo vieneto pajamų: pagal iki 2018 m. gruodžio 31 d. galiojusios PMĮ 39 str. redakcijos 5 dalį, CFC taisyklė buvo netaikoma, jei kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos sudarė mažiau kaip 5 proc. kontroliuojančiojo vieneto pajamų. Be to, pagal LR finansų ministro patvirtintą „pilkąjį“ sąrašą, CFC taisyklė turėjo būti taikoma toms verslo organizavimo formoms, kurios, *iner alia*, yra mažesnio, nei 75 proc. standartinio LR pelno mokesčio mokėtojos. O nuo ATAD įgyvendinimo CFC taisyklės taikymo sąlyga yra aplinkybė, kad kontroliuojamojo subjekto mokestinio rezidavimo valstybėje pagal tos valstybės teisės aktus apskaičiuota faktinė pelno mokesčio suma yra daugiau nei dvigubai mažesnė, nei būtų hipotetiškai apskaičiavus pelno mokesť pagal Lietuvos PMĮ.

PMĮ 39 str. pakeitimu nuo 2019 m. sausio 1 d. buvo įtvirtinta ir kokybiškai nauja *veiklos turinio išimtis*, taikoma tik Lietuvos vienietams, valdantiems *kitose, nei tikslinės teritorijos*, jurisdikcijose įregistruotus ar kitaip organizuotus subjektus (vėlgį, didinama takoskyra tarp kontroliuojamųjų užsienio subjektų, įregistruotų tikslinėse ir ne tikslinėse

---

717 Nuo 2019-01-01 d. CFC taisyklės taikymo tikslu „subjektai“ apima tiek vienetus, tiek nuolatinės buveinės – PMĮ 2 str. 4 (1) d.

718 T. y. kaip kriterijus yra taikomas ne daugiau nei dvigubai mažesnis PM procentinis tarifas, kaip buvo iki 2019 m., o aplinkybė, kad faktiškai kontroliuojamojo subjekto mokestinio rezidavimo valstybėje pagal tos valstybės teisės aktus apskaičiuota pelno mokesčio suma yra daugiau nei dvigubai mažesnė, nei būtų hipotetiškai apskaičiavus pelno mokesť ją pagal Lietuvos PMĮ.

nėse teritorijose). Pagal šią išimtį, CFC taisyklė apskritai netaikoma, jei kontroliuojamasis užsienio subjektas faktiškai vykdo ekonominę veiklą, tokios veiklos požymiais laikant darbuotojų turėjimą ir turto naudojimą užsienio subjekto įregistravimo ar kito organizavimo valstybėje (PMĮ 39 str. 2 d.).

Apibendrinant, nuo 2019 m. galiojantis PMĮ 39 str. nustato, kad taikant CFC taisyklę, apmokestinamos visos kontroliuojamojo užsienio vieneto, įregistruoto ar kitaip organizuoto tikslinėje teritorijoje, pajamos, o apmokestinant kitose jurisdikcijose ar zonose įregistruotus ar organizuotus subjektus – tik jų pasyviosios pajamos (PMĮ 39 str. 1 d. 3 p.), kurių rūšių sąrašas taip pat tiesiogiai išvardintas įstatyme (PMĮ 39 str. 3 d.). Tokiu būdu, naujoje PMĮ 39 str. redakcijoje buvo įtvirtinti ženklūs CFC taisyklės taikymo skirtumai tikslinėse ir ne tikslinėse teritorijose įregistruotų / organizuotų subjektų gaunamoms pajamoms, kai ankstesnėje PMĮ 39 str. redakcijoje ir ją įgyvendinančiuose teisės aktuose tokios takoskyros nebūta.

Be to, kad nuo 2019 m. galiojančiame PMĮ 39 straipsnyje pasyviųjų pajamų rūšys išvardintos tiesiogiai įstatyme (iki 2018-12-31 d. galiojusiame CFC taisyklės reguliavime pasyviosios pajamos buvo apibrėžtos netiesiogiai, įvardijant, kokios pajamos nelaikomos aktyvios veiklos pajamomis<sup>719</sup>), pakito ir *pasvyviųjų pajamų apimtis*. Nuo 2019 m. sausio 1 d. CFC taisyklės taikymo tikslu pasyviuosiomis pajamomis pagal PMĮ 39 str. laikomos: palūkanos ir kitos iš finansinio turto gaunamos pajamos, honorarai ir bet kurios kitos pajamos iš intelektualios nuosavybės (šiuo atveju pasyviųjų pajamų apimtis išplėsta, nes iki 2018-12-31 d. pasyvioms pajamoms buvo priskirti tik autoriniai atlyginimai, o honorarai, atlygis už gretutines teises ir kitos pajamos iš intelektualios nuosavybės neminimos<sup>720</sup>), pajamos iš paskirstytojo pelno, įskaitant iš kitų vienetų gautus dividendus ir Lietuvos vienetui paskirstytus, bet neišmokėtus dividendus, taip pat turto vertės padidėjimo pajamos iš akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytinojo pelno dalį ar išimtinių teisių jas įsigyti perleidimo (šiuo atveju - susiaurinta pasyviųjų pajamų apimtis, lyginant su teisiniu reguliavimu iki 2018-12-31 d. kur pasyviomis pajamomis buvo laikomos turto vertės padidėjimo pajamos apskritai<sup>721</sup>), pajamos iš prekių ir paslaugų, gautos perkant ir parduodant jas susijusiems asmenims ir nesukuriant pridėtinės ekonominės vertės arba sukuriant nedidelę pridėtinę ekonominę vertę (pastaroji pasyviųjų pajamų rūšis nauja, lyginant su teisiniu reguliavimu iki

719 Žr. Nutarimu dėl pozityviųjų pajamų apskaičiavimo patvirtinto pajamų, neįtraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšių sąrašo 2 p.

720 Ten pat.

721 Ten pat.

2018-12-31 d.).

Siekiant supaprastinti pozityviųjų pajamų apskaičiavimo tvarką, kai kontroliuojamojo užsienio subjekto mokestinis laikotarpis nesutampa su kalendoriniais metais, PMĮ 39 str. pakeitimu įtvirtinta, kad kontroliuojamųjų užsienio subjektų pajamos įtraukiamos į tą Lietuvos vieneto mokestį laikotarpį, kurį baigiasi kontroliuojamojo užsienio subjekto mokestinis laikotarpis (PMĮ 39 str. 7 d.). Iki 2018-12-31 d. tokiu atveju buvo laikoma, kad kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinis laikotarpis sutampa su kontroliuojančio vieneto mokestiniu laikotarpiu (iki 2018-12-31 d. galiojusio PMĮ 39 str. 1 d.).

Be aukščiau išvardintų esminių CFC taisyklės pakeitimų, praktiškai visos kitos pozityviųjų pajamų apskaičiavimo nuostatos iš Vyriausybės nutarimo, įgyvendinusio iki 2018-12-31 d. galiojusį PMĮ 39 straipsnį, su nedideliais, daugiausia redakciniais pakeitimais buvo tiesiog perkeltos į PMĮ 39 straipsnį. Pavyzdžiui, minėtu Vyriausybės nutarimu patvirtintų pozityviųjų pajamų apskaičiavimo ir įtraukimo į pajamas tvarkos 3, 4 ir 8 punktai, o taip pat pajamų, neįtraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšių sąrašo 3 ir 4 punktai buvo atitinkamai perkelti į nuo 2019 m. galiojančio PMĮ 39 str. 5, 6 ir 9 dalis, 4 dalies 1 ir 2 punktus, o pozityviųjų pajamų apskaičiavimo ir įtraukimo į pajamas tvarkos 6, 9 ir 10 punktai, kaip dubliuojantys atskiras PMĮ nuostatas, PMĮ 39 straipsnyje apskritai nebekartoti, matyt, atsižvelgiant į teisės aktų rengimo rekomendacijų 6.1 punktą, pagal kurį „teisės akto (...) tekstas dėstomas glaustai, logiškai ir aiškiai, be prieštaravimų. Teisės akto straipsnio ar punkto tekstas nekartojamas kituose straipsniuose ar punktuose.“<sup>722</sup>

Taigi, nuo 2019 m. PMĮ, su atitinkamais pakeitimais, reguliuoja visus su pozityviųjų pajamų apskaičiavimu ir apmokestinimu susijusius klausimus, kurie iki 2018 m. pabaigos buvo reguliuojami anksčiau šiame skyriuje minėtuose Vyriausybės nutarime ir LR finansų ministro įsakyme, įgyvendinusiuose iki 2018-12-31 d. galiojusią PMĮ 39 str. redakciją: nustato sąlygas, kada pozityviosios pajamos apmokestinamos, išimtis, kada pajamos neįtraukiamos į pozityviasias pajamas, taip pat reguliuoja ir pozityviųjų pajamų apskaičiavimo ir apmokestinimo tvarką. Tai nuo 2019 m. sausio 1 d. atspindi ir PMĮ 39 str. pavadinimas - „Pozityviųjų pajamų *apskaičiavimas ir apmokestinimas*“ (palyginimui – iki 2018 m. gruodžio 31 d. PMĮ 39 str. vadinosi „Kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų *apmokestinimas*“, o jo 2 dalis nurodė, kad pozityviųjų pajamų

---

722 „Lietuvos Respublikos Teisingumo ministro 2013 m. gruodžio 23 d. įsakymas Nr. 1R-298 Dėl Teisės aktų projektų rengimo rekomendacijų patvirtinimo“.

apskaičiavimo, įtraukimo į apmokestinamąsias pajamas bei neįtraukimo į apmokestinamąsias pajamas atvejus, nustato Vyriausybė).

## 2) Nebegaliojantį įstatymą įgyvendinančių teisės aktų galiojimo klausimas

Iš to išeinant ir vadovaujantis logika, jei PMĮ 39 straipsnio pakeitimu buvo siekta PMĮ 39 straipsnį įgyvendinančių teisės aktų nuostatas perkelti į įstatymą, *inter alia*, kai kurias jų iš esmės pakeičiant, kas ir buvo padaryta, kaip parodė tyrimas aukščiau, tai įsigaliojus pakeitimams įtvirtinamam teisės aktui (PMĮ 39 str. pakeitimui), anksčiau priimti ir vėlesnį įstatymą dubliuojantys arba kitokį, nei vėlesniame įstatyme, reguliavimą nustatantys žemesnės teisinės galios teisės aktai (Vyriausybės nutarimas ir LR finansų ministro įsakymas) turėjo būti panaikinti. Atitinkama nuostata, kad „priėmus teisės aktą, kuriame nustatomas naujas teisinis reguliavimas, visi šiam reguliavimui prieštaraujantys teisės aktai ar jų atskiros nuostatos turi būti pripažinti netekusiais galios arba pakeisti“, yra įtvirtinta ir LR teisingumo ministro patvirtintose teisės aktų projektų rengimo rekomendacijose, galiojančiose nuo 2014 m.<sup>723</sup>

Tačiau CFC taisyklės atveju, turime priešingą situaciją – nors PMĮ 39 str. nuo 2019 m. sausio 1 d. apima visus pozityviųjų pajamų apskaičiavimo ir apmokestinimo klausimus, kuriuos iki tol reguliavo PMĮ 39 str. ir jį įgyvendinantys Vyriausybės nutarimas ir LR finansų ministro įsakymas kartu paėmus, o dalyje CFC taisyklės aspektų PMĮ įtvirtina konceptualiai kitokį reguliavimą, nei kad galiojo iki 2018 m. gruodžio 31 dienos, tiek Vyriausybės nutarimas (kuriuo patvirtinta dabar jau PMĮ 39 straipsniui iš dalies prieštaraujanti pozityviųjų pajamų apskaičiavimo ir įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto arba Lietuvos nuolatinio gyventojo pajamas tvarka ir pajamų, neįtraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšys), o taip pat LR finansų ministro įsakymas (kuriuo patvirtinti „baltasis“ ir „pilkasis“ sąrašai, į kuriuos PMĮ nebenukreipia), nėra panaikinti, ir šio disertacinio tyrimo atlikimo metu LR teisės aktų registre vis dar buvo skelbiami kaip galiojantys visa apimtimi, jų galiojimo ar taikymo laikotarpio *expressis verbis* niekaip nepribojant.

Reikia pasakyti, kad tokia situacija galimai yra nulemta ir PMĮ pakeitimo projekto rengėjų, kadangi nors PMĮ pakeitimo įstatymo aiškinamojo rašto 4 p. nurodoma, kad „siekiant *atsisakyti* tam tikrų nuostatų *dubliavimosi* ir užtikrinti teisinį reglamentavimą įstatymo lygmeniu“ pakeitimu siūloma *perkelti* Vyriausybės nutarimu patvirtiną Pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto arba Lietuvos nuolatinio gyventojo pajamas tvarką ir pajamų, neįtrau-

<sup>723</sup> Ten pat, 6.8 p.

kiamų į pozityviasias pajamas, rūšis, į PMĮ, ir atsakyti LR finansų ministro tvirtinamų „pilkojo“ ir „baltojo“ sąrašų, vietoje to tiesiogiai PMĮ nustatant individualaus pobūdžio sąlygas, kurioms esant būtų taikoma CFC taisyklė, tačiau to paties aiškinamojo rašto 8 punkte kažkodėl nurodoma, kad „priėmus Įstatymų projektus, kitų teisės aktų keisti nereikės.“

Akivaizdu, kad ši aiškinamojo rašto loginė klaida tapo pranašiška, ir šio disertacinio tyrimo atlikimo metu CFC taisyklės, nustatančios pozityviųjų pajamų apmokestinimą, Lietuvos nacionaliniame teisiniame reguliavime turime situaciją, kurioje sudaro vidinio teisės prieštaravimo situacija (teisės normų kolizija), kai anksčiau priimti žemesnės teisinės galios teisės aktai ar kai kurios jų nuostatos prieštarauja vėliau priimtam aukštesnės teisinės galios teisės aktui, arba jei ir neprieštarauja, tai jį dubliuoja.

Tai akivaizdžiai neatitinka tiek TPĮ 3 str. įtvirtinto teisėkūros aiškumo principo, pagal kurį teisės aktuose nustatytas teisinis reguliavimas turi būti logiškas, nuoseklus, glaustas, suprantamas, tikslus, aiškus ir nedviprasmiškas, tiek ir sistemiškumo principo, pagal kurį teisės normos turi derėti tarpusavyje, o žemesnės teisinės galios teisės aktai neturi prieštarauti aukštesnės teisinės galios teisės aktams. Be to, tokia situacija neabejotinai reiškia ir MAĮ 9 str. įtvirtinto apmokestinimo aiškumo principo pažeidimą, kadangi vienu metu galiojant skirtingas pozityviųjų pajamų apmokestinimo sąlygas ir tvarką nustatantiems teisės aktams, mokesstinės prievolės vykdymo tvarka tampa apibrėžta neaiškiai, ir suponuoja klausimą, kurių iš viena kitai prieštaraujančių teisės aktų nuostatų mokesčių mokėtojas privalo laikytis. Šioje situacijoje neabejotinai reikalinga vadovautis visuotinai pripažįstamos teisės normų kolizijų sprendimo taisyklėmis *lex superiori derogat legi inferiori* (aukštesnės teisinės galios teisės aktas (norma) turi pirmenybę prieš žemesnės teisinės galios teisės aktą (normą); hierarchijos taisyklė) ir *lex posteriori derogat legi priori* (vėlesnis įstatymas turi pirmumą prieš ankstesnį įstatymą; chronologijos taisyklė), ir, pradėdant 2019 m. mokesčiniu laikotarpiu<sup>724</sup>, pozityviasias pajamas apmokestinti atsižvelgiant tik į PMĮ 39 str., galiojančio nuo 2019 m. sausio 1 d., nuostatas, ir netaikant minėtojo Vyriausybės Nutarimo dėl pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, kuriuo patvirtinta dabar jau PMĮ 39 straipsniui iš dalies prieštaraujanti ir iš dalies dubliuojanti pozityviųjų pajamų apskaičiavimo tvarka ir skirtingai, nei įstatyme apibrėžtos pajamų, neįtraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšys, o taip pat netaikant ir LR finansų ministro Įsakymu dėl užsienio valstybių arba zonų patvirtintų „baltojo“ ir

724 PMĮ pakeitimo įstatymo 11 str. 2 d. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 30-1 straipsniu įstatymas (priimtas 2018-12-06)“.

„pilkojo“ sąrašų.

Tam tikros racijos palikti galioti teisės aktus, įgyvendinančius netekusią galios įstatymo nuostatą, galbūt galima išvėlyti tik tuo aspektu, kad tol, kol nėra suėję pelno mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminai, tiek mokesčių mokėtojas, tiek ir mokesčių administratorius, apskaičiuodami ir apmokestindami pozityviausias pajamas už mokestinius laikotarpius iki 2019 m. ir laikydamiesi principo *lex retro non agit*, turi taikyti tiek iki 2019 m. galiojusią PMĮ 39 str. redakciją, tiek ir ją įgyvendinusių teisės aktus. Vis tik, šį argumentą galima atremti kitu - net ir panaikinus minėtuosius įstatymą įgyvendinusių teisės aktus, vadovaujantis *lex retro non agit* principu, jų teisinė galia ankstesniems nei 2019 metų mokestiniams laikotarpiams nepakistų, tačiau tai eiliniam mokesčių mokėtojui eliminuotų bet kokias abejones ir suteiktų aiškumo dėl to, kokie mokesčių teisės aktai galioja einamuju metu po 2019 m. sausio 1 d., o tai neabejotinai labiau atitiktų teisinio tikrumo principo keliamus imperatyvus.

Kita vertus, reikia nepamiršti ir to, kad MAĮ 3 str. 5 dalyje yra įtvirtinta taisyklė, jog visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškunami mokesčių mokėtojo naudai. Tai, kas naudinga mokestiniu aspektu, priklauso nuo konkrečios situacijos, tad esant vidiniam mokesčių teisės aktų prieštaravimui, galutinis teisės taikymo rezultatas gali tapti itin neapibrėžtas ir sunkiai nuspėjamas, o tai iš esmės prieštarauja ir konstituciniam teisinio tikrumo principui. Todėl siekiant pašalinti teisės aktų prieštaravimus ir užtikrinti teisinio aiškumo bei teisinio tikrumo principų veikimą CFC taisyklės reguliavimo srityje, siekiant, kad mokestinis teisinis reguliavimas šioje srityje būtų sistemiškas, darnus ir neprieštaringas, šio disertacinio tyrimo autorės vertinimu, yra neišvengiamai reikalinga minėtus jau nebegaliojančias PMĮ 39 str. nuostatas įgyvendinančius teisės aktus panaikinti.

Iš teisinio aiškumo perspektyvos, reikia pastebėti ir tai, kad nuo pat 2019 m. vasario mėnesio PMĮ 39 str. apibendrintas komentaras yra pažymėtas kaip „rengiamas“, ir vis dar nebuvo parengtas 2021 m. liepos mėnesį.<sup>725</sup> Viena vertus, gerai bent tai, kad aktualioje PMĮ apibendrinto komentaro redakcijoje nebėra skelbiamas iki 2019 m. galiojusio PMĮ 39 str. komentaras ir šiuo aspektu nėra mokesčių mokėtojų klaidinimo. Tačiau daugiau, nei du su puse metų po PMĮ 39 str. pakeitimo neturint žinių dėl oficialus mokesčių administratoriaus (PMĮ apibendrinto komentaro formos) PMĮ 39 str. įtvirtintos naujos koncepcijos CFC taisyklės aiškinimo, tai mokesčių mokėtojams tikrai

---

725 VMI prie LR FM, „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2021-05-07 d. redakcija)“.

nesuteikia papildomo teisinio tikrumo. Tikėtina, kad jei apibendrinti mokesčių įstatymų komentarai būtų rengiami operatyviau, įstatymų leidėjo klaidos ir neapsižiūrėjimai galimai būtų taip pat pastebimi greičiau ir potencialiai galėtų būti ištaisomi efektyviau.

Įdomu pastebėti, kad iki 2019 m. rudens VMI savo tinklalapyje [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt) skelbdavo tik einamuoju momentu galiojančius apibendrintus mokesčių įstatymų, įskaitant ir PMĮ, komentarus, tačiau anksčiau galioję apibendrinti mokesčių komentarai viešai skelbiami nebuvo – tiksliau, jie tiesiog tapdavo neprieinami paskelbus naują apibendrinto mokesčio įstatymo komentarą. Tai itin apsunkindavo mokesčių mokėtojų situaciją sprendžiant mokesčių apskaičiavimo ar perskaičiavimo, susijusių baudų ar delspinigių taikymo klausimus už ankstesnius mokestinius laikotarpius, ypač jei ankstesnės PMĮ nuostatos arba mokesčių administratoriaus anksčiau taikytas jų aiškinimas buvo kitoks, nei einamuoju metu. 2019 m. rudenį VMI, atrodo, ėmėsi keisti šią praktiką ir pasuko didesnio skaidrumo, atsakomybės ir teisinio tikrumo linkme ir šioje srityje – paskelbė istorinę PMĮ apibendrinto komentaro redakciją su visais pakeitimais, apimančiais laikotarpį nuo 2004-01-01 iki 2020-08-27<sup>726</sup>. Lieka tik tikėtis, kad tai nebus vienkartinis geros valios gestas, o taps nuoseklia visų mokesčių įstatymų apibendrintų komentarų ankstesnių redakcijų skelbimo praktika.

#### 3.3.2.4. Apibendrinimas

Apibendrinant, lietuviškosios CFC taisyklės teisinio reguliavimo vertinimas iš teisinio tikrumo pusės nėra vienareikšmis. Viena vertus, visų su pozityviųjų pajamų apmokestinimu susijusių teisės normų įtvirtinimas viename teisės akte – PMĮ, ir daugiaaukščių nukreipiančių nuorodų aiškinant pozityviųjų pajamų sąvoką panaikinimas yra labai sveikintinas, kadangi tai neabejotinai geriau atitinka TPĮ įtvirtintą teisinio reguliavimo aiškumo, *inter alia*, apimančio nuoseklumą ir glaustumą, reikalavimą, nei nuostatų išdėstymas keliuose skirtingose teisinės galios teisės aktuose, nes tokiu būdu užkertamas kelias nesisteminiam reguliavimui ir atitinkamai galimiems prieštaravimams tarp įstatymo ir įstatymą įgyvendinančių teisės aktų. Pagirtinos ir CFC taisyklės turinio transformacijos didesnio teisinio aiškumo linkme: lyginant su iki 2019 m. galiojusiu teisiniu reguliavimu, nuo 2019 m. PMĮ pagaliau aiškiai ir nedviprasmiškai įtvirtina, kad pozityviųjų pajamų apmokestinimo nuostatos taikomos tikslinėse teritorijose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetais, pasyviųjų pajamų rūšys

---

726 VMI prie LR FM, „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (red. nuo 2004-01-01 iki 2020-08-27); registracijos numeris KM-1222V“.

įstatyme išvardintos tiesiogiai, išplečiat jų sąrašą ir užpildant ankstesnio reguliavimo spragas.

Kita vertus, įstatymų leidėjo užmaršumas, atidumo trūkumas, o galimai ir apalaidumas nepanaikinant naujai priimtam įstatymui prieštaraujančių anksčiau priimtų įstatymą įgyvendinančių teisės aktų, sukuria vidinį teisės prieštaravimą, jaukia teisės sistemos darną ir kelia teisinio tikrumo deficitą, demonstruojantį įstatymų leidėjo nuoseklumo, sisteminio požiūrio ir savalaikio sprendimų priėmimo trūkumą. Pažymėtina, kad panaikinus minėtuosius įstatymą įgyvendinusius teisės aktus, vadovaujantis *lex retro non agit* principu, jų teisinė galia ankstesniems nei 2019 metų mokestiniais laikotarpiams nepakistų, tačiau tai eiliniam mokesčių mokėtojui eliminuotų bet kokias abejones ir suteiktų aiškumo dėl to, kokie mokesčių teisės aktai galioja einamuoju metu po 2019 m. sausio 1 d., o tai neabejotinai labiau atitiktų teisinio tikrumo principo keliamus imperatyvus.

### 3.3.3. Mokestinės tvarkos neatitikimų šalinimo taisyklės

#### 3.3.3.1. Taisyklių esmė ir tikslas

Dėl skirtingo valstybių tiesioginių mokesčių teisinio reguliavimo, pasireiškiančio nevienodu tų pačių subjektų ar mokėjimų mokestiniu kvalifikavimu ir (arba) skirtingomis pajamų ar sąnaudų priskyrimo konkreitiems subjektams taisyklėmis, tarptautinį elementą turinčiose sandoriuose, operacijose ar struktūrose gali susidaryti situacijos, kai ta pati mokėjimo suma (pvz., išskaičiuojamieji mokesčiai, sąnaudos ar nuostolis) yra atskaitoma iš pajamų dviejose valstybėse (taip vadinamas „dvigubas atskaitymas“), arba kai vienoje valstybėje įvyksta mokėjimo sumos atskaitymas, tačiau ši suma neįtraukiama į apmokestinamąsias pajamas kitoje valstybėje (taip vadinamas „atskaitymas neįtraukiant“), taip sukuriant dvigubo neapmokestinimo situacijas, įskaitant mokesčių sumokėjimo termino nukėlimą ilgam laikui. Tokio pobūdžio situacijos mokesčių teisiniame reguliavime vadinamos mokestinės tvarkos neatitikimais<sup>727</sup> (angl. *hybrid mismatches*).

Atskiros valstybės pelno mokesčio teisinis reguliavimas yra nulemtas tos valstybės nacionalinės mokesčių politikos, istorinių aplinkybių, neabejotinai ir siekio konku-

<sup>727</sup> Pavyzdžiui, žr. Komisijos 2012-12-06 d. rekomendacijos preambulės 1-2 p., BEPS projekto 2 veiksmo galutinės ataskaitos 11 p., ATAD-1 preambulės 13 p., 2 str. 9 d., PMĮ 2 str. 17(1) d., Komisijos rekomendacija dėl agresyvaus mokesčių planavimo; OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (Paris: OECD Publishing, 2015).



ruoti su kitomis valstybėmis pritraukiant užsienio investicijas. Taigi, valstybių mokesčio teisinio reguliavimo skirtumai, kaip tokie, egzistuoja objektyviai ir jų atsiradimui bei pobūdžiui atskiras mokesčių mokėtojas ar jų grupė įtakos paprastai neturi, o mokesčio reguliavimo skirtumų nulemtos mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmės susidaro būtent formaliai laikantis kiekvienos iš susijusių valstybių mokesčių teisės aktų reikalavimų. Tačiau tarptautiniuose sandoriuose dalyvaujantys mokesčių mokėtojai, siekdami mokestinės naudos, gali specialiai struktūrizuoti savo veiklą, sandorius ar atskiras operacijas taip, kad jos patektų į egzistuojančių mokesčio teisinio reguliavimo neatitikimų ar spragų, kurių pasekmė – dvigubas atskaitymas, atskaitymas neįtraukiant ar dvigubas neapmokestinimas, sritį. Ypač didelės galimybės šioje srityje egzistuoja tarptautinėse įmonių grupėse, kuriose jau pati verslo struktūra gali nulemti minėtas mokesčių optimizavimo pasekmes to specialiai nesiekiant. Tačiau daug dažniau to, kad pajamos liktų neapmokestintos, siekiama būtent sąmoningu planavimu: mokesčių planavimas, pasinaudojant valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais, ypač susijusiais su finansinių instrumentų skirtingu traktavimu (pavyzdžiui, kaip skolos – vienoje valstybėje, ir kaip kapitalo – kitoje), jau daug metų yra tarptautinių įmonių grupių ir multinacionalinių įmonių mokesčio planavimo strategijų dalis.<sup>728</sup> Todėl neatsitiktinai tiek Patruojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 2014 m. pakeitimas, nustatęs pirmąją ES mastu privalomą mokesčio teisinio reguliavimo neatitikimo pasekmių neutralizavimo taisyklę,<sup>729</sup> tiek EBPO BEPS 2 veiksmo („Naudojimosi mokestinės tvarkos neatitikimais poveikio neutralizavimas“) ataskaitose<sup>730</sup> suformuluotos rekomendacijos, tiek privalomos į nacionalinę teisę perkelti Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje įtvirtintos šalių mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmių šalinimo taisyklės yra orientuotos būtent į dvigubo atskaitymo ir atskaitymo neįtraukiant situacijas, susidarancias tarp *susijusių* asmenų, pagrindinių įmonių ir jų *nuolatinių buveinių (įskaitant filialus) arba kelių nuolatinių buveinių tarpusavyje, arba kylančias kaip pasekmę susitarimų*, kuriais siekiama, kad atsirastų mokestinės tvarkos neatitikimo pasekmės.<sup>731</sup>

---

728 Shee Boon Law ir Marjolein Kinds, „Hybrid Instruments in the Post-BEPS Era“, *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures* (Amsterdam: IBFD, 2015), 128.

729 Tarybos direktyvos 2014/86/ES 1 str.

730 OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*; OECD, *Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2: Inclusive Framework on BEPS* (Paris: OECD Publishing, 2017).

731 Žr. ATAD-2 preambulės 12 p., ATAD (suvestinės redakcijos) 2 str. 9 d. 2 pastraipos c punktą.

### 3.3.3.2. Mokestinės tvarkos neatitikimų šalinimo taisyklės Lietuvos pelno mokesčio įstatyme

Iki Tarybos direktyvos 2014/86/ES perkėlimo į nacionalinę teisę 2016 metų kovo mėnesį<sup>732</sup> Lietuvos pelno mokesčio reguliavime tarpvalstybinių mokestinės tvarkos neatitikimų reiškiniui, kaip tokiam, atskiras dėmesys nebuvo skiriamas. Tačiau pavienių nuostatų, faktiškai užkertančių kelią potencialiai pelno mokesčio erozijai, nulemtai skirtingų valstybių mokestinio reguliavimo neatitikimų, būta (jos galioja ir po ATAD įgyvendinimo). Pavyzdžiui, PMĮ 4 str. 1 dalis įtvirtina pagrindinę, bendrą pelno mokesčio bazės nustatymo taisyklę, pagal kurią, pirma, Lietuvos vieneto pelno mokesčio bazė yra visos vieneto Lietuvoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra tiek Lietuvoje tiek ir užsienyje, ir, antra, per Lietuvos vieneto nuolatinės buveines, esančias EEE valstybėse arba valstybėse, su kuriomis Lietuvos Respublika yra sudariusi ir taiko DAIS, vykdomos veiklos pajamos nepriskiriamos Lietuvos vieneto mokesčio bazei *tik tada*, jeigu per šias nuolatinės buveines vykdomos veiklos pajamos *apmokestinamos* pelno ar jam tapučiu mokesčiu tose užsienio valstybėse. Taigi, tais atvejais, kai dėl skirtingo nuolatinės buveinės ar jos pajamų traktavimo galėtų susidaryti potenciali pajamų dvigubo neapmokestinimo situacija, pavyzdžiui, jei pagal Lietuvos mokesčių teisės aktus nuolatinė buveinė užsienyje būtų pripažįstama, tad per ją uždirbtos pajamos turėtų būti neįtraukiamos į vieneto PM bazę Lietuvoje, tačiau pagal užsienio valstybės teisės aktus būtų laikoma, kad nuolatinės buveinės nėra, ir todėl užsienio valstybė atitinkamų pajamų neapmokestinėtų, neutralizuojant šį mokestinės tvarkos neatitikimą, pritaikius minėtą bendrą pelno mokesčio bazės nustatymo taisyklę, tokios nuolatinės buveinės pajamos būtų įtraukiamos į Lietuvos vieneto pajamas bei apmokestinamos pelno mokesčiu Lietuvoje. Prevencinį poveikį tarpvalstybinių mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmių susiformavimui, taigi ir pelno mokesčio bazės erozijai, turėjo (ir tebeturi) ir palūkanų atskaitą ribojanti plonos kapitalizacijos taisyklė (PMĮ 40 str. 3 d. ir ją įgyvendinantis Vyriausybės nutarimas<sup>733</sup>), kontroliuojamojo užsienio subjekto pozityviųjų pajamų apmokestinimo taisyklė (PMĮ 39 str.), taisyklės, nustatančios išmokų vienetams, įregistruotiems ar kitaip organizuotiems tikslinėse teritorijose, atskaitos ribojimus (PMĮ 31 str. 1 d. 8 p., 2 d.), o taip pat ir taisyklės, apribojančios mokestinių

732 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 32, 33, 34, 35, 36, 40-1, 47, 51, 53 straipsnių ir 3 priedėlio pakeitimo įstatymas (priimtas 2016-03-22)“.

733 „Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimas Nr. 1575 Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“.

lengvatų taikymą pajamoms, gaunamoms iš vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose (PMĮ 4 str. 4 d. 2 p., 12 str. 1 d. 5, 8, 9 ir 18 p.;<sup>734</sup> 35 str. 3 d.), arba jiems išmokamoms (PMĮ 34 str. 2 d.).

Pirmoji konkrečiai tarpvalstybinių mokesstinės tvarkos neatitikimų, kaip tokių, pasekmių šalinimui skirta taisyklė Lietuvos PMĮ įtvirtinta tik ES lygiu pradėjus harmonizuoti kovos su pelno mokesčio vengimu taisykles ir dėl to 2016 m. į Lietuvos PMĮ perkėlus Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvą keitusios Tarybos direktyvos 2014/86/ES nuostatas. Atitinkamai, PMĮ 35 str. 5 dalyje buvo įtvirtinta „atskaitymo neįtraukiant“ neutralizavimo taisyklė, pagal kurią iš užsienio vienetų gaunamų dividendų apmokestinimo išimtis, įtvirtintos PMĮ 35 str. 2 ir 3 dalyse<sup>735</sup>, netaikomos dividendams, kuriais dividendus išmokantys užsienio vienetai sumažina pelną, apmokestinamą pelno mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu užsienio valstybėje. Jei pastarasis Tarybos direktyvos 2014/86/ES įgyvendinimas į Lietuvos pelno mokesčio sistemą įvedė tarpvalstybinio mokesstinės tvarkos neatitikimo, kaip reiškinio, suvokimą ir jo pasekmių šalinimo taisyklę itin siauroje srityje (PMĮ 35 str. 5 dalyje įtvirtinta nuostata yra tikslingai nukreipta tik prieš mokesstinės tvarkos neatitikimus, susidarancius apmokestinant iš užsienio gaunamus dividendus, ir yra taikoma vieninteliu konkrečiu atveju - jei dividendus išmokantis užsienio vienetas jais sumažina savo apmokestinamąjį pelną), tai sisteminis požiūris į mokesstinės tvarkos neatitikimų šalinimą Lietuvos pelno mokesčio reguliavime sietinas būtent su Kovos su mokesčių vengimu direktyvos, 9, 9a ir 9b straipsniuose įtvirtinusios visą taisyklių, skirtų įvairių mokesstinės tvarkos neatitikimų pasekmėms šalinti, sistemą (minimalų ES standartą kovoje su mokesstinės tvarkos neatitikimų pasekmėmis), nuostatų perkėlimu į Lietuvos nacionalinę mokesčių teisę 2019 m. gruodžio 17 d. priimtais PMĮ pakeitimais, įsigaliojusiais 2020 m. sausio

734 PMĮ 4 str. 4 d. 2 d. 2 p., taip pat 12 str. 1 d. 5, 9 ir 18 p. pakeitimai, kiek tai susiję su transakcijomis su tikslinėse teritorijose įregistruotais ar kitaip organizuotais subjektais, įsigaliojo nuo 2018-01-01 d. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 12, 22, 30, 33, 46-1 ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymas (priimtas 2017-12-07)“.

735 Pagal PMĮ 35 str. 2 d., Lietuvos vieneto (ar užsienio vieneto nuolatinės buveinės Lietuvoje) gaunami dividendai iš EEE valstybėje įregistruotų/organizuotų vienetų, kurių pelnas apmokestinamas pelno ar tapačiu mokesčiu, yra neapmokestinami nepriklausomai nuo to, kokią dalį akcijų, kapitalo dalies ar kitų teisių į juos valdo dividendus gaunantis Lietuvos vienetas (nuolatinė buveinė). PMĮ 35 str. 3 dalyje yra įtvirtinta „dalyvavimo išimties“ lengvata dividendams, gaunamiems iš visų kitų užsienio vienetų (išskyrus įregistruotus/organizuotus tikslinėse teritorijose), kurių pelnas apmokestinamas pelno ar tapačiu mokesčiu: tokie dividendai Lietuvoje neapmokestinami, jei dividendus gaunantis Lietuvos vienetas (ar užsienio vieneto nuolatinė buveinė Lietuvoje) ne trumpiau kaip 12 mėnesių valdo ne mažiau, nei 10 proc. balsus suteikiančių akcijų (dalių, pajų). „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2020-01-01 iki 2020-12-31)“.

1 d. ir taikomais apskaičiuojant ir deklaruojant 2020 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pelno mokestį, o taip pat 2021 m. gruodžio 7 d. priimtais PMĮ pakeitimais<sup>736</sup>, įsigaliosiančiais 2023 m. sausio 1 d., kurie bus taikomi apskaičiuojant ir deklaruojant 2023 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pelno mokestį.

Perkeliant ATAD, naujosios tarpvalstybinių mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmių šalinimo nuostatos iki 2020 m. pabaigos buvo įtvirtintos keturiuose PMĮ straipsniuose, išdėstytuose trijuose PMĮ skyriuose: PMĮ I skyriaus „Bendrosios nuostatos“ 2 str. („Pagrindinės šio įstatymo sąvokos“) papildytas keturiais visiškai naujais finansinės priemonės (10(1) d.), mokestinės tvarkos neatitikimo (17(1) d.), mokestinės tvarkos neatitikimo dėl finansinės priemonės perleidimo (17(2) d.), struktūrinio susitarimo (32(1) d.) apibrėžimais, taip pat atsižvelgiant į ATAD įtvirtintą reguliavimo minimumą pakoreguotas susijusių asmenų apibrėžimas (33 d.), o 4 str. („Mokesčio bazė“) 6 d. papildyta 3 punktu, pelno mokesčio bazę išplečiant pajamomis dėl mokestinės tvarkos neatitikimo. PMĮ VI skyriaus „Neleidžiami atskaitymai“ 31 str. („Neleidžiami atskaitymai“) papildytas 3-6 dalimis, įtvirtinančiomis mokėjimo dvigubo atskaitymo ir atskaitymo neįtraukiant pasekmių šalinimo taisykles, įskaitant neatitikimus, susijusius su dvigubu rezidavimu pelno mokesčio prasme bei su struktūriniais susitarimais. Galiausiai, PMĮ X skyriaus („Pelno mokesčio apskaičiavimas, sumokėjimas, išieškojimas ir grąžinimas“) 55 str. („Pelno mokesčio, sumokėto užsienio valstybėse, atskaitymai“) buvo papildytas 9 dalimi, skirta užkirsti kelią situacijoms, kai, pasinaudojant mokestinės tvarkos neatitikimu, pelno mokestį, sumokėtą užsienio valstybėje nuo finansinės priemonės perleidimo pajamų, siekiama atskaityti daugiau negu vienoje valstybėje (pvz., ir Lietuvoje, ir užsienio valstybėje). 2021 m. pabaigoje perkeliant ATAD-2 9a str., skirtą užkirsti kelią atvirkštinėms mokestinių neatitikimų situacijoms, buvo priimti papildomi PMĮ 2 str. („Pagrindinės šio įstatymo sąvokos“) ir 4 str. („Mokesčio bazė“) pakeitimai, kuriais nuo 2023 m. PMĮ įtvirtinama Lietuvos hibridinio subjekto sąvoka (PMĮ 2 str. 16(2) d.), nustatoma, kad nuo 2023 m. Lietuvos apmokestinamojo vieneto sąvoka apims ir Lietuvos hibridinius subjektus (PMĮ 2 str. 2 d.), apibrėžiama Lietuvos hibridinio subjekto pelno mokesčio bazė (PMĮ 4 str. 8 d.) ir nustatoma, kad Lietuvos hibridinio subjekto pajamų apmokestinimo tvarką Lietuvoje taikys hibridinio

736 Atkreiptinas dėmesys į tai, kad 2021-12-07 d. PMĮ pakeitimu perkeltos ADAT-2 9a str. nuostatos, susijusios su atvirkštiniais pasinaudojimo mokestinės tvarkos neatitikimais, Lietuvoje bus taikomos nuo 2023 m., nors vadovaujantis ATAD-2 2 str. 3 dalimi, jos turėjo būti taikomos jau 2022 m. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 38(3) ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymas (priimtas 2021-12-07)“.

subjekto dalyviai. Tokiu mokestinės tvarkos neatitikimų šalinimo nuostatų įtvirtinimu akivaizdžiai siekta naujas nuostatas į PMĮ integruoti organiškai, išlaikant PMĮ sistemą ir vidinę loginę struktūrą, užkirsti kelią teisės normų vidiniams prieštaravimams.

Taigi, kaip minėta, nuo 2020 m. Lietuvos PMĮ įtvirtinta visa eilė Lietuvos mokesčių teisei visiškai naujų sąvokų: bendroji „mokestinės tvarkos neatitikimo“<sup>737</sup> sąvoka, **specialioji sąvoka „mokestinės tvarkos neatitikimas dėl finansinės priemonės perleidimo“**<sup>738</sup>, „struktūrinio susitarimo“<sup>739</sup> apibrėžimas. Ir nors šios apibrėžtys iš pirmo žvilgsnio gali pasirodyti suformuluotos sudėtingai ir todėl sunkiai suprantamos, palyginus jas su Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje išdėstytais atitinkamomis nuostatomis bei atsižvelgiant į jomis apibrėžiamų teisinių reiškinių sudėtingumą ir daugialypiškumą, galima konstatuoti, kad perkeldamas minėtas sąvokas į PMĮ, Lietuvos įstatymų leidėjas teisinio aiškumo sumetimais išdėstė jas pakankamai glaustai ir koncentruotai ir, šio disertacinio tyrimo autorės subjektyviu vertinimu, kai kuriais atvejais, gerokai suprantamiau, nei ATAD. Pavyzdžiui, ATAD apskritai neįtvirtina mokestinės tvarkos neatitikimo apibrėžimo, kaip tokio, o mokestinės tvarkos neatitikimo požymiai ATAD išdėstyti per keletą viena į kitą nukreipiančių, viena kitą paaiškinančių sistemishkai analizuotinų 2-ojo straipsnio dalių (4, 9, 10, 11 dalys), o tai itin apsunkina teisinio reguliavimo suvokimą. Tuo tarpu PMĮ mokestinės tvarkos neatitikimo apibrėžtį teisinio aiškumo sumetimais pabandyta glaustai įtvirtinti vienoje pastraipoje (PMĮ 2 str. 17 (1) d.), pagal kurią mokestinės tvarkos neatitikimas – tai situacija, kai dėl skirtingo

---

737 Pagal PMĮ, tai situacija, kai dėl skirtingo finansinių priemonių, pagal jas atliktų mokėjimų ar jų perleidimo kvalifikavimo, taip pat vienetų, nuolatinių buveinių ar joms priskiriamų pajamų (sąnaudų) teisinio reglamentavimo ar traktavimo mokesčių tikslais skirtingose valstybėse įvyksta dvigubas mokėjimo sumos atskaitymas – asocijuotų asmenų arba pagal struktūrinį susitarimą atlikto mokėjimo suma atskaitoma iš pajamų dviejose valstybėse arba įvyksta mokėjimo sumos atskaitymas, bet ši suma neįtraukiama į apmokestinamąsias pajamas – vienoje valstybėje mokėjimo suma atskaitoma iš pajamų, o kitoje – neįtraukiama į apmokestinamąsias pajamas. Mokestinės tvarkos neatitikimo apibrėžimo tikslu PMĮ taip pat detalizuoja, kada laikoma, kad mokėjimo pagal finansines priemones ar jų perleidimą suma nelaikoma įtraukta į apmokestinamąsias pajamas, taip pat tai, kada ir kiek mokėjimo nepripažinimas mokėjimo gavėjo valstybėje lemia mokestinės tvarkos neatitikimo atsiradimą PMĮ prasme. Be to, aiškindamas mokestinės tvarkos neatitikimų ypatumus, PMĮ nukreipia ir į LR finansų ministro tvirtinamą mokestinės tvarkos neatitikimų pavyzdžių aprašą. PMĮ, 2 str. 17 (1) d.

738 Tai neatitikimas, kai dėl finansinės priemonės perleidimo gauta grąža mokesčių tikslais laikoma vienu metu gauta daugiau kaip vienos susitarimo dėl finansinės priemonės perleidimo šalies. Ten pat, 2 str. 17(2) d.

739 Pagal PMĮ 2 str. 32 (1) d., struktūrinis susitarimas – tai susitarimas, kurio sąlygoms poveikį turi mokestinės tvarkos neatitikimas ir dėl jo gaunama mokestinė nauda, arba susitarimas, kuriuo siekiama, kad atsirastų mokestinės tvarkos neatitikimo pasekmės, išskyrus atvejus, kai negalima pagrįstai manyti, kad vienetas, sudarydamas susitarimą, žinojo apie galimybę pasinaudoti mokestinės tvarkos neatitikimu, ir iš šio susitarimo negaunama jokios mokestinės naudos.

finansinių priemonių, pagal jas atliktų mokėjimų ar jų perleidimo kvalifikavimo, taip pat vienetų, nuolatinių buveinių ar joms priskiriamų pajamų (sąnaudų) teisinio reglamentavimo ar traktavimo mokesčių tikslais pagal skirtingų valstybių teisės aktus įvyksta tarp asocijuotų asmenų arba pagal struktūrinį susitarimą atlikto mokėjimo sumos dvigubas atskaitymas arba atskaitymas neįtraukiant. Taigi, čia galima nesunkiai išskirti tris esminius kumuliatyvius mokestinės tvarkos neatitikimo požymius: (1) mokėjimas vyksta tarp asocijuotų asmenų arba pagal struktūrinį susitarimą (būtent tokie mokėjimai ATAD-2 preambulės 12 punkte įvardijami kaip didelės rizikos atvejai), ir (2) dėl skirtingo atskirų valstybių teisinio reguliavimo (3) įvyksta šios pasekmės: ta pati suma atskaitoma dviejose valstybėse (dvigubas atskaitymas) arba vienoje valstybėje suma atskaitoma, tačiau kitoje valstybėje ji į pajamas neįtraukiama (atskaitymas neįtraukiant). Nesant bent vieno iš minėtų požymių (pavyzdžiui, esant mokėjimui tarp neasocijuotų asmenų ir ne pagal struktūrinį susitarimą), situacija neatitiks mokestinės tvarkos neatitikimo apibrėžimo, taigi ir į mokestinių neatitikimų pasekmių šalinimą nukreiptos kovos su mokesčių vengimu taisyklės tokiai situacijai nebus taikomos. Taigi, norėtuši konstatuoti, kad Lietuvos įstatymų leidėjo pasirinkta mokestinės tvarkos neatitikimo apibrėžimo struktūra apibendrina ir išryškina esminius mokestinės tvarkos neatitikimo požymius, ir tai vertinti kaip teigiamą mokesčių įstatymų leidybos praktikos pavyzdį Lietuvoje, kai teisėkūros procese siekiama užtikrinti teisinio aiškumo principo, *inter alia* reikalaujančio, kad teisės aktuose nustatytas teisinis reguliavimas turi būti glaustas, suprantamas, tikslus ir aiškus, veikimą.

Tačiau vertinant į mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmių neutralizavimą nukreiptų taisyklių teisinį reguliavimą per teisinio tikrumo principo prizmę, negalima nepaminėti ir to, kad, į PMĮ nebuvo pilnai perkeltos ATAD 2 str. 9 punkto nuostatos, apibrėžiančios septynis ATAD reguliuojamus mokestinės tvarkos neatitikimų atvejus, tipus (iš esmės, įtvirtinančios tų tipų požymius). Šiuo atveju, priešingai, nei, pavyzdžiui, pozityviųjų pajamų reguliavime, kur perkeliant ATAD teisinio tikrumo ir teisinio reguliavimo aiškumo tikslais buvo atsisakyta reguliavimo įstatymą įgyvendinančiuose teisės aktuose ir visos pozityviųjų pajamų apmokestinimą įtvirtinančios nuostatos buvo įtvirtintos įstatyme (plačiau žr. šios disertacijos 3.3.2 skirsnį), PMĮ 2 str. 17(1) dalyje apibrėždamas mokestinės tvarkos neatitikimą įstatymų leidėjas įtvirtinto nukreipiančiąją nuostatą, kad „Lietuvos Respublikos finansų ministras tvirtina mokestinės tvarkos neatitikimų pavyzdžių aprašą“.

## 1) Įstatymą įgyvendinantis pavyzdžių aprašas: nauda ar problema?

Visų pirma, reikšminga pastebėti, kad PMĮ pakeitimo įstatymo, kuriuo į PMĮ buvo perkeltos ATAD nuostatos dėl tarpvalstybinių mokesstinės tvarkos neatitikimų pasekmių šalinimo, aiškinamajame rašte nepaaiškintos tokio pavyzdžių aprašo rengimo priežastys ar būtinybė, o tiesiog konstatuota, kad „pelno mokesčio įstatyme siūloma nustatyti mokesstinės tvarkos neatitikimų neutralizavimo principus ir taisykles, o mokesstinės tvarkos neatitikimų pavyzdžių aprašą patvirtintų Lietuvos Respublikos finansų ministras.“<sup>740</sup> Prie šio aiškinamojo rašto buvo pridėtas ir priedas „Mokesstinės tvarkos neatitikimų pavyzdžiai“, kuriame grafinėmis schemomis atvaizduoti devyni mokesstinės tvarkos neatitikimų pavyzdžiai ir paaiškinta, kaip kiekvieno jų atveju reiktų taikyti PMĮ įtvirtintas taisykles, nukreiptas į mokesstinės tvarkos neatitikimų pasekmių šalinimą. Todėl 2019 m. pabaigoje, kai minėtas aprašas dar nebuvo patvirtintas, natūraliai kilo klausimas, kokia būtų teisinė tokio aprašo reikšmė ir prasmė: jei galutiniame aprašo variante būtų iš tikro pateikiami mokesčių neatitikimų pavyzdžiai, tai tokių pavyzdžių sąrašas negali būti baigtinis, nes, pirma, tokiu būdu įstatymą įgyvendinančiu teisės aktu būtų apribotas įstatymo nuostatų veikimas, o tai nesuderinama su teisės aktų hierarchijos imperatyvu. Antra, realybė nuolat kinta, tad toks teisės aktas, siekiant, kad jis atitiktų teisinio reguliavimo realijas, būtų pasmerktas būti nuolat keičiamas arba jei keičiamas nebūtų, greitai laiku taptų neaktualus ar net klaidinantis. Be to, savo turiniu minėtasis aprašas rizikuotų būti paaiškinimu, komentaru, kaip konkrečiose situacijose (pateiktose pavyzdžiuose) taikyti konkrečias PMĮ nuostatas.

Net ir nekeltant klausimo, ar Pavyzdžių aprašo rengimas yra LR finansų ministro kompetencija, ir kiek toks dokumentas tvarus, jeigu juo vis tik norėta suteikti teisinio aiškumo ir teisinio tikrumo pateikiant mokesčių neatitikimų atvejus ir pavyzdžius, kaip mokesčių neatitikimų pasekmių šalinimo taisykles reiktų taikyti realioje aplinkoje, šis ketinimas įgyvendintas tik praėjus daugiau nei metams po PMĮ įstatymo pakeitimo, kurį aprašas ir turėjo detalizuoti, priėmimo: nepaisant to, kad TPĮ įtvirtintas teisėkūros sistemiskumo principas (TPĮ 3 str. 2 d. 7 p.) reikalauja, jog „įstatymo įgyvendinamieji teisės aktai turi būti rengiami ir priimami taip, kad išgaliotų kartu su įstatymu ar atskiromis jo nuostatomis, kurias šie teisės aktai įgyvendina“, o 2019 m. gruodžio

---

740 PMĮ pakeitimo aiškinamasis raštas (2019-11-12).

17 d. priimtas PMĮ pakeitimo įstatymas<sup>741</sup> nustatė LR finansų ministro pareigą mokesinės tvarkos neatitikimų pavyzdžių aprašą patvirtinti dar iki pakeitimams įsigaliojant 2020 m. sausio 1 d., LR finansų ministro įsakymo dėl mokesinės tvarkos neatitikimų pavyzdžių aprašo patvirtinimo projektas<sup>742</sup> buvo įregistruotas tik 2020 gruodžio pabaigoje, o pats įsakymas priimtas tik 2021 m. balandžio mėnesį<sup>743</sup> (toliau atitinkamai – Įsakymas dėl Pavyzdžių aprašo ir Pavyzdžių aprašas).

Todėl vertinant situaciją iš teisinio tikrumo pusės, tenka konstatuoti, kad, viena vertus, nustatydamas itin trumpą PMĮ įgyvendinančio teisės akto priėmimo terminą (faktiškai keturiolika dienų – nuo 2019 m. gruodžio 18 d. iki 2019 m. gruodžio 31 d.), įstatymų leidėjas sukūrė tik TPĮ laikymosi regimybę. Antra vertus, LR finansų ministras daugiau nei metus nevykdė jam įstatymų leidėjo nustatytos pareigos patvirtinti minėtą aprašą. Tokios situacijos Lietuvos mokesčių teisiniame reguliavime, deja, nėra pavienės, ir vertinant jas iš teisinio tikrumo principo perspektyvos, neturėtų būti priimtinos, ypač mokesčių teisinio reguliavimo srityje, kur teisinio reguliavimo aiškumas ir tikslumas turi esminės reikšmės mokesčių išpareigojimų laikymuisi, kadangi įstatymą detalizuojančius teisės aktus priėmus po įstatymo įsigaliojimo, tačiau juos taikant iki tol prasidėjusiems (ar net pasibaigusiems) mokesčiniams laikotarpiais, apsunkinamas įstatymo tinkamas aiškinimas ir taikymas, generuojamas teisinis netikrumas. Savo ruožtu, reikalaujant, kad mokesčių mokėtojai besąlygiškai ir tinkamai laikytųsi mokesčių įstatymų, kai pati valstybė nevykdo savo išpareigojimo laiku ir aiškiai nustatyti taisyklės, kurių ji reikalauja laikytis, menkinamas mokesčių mokėtojų pasitikėjimas valstybe ir teise, ir tai neabejotinai turi neigiamos įtakos mokesčių mokėtojų motyvacijai tinkamai ir laiku mokėti mokesčius.

Grįžtant prie patvirtinto Pavyzdžių aprašo turinio, jame nurodoma, kad apraše pateikiamas *nebaigtinis* mokesinės tvarkos neatitikimų *pavyzdžių sąrašas ir nustatoma Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme nustatytų tokių neatitikimų sukeliamų pasekmių panaikinimo taisyklių taikymo tvarka*. Tačiau patvirtintame Pavyzdžių apraše, kaip ir apraše, kuris dar 2019 m. pabaigoje buvo pridėtas prie PMĮ pakeitimo įstatymo projekto, nėra nustatyta jokios papildomos taisyklių taikymo tvarkos, nei kad numatyta PMĮ. Pavyzdžių apraše iš esmės pateikiami ATAD 2

741 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56-1 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 38-3, 40-2, 56-2 straipsniais įstatymas (priimtas 2019-12-17 d.)“.

742 „Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymo dėl mokesinės tvarkos neatitikimų pavyzdžių aprašo patvirtinimo projektas (įregistruotas 2020-12-22 d.; būseną: derinama)“.

743 „Lietuvos Respublikos finansų ministro 2021 m. balandžio 16 d. įsakymas Nr. 1K-124 Dėl Mokesinės tvarkos neatitikimų pavyzdžių aprašo patvirtinimo“.



str. 9 dalyje išvardintų pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais atvejų (be kita ko, apraše savitai sugrupuotų ir kai kuriais atvejais apibendrintų) komentarai, PMĮ įtvirtintų mokestinės tvarkos neatitikimo pasekmių šalinimo taisyklių taikymo pavyzdžiai ir jų apibendrinimai, pacituojamos PMĮ įtvirtintos nuostatos ir paaiškinama, kaip jas reiktų taikyti konkrečiose faktinėse situacijose. Taigi, Pavyzdžių aprašo turinys savo esme yra labiau ATAD ir PMĮ nuostatų komentaras, kuris nuo VMI skelbiamų apibendrintų mokesčių komentarų skiriasi nebent formalesniu rašymo stiliumi, dėl kurio šiek tiek kenčia aiškumas, ir labiau apibendrintais bei schemomis iliustruotais pavyzdžiais. Net Pavyzdžių aprašo 2 p. nurodoma, kad aprašo paskirtis - mokestinės tvarkos neatitikimams *lengviau nustatyti* ir šių neatitikimų sukeliams pasekmės panaikinti. Tačiau skelbti oficialius apibendrintus mokesčių įstatymų komentarus yra įstatymo įtvirtinta VMI kompetencija ir funkcija (MAĮ 12 str.), tad kritiškai vertintinas šios funkcijos dubliavimas LR finansų ministro lygyje, ir tuo labiau - įstatymą įgyvendinančiame teisės akte. Todėl ir Pavyzdžių aprašo 1 p. įtvirtintas teiginys, kad aprašu „nustatoma Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme nustatytų tokių neatitikimų sukeliama pasekmių panaikinimo taisyklių taikymo tvarka“ nevisiškai atitinka aprašo turinį.

Iš kitos pusės, į PMĮ nebuvo pilnai perkeltos ATAD 2 str. 9 punkto nuostatos, apibrėžiančios septynis ATAD reguliuojamus mokestinės tvarkos neatitikimų atvejus, tipus – galimai Pavyzdžių apraše ir buvo siekta įtvirtinti šių mokestinės tvarkos neatitikimų požymius. PMĮ pakeitimo įstatymo projekto atitikties lentelėje<sup>744</sup> nurodyta, kad „Detalesni mokestinės tvarkos neatitikimų *aprašymai* bus perkelti parengus ir priėmus Finansų ministro įsakymą „Dėl Mokestinės tvarkos neatitikimų pavyzdžių aprašo patvirtinimo“. Tačiau vertinant Pavyzdžių aprašo turinį, jo pateikiamų mokestinės tvarkos neatitikimų aprašymuose vartojama lingvistinė konstrukcija „gali būti“, o taip pat jau pats faktas, kad apraše pateikiami pavyzdžiai, indikuoja ne privalomą, o paaiškinantį, patariamąjį teisės akto turinį ir galią. Taigi, šio disertacinio tyrimo autorės vertinimu, šis teisės aktas lieka labiau panašus į mokesčio įstatymo komentarą, nei į imperatyvias teisės normas įtvirtinantį teisės aktą, arba, laikantis nuosaikesnės pozicijos, čia mažų mažiausiai kyla klausimas, kurios iš apraše įtvirtintų teisės normų yra imperatyvios, o kurios tik patarimojo, paaiškinančiojo pobūdžio.

Be to, jei VMI paskelbtas apibendrintas mokesčio komentaras išreiškia su LR

---

744 „Direktyvos (ES) 2017/952 ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56(1) straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 40(2) ir 56(2) straipsniais įstatymo projekto atitikties lentelė“.

finansų ministerija suderintą mokesčių administratoriaus nuomonę, kaip mokesčių administratorius supranta ir taiko mokesčio įstatymo nuostatas (MAĮ 2 str. 1 d.), į kurią šviesdamas, konsultuodamas ir kontroliuodamas mokesčių mokėtojus mokesčių administratorius privalo atsižvelgti (MAĮ 12 str. 3 d.), tačiau mokesčių mokėtojui tokia nuomonė neturi teisės akto galios, nes, kaip minėta, išreiškia tik kompetentingos valstybės institucijos nuomonę mokesčių įstatymų reglamentuojamais klausimais (MAĮ 12 str. 2 d.), kyla klausimas, kokia yra Pavyzdžių aprašo teisinė galia, jei jame, kaip minėta aukščiau, iš esmės yra pateikiamas ATAD ir PMĮ nuostatų komentaras ir konkrečių PMĮ įtvirtintų mokestinės tvarkos neatitikimų šalinimo taisyklių taikymo konkrečiose situacijose pavyzdžiai. Ar faktiškai įstatymo komentarą įtvirtintus finansų ministro įsakymu jis jau tampa privalomas mokesčių mokėtojui? Šiame kontekste pastebėtina, kad mokesčių administratoriaus rengiamas apibendrintas PMĮ nuostatų, nustatančių mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmių šalinimo taisykles, komentaras taip pat nėra paskelbtas<sup>745</sup>, galimai ir dėl to, kad LR finansų ministras Pavyzdžių aprašą patvirtinto palyginti neseniai. Ir iš tiesų įdomu, ką dar papildomai mokesčių administratorius galėtų pakomentuoti lyginant su pavyzdžiais, pateikiamais finansų ministro patvirtintame Pavyzdžių apraše – nebent pateikti papildomų pavyzdžių arba pakomentuoti finansų ministro pakomentuotus pavyzdžius mokesčių mokėtojui suprantamesne kalba. Ir dar įdomesnė situacija susidarytų, jei mokesčių administratorius apibendrintame PMĮ komentare netyčia pateiktų kitokį panašių situacijų išaiškinimą. Dėl aukščiau išvardintų priežasčių, PMĮ 2 str. 17 (1) dalyje įtvirtinta nuostata, kad LR finansų ministras tvirtina mokestinės tvarkos neatitikimų *pavyzdžių* aprašą, šio disertacinio tyrimo autorės vertinimu, yra teisiškai ydinga įstatymo nuostata, primetanti finansų ministrui VMI kompetenciją PMĮ aiškinimo srityje, apkraunanti institucijas administracine našta ir vargu ar mokesčių mokėtojams suteikianti daugiau teisinio aiškumo, nei kad suteiktų tos pačios informacijos paskelbimas apibendrintame PMĮ komentare įprasta tvarka. Situacija galimai būtų kita, jei minėtuoju aprašu būtų siūloma įtvirtinti ne aprašymus, pavyzdžius ir jų paaiškinimus, o ATAD 2 str. 9 dalyje įtvirtintų mokestinės tvarkos neatitikimų atvejų *požymius*, ir formuluojant juos ne tariamąja forma, o imperatyviai, kaip kad yra suformuluota ATAD.

Galiausiai, jei, kaip nurodoma ATAD-2 ir ją įgyvendinančio PMĮ pakeitimo

---

745 VMI prie LR FM, „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2021-05-07 d. redakcija)“.

įstatymo projekto atitikties lentelėje<sup>746</sup>, ATAD-2 „bus visiškai perkelta tik parengus ir priėmus LR finansų ministro įsakymą, kuriuo bus patvirtinti „detalesni mokestinės tvarkos neatitikimų aprašymai“ (disertacinio tyrimo autorė šią nuostatą vertina kritiškai dėl aukščiau minėtų pastabų apie Pavyzdžių aprašo turinį), tada kyla klausimas, pirma, ar Lietuva tinkamai ir laiku perkėlė ATAD-2 direktyvos nuostatas, jei direktyvos pilnam perkėlimui, įstatymų leidėjo nuomone, reikalingas norminis teisės aktas priimtas po direktyvos perkėlimo termino<sup>747</sup> praėjus daugiau nei metams, ir antra, ar iki Pavyzdžių aprašo patvirtinimo 2021 m. balandžio mėn. buvo įmanoma taikyti PMĮ nuostatas, susijusias su mokestinės tvarkos neatitikimais (ir tuo labiau, ar buvo galima to reikalauti iš mokesčių mokėtojų), jei galimai reikšmingos ATAD-2 nuostatos, su kuriomis Lietuvos įstatymų leidėjas sieja tinkamą direktyvos įgyvendinimą, į Lietuvos nacionalinę teisę tuo metu dar nebuvo perkeltos.

Dar vienas paminėtinas įsakymo dėl Pavyzdžių aprašo aspektas yra tai, kad jo 2 punkte įtvirtinta LR finansų ministro *rekomendacija*, kad tiek nustatant apraše nurodytus, tiek kitus mokestinės tvarkos neatitikimus rekomenduojama naudotis EBPO ir G20 BEPS projekto 2 veiksmo, skirto mokestinės tvarkos neatitikimams, 2015 m. ir 2017 m. ataskaitomis<sup>748</sup>, kiek tai neprieštarauja PMĮ ir aprašo nuostatoms. Tai viena iš nuostatų, kuri, tikimasi, suteiks mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriui papildomo aiškumo ir teisinio tikrumo, net ir turint mintyje tai, kad minėtos BEPS ataskaitos yra didelės apimties ir lietuvių kalba nėra skelbiamos.

## 2) ATAD *de minimis* reikalavimai vs. EBPO rekomendacijos

Kalbant apie ATAD nuostatų dėl mokestinės tvarkos neatitikimų perkėlimą į PMĮ, paminėtina ir tai, kad šiuo tikslu buvo papildyti ir PMĮ nustatyti susijusių asmenų kriterijai, įtvirtinant, jog susijusiais asmenimis laikomi ne tik vienetai, bet ir jų pačių ar kitų vienetų nuolatinės buveinės (įskaitant nuolatinės buveinės tarpusavyje), jei tie vienetai sudaro vienetų grupę, bei nustatant žemesnę akcijų valdymo ribą, nuo kurios subjektai laikomi susijusiais: buvo „turintys daugiau, nei 25 proc. akcijų (pajų,

---

746 „Direktyvos (ES) 2017/952 ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56(1) straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 40(2) ir 56(2) straipsniais įstatymo projekto atitikties lentelė“.

747 Dauguma su mokestinės tvarkos neatitikimais susijusių nuostatų į nacionalinę teisę turėjo būti perkeltos iki 2019 m. gruodžio 31 d.; žr. ATAD-2 2 str.

748 OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project; OECD, *Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2*.

dalių)“, pakeista į „turintys 25 proc. ir daugiau akcijų (pajų, dalių)“.<sup>749</sup> Reikia pastebėti, kad Lietuva pelno mokesčio reguliavimo apimtyje apibrėždama susijusius asmenis, visų mokestinės tvarkos neatitikimų atveju taiko 25 proc. kapitalo dalių valdymo ribą, nors Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 2 str. 4 dalis tam tikrų mokestinės tvarkos neatitikimų, nesusijusių su mokėjimais pagal finansines priemones, atvejais<sup>750</sup> leidžia taikyti didesnę - 50 proc. - susiejimo ribą. 50 proc. subjektų susiejimo ribos taikymas reikštų, kad į kovos su mokesčių vengimu taisyklės reguliavimą patektų tik tos situacijos, kai viena iš susijusių įmonių *veiksmingai* kontroliuoja kitas susijusias įmones (būtent toks tikslas nurodytas ir ATAD-2 preambulės 13 p.), t. y. gerokai mažiau situacijų, nei taikant 25 proc. ribą.

Todėl kyla klausimas, ar šiuo atveju įgyvendinant ES teisę nesusiduriame su pertekliniu<sup>751</sup> nacionaliniu reguliavimu (angl. „gold plating“), kadangi Europos teisės departamento prie LR teisingumo ministerijos atsižvelgiant į Komisijos ir kitų ES valstybių patirtį, gerąją praktiką ir visuotinai pripažįstamus geresnio reglamentavimo principus parengtos ES teisės aktų įgyvendinimo nacionalinėje teisėje ir administracinės naštos pagrįstumo įvertinimo rekomendacijos<sup>752</sup> (toliau šiame skirsnyje – Rekomendacijos) siūlo „neviršyti ES teisės akte nustatytų ribinių dydžių“, „neišplėsti subjektų, kuriems ES teisės aktu nustatyti reikalavimai, sąrašo“, „visuomet apsvarstyti tikslingumą pasinaudoti ES teisės akte numatytais išimtimis, pereinamojo laikotarpio ar nukrypti leidžiančiomis nuostatomis“, o nusprendus taikyti griežtesnes priemones, negu

749 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2020-01-01 iki 2020-12-31)“, 2 str. 33 d.

750 Pvz., kai dėl mokėjimo paskirstymo skirtumų tarp skirtingų jurisdikcijų mokėjimas hibridiniam subjektui arba mokėjimas subjektui, turinčiam nuolatinių buveinių, lemia mokėjimo atskaitymą išmokėjimo valstybėje neįtraukiant jo į pajamas gavimo valstybėje, taip pat kai mokėjimo neįtraukiant situacija susidaro dėl to, kad mokėjimo gavimo valstybė nepripažįsta nuolatinės buveinės susidarymo, arba todėl, kad gavimo valstybėje nėra atsižvelgiama į užsienio hibridinio subjekto atliktą mokėjimą, taip pat kai susidaro dvigubo atskaitymo pasekmė arba kai mokėjimais tarp susijusių asmenų ar pagal struktūrinius susitarimus siekiama finansuoti atskaitomas išlaidas, dėl kurių susidaro mokestinės tvarkos neatitikimas, o taip pat atvirkštinio pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais atvejais. ATAD-1, 2 str. 4 dalies antra pastraipa, 2 str. 9 dalies b, c, d, e ir g punktai, 9a straipsnis.

751 Perteklinis reguliavimas - tai bet kokie reikalavimai, įskaitant administracinio pobūdžio reikalavimus, kuriuos siūloma įtvirtinti arba kurie yra įtvirtinti ES teisės akta įgyvendinančiame nacionaliniame teisės akte, ir kurie viršija ES teisės akte nustatytus reikalavimus ir (arba) yra nebūtinai ES teisės akte nustatytiems tikslams pasiekti. „Europos Sąjungos teisės aktų įgyvendinimo nacionalinėje teisėje ir administracinės naštos pagrįstumo įvertinimo rekomendacijos parengtos Europos teisės departamento prie Lietuvos Respublikos teisingumo ministerijos“.

752 Atkreiptinas dėmesys, kad nors šios Rekomendacijos yra, visų pirma, skirtos valstybės institucijoms ir įstaigoms, pagal kompetenciją atsakingoms už ES teisės aktų (acquis communautaire) perkėlimą ir įgyvendinimą nacionalinėje teisėje, jos šioms institucijoms neturi privalomo teisės akto galios ir yra tik rekomendacinio pobūdžio. Ten pat.

reikalaujama įgyvendinamame ES teisės akte, „teisės akto projekto lydimuosiuose dokumentuose išsamiai pagrįsti minėtų griežtesnių priemonių tikslą ir būtinumą, nurodyti, ar buvo vertinami kiti alternatyvūs sprendimai, pateikti jų poveikio vertinimą.“<sup>753</sup> Pažymėtina, kad PMĮ pakeitimo įstatymo, kuriuo į PMĮ iš ATAD buvo perkeltos į mokestinės tvarkos neatitikimus nukreiptos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, aiškinamajame rašte<sup>754</sup> apie ES direktyvos leidžiamą švelnesnę reguliavimą taikant 50 proc. susiejimo ribą kai kuriems mokestinės tvarkos neatitikimams apskritai nekalbama. Tiesa, Direktyvos ir ją perkeliančio įstatymo projekto atitikties lentelėje<sup>755</sup> yra pastaba, kad „išimtis neperkeliama (įgyvendinant Direktyvos *de minimis* nuostatas platesne apimtimi<sup>756</sup>), atsižvelgiant į tai, kad tokios išimties taikymas nėra numatytas EBPO ir G-20 valstybių vadovų patvirtinto projekto dėl Mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo (angl. *Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS) 2 veiksmo ataskaitoje „Naudojimosi mokestinės tvarkos neatitikimais poveikio neutralizavimas“ (angl. „*Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*“) pateikiamose rekomendacijose.“ Tačiau iš pastabos teksto neaišku, apie kokią išimtį joje yra kalbama, be to, ši pastaba pateikta greta kitos ATAD-2 2 str. dalies, nei nustatanti 50 proc. kapitalo valdymo reikalavimą susiejant įmones mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmių šalinimo tikslu.

Be to, reikia pastebėti, kad ATAD-2, įtvirtinusi galimybę kai kurių mokestinės tvarkos neatitikimų atveju taikyti 50 proc. vienetų susiejimo ribą, buvo priimta 2017 metais, t. y. po to, kai EBPO dar 2015 metais paskelbė BEPS galutines ataskaitas, įskaitant ir 2 veiksmo ataskaitą, skirtą mokestinės tvarkos neatitikimams. Pažymėtina, kad ATAD-2 buvo priimta siekiant sukurti sistemą, kuri *derėtų* su EBPO BEPS ataskaita dėl 2 veiksmo, ir kuri būtų *ne mažiau už ją veiksminga* (preambulės 7 p.), bei tuo pačiu pripažįstant, kad siekiant užtikrinti proporcingumą (o tai vienas iš kertinių principų, kuriuo ESTT remiasi savo plėtojamoje praktikoje dėl nacionalinių kovos su mokesčių vengimu taisyklių atitikimo SESV įtvirtintoms laisvėms), kai kuriais mokestinės tvarkos neatitikimų atvejais mokestinės tvarkos neatitikimų šalinimo taisyklės turėtų būti nustatomos tiems atvejams, kai tarp susijusių įmonių egzistuoja veiksminga kontrolė, siejama būtent su 50 proc. kapitalo dalies, balsavimo teisių ar teisės į pilną turėjimu.

753 Ten pat, 19–20.

754 PMĮ pakeitimo aiškinamasis raštas (2018-09-27).

755 „Direktyvos (ES) 2017/952 ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56(1) straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 40(2) ir 56(2) straipsniais įstatymo projekto atitikties lentelė“.

756 Čia tikriausiai turėta mintyje tai, kad įtvirtinamas griežtesnis reguliavimas, ne Direktyvoje įtvirtintas minimumas (*aut. past.*).

Taigi, kai kuriems atvejams nustatydamas aukštesnę – 50 proc. – sąsajumo ribą, ES įstatymų leidėjas įvertino, kad tai pakankama ir proporcinga priemonė ES direktyvos tikslams pasiekti. Tuo tarpu Lietuvos įstatymų leidėjas savo pasirinkimo tarp ES ATAD *įtvirtinto pakankamo minimumo* ir EBPO 2 veiksmo ataskaitoje *įtvirtintos rekomendacijos*, iš esmės nemotyavo, o tik nurodė galutinį pasirinkimo rezultatą.

Be to, galimai 50 procentų vienetų susiejimo ribos taikymo kai kuriems mokestinės tvarkos neatitikimų atvejams buvo atsisakyta įvertinus tikėtina nedidelį tokių atvejų Lietuvoje skaičių (prisiminkime, kad iki 2016 metų mokestinės tvarkos neatitikimų problemai, kaip tokiai, PMĮ apskritai nebuvo skiriamas atskiras dėmesys), o taip pat atsižvelgiant į tai, kad PMĮ įtvirtintos susijusių asmenų sąvokos požymių išskaidymas į taikomus visais atvejais ir į taikomus tik tam tikrais tarpvalstybinių mokestinių neatitikimų atvejais galimai apsunkintų ir taip pakankamai sudėtingai suformuluotos susijusių asmenų sąvokos taikymą,<sup>757</sup> o tai neproporcingai, lyginant su galima mokesčių mokėtojų nauda, padidintų administracinę naštą taikant įstatymą tiek mokesčių surinkimą užtikrinančioms institucijoms, tiek ir patiems mokesčių mokėtojams. Vis tik, kadangi reikalavimas atlikti visapusišką, išsamų, realų ir faktinėmis aplinkybės pagrįstą priimamų teisės aktų poveikio vertinimą yra kiekvienos teisinės demokratinės valstybės teisėkūros elementas,<sup>758</sup> ir atsižvelgiant į TPĮ 3 str. tiesiogiai įtvirtintą efektyvumo principą, kurio *privalo* laikytis taip pat ir įstatymų projektus rengiančios institucijos, ir kuris reikalauja, kad rengiant teisės akto projektą turi būti įvertinamos visos galimos teisinio reguliavimo alternatyvos ir pasirenkama geriausia iš jų, į nacionalinę teisę perkeliama ES direktyvų tiesiogiai suteikiamos švelnesnio mokestinio teisinio reguliavimo alternatyvos (jau vien tai, kad jos yra numatomos ES direktyvoje, parodo, kad švelnesnis reguliavimas taip pat pasiekia ES direktyvos tikslus), galimai lemiančios ir didesnę Lietuvos konkurencingumą pritraukiant užsienio investicijas, neturėtų būti atmetamos be argumentų.

### 3) Konkrečios PMĮ įtvirtintos taisyklės ir jų sistema

Pereinant prie konkrečių įgyvendinant ATAD nuo 2020 m. sausio 1 d. PMĮ

757 PMĮ pakeitimo aiškinamojo rašto (2018-09-27) 4 p. pripažįstama, kad praktikoje kyla „susijusių asmenų“ sąvokos taikymo sunkumai dėl plačios sąvokos apimties, ir net ir minimalios rizikos atvejais tiek mokesčių mokėtojai, tiek ir mokesčių administratorius susiduria su didele administracine našta, tačiau tai nesiejama su ES direktyvos leidžiamos švelnesnės teisinio reguliavimo alternatyvos atsisakymu.

758 „Europos Sąjungos teisės aktų įgyvendinimo nacionalinėje teisėje ir administracinės naštos pagrįstumo įvertinimo rekomendacijos parengtos Europos teisės departamento prie Lietuvos Respublikos teisingumo ministerijos“, 6.

įtvirtintų į mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmių šalinimą<sup>759</sup> orientuotų taisyklių ir jų sistemos, pagal taisyklių reguliavimo apimtį jas galima priskirti dviem kategorijoms: tai (1) taisyklės, taikomos daugumai mokestinės tvarkos neatitikimų, susidarantių dėl skirtingo finansinių priemonių, pagal jas atliktų mokėjimų ar jų perleidimo kvalifikavimo, taip pat dėl skirtingo vienetų, nuolatinių buveinių ar joms priskiriamų pajamų (sąnaudų) teisinio reglamentavimo ar traktavimo, kurios PMĮ pakeitimo projekto aiškinamajame rašte<sup>760</sup> įvardijamos kaip „pagrindinės“ taisyklės, ir (2) „specialios“ taisyklės, taikomos tik tam tikrais mokestinės tvarkos neatitikimų atvejais.

Pagrindinėms taisyklėms priskirtinos viena kitą papildančios pirminė ir apsauginė taisyklės, o taip pat dvigubo atskaitymo panaikinimo taisyklė. *Pirminė taisyklė* (angl. *primary rule*),<sup>761</sup> įtvirtinta PMĮ 31 str. 4 d. str., nustato, kad tuo atveju, kai mokestinės tvarkos neatitikimo pasekmė yra atskaitymas (iš pajamų Lietuvoje – *aut. past.*) neįtraukiant (į pajamas užsienio valstybėje – *aut. past.*), vieneto atlikto mokėjimo suma priskiriama neleidžiamiems atskaitymams (mokėjimo valstybėje, t. y. Lietuvoje – *aut. past.*). Kitaip tariant, jei dėl skirtingo dviejų valstybių mokestinio reguliavimo susidarytų situacija, kurioje Lietuvos vieneto išmokėta suma galėtų būti atskaityta iš pajamų Lietuvoje, tačiau tuo pačiu nebūtų įtraukta į pajamas užsienyje, tokiu atveju, Lietuvoje ši suma apskaičiuojant pelno mokestį būtų laikoma neleidžiamais atskaitymais. Atvirkštinėms situacijoms, kai Lietuvos vienetas yra mokėjimo gavėjas ir mokėjimams, kurių šaltinis yra užsienio valstybėje, užsienio valstybė analogiškos „pirminės taisyklės“ netaiko (t. y. leidžia atskaityti mokėjimą išmokėjimo valstybėje nepriklausomai nuo to, ar jis įtraukiamas į pajamas gavimo valstybėje), perkeliant ATAD, PMĮ 4 str. 6 d. 3 punkte įtvirtinta taip vadinama *apsauginė taisyklė* (angl. *defensive rule*, kartais dar vadinama *antrine taisykle*, angl. *secondary rule*)<sup>762</sup>, nustatanti, kad kai išmokėta suma mokėjimo šaltinio valstybėje (užsienio valstybėje – *aut. past.*) yra atskaitoma, tačiau esant mokestinės tvarkos neatitikimui nebūtų laikoma pajamomis pagal PMĮ Lietuvoje (gavimo valstybėje), tai tokia suma yra įtraukiama į vieneto PM bazę (Lietuvoje – *aut. past.*). Tiesa, ši (apsauginė) taisyklė netaikoma, kai mokestinės tvarkos neatitikimas yra

759 Atkreiptinas dėmesys, kad šios kovos su pelno mokesčių vengimu taisyklės nukreiptos ne į pačių mokestinės tvarkos neatitikimų šalinimą (kadangi mokestinės tvarkos nustatymas tiesioginių mokesčių srityje yra kiekvienos valstybės suvereniteto išraiška), o būtent į tokių neatitikimų sukeltų pasekmių neutralizavimą.

760 PMĮ pakeitimo aiškinamojo rašto (2018-09-27) 4 p.

761 Taip vadinama PMĮ pakeitimo aiškinamajame rašte (2018-09-27) ir BEPS 2 veiksmo galutinėje ataskaitoje. OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 11, 12 p.

762 Ten pat.

susijęs su nuolatinės buveinės ar jai priskiriamų pajamų ar sąnaudų teisinio reglamentavimo ar traktavimo skirtumais (PMĮ 4 str. 6 d. 3 p.) - tokiu atveju (pvz., jei mokesstinės tvarkos neatitikimas susidaro dėl skirtingo nuolatinės buveinės traktavimo, dėl kurio potencialiai atsiranda pajamų neapmokestinimas šaltinio valstybėje, jų neįtraukiant į pajamas pagrindinės buveinės rezidavimo valstybėje), yra taikoma PMĮ 4 str. 1 dalyje įtvirtinta bendroji pelno apmokestinimo taisyklė, pagal kurią Lietuvos vieneto pelno mokesčio bazė yra visos vieneto Lietuvoje ir užsienio valstybėse iš bet kokių šaltinių uždirbtos pajamos, o pajamos, uždirbtos per Lietuvos vieneto nuolatinės buveinės EEE valstybėse arba valstybėse, su kuriomis Lietuvos Respublika yra sudariusi ir taiko DAIS, nepriskiriamos Lietuvos vieneto mokesčio bazei tik tada, jeigu jos apmokestinamos pelno ar jam tapačiu mokesčiu tose užsienio valstybėse.

Trečioji iš pagrindinių mokesstinės tvarkos neatitikimo pasekmės šalinančių taisyklių – PMĮ 31 str. 3 d. įtvirtinta *dvigubo atskaitymo panaikinimo taisyklė*, yra skirta tiems atvejams, kai mokesstinės tvarkos neatitikimo pasekmė yra dvigubas mokėjimo sumos *atskaitymas* dviejose valstybėse - tokiu atveju, neleidžiamiems atskaitymams priskiriamas vieneto mokėjimas (kurio šaltinis Lietuvoje – *aut. past.*), kurio suma yra taip pat atskaitoma iš pajamų ir užsienio valstybėje. Be to, dvigubo atskaitymo taisyklė turi papildomą taisyklę (PMĮ 31 str. 3 d.), turinčią saugoti nuo dvigubo apmokestinimo situacijų, kai ta pati mokėjimo suma *įtraukiama* į pajamas keliose valstybėse – tokiu atveju, (Lietuvoje – *aut. past.*) neleidžiamiems atskaitymams priskirta mokėjimo suma sumažinama (t. y. įtraukiama į leidžiamus atskaitymus) tiek, kiek ji dėl mokesstinės tvarkos neatitikimo yra įtraukta į pajamas kitoje valstybėje, likutį perkeliant į kitus metus ir mažinant tais kitais mokesstiniais laikotarpiais į apmokestinamąsias pajamas dvigubai įtrauktų pajamų sumą.

Specialios, konkretiems mokesstinės tvarkos neatitikimų atvejams taikomos PMĮ įtvirtintos taisyklės apima dvigubo rezidavimo taisyklę, importuotų mokesstinės tvarkos neatitikimų taisyklę ir užsienyje sumokėto mokesčio atskaitymo ribojimo taisyklę. *Dvigubo rezidavimo taisyklės* (PMĮ 31 str. 5 d.) esmė ta, kad kai Lietuvos vienetas tuo pačiu metu laikomas pelno mokesčio ar jam tapataus mokesčio mokėtoju keliose valstybėse (jei Lietuva su konkrečia užsienio valstybe yra sudariusi ir taiko DAIS, ši taisyklė taikoma tik jei pagal tos DAIS nuostatas vienetas laikomas abiejų valstybių pelno mokesčio ar jam tapataus mokesčio mokėtoju) ir todėl Lietuvos vieneto atliekamo mokėjimo suma atskaitoma iš pajamų dviejose ar daugiau valstybių (dvigubo atskaitymo situacija), tokio Lietuvos vieneto atlikto mokėjimo suma priskiriama neleidžiamiems



atskaitymams Lietuvoje. *Importuotų mokesčių tvarkos neatitikimų* atveju (PMĮ 31 str. 6 d.), t. y. kai vieneto mokėjimu tiesiogiai arba netiesiogiai, sudarant asocijuotų asmenų tarpusavio sandorį ar kelis sandorius, arba pagal struktūrinį susitarimą finansuojamos kitoje valstybėje atskaitomos išlaidos, sudarančios sąlygas mokesčių tvarkos neatitikimui, toks vieneto mokėjimas priskiriamas neleidžiamoms atskaitymams (Lietuvoje – *aut. past.*), išskyrus atvejus, kai vienoje iš valstybių, susijusių su sandoriu ar keliais sandoriais, mokesčių tvarkos neatitikimo pasekmės yra panaikinamos (užsienyje neleidžiant atskaityti mokėjimo sumos arba ją įtraukiant į apmokestinamąsias pajamas užsienyje). *Užsienyje sumokėto mokesčio atskaitymo ribojimo taisyklė* (PMĮ 55 str. 9 d.) yra taikoma esant mokesčių tvarkos neatitikimui dėl finansinės priemonės, t. y. priemonės, lemiančios finansavimo (lėšų skolinimo) arba nuosavybės vertybinių popierių gražą, įskaitant išvestines finansines priemones (PMĮ 2 str. 10 (2) d.), perleidimo. Pagal šią taisyklę, kai mokesčių tvarkos neatitikimu dėl finansinės priemonės perleidimo pasinaudojama siekiant daugiau nei vienoje valstybėje atskaityti užsienio valstybėje nuo sumos pagal perleistą finansinę priemonę sumokėtą pelno ar jam tapatų mokesčių, tai Lietuvoje gali būti atskaityta tik užsienio valstybėje sumokėta pelno mokesčio suma, neviršijanti sąlyginės Lietuvos pelno mokesčio sumos, pagal Lietuvos PMĮ apskaičiuotos nuo su tokiu mokėjimu susijusio apmokestinamojo pelno.

Išsamumo dėlei, paminėtina dar viena disertacijos rengimo metu priimta (perkeliant ATAD-2 9a str.), tačiau tik nuo 2023 m. įsigaliosianti su mokesčių tvarkos neatitikimais susijusi taisyklė, PMĮ pakeitimo įstatymo aiškinamajame rašte<sup>763</sup> įvardijama kaip „specialioji mokesčių tvarkos neatitikimų priežasties panaikinimo taisyklė“, skirta panaikinti skirtingą apmokestinamojo vieneto (hibridinio subjekto) teisinį reglamentavimą ar vertinimą, ir tokiu būdu užkirsti kelią kilti mokesčių tvarkos neatitikimo sukeliams pasekmėms. Ši taisyklė, įsigaliosianti nuo 2023 m., išdėstyta PMĮ 2 ir 4 straipsniuose: Lietuvos apmokestinamojo vieneto sąvoką apibrėžiančioje PMĮ 2 str. 2 dalyje nuo 2023 m. nustatant, kad Lietuvos apmokestinamojo vieneto sąvoka apims ir Lietuvos hibridinius subjektus, PMĮ 4 straipsnį nuo 2023 m. papildant 8 dalimi, įtvirtinančia Lietuvos hibridinio subjekto sąvoką (kurios formuluotė juridinės technikos aspektu yra kritikuotina, nes joje itin trūksta aiškumo, kurie požymiai priskirtini hibridiniam subjektui o kurie – jo dalyviams – *aut. past.*), PMĮ 4 str. 8 dalyje apibrėžiant Lietuvos hibridinio subjekto pelno mokesčio bazę (tai hibridinio subjekto pajamų

---

763 Žr. 4 p. „Lietuvos respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 38(3) ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas (registruotas 2021-11-04)“.

dalį, kuri nėra apmokestinama nei pagal kitas PMĮ nuostatas, nei pagal subjekto dalyvių mokestinio rezidavimo valstybių teisės aktus) ir nuo 2023 m. PMĮ 2 str. 2 dalyje nustatant, kad Lietuvos hibridinio subjekto pajamų apmokestinimo tvarką Lietuvoje taikys hibridinio subjekto dalyviai.

Pagal šią taisyklę, Lietuvos hibridinio subjekto<sup>764</sup> pajamų dalis, kuri nėra apmokestinama nei pagal kitas PMĮ nuostatas, nei pagal užsienio valstybės (valstybių), kurios rezidentas yra hibridinio subjekto dalyvis (dalyviai), teisės aktus, sudaro Lietuvos hibridinio subjekto pelno mokesčio bazę Lietuvoje, už kurios apmokestinimą pagal PMĮ nuostatas yra atsakingi hibridinio subjekto dalyviai.

#### **4) Perkeliant ATAD įtvirtintų taisyklių ir PMĮ 35 str. 5 d. santykis**

Kalbant apie specialias, į konkrečių mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmes orientuotas PMĮ įtvirtintas taisykles, būtina prisiminti, kad, kaip minėta anksčiau, nuo 2016 m. į Lietuvos PMĮ perkėlus Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos pakeitimus, atitinkančius ir EBPO rekomendacijas dėl mokestinių neatitikimų šalinimo priemonių,<sup>765</sup> PMĮ 35 str. 5 dalyje yra įtvirtinta taisyklė, šalinanti mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmes dar vienu konkrečiu atveju - dividendų, gaunamų tarpautinių elementą turinčiose grupėse, apmokestinimo srityje. Pagal šią taisyklę, Lietuvos vieneto ar užsienio vieneto nuolatinės buveinės Lietuvoje iš užsienio vieneto gaunami dividendai neapmokestinami Lietuvoje tik tiek, kiek dividendus išmokantis užsienio vienetas tokiais dividendais nesumažina savo apmokestinamųjų pajamų, t. y. neatskaito išmokėtų dividendų apskaičiuodamas užsienio valstybėje mokėtiną pelno ar jam patartų mokestį. Nors ši taisyklė tiesiogiai nenustato atskaitos ribojimo ar įtraukimo į pajamas (pagal PMĮ 35 str. 4 d., Lietuvos vieneto iš užsienio vieneto gauti dividendai apskritai neįtraukiami į Lietuvos vieneto – dividendų gavėjo – pajamas), o tiesiog apri-

764 T. y. [snumeruota autorės] (1) subjekto, išskyrus KIS, arba darinio (sandorio, ūkinės operacijos ir pan.), (2) kurio daugiau kaip 50 proc. dalių, balsavimo teisių ar teisių į pelno dalį, ar išimtinių teisių jas įsigyti tiesiogiai arba netiesiogiai valdo (3) vienas užsienio valstybės rezidentas mokesčių tikslais arba keli asocijuoti asmenys, iš kurių bent vienas yra užsienio valstybės rezidentas mokesčių tikslais, ir (4) kuris [hibridinis subjektas – *aut past.*] pagal užsienio valstybės teisės aktus laikomas atskiru apmokestinamuoju vienetu, tačiau jo pajamos ir sąnaudos pagal PMĮ laikomos kito (-ų) asmens (-ų) pajamomis ir sąnaudomis (pagal nuo 2023 m. įsigaliosiančią PMĮ 2 str. 16(2) d.).

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad ATAD-2 9a str. nurodyta griežtesnė procentinė balsavimo ir teisių į kapitalą riba – 50 proc. ir daugiau.

765 Law ir Kinds, „Hybrid Instruments in the Post-BEPS Era“, 128.

boja dividendų neapmokestinimo lengvatos taikymą jų gavimo valstybėje,<sup>766</sup> ji taip pat yra nukreipta į skirtingų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimo pasekmės – dvigubo neapmokestinimo (t. y. neapmokestinimo vienoje valstybėje ir tuo pačiu atskaitymo kitoje) – šalinimą,<sup>767</sup> ir savo efektu yra labai panaši į atskaitymo neįtraukiant pasekmes šalinančią PMĮ 4 str. 6 d. 3 p. įtvirtintą *apsauginę taisyklę*, pagal kurią tais atvejais, kai gauta suma mokėjimo šaltinio valstybėje yra atskaitoma, tačiau esant mokestinės tvarkos neatitikimui pagal PMĮ nebūtų laikoma pajamomis Lietuvoje, tokia suma yra įtraukiama į vieneto PM bazę Lietuvoje. Todėl natūraliai kyla klausimas, koks yra perkeliant Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvą PMĮ 35 str. 5 dalyje įtvirtintos taisyklės ir perkeliant ATAD PMĮ 4 str. 6 d. 3 p. įtvirtintos *apsauginės* taisyklės tarpusavio santykis. Atsakymą į šį klausimą sufleruoja ATAD-2 preambulės 30 punktas, pagal kurį tais atvejais, kai dėl kitos direktyvos (pavyzdžiui, Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos) nuostatų mokestinio neatitikimo pasekmės jau yra neutralizuotos, tai ATAD įtvirtintos mokestinės tvarkos neatitikimų taisyklės neturėtų būti *papildomai* taikomos. Atitinkamai, tais atvejais, kai mokėjimas patenka į Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos reguliavimo sritį (tarptautinį elementą turintis pelno paskirstymas valstybinių narių patronuojančių ir dukterinių bendrovių grupėse, įskaitant jų nuolatines buveines ES), jam, visų pirma, turėtų būti taikoma PMĮ 35 str. 5 dalyje įtvirtinta specialioji dividendų neapmokestinimo lengvatos ribojimo taisyklė.

### **5) Daugiašalės konvencijos nuostatos dėl mokestinės tvarkos neatitikimų ir Lietuva**

Paminėtina ir tai, kad kalbant apie tarptautiniu lygiu suderintas priemones dėl mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmių šalinimo, Daugiašalė konvencija taip pat įtvirtina nuostatas, skirtas mokestinės tvarkos neatitikimų, susijusių su skaidriais subjektais ir su dvigubo rezidavimo subjektais (ne fiziniais asmenimis), šalinimui (atitinkamai konvencijos 3 ir 4 str.). Tačiau ratifikuodama Daugiašalę konvenciją, Lietuva nusprendė pasinaudoti konvencijos leidžiamomis išlygomis ir netaikyti viso Daugiašalės

766 Pastebėtina, kad ir EBPO 2 veiksmo, dedikuoto mokestinės tvarkos neatitikimams, galutinėje ataskaitoje dividendų neapmokestinimo gavimo valstybėje lengvatos taikymo apribojimas priklausomai nuo to, ar ir kiek tokie dividendai atskaitomi iš pajamų jų išmokėjimo valstybėje, yra pateikiamas kaip atskira specifinė su finansiniais instrumentais susijusi rekomendacija, kurios neapima bendra mokestinių neatitikimų, susidarančių dėl mokėjimų pagal hibridinius finansinius instrumentus, taisyklė. Žr. Rekomendaciją 2.1. OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports: Executive Summaries* (Paris: OECD Publishing, 2015), 46; taip pat žr. Marres, „The Parent-Subsidiary Directive“, 242.

767 Tarybos direktyvos 2014/86/ES preambulės 3 p.; Marres, „The Parent-Subsidiary Directive“, 278.

konvencijos 3 straipsnio („Skaidrūs subjektai“) bei viso 4 straipsnio („Dvigubo rezidavimo subjektai“) Lietuvos sudarytoms DAIS, kurioms taikoma konvencija.<sup>768</sup> Vadinasi, Lietuvos sudarytų DAIS atžvilgiu Daugiašalės konvencijos 3 ir 4 str., įtvirtinantys mokestinės tvarkos neatitikimų šalinimo taisykles, nebus taikomi net jei kita atitinkamos DAIS susitariančioji valstybė tas nuostatas būtų pasirinkusi taikyti.

Lietuvos sprendimas netaikyti MLI 3 straipsnio („Skaidrūs subjektai“) logiškai seka iš to, kad Lietuvos pelno mokesčio reguliavime mokestine prasme skaidrių Lietuvos vienetų galimybė apskritai nėra įtvirtinta – pagal PMĮ 2 str. 2 d. net ir Lietuvos Respublikoje įsteigtas juridinio asmens statuso neturintis kolektyvinio investavimo subjektas, o pagal PMĮ 2 str. 3 d. – taip pat ir užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas kolektyvinio investavimo subjektas yra laikomi atitinkamai Lietuvos arba užsienio apmokestinamuoju vienetu, t. y. potencialiu Lietuvos pelno mokesčio mokėtoju.<sup>769</sup>

Kalbant apie dvigubo rezidavimo atvejus, faktas, kad Lietuva pasirinko netaikyti MLI 4 straipsnio („Dvigubo rezidavimo subjektai“), nereiškia, kad Lietuvos sudarytose DAIS nebus į dvigubo rezidavimo pasekmes nukreiptų taisyklių. Daugiašalės konvencijos 4 str. netaikymas reiškia tik tai, kad Lietuvos sudarytų DAIS 4 str. 3 dalyje įtvirtintos subjektų (ne fizinių asmenų), dvigubo rezidavimo atvejams skirtos nuostatos nebus keičiamos ar papildomos MLI 4 str. nuostatomis, t. y. jų turinys nebus suvienodintas. Atitinkamai, priklausomai nuo konkrečios dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 4 str. 3 dalies formuluotės, subjektų (ne fizinių asmenų) dvigubo rezidavimo atvejais valstybių kompetentingos institucijos tiesiog stengsis klausimą išspręsti abipusiu susitarimu: pagal kai kurias DAIS nereikalaujant pasiekti rezultatą ir nutylint, ar iki institucijų susitarimo pasiekimo toks subjektas bus laikomas kurios nors ar abiejų susitariančių valstybių rezidentu ir ar jam bus taikomos DAIS numatytos lengvatos,<sup>770</sup> kai kurių DAIS atveju tiesiogiai nustatant, kad nepasiekus tokio susitarimo, Sutarties tikslams toks asmuo neturės teisės pretenduoti į DAIS numatytas lengvatas,<sup>771</sup> arba nu-

768 Žr. įstatymo priede „Lietuvos Respublikos išlygos ir pranešimai“ įtvirtintas išlygas dėl Daugiašalės konvencijos 3 ir 4 straipsnių. „Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Daugiašalės konvencijos, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui, ratifikavimo“.

769 Taip pat žr. LR finansų ministerijos komentarą dėl ATAD 9a straipsnio perkėlimo. „Direktyvos (ES) 2017/952 ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56(1) straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 40(2) ir 56(2) straipsniais įstatymo projekto atitikties lentelė“.

770 Pvz., DAIS su Armėnija, Baltarusija, Čekija, Kinija, Kipru, Kirgizija, Liuksemburgu Rumunija, Šveicarija 4 str. 3 d.

771 Pvz., DAIS su Airija, Austrija, Azerbaidžanu, Belgija, Bulgarija, Danija, Estija, Gruzija, Kroatija, Makedonija, Malta, Meksika, Rusija, Slovėnija, UK 4 str. 3 d.

rodant, kad tokiu atveju (t. y. jei abipusis valstybių susitarimas nepasiekiamas – *aut. past.*) asmuo nelaikomas nei vienos<sup>772</sup> arba kitos susitariančios<sup>773</sup> valstybės rezidentu, vėlgį tuo pačiu tikslu – siekiant apriboti asmens su dvigubu rezidavimu galimybes pasinaudoti DAIS nustatytais lengvatomis. Pastebėtina ir tai, kad jei prioriteto taisyklės, pagal kurias, kilus dvigubo rezidavimo klausimui, yra nustatoma, kurios valstybės mokestinis rezidentas yra fizinis asmuo, yra įtvirtintos visose Lietuvos sudarytose DAIS (4 str. 2 d.), tai pavyzdinis nebaigtinis kriterijų, pagal kuriuos yra sprendžiama, kurios valstybės rezidentas yra subjektas-ne fizinis asmuo, sąrašas įtvirtintas tik dalyje Lietuvos sudarytų DAIS.<sup>774</sup>

Palyginimui, viena iš galimų dvigubo rezidavimo neatitikimų sprendimo taisyklių, įtvirtintų Daugiašalės konvencijos 4 str. 1 d. ir 3 d. e punkte, siūlo valstybėms, Daugiašalės konvencijos dalyvėms, įtvirtinti, kad situacijoje, kurioje subjektas, kuris nėra fizinis asmuo, yra daugiau nei vienos susitariančiosios DAIS valstybės rezidentas, tai šių jurisdikcijų kompetentingi asmenys siekia abipusiu susitarimu nustatyti, kurios iš jų mokestiniu rezidentu turi būti laikomas toks subjektas, *atsižvelgiant į jo tikrąją valdymo vietą, jo įregistravimo ar įkūrimo vietą ir bet kuriuos kitus susijusius veiksnius, o kai tokio susitarimo nėra, tokiam asmeniui netaikomos jokios* Sutartimi, kuriai taikoma Konvencija, nustatytos *mokesčių lengvatos ar atleidimas nuo mokesčių.*

Akivaizdu, kad jei MLI 4 str. būtų Lietuvos pasirinktas taikyti, jis (su sąlyga, kad jo taikymą būtų pasirinkusi ir kita konkrečios DAIS susitarianči valstybė) būtų apjungęs įvairių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių praktiką ir suvienodinęs subjektų (ne fizinių asmenų) dvigubo rezidavimo situacijų išsprendimo nuostatas, taip įnešdamas teisinio tikrumo dėl to, kokiais kriterijais remiantis, kilus dvigubo rezidavimo klausimui, turėtų būti sprendžiama dėl subjekto vienintelės rezidavimo valstybės, o

772 Pvz., DAIS su Italija, Moldova, Prancūzija, Singapūru, Slovakija, Turkija, Uzbekistanu, Vengrija, Vokietija 4 str. 3 d.

773 Pvz., DAIS su Islandija, Kazachstanu, Norvegija, Suomija, Švedija 4 str. 3 d.

774 Pvz., DAIS su Graikija, Korėja, Indija, Ispanija, Italija, Izraeliu, Lichtenšteinu, Nyderlandais, Prancūzija, Serbija, Turkmenistanu 4 str. 3 dalyje įtvirtinta, kad siekdami išspręsti dvigubo rezidavimo situaciją, susitariančiųjų valstybių kompetentingi asmenys atsižvelgia į tokias aplinkybes, kaip faktiško vadovavimo/vadovybės buvimo vieta, subjekto registravimo/įsteigimo, pagrindinės buveinės buvimo vieta ar kitus atitinkamus faktorius. Tuo tarpu daug daugiau Lietuvos sudarytų DAIS, pvz., su Airija, Armėnija, Austrija, Azerbaidžanu, Baltarusija, Belgija, Bulgarija, Čekija, Danija, Estija, Gruzija, Islandija, JAE, JAV, Kazachstanas, Kinija, Kipru, Kirgizija, Kroatija, Kuveitu, Liuksemburgu, Makedonija, Malta, Meksika, Moldova, Norvegija, Portugalija, Rumunija, Rusija, Singapūras, Slovakija, Slovėnija, Suomija, Švedija, Šveicarija, Turkija, UK, Ukraina, Uzbekistanas, Vengrija, Vokietija apskritai neįtvirtina jokių kriterijų, kuriais vadovaudamasi susitariančiųjų valstybių kompetentingos institucijos turėtų sutarti, kurios vienos valstybės mokestiniu rezidentu DAIS taikymo tikslu turėtų būti laikomas konkretus subjektas (ne fizinis asmuo).

taip pat aiškiai įtvirtindamas, kad tol, kol dvigubo rezidavimo klausimas nėra išspręstas, DAIS lengvatos subjektui tikrai nėra taikomos. Lietuvai pasirinkus netaikyti MLI 4 str. nuostatų, dvigubo rezidavimo atvejų situacijų sprendimas kaip buvo, taip ir liko sunkiai nuspėjamas.

### 3.3.3.3. Galimi kiti probleminiai aspektai

Apskritai, reikia pastebėti, kad kovos su mokesčių vengimu taisyklės, nukreiptos į mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmių šalinimą, ir jų taikymas neabejotinai taps tikru iššūkiu teisinio tikrumo principui ne tik dėl aukščiau nurodytų priežasčių. Praktinis šių taisyklių taikymas tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui bus neabejotinai komplikuoatas, reikalaujantis papildomų laiko, žmogiškųjų ar net finansinių resursų (pvz., apmokant mokesčių ekspertų paslaugas aiškinantis užsienio mokesčių teisės turinį), o jo rezultatai sunkiai nuspėjami ne tik dėl abstrahuotų kompleksinių taisyklių formuluočių, sudarytų iš sąvokų, kurios pačios yra sudėtingos ir nukreipiančios į kitas sudėtingas sąvokas, tačiau ir dėl to, kad įvertinant ir nusprendžiant, ar konkreti situacija atitinka taisyklėje įtvirtintas sąlygas (pvz., ar konkretus mokėjimas yra įtraukiamas į apmokestinamas pajamas kitoje valstybėje, ar išmoka užsienio valstybėje yra atskaitoma iš pajamų ir pan.), yra reikalinga puikiai išmanyti ne tik kitos užsienio valstybės mokesčių teisinį reguliavimą, bet ir tos valstybės mokesčių teisės aktų aiškinimo ir taikymo praktiką. Kitaip tariant, naujosios į mokestinių neatitikimų pasekmių šalinimą nukreiptos kovos su mokesčių vengimu taisyklės įpareigoja tiek mokesčių mokėtojus, tiek ir mokesčių administratorius žinoti ir bet kurių kitų valstybių mokestinį reguliavimą, o tai jau galimai balansuoja ant neįmanomo įvykdyti reikalavimo ir protingumo ribos. Kita vertus, tai užkerta kelią susijusiems asmenims (nes būtent į tarp jų susidarančias mokestinių neatitikimų situacijas dažniausiai ir yra nukreiptos pastarosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės) užimti formalaus nežinojimo poziciją. Šių taisyklių atveju, dviejų vertybių – teisinio tikrumo ir mokesčių bazės išsaugojimo bei valstybių pajamų (mokesčių) surinkimo užtikrinimo – kovoje prioritetas akivaizdžiai suteikiamas būtent mokesčių surinkimui, netgi atsižvelgiant į tai, kad „dėl kompleksinių mokestinės tvarkos neatitikimų neutralizavimo taisyklių įtvirtinimo Pelno mokesčio įstatyme ir jo įgyvendinamajame teisės akte galimai (neabejotinai – *aut. past.*) padidės administracinė našta mokesčių administratoriui ir mokesčių mokėtojams.“<sup>775</sup>

Be to, šių taisyklių taikymo eigoje neabejotinai kils ir klausimas, ar jose nusta-

775 PMĮ pakeitimo aiškinamojo rašto (2018-09-27) 5 p.

tyta „atskaitymo“ ar „neįtraukimo į pajamas“ kitoje valstybėje narėje sąlyga laikytina išpildyta tada, kai tokią atskaitymo ar neįtraukimo į pajamas galimybę tiesiog nustato tos užsienio valstybės teisės aktai, ar kai mokėjimas yra faktiškai atskaitomas arba pajamos neįraukiamos į apmokestinamąją bazę (pavyzdžiui, bendra taisyklė leidžia atskaityti palūkanas, kaip tokias, tačiau plonos kapitalizacijos taisyklė tokių palūkanų atskaitą faktiškai apriboja). Kai kuriuose teisės mokslo darbuose laikomasi pozicijos, kuriai pritaria ir šio disertacinio tyrimo autorė, kad kovos su mokestiniais neatitikimais taisyklės turėtų būti taikomos kompleksiskai atsižvelgiant į atitinkamų pajamų ar išlaidų mokestinį reguliavimą ir tik toms situacijoms, kuriose neatitikimo pasekmės susidaro realiai.<sup>776</sup>

Kadangi minimalus ATAD standartas turi būti įgyvendintas visose ES valstybėse narėse, neabejotinai susidarys ir situacijos, kai abi valstybės savo teisės aktuose įtvirtins taisykles, kurių taikymas priklauso nuo kitos valstybės atitinkamų taisyklių. Tokiu atveju, įstatymuose nesant kriterijaus, pagal kurį būtų nusprendžiama, kurios valstybės nacionalinis mokestinis reguliavimas turi pirmumą (pvz., išmokėjimo ar gavimo valstybės), gali susidaryti uždara taisyklių tarpusavio priklausomybė, kurioje A valstybės taisyklės taikymas priklauso nuo B valstybės taisyklės, o B valstybės taisyklės taikymas – nuo A valstybės taisyklės (angl. *circular dependency*). Pavyzdžiui, A valstybėje mokėjimo negalima atskaityti, jei jis neįtraukiamas į pajamas gavimo valstybėje B, o gavimo valstybė B įtraukia iš A valstybės gautą mokėjimą į pajamas, jei jis atskaitomas išmokėjimo valstybėje A. Tokiu atveju, arba nei vienos taisyklės pritaikyti yra neįmanoma, arba, pritaikius jas abi, susidaro dvigubo apmokestinimo situacija – viena valstybė mokėjimo neleidžia atskaityti, nes neaišku, ar antroji įtrauks jį į pajamas, ir tuo pačiu metu antroji valstybė įtraukia mokėjimą į pajamas, nes neaišku, ar pirmoji valstybė leis jį atskaityti. Į šį potencialiai probleminį aspektą dar 2012 metais dėmesį atkreipė ir EBPO, konstatuodama, kad jo aktualumas galimai padidės tada, kai daugiau valstybių savo teisiniame reguliavime įtvirtins analogiškas į mokestinių neatitikimų pasekmių šalinimą nukreiptas taisykles.<sup>777</sup>

#### 3.3.3.4. Apibendrinimas

Apibendrinant, į Lietuvos PMI perkėlus į mokestinių neatitikimų pasekmių šalinimą nukreiptas kompleksines ATAD nuostatas, buvo ne tik išplėsta PM bazė, į ją

776 Marres, „The Parent-Subsidiary Directive“, 242.

777 „Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues“ (OECD, 2012 m.), 24.

įtraukiant mokėjimo sumas, esant mokestinės tvarkos neatitikimui Lietuvos vieneto gautas iš užsienio valstybės ir joje atskaitytas, kurios, nesant mokestinės tvarkos neatitikimo šalinimo taisyklių, būtų neįtraukiamos ir į Lietuvos vieneto pajamas (PMĮ 4 str. 6 d. 3 p.; šalinamas atskaitymas neįtraukiant), o nuo 2023 m. į PM bazę įtraukiant ir Lietuvos hibridinio subjekto pajamų dalį, kuri neapmokestinama nei pagal kitas PMĮ nuostatas, nei pagal subjekto dalyviams – užsienio valstybių rezidentams – taikomas užsienio valstybių mokesčių teisės aktų nuostatas (PMĮ 4 str. 8 d.); bet ir *išplėstas neleidžiamų atskaitymų sąrašas* (PMĮ 31 str. 3, 4, 5 ir 6 d.), neleidžiant Lietuvoje atskaityti Lietuvos vieneto išmokėtų sumų, kurios atitinkamai neįtraukiamos į pajamas užsienyje (PMĮ 31 str. 4 d.; šalinamas atskaitymas neįtraukiant), arba kurios yra atskaitomos iš pajamų ir Lietuvoje, ir užsienyje (PMĮ 31 str. 3 d.; šalinamas dvigubas atskaitymas), įskaitant atvejus, kai dvigubas atskaitymas susidaro dėl dvigubo mokestinio rezidavimo situacijų (PMĮ 31 str. 5 d.), o taip pat neleidžiant Lietuvoje atskaityti ir tokių mokėjimų, kuriais asocijuoti asmenys savo tarpusavio sandoriais arba pagal struktūrinius susitarimus finansuoja užsienio valstybėje atskaitomas išlaidas, lemiančias mokestinės tvarkos neatitikimus (PMĮ 31 str. 6 d.). Be to, apribota ir galimybė pelno ar jam tapatų mokesčių, sumokėtų užsienio valstybėje nuo sumos, gautos pagal finansinės priemonės (pavyzdžiui, akcijų, obligacijų) perleidimo sandorį, atskaityti tiek užsienio valstybėje, tiek ir Lietuvoje (šalinamas dvigubas neapmokestinimas). Todėl vertinant mokestinių neatitikimų šalinimo taisyklių reguliavimą Lietuvoje iš teisinio tikrumo principo perspektyvos, galima konstatuoti, kad Lietuvoje mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmes šalinančias taisykles iš ATAD į PMĮ buvo siekta perkelti jas sistemiškai integruojant į PMĮ, atsižvelgiant į PMĮ struktūrą bei turinį, ir tai neabejotinas indėlis į vientiso ir nuoseklaus mokestinio teisinio reguliavimo sukūrimą.

Kita vertus, PMĮ 2 str. 17 (1) dalyje apibrėžiant esminę – „mokestinės tvarkos neatitikimo“ – sąvoką, įtvirtintas įpareigojimas LR finansų ministrui patvirtinti mokestinės tvarkos neatitikimų pavydžių aprašą, galimai neatitinka teisinio tikrumo principo imperatyvo, visų pirma, dėl jo turinio akivaizdaus panašumo į įstatymo komentarą, o ne į imperatyvias teisės normas nustatantį teisės aktą, ir todėl kvestionuotino tokio aprašo atitikimo finansų ministro kompetencijai, ir garantuotai prieštarauja tiesinio tikrumo imperatyvui, atsižvelgiant į tai, kad daugiau nei metus nuo LR finansų ministro pareigos patvirtinti aprašą įtvirtinimo PMĮ, buvo vėluojama šį aprašą patvirtinti. Be to, remiantis įstatymų leidėjo pozicija ir darant prielaidą, kad šis aprašas buvo būtinas ATAD įgyvendinimui, jo nepatvirtinimas galimai reiškė netinkamą (nevisišką, nepil-



na) ES direktyvos perkėlimą. Jei toks aprašas pasirodytų esantis būtinas tinkamam PMĮ nuostatų, įtvirtinančių mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmes šalinančias taisykles, taikymui, jo pavėluotas patvirtinimas nuosekliai vestų į išvadą, kad teisinis tikrumas iki tol akivaizdžiai nebuvo užtikrinamas, kadangi įstatymas jau galiojo ir turėjo būti taikomas, jo nesilaikantiems mokesčių mokėtojams grėsė mokestinės sankcijos – papildomai priskaičiuoti mokesčiai, baudos ir delspinigiai, nors įstatymo taikymui reikiami teisės aktai dar nebuvo priimti.

Iš teisinio tikrumo principo perspektyvos kvestionuotinas ir įstatymų leidėjo pasirinkimas, viena vertus, tam tikrų mokestinės tvarkos neatitikimų, nesusijusių su mokėjimais pagal finansines priemones, atvejais nustatyti griežtesnę, nei reikalaujama Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje, asmenų susiejimo ribą, prioritetą suteikiant EBPO rekomendacijoms, tačiau savo pasirinkimo iš esmės neargumentuojant, ir kita vertus, PMĮ įtvirtinant Lietuvos hibridinio subjekto apibrėžimą, nustatyti švelnesnį, nei įtvirtintas ATAD-2 minimumas, reikalavimą hibridinio subjekto dalyvio – užsienio valstybės mokesčių rezidento turimai akcijų, dalių, balsų ar teisių į pelną daliai (ATAD-2 reikalauja „50 proc. ar daugiau“, PMĮ įtvirtina „daugiau kaip 50 proc.“).

Klausimų, ar teisinio tikrumo principo užtikrinimo sumetimais nevertėjo pasirinkti kitaip, kelia ir Lietuvos įstatymų leidėjo sprendimas netaikyti MLI 4 straipsnio („Dvigubo rezidavimo subjektai“), taigi ir nesiekti suvienodinti Lietuvos sudarytų DAIS 4 str. 3 dalyje įtvirtintų subjektų (ne fizinių asmenų) dvigubo rezidavimo atvejams spręsti skirtų taisyklių.

Atsižvelgiant į tai, kad mokestinių neatitikimų šalinimo taisyklės yra sudėtingos, kompleksinės, o dauguma atvejų – ir visiškai naujos Lietuvoje, teisinio tikrumo jų aiškinime ir taikyme galimai įneštų ir VMI pozicijos išreiškimas PMĮ apibendrintame komentare. Deja, šio disertacinio tyrimo rengimo metu VMI buvo paskelbusi tik PMĮ 35 str. 5 dalies, įtvirtinančios taisyklę, šalinančią mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmes apmokestinant įmonių grupėse iš užsienio gaunamus dividendus, apibendrintą komentarą, kuris, beje, taip pat buvo paskelbtas praėjus daugiau nei pusantrų metų po to, kai ši taisyklė buvo įtvirtinta PMĮ.<sup>778</sup> Kitų kovos su mokestinės tvarkos neatitikimais taisyklių, į PMĮ perkeltų įgyvendinant ATAD, komentarų praėjus daugiau, nei metams po jas įtvirtinančių PMĮ pakeitimų priėmimo, nebuvo paskelbta net ir patvirtinus mi-

---

778 VMI prie LR FM, „VMI prie LR FM 2017-11-14 raštas Nr. (32.42-31-1E)-RM-34608 Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 32 straipsnio 6 dalies, 33 straipsnio 1 dalies, 34 straipsnio 1 dalies, 35 straipsnio 1 ir 5 dalių bei 36 straipsnio apibendrinto paaiškinimo (komentarų) papildymo“.

nėtą LR finansų ministro įsakymą dėl Pavyzdžių aprašo.

Mokestinės tvarkos neatitikimai neabejotinai yra probleminė kovos su mokesčių vengimu sritis, kuriai ilgą laiką nebuvo skirtas deramas dėmesys. Intensyvėjant tarptautinį elementą turintiems verslo ryšiams, principinių, mokestinių neatitikimų tvarkos neatitikimų neigiamas pasekmes šalinančių nuostatų reikėjo, tačiau kiek jos bus veiksmingos, atsižvelgiant į tai, kad jos reiškia itin didelį kompromisą su teisinio tikrumo principu (sudėtingos ir kompleksinės sąvokos, reguliavimas **įvairios teisinės galios teisės aktuose, įstatymą įgyvendinančio teisės akto priėmimo vėlavimas ir VMI apibendrintų komentarų nebuvimas**, pareiga išmanyti neapibrėžto skaičiaus užsienio valstybių mokesčių teisės turinį ir taikymo praktiką ir pan.), parodys laikas. Neatmestina, kad šioje srityje tikėtinas tolimesnis teisinio reguliavimo tobulinimas taisyklių veiksmingumo, kuris tiesiogiai priklauso nuo teisinio tikrumo, užtikrinimo linkme.

### 3.3.4. Turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės

#### 3.3.4.1. Turto perkėlimo apmokestinimo priežastys ir esmė

Dėl turto rinkos kainos svyravimų ir pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais taikomų turto nusidėvėjimo ar amortizacijos atskaitymų įmonės turto rinkos vertė konkrečiu momentu dažniausiai skiriasi tiek nuo turto įsigijimo vertės, tiek nuo turto vertės pelno mokesčio apskaičiavimo tikslu. Todėl jei turtas perleidžiamas už didesnę kainą, nei jo įsigijimo vertė ir (ar) vertė pelno mokesčiui apskaičiuoti, susidaro turto vertės padidėjimas, laikomas pajamomis ir apmokestinamas pelno mokesčiu. Nors faktiškai turto vertė gali padidėti dar iki turto perleidimo, pelno mokesčio reguliavimo srityje turto vertės padidėjimas pajamomis įprastai pripažįstamas ir apmokestinamas turto perleidimo pasikeičiant jo savininkui atveju (angl. *disposal, alienation*), o ne tada, kai faktiškai susikaupia (angl. *accrue*).

Tačiau iš vienos valstybės mokesčių jurisdikcijos į kitos valstybės mokesčių jurisdikciją migruojant ekonominei veiklai<sup>779</sup>, atskiriems turto objektams<sup>780</sup> ar pačiam mokesčių mokėtojui<sup>781</sup>, su emigruojančiu subjektu ar objektu susijusi mokesčio bazė,

779 Pvz., veikla su jai priskirtu turtu iš nuolatinės buveinės perkeliama į centrinę buveinę kitoje valstybėje, arba atvirkščiai.

780 Pvz., konkretus turtas priskiriamas veiklai per nuolatinę buveinę užsienyje.

781 Pvz., fizinis asmuo persikelia gyventi arba įmonė perkelia savo vadovybės buvimo vietą ar registruotos buveinės vietą į kitą valstybę ir dėl to praranda mokestinio rezidento statusą išvykimo valstybėje bei tampa atvykimo valstybės mokestiniu rezidentu.

kuri buvo sukaupta (sugeneruota) iki išvykimo, gali persikelti į atvykimo valstybę (išvykimo valstybei tuo pačiu prarandant teisę ją apmokestinti<sup>782</sup>), kurioje, dėl nacionalinių mokesčių sistemų skirtumų, gali būti mažiau apmokestinama ar visai neapmokestinama, tuo netgi skatinant agresyviu mokesčių planavimu paremtą „mokesčių turizmą“. Kaip pastebėjo ir Komisija savo pasiūlyme dėl ATAD,<sup>783</sup> tokiu būdu mokesčių mokėtojai, perkeldami savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais ir (arba) turtą į mažų mokesčių jurisdikciją, gali mėginti sumažinti savo mokesčius, kadangi dėl tokio per(si)kėlimo išvykimo valstybė netenka savo teisės ateityje apmokestinti visas ar kai kurias šių mokesčių mokėtojų pajamas, kurios persikėlimo metu gali būti jau uždirbtos, bet dar negautos, taigi sumažėja išvykimo valstybės mokesčių bazė, o būsimas pelnas perkeliamas apmokestinti į mažesnių mokesčių paskirties jurisdikciją.

Tokia praktika iškreipia išvykimo valstybės fiskalinės sistemos darną<sup>784</sup> ir lemia apmokestinimo teisių paskirstymo tarp išvykimo ir atvykimo valstybių (mokestinių jurisdikcijų) disbalansą. Todėl nustatydamos per(si)kėlimui taikomus mokesčius valstybės, visų pirma, siekia užtikrinti, kad išvykimo valstybė neprarastų teisės apmokestinti

---

782 Sjoerd Douma, Faculteit der Rechtsgeleerdheid, ir Instituut Fiscale en Economische vakken, „Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement“ (daktaro disertacija, Universiteit Leiden, 2011), 24.

783 Žr. Pasiūlymo aiškinamojo memorandumo 5 skyriaus dalį dėl persikėlimo apmokestinimo: Komisijos pasiūlymas dėl ATAD-1.

784 Per(si)kėlimo mokesčių kontekste fiskalinės sistemos darna apibūdinama tiek kaip tiesioginis ryšys tarp konkrečiam mokesčių mokėtoju anksčiau suteiktos konkrečios mokestinės naudos (pvz., turto vertės padidėjimo apmokestinimo momento atidėjimo, leidimo taikyti turto nusidėvėjimą ar amortizaciją, atskaityti nuostolius) ir vėlesnio to mokesčių mokėtoju konkretaus turto apmokestinimo, juo siekiant kompensuoti ankstesnę mokesčių mokėtoju suteiktą mokestinę naudą, tiek ir kaip mokesčių sistemos simetrijos reikalavimas – išvykimo valstybė, siekianti apmokestinti iki išvykimo joje sukurtą turto vertės padidėjimą, atvirkštiniu atveju (t. y. kai mokesčių mokėtojas, veikla ar atskiras turtas atvyksta į jos mokesčių jurisdikciją), atskaitos tašku savo apmokestinimui turėtų laikyti išvykimo valstybėje nustatytą padidėjusią turto vertę (angl. *step-up in basis*) arba leisti atskaityti (angl. *tax credit*) išvykimo valstybėje sumokėtą išvykimo mokestį. Peeters, „Exit Taxation on Capital Gains in the European Union“, 516; Panayi, „Exit Taxation as an Obstacle to Corporate Emigration from the Spectre of EU Tax Law“, 280; Gregor Führich, „Exit Taxation and ECJ Case Law“, *European Taxation: Official Journal of the Confederation Fiscale Europeenne* 48, nr. 1 (2008 m. sausio): 12; Ward Willems, „Belgian Exit Taxation after the Corporate Income Tax Reform: What’s New on the Horizon?“, *Tijdschrift Belegingsfiscaliteit/Revue Fiscalité Des Placements* 2, nr. 05 (2018 m.): 42–57.

mokesčio bazės, kuri mokesčių mokėtojo buvo uždirbta (sukaupta) iki išvykimo<sup>785</sup>, t. y. priklausant išvykimo valstybės mokesčių jurisdikcijai. Tuo tikslu valstybės įtvirtina specialias nuostatas, pagal kurias iki tokio „mokestinio emigravimo“ (perkėlimo) sukauptas turto vertės padidėjimas apmokestinamas išvykimo valstybėje, nepaisant to, kad asmens, veiklos ar turto migravimo į kitą mokestinę jurisdikciją metu susijęs turtas dar nėra realizuojamas (parduodamas) ir grąža (pajamos) iš turto vertės padidėjimo dar nėra faktiškai gaunama (dėl to toks turto vertės padidėjimas dar yra vadinamas *menamu* arba *nerealizuotu*<sup>786</sup> turto vertės padidėjimu; angl. *deemed, seeming, unrealised capital gains*). Būtent šiuo tikslu pagrįstas ir minimalaus perkėlimo apmokestinimo taisyklių standarto įtvirtinimas ATAD<sup>787</sup>.

Reikia pastebėti, kad iki pat ATAD įgyvendinimo turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimas pelno mokesčiu Lietuvoje buvo siejamas tik su turto perleidimu: PMĮ 16 str. nustatė, kad turto vertės padidėjimo pajamos yra *uždirbtos* pajamos, kurias sudaro turto pardavimo ar kitokio *perleidimo nuosavybėn* ir įsigijimo kainų skirtumas. Atitinkamai, turto vertės padidėjimas buvo pripažįstamas pajamomis ir pareiga nuo jo mokėti pelno mokestį Lietuvos įmonei (kalbant PMĮ sąvokomis – Lietuvos vienetai) ar užsienio įmonės (užsienio vieneto) nuolatinei buveinei Lietuvoje kildavo tada (jei, be abejo, perleidimo sandoris buvo pelningas), kai turtas būdavo perleidžiamas ir pasikeisdavo juridinis turto savininkas, nebent PMĮ nustatė specialų reguliavimą, pagal kurį turto perleidimo pajamoms buvo taikoma lengvata ir pajamos buvo neapmokes-

---

785 Pavyzdžiui, turto perkėlimo apmokestinimu kovojama su tokiomis „mokesčių turizmo“ formomis, kai prieš itin pelningai realizuodami didelės vertės aktyvus (parduodami turimas akcijas, verslą, kitas finansines investicijas), gaudami stambias (dažnai vienkartinės) kitų rūšių pajamų sumas, mokesčių mokėtojai siekia migruoti į palankesnę (mokesčio bazės, tarifo ar abiejų) apmokestinimą taikančias jurisdikcijas, taip „išsinešdami“ ir susijusią mokesčio bazę; arba kai siekiančios minimizuoti mokesčius įmonės savo materialų, nematerialų ir finansinį turtą rinkos kaina realizuoja per užsienio valstybėse turimas (ar dirbtinai sukuriamas) nuolatines buveines, tokiu būdu išvengdami paprastai didesnio turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo centrinės buveinės valstybėje; arba įmonės valdymo organų veiklos geografinę vietą perkeliant (dažniausiai laikinai) į žemesnių mokesčių jurisdikciją, kai išvykimo valstybėje pagrindinis mokestinis rezidavimą apsprendžiantis kriterijus yra valdymo organų (vadovybės) buvimo vieta, ir pan. Lukas, „Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui“, 134, 135.

786 ATAD-1 preambulės 10 p.; Wattel, „Exit Taxes“, 832; Potgens ir kt., „The Compatibility of Exit Tax Legislation Applicable to Corporate Taxpayers in France, Germany, Italy, The Netherlands, Portugal, Spain and The United Kingdom with the EU Freedom of Establishment - Part 1“, 55.

787 ATAD-1 preambulės 10 p.

tinamos (pvz., dalyvavimo išimties taisyklė akcijų perleidimo pajamoms<sup>788</sup>), arba pagal kurių turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimas buvo faktiškai atidedamas (pvz., vieneto akcijas, dalis ar pajus apmokant akcininkui priklausančiu nepiniginiu įnašu<sup>789</sup>), ar turto vertės padidėjimas apskritai nebuvo pripažįstamas pajamomis (pvz., PMĮ 41 str. nustatytais specialiais reorganizavimo ir perleidimo atvejais<sup>790</sup>).

Nuo 2020 m. mokestinio laikotarpio situacija Lietuvoje iš esmės pasikeitė: 2019 m. gruodžio 17 d. priimdamas eilę jau 2020 m. sausio 1 d. įsigaliojusių PMĮ pakeitimų,<sup>791</sup> kuriais į Lietuvos mokesčių teisę buvo baigta perkelti Kovos su mokesčių vengimu direktyva, Seimas Lietuvos pelno mokesčio reguliavime įtvirtino naują – turto *perkėlimo* – institutą, kuriuo išplėtė pelno mokesčio bazę pajamomis dėl turto perkėlimo, nustatė specifinę tokių pajamų apmokestinimo tvarką ir apribojo kai kurių PMĮ lengvatų taikymą operacijoms, kuriose turto įgijėjas yra užsienio vienetas. Čia negalima nepaminti, kad PMĮ pakeitimo įstatymo aiškinamajame rašte<sup>792</sup> konstatuojama, jog ir iki 2019 m. gruodžio 17 d. PMĮ pakeitimų *perkeliama* turto vertės prieaugis *tam tikrais atvejais* Lietuvoje buvo (faktiškai – *aut. past.*) apmokestinamas, kai PMĮ 41 str. nurodytais reorganizavimo ir perleidimo atvejais turtas būdavo *perleidžiamas* užsienio vienetai, kuris po reorganizavimo ar veiklos perleidimo gauto turto, teisių ir pareigų

788 Pagal taip vadinamą „dalyvavimo išimties“ (angl. *participation exemption*) taisyklę, įtvirtintą PMĮ 12 str. 1 d. 15 p., turto vertės padidėjimo pajamos už EE, EEE ar DAIS valstybėje įregistruoto vieneto akcijų perleidimą kitam vienetai ar fiziniam asmeniui neapmokestinamos pelno mokesčiu, jei perleidėjas ne trumpiau, nei 2 metus be pertraukų turėjo daugiau nei 10% perleidžiamo vieneto balsus suteikiančių akcijų (jei akcijos perleistos PMĮ 41 str. 2 d. nustatytais būdais – ne trumpiau kaip 3 metus turėjo daugiau kaip 10% akcijų).

789 PMĮ 14 str. 4 d. nustato, kad jei vieneto akcijas, dalis ar pajus jo dalyvis apmoka turtu, tai to turto įsigijimo kaina vienetai yra ta pati, už kurią šį turtą įsigijo dalyvis, ir ji gali būti didinama akcininko uždirbto turto vertės padidėjimo suma tik tada, jei akcininkas iš tokio turto perleidimo uždirbtą turto vertės padidėjimą įtraukė į pajamas ir apmokestino pelno mokesčiu. Atitinkamai, į vieneto kapitalą įnešęs turtą akcininkas neprivalo apmokestinti iš tokio įnešimo uždirbto turto vertės padidėjimo pajamų iki tol, kol nėra parduodamas tokiu turtu apmokėtos akcijos (dalys, pajai).

790 Vadovaujantis PMĮ 41 str. 3 d. ir 42 str. nuostatomis, jei PMĮ 41 str. nustatytais specialiais reorganizavimo ir perleidimo atvejais vieneto dalyviai - pelno mokesčio mokėtojai už turimas šio vieneto akcijas (dalys, pajus) mainais gauna kito vieneto akcijų (dalių, pajų), taip pat kai minėtais specialiais reorganizavimo ir perleidimo atvejais vienetas perleidžia turtą, nuolatinę buveinę ar veiklos dalį kitam vienetai, tai turto vertės padidėjimas nelaikomas turta perleidusio vieneto ar perleistosios nuolatinės buveinės Lietuvoje pajamomis, su sąlyga (ši sąlyga netaikoma akcijų mainų ir SE bei SCE registruotos buveinės perkėlimo atvejais), kad tais atvejais, kai turtas ar nuolatinė buveinė perleidžiami užsienio vienetai, užsienio vienetas jam perleisto turto pagrindu tęsia veiklą Lietuvoje per nuolatinę buveinę (t. y. sukauptos turto vertės padidėjimo pajamos neapmokestinamos tik jei Lietuva nepraranda teisės jas apmokestinti ateityje). Ten pat.

791 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56-1 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 38-3, 40-2, 56-2 straipsniais įstatymas (priimtas 2019-12-17 d.)“.

792 PMĮ pakeitimo aiškinamasis raštas (2018-09-27).

pagrindu toliau nevykdavo veiklos per nuolatinę buveinę Lietuvoje (PMĮ 41 str. 3 d.).<sup>793</sup> Vis tik, iki ATAD įgyvendinimo 2019 m. pabaigoje nei turto perkėlimo sampratos, nei tuo labiau atskiro turto perkėlimo apmokestinimo instituto PMĮ *expressis verbis* įtvirtinta nebuvo.

### 3.3.4.2. Turto perkėlimo apmokestinimo harmonizavimas ES

Nors, kaip minėta, iki ATAD perkėlimo Lietuvoje turto perkėlimo institutas įtvirtintas nebuvo, turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės, skirtos atvejams, kai mokesčių mokėtojas perkelia savo rezidavimo (paprastai siejamo su efektyvaus valdymo vieta) vietą mokesčių tikslais į kitą valstybę arba kai mokesčių mokėtojas į kitą mokesčių jurisdikciją perkelia konkretų turtą jo neparduodamas,<sup>794</sup> buvo gana įprastos užsienio valstybių nacionalinėje mokesčių teisėje, įskaitant ir didžiąją dalį „senųjų“<sup>795</sup> ES valstybių narių: pavyzdžiui, nacionalinės perkėlimo apmokestinimo taisyklės dar iki ATAD-1 priėmimo buvo įtvirtintos Prancūzijos<sup>796</sup>, Olandijos<sup>797</sup>, Portugalijos<sup>798</sup>, Liuk-

---

793 Įdomu pastebėti ir tai, kad nors GPM srityje per(si)kėlimo apmokestinimo institutas iki šiol nėra įtvirtintas (ATAD nustato reikalaujamą kovos su mokesčių vengimu taisyklių minimumą tik pelno mokesčio mokėtojams, o Lietuva bent kol kas nėra nusprendusi apmokestinti fizinių asmenų turto vertės padidėjimo pajamas jiems patiems ar jų turtui migruojant į užsienio valstybes), GPMĮ galima rasti persikėlimo apmokestinimo užuomazgų: GPMĮ 4 str. 4 d. įtvirtinta nuo fiktyvios mokesstinės migracijos turinti apsaugoti taisyklė, pagal kurią fizinis asmuo, kuris yra nuolatinis Lietuvos gyventojais ne mažiau kaip trimis vienas paskui kitą einančiais mokesčiais laikotarpiais, iš karto po jų einančiu mokesčiniu laikotarpiu galutinai išvyksta iš Lietuvos į tikslinę teritoriją, visą išvykimo mokesčinį laikotarpį bei du po jo einančius mokesčinius laikotarpius ir toliau laikomas nuolatinio Lietuvos gyventojų mokesčiais tikslais, jei jį su Lietuva sieja reikšmingi komerciniai interesai, t. y. jei jis yra IĮ savininkas arba valdo daugiau nei 25 proc. Lietuvos vieneto (t. y. Lietuvoje įsteigtos įmonės) akcijų (pajų, dalių) arba daugiau kaip 30 proc. jo pajamų sudaro pajamos iš šaltinių Lietuvoje. GPMĮ; Lukas, „Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui“, 274.

794 Žr., pvz., Komisijos pasiūlymo dėl ATAD aiškinamojo memorandumo 5 skyriaus dalį dėl persikėlimo apmokestinimo: Komisijos pasiūlymas dėl T ATAD-1; taip pat žr.: Wattel, „Exit Taxes“, 956; van Thiel, „Exit Taxes“, 832; Peeters, „Exit Taxation“, 127–128.

795 T. y. ES valstybių narių iki 2004 m. ES plėtos, kurios metu į ES įstojo ir Lietuvos Respublika.

796 ESTT 2004 m. kovo 11 d. sprendimas, de Lasteyrie du Saillant, byla C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138; ESTT 2018 m. kovo 15 d. sprendimas, Picart, byla C-355/16, ECLI:EU:C:2018:184.

797 ESTT 2006 m. rugsėjo 7 d. sprendimas, N, byla C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525; ESTT (didžioji kolegija) 2011 m. lapkričio 29 d. sprendimas, National Grid Indus, byla C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785.

798 ESTT 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas, Komisija prieš Portugaliją, byla C-38/10, ECLI:EU:C:2012:521; ESTT 2016 m. gruodžio 21 d. sprendimas, Komisija prieš Portugaliją, byla C-503/14, ECLI:EU:C:2016:979.

semburgo<sup>799</sup>, Ispanijos<sup>800</sup>, Danijos<sup>801</sup>, Vokietijos<sup>802</sup>, Jungtinės Karalystės<sup>803</sup>, Suomijos<sup>804</sup> nacionalinėje mokesčių teisėje<sup>805</sup>. Ir kadangi iki ATAD priėmimo bendro vardiklio, ką laikyti mokesčiniu perkėlimu, ES lygiu nebuvo, užsienio valstybių nacionalinėse mokesčių sistemose perkėlimu, kuris lemia nerealizuoto turto vertės padidėjimo apmokestinimą, paprastai buvo laikomi atvejai, kai, įmonių atveju - mokesčių mokėtojas perkelia savo rezidavimo (paprastai siejamo su efektyvaus valdymo vieta) vietą mokesčių tikslais į kitą valstybę arba kai mokesčių mokėtojas į kitą mokesčių jurisdikciją perkelia konkretų turtą jo neparduodamas.<sup>806</sup>

Kadangi iki ATAD priėmimo turto perkėlimo apmokestinimo harmonizavimo ES lygiu nebuvo, skirtingų ES valstybių narių nacionalinės nuostatos tiek dėl to, kas laikytina turto perkėlimu, tiek turto perkėlimo apmokestinimo principai ir tvarka buvo skirtingos, ir tai grėsė tų pačių turto vertės padidėjimo pajamų dvigubu apmokestinimu skirtingais laikotarpiais: išvykimo valstybėje - išvykstant ir atvykimo valstybėje

---

799 ESTT 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., byla C 380/11, ECLI:EU:C:2012:552.

800 ESTT 2013 m. balandžio 25 d. sprendimas, Komisija prieš Ispaniją, byla C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264.

801 ESTT 2013 m. liepos 18 d. sprendimas, Komisija prieš Daniją, byla C-261/11, ECLI:EU:C:2013:480; O. Popa, „An Overview of ATAD Implementation in EU Member States“, *European Taxation* 59, nr. 2/3 (2019 m.): 121.

802 ESTT 2015 m. gegužės 21 d. sprendimas, Verder LabTec, byla C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331; Popa, „An Overview of ATAD Implementation in EU Member States“, 121. Apie Prancūzijos, Vokietijos, Italijos, Nyderlandų, Portugalijos, Ispanijos ir Jungtinės Karalystės perkėlimo apmokestinimo taisykles iki ATAD perkėlimo bei jų (ne)atitikimo ESTT formuojamai perkėlimo apmokestinimo praktikai vertinimą ir problematiką plačiau žr.: Potgens ir kt., „The Compatibility of Exit Tax Legislation Applicable to Corporate Taxpayers in France, Germany, Italy, The Netherlands, Portugal, Spain and The United Kingdom with the EU Freedom of Establishment - Part 1“; Potgens ir kt., „The Compatibility of Exit Tax Legislation Applicable to Corporate Taxpayers in France, Germany, Italy, The Netherlands, Portugal, Spain and The United Kingdom with the EU Freedom of Establishment - Part 2“; Potgens ir kt., „The Compatibility of Exit Tax Legislation Applicable to Corporate Taxpayers in France, Germany, Italy, The Netherlands, Portugal, Spain and The United Kingdom with the EU Freedom of Establishment - Part 3“.

803 ESTT 2017 m. rugsėjo 14 d. sprendimas, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, byla C-646/15, ECLI:EU:C:2017:682; Popa, „An Overview of ATAD Implementation in EU Member States“, 121. Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė išstojo iš ES 2020 m. sausio 31 d.

804 ESTT 2017 m. lapkričio 23 d. sprendimas, procesas inicijuotas A Oy, byla C-292/16, ECLI:EU:C:2017:888; Visa Kananaja, „Implementation of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164) Exit Tax Measures in Finland“, *European Taxation*, nr. February/March 2020 (2020 m.): 10–108.

805 Apie užsienio valstybėse įtvirtintų persikėlimo mokesčių reiškinį valstybių konkurencijos mokesčiais kontekste žr.: Lukas, „Valstybių konkurencijos mokesčiai ir įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui“, 133–135.

806 Žr. pvz., Komisijos pasiūlymo dėl ATAD aiškinamojo memorandumo 5 skyriaus dalį dėl persikėlimo apmokestinimo: Komisijos pasiūlymas dėl ATAD-1; Taip pat žr.: Wattel, „Exit Taxes“, 956; van Thiel, „Exit Taxes“, 832; Peeters, „Exit Taxation“, 127–128.

- vėlesnio realaus turto perleidimo metu. Be to, dėl nacionalinių perkėlimo apmokestinimo taisyklių atitikimo ES steigimosi laisvės ir nediskriminavimo imperatyvams buvo nuolat keliamos bylos Teisingumo Teisme. Todėl dar 2006 metais Komisija savo komunikate Tarybai, Europos Parlamentui bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl persikėlimo apmokestinimo ir būtinybės koordinuoti valstybių narių mokesčių politiką<sup>807</sup> akcentavo poreikį suderinti valstybių narių persikėlimo mokesčių taisykles su EB teisės reikalavimais ir, atsižvelgdama į tuo metu suformuotą Teisingumo Teismo praktiką, pasiūlė bendrus principus, kaip koordinuotai išspręsti įvairių nacionalinių nuostatų *turto perkėlimo* srityje neatitikimo klausimą.<sup>808</sup> Atsižvelgdama į Komisijos 2006 m. komunikatus dėl tiesioginių mokesčių koordinavimo vidaus rinkoje<sup>809</sup> ir pripažindama klausimo svarbą, Taryba 2008 m. pabaigoje priėmė rezoliuciją dėl koordinavimo persikėlimo apmokestinimo srityje<sup>810</sup>, kuria, siekiant užtikrinti, kad tarptautinį elementą turinčio turto perkėlimo atveju, viena vertus, būtų išvengta dvigubo apmokestinimo, ir kita vertus, būtų apsaugoti teisėti valstybių narių finansinius interesus, t. y. būtų užkirstas kelias mokesčių bazės erozijai ir perkėlimui tiek ES viduje, tiek iš ES, išsaugant valstybių narių teisę apmokestinti ekonominį turto vertės prieaugį, sukauptą laikotarpiu, kai turto savininkas ar pats turtas buvo konkrečios valstybės narės mokesčių jurisdikcijoje, o taip pat siekiant sumažinti mokesčių mokėtojams bei administracijoms tenkančią administracinę našta, valstybes nares paragino priimti Rezoliucijoje išdėstytas *ekonominės veiklos* perkėlimo apmokestinimo gaires. Ir nors minėtos gairės

807 „2006 m. gruodžio 19 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui bei Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui. Persikėlimo apmokestinimas ir būtinybė koordinuoti valstybių narių mokesčių politiką. KOM(2006) 825 galutinis“.

808 Remdamasi ESTT (tuo metu dar Europos Teisingumo Teismo) sprendimais Lasteyrie (C-9/02) ir N (C-470/04) bylose, Komisija jau 2006 metais siūlė ES mastu koordinuotai nustatyti, kad tiek perkeliant juridinio asmens registruotą buveinę į kitą valstybę, tiek perkeliant atskirą turtą ar įsipareigojimus į kitą valstybę esančią nuolatinę buveinę, nerealizuoto turto vertės padidėjimas galėtų būti apmokestinamas, jei dėl to iš karto neatirsėtų reikalavimas sumokėti mokesčius, t. y. jei mokesčių mokėtojas turėtų galimybę pasirinkti, ar mokėti mokesčius iš karto ir be papildomų administracinių apsukinimų, ar mokėti juos per atidėjimo laikotarpį ir galimai su palūkanomis bei papildomomis deklaravimo pareigomis, tačiau be neproporcingų reikalavimų pateikti būsimą mokesčių sumokėjimą užtikrinančias garantijas. Be to, siekiant užkirsti kelią dvigubam apmokestinimui, siūlyta, kad valstybė narė, į kurią perkeliamas turtas, naudotų išvykimo valstybės narės buhalterinę vertę kaip pradinę turto vertę mokesčių tikslais. Plačiau žr.: Ten pat.

809 „2006 m. gruodžio 19 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų Komitetui. Valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų koordinavimas vidaus rinkoje. KOM(2006) 823“; „2006 m. gruodžio 19 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui bei Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui. Persikėlimo apmokestinimas ir būtinybė koordinuoti valstybių narių mokesčių politiką. KOM(2006) 825 galutinis“.

810 „2008 m. gruodžio 2 d. Tarybos rezoliucija dėl koordinavimo persikėlimo apmokestinimo srityje (2008/C 323/01)“.



reiškė tik politinį įsipareigojimą, o dėl jų įgyvendinimo nacionalinėje mokesčių teisėje turėjo spręsti kiekviena valstybė narė atskirai, jos neabejotinai įtvirtino bendro ES kurso perkėlimo apmokestinimo srityje siekį. Tačiau privalomą formą Komisijos iniciatyva dėl perkėlimo apmokestinimo harmonizavimo ES įgavo tik 2016 metais priėmus ATAD-1, t. y. praėjus beveik dešimtmečiui po 2006 m. Komisijos komunikato dėl perkėlimo apmokestinimo priėmimo.

Įdomu tai, kad ATAD įtvirtintos privalomą turto perkėlimo apmokestinimo minimumą ES nustatančios nuostatos, yra viena iš dviejų<sup>811</sup> ATAD įtvirtintų kovos su mokesčių vengimu taisyklių, kurių harmonizavimas ES lygiu kilo būtent ES iniciatyva, o ne siekiant įgyvendinti EBPO BEPS rekomendacijas. BEPS projekte perkėlimo apmokestinimui atskiro dėmesio nebuvo skirta, tačiau būtinybė spręsti dvigubo tų pačių pajamų apmokestinimo skirtingais laikotarpiais riziką, dėl skirtingo persikėlimo mokesčių nacionalinio reguliavimo kylančią asmeniui keičiant mokesčio rezidavimo valstybę, vis tik buvo, nors ir lakoniškai, konstatuota 2015 m. BEPS 6 veiksmo „Dėl piktnaudžiavimo sutartimis prevencijos“ galutinėje ataskaitoje, kartu pateikiant rekomendaciją šią problemą spręsti valstybių abipusio susitarimo procedūros (*ad hoc* atveju) arba dvigubo apmokestinimo sutarčių keitimo būdu valstybėms susitariant dėl apmokestinimo teisių pasiskirstymo tokiu būdu, kad kiekviena valstybė apmokestintų tą turto vertės padidėjimo dalį, kuri buvo sukurta mokesčių mokėtojai esant konkrečios valstybės mokesčių rezidentui.<sup>812</sup>

ES pasuko kiek kitu – perkėlimo apmokestinimo taisyklių harmonizavimo, siekiant suderinti valstybių narių nacionalinę teisę – keliu, tuo tikslu ATAD įtvirtindama privalomus į nacionalinę teisę perkeltinus minimalius<sup>813</sup> turto perkėlimo apmokestinimo reikalavimus: tiek pareigą apmokestinti turto perkėlimą esant konkrečioms ATAD 5 str. nustatytoms aplinkybėms, tiek ir ATAD 5 str. įtvirtintas su turto perkėlimo apmokestinimu susijusias mokesčių mokėtojų teises (bei jas atitinkančias valstybių narių pareigas) dėl turto perkėlimo mokesčio sumokėjimo išdėstymo ir dėl perkeliama turto mokesstinės vertės, nustatytos išvykimo valstybėje, pripažinimo priimančiojoje valstybėje. Pastarosios dvi nuostatos (dėl perkėlimo mokesčio išdėstymo ir dėl perkeliama

---

811 Kita taisyklė, kurios harmonizavimas ES lygiu kilo būtent ES iniciatyva – bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė (GAAR), įtvirtinta ATAD 6 str.

812 OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, 65-67 punktai.

813 ATAD 3 str.

turto vertės pripažinimo), matyt,<sup>814</sup> bus ir tiesiogiai veikiančios, jei ES valstybės narės šias direktyvos nuostatas perkeltų netinkamai.<sup>815</sup>

### 1) ATAD įtvirtintas perkėlimo apmokestinimo *de minimis* standartas

Kadangi, kaip matysime šiame 3.3.4 skirsnyje toliau, Lietuvos įstatymų leidėjas turto perkėlimo sampratą bei apmokestinimo sąlygas iš ATAD perkėlė ne pažodžiui, o su esminiais pakeitimais, todėl PMĮ įtvirtintų naujųjų turto perkėlimo apmokestinimo nuostatų poveikio sisteminiam pelno mokesčio reguliavimui Lietuvoje vertinimas yra neišvengiamas be nacionalinio reguliavimo palyginimo su ATAD įtvirtintu perkėlimo apmokestinimo minimumu. Dėl tos priežasties tikslinga trumpai apžvelgti ATAD įtvirtintą perkėlimo apmokestinimo *de minimis* standartą.

ESTT formuojama praktika perkėlimo apmokestinimo byloje (žr. toliau šiame skirsnyje), ja pagrįsta ATAD rengėjų, o taip pat ir teisės doktrinos atstovų pozicija vieninga: perkėlimo apmokestinimo paskirtis – kovoti su mokesčių bazės erozija tiek ES vidaus rinkoje, tiek ir pelno perkėlimu iš vidaus rinkos<sup>816</sup>, tačiau kartu siekiant nesukurti tokių rinkos kliūčių, kaip dvigubas apmokestinimas<sup>817</sup>, tuo tikslu užtikrinant, kad kai mokesčių mokėtojas perkelia turtą arba savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais iš vienos valstybės narės mokesčių jurisdikcijos į kitą valstybę, išvykimo valstybė apmokestintų jos teritorijoje iki išvykimo gauto (būtų tiksliau sakyti sukurto, sukaupto)<sup>818</sup>

814 Smit, „The Anti-Tax-Avoidance Directive (ATAD)“, 506.

815 ES direktyva valstybėms narėms privaloma pasiektino tikslo prasme, tačiau ji nėra tiesioginio taikymo teisės aktas. Todėl tam, kad direktyvos nuostatos taptų privalomos teisiųjų, kuriems adresuotos, dalyviams, direktyvos nuostatos turi būti perkeliamos į nacionalinę teisę ir būtent tokie nacionaliniai teisės aktai yra tiesiogiai taikomi. Tačiau tais atvejais, kai ES valstybė narė direktyvą įgyvendina netinkamai, pvz., jos nuostatas perkelia ne laiku ar neteisingai turinio prasme, o netinkamai perkeltos direktyvos nuostatos turinio požiūriu yra pakankamai aiškios, tikslios ir besąlyginės, arba apibrėžiančios asmens teises valstybės atžvilgiu, tokiomis nuostatomis privatus asmenys nacionaliniuose teismuose gali tiesiogiai remtis prieš valstybę. Plačiau apie ES direktyvų tiesioginio veikimo doktriną, jos sąlygas ir susijusią ESTT bei LVAT praktiką žr.: Samuilytė-Mamontovė, „Europos Sąjungos direktyvų veikimas“.

816 Komisijos pasiūlymas dėl ATAD-1, 7–8.

817 ESTT (didžioji kolegija) 2011 m. lapkričio 29 d. sprendimas, National Grid Indus, byla C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785, 45 p.; ESTT 2014 m. sausio 23 d. sprendimas, DMC, byla C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20; ATAD-1 preambulės 5 p.; Peeters, „Exit Taxation“, 132; Willems, „Belgian Exit Taxation after the Corporate Income Tax Reform“, 1.1 skyrius.

818 Pastebėtina, kad ATAD tekste lietuvių kalba vartojama formuluotė „gautas kapitalo prieaugis“ yra šiek tiek klaidinanti, kadangi implikuoja, jog vertės prieaugis gautas (prieaugis yra gaunamas, kai turtas realizuojamas), tačiau turto perkėlimo apmokestinimo įvedimo esmė ir yra siekis apmokestinti kapitalo prieaugį, kuris dar tik sugeneruotas, tačiau grąža iš turto faktiškai dar nėra gauta. Tuo tarpu ATAD tekste anglų kalba vartojama formuluotė „capital gain created“, kurios atitikmuo lietuvių kalba – sukurtas kapitalo prieaugis, neabejotinai geriau atspindi turto perkėlimo esmę. Žr. ATAD-1 preambulės 10 punkto pirmojo sakinio formuluotes ATAD tekstuose anglų ir lietuvių kalba.

– aut. past.) kapitalo prieaugio ekonominę vertę *net jei perkėlimo metu tas prieaugis dar nebuvo realizuotas*<sup>819</sup>, ir tokiu būdu *paskirstant* išvykimo ir priimančiosios valstybių *apmokestinimo teises* taip, kad jos turėtų teisę apmokestinti tą turto ekonominės vertės prieaugį, kuris buvo sukurtas (sukauptas) tuo metu, kai turtas ar mokesčių mokėtojas priklausė atitinkamos valstybės mokesčių jurisdikcijai<sup>820</sup>. ATAD preambulės 10 punktas įtvirtina ir atitinkamą ATAD uždavinį: „būtina nustatyti atvejus, kuriais mokesčių mokėtojams taikomos perkėlimo apmokestinimo taisyklės ir *apmokestinamas nerealiizuotas* jų perkeltos turto kapitalo *prieaugis*“. Aiškumo dėlei, reiktų pastebėti, kad ATAD nedetalizuoja, ką reiškia „realizuoti“ turtą, tačiau atsižvelgiant į Komisijos pasiūlymo dėl ATAD aiškinamajame memorandume pateikiamą persikėlimo apmokestinimo nuostatų paaiškinimą („perkelia turtą (jo neparduodami)“)<sup>821</sup>, ESTT praktiką, kurioje turto realizavimas, visų pirma, siejamas su turto padavimu ir turto vertės padidėjimo pajamų realiu gavimu ir realizavimu nelaikomas, pvz., akcijų ar turto perleidimas mainais, apmokant už kito subjekto akcijas,<sup>822</sup> ir teisės doktrinos atstovų darbus,<sup>823</sup> turto realizavimą turto perkėlimo apmokestinimo kontekste reiktų suprasti kaip turto perleidimą būtent pardavimo būdu, gaunant už tai pinigines lėšas, kuriomis galima disponuoti (pavyzdžiui, iš jų sumokėti pelno mokestį už realizuota turtą). Lietuvių kalbos

819 ATAD-I preambulės 10 punktas.

820 van Thiel, „Exit Taxes“, 832; Richard Collier ir kt., *Dissecting the EU's Recent Anti-Tax Avoidance Measures: Merits and Problems*, t. 2, EconPol POLICY REPORT 8 (Munich: EconPol Europe, 2018), 16; Vermeulen, „Enterpreneurial, Corporate and Asset Emigration in Exit Taxation in the ATAD“, 292.

821 Pavyzdžiui, Komisija, argumentuodama ATAD persikėlimo nuostatų poreikį, nurodo, kad „Jei mokesčių mokėtojai perkelia savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais iš tam tikros valstybės narės, ši valstybė netenka savo teisės atieityje apmokestinti šių mokesčių mokėtojų pajamas, kurios gali būti jau uždirbtos, bet dar negautos. Tokia pati problema kyla, kai mokesčių mokėtojai iš valstybės narės perkelia turtą (jo neparduodami) ir tas turtas yra susijęs su nerealizuotu pelnu. Persikėlimo apmokestinimas padeda užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai kilmės valstybėje, kai turtas, susijęs su nerealizuotomis pajamomis, yra perkeliamas iš tos valstybės mokesčių jurisdikcijos, bet jo nuosavybė nepasikeičia.“ Komisijos pasiūlymas dėl ATAD-I, žr. aiškinamojo memorandumo 5 p.

822 Pavyzdžiui, ESTT savo byloje yra ne kartą pasisakęs, kad valstybės narės yra laisvos nuspręsti, koks įvykis (kitas, nei nuosavybės perleidimas) iššaukia turto, kurio perduoti neketinama, apmokestinimą tokiu būdu, kuris yra mažiau ribojantis, nei mokesčio sumokėjimas nedelsiant: ESTT 2013 m. liepos 18 d. sprendimas, Komisija prieš Daniją, byla C-261/11, ECLI:EU:C:2013:480, 37 p. O. pavyzdžiui, mainų, kai vieno subjekto kapitalo dalys mainomos į kito subjekto kapitalo dalis (Lietuvoje tai atitiktų, pvz., UAB išleidžiamų akcijų apmokėjimą kitos bendrovės akcijomis), ESTT nelaiko turto realizavimu perkėlimo apmokestinimo prasme, o laiko tiesiog kapitalo formos pakeitimu: ESTT 2014 m. sausio 23 d. sprendimas, DMC, byla C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20, 45, 48, 57 p. ESTT byloje, kurioje nagrinėtas persikėlimo apmokestinimo klausimas, ESTT Generalinė advokatė J. Kokott taip pat nurodo, kad „perleidimas mainais į bendrovės akcijas yra ne tikrasis nuolatinio padalinio vertės realizavimas parduodant, o tik restruktūrizavimo priemonė.“: 2017 m. liepos 13 d. Generalinės advokatės J. Kokott išvada ESTT byloje C-292/16, procesas inicijuotas A Oy, ECLI:EU:C:2017:555.

823 Peeters, „Exit Taxation on Capital Gains in the European Union“, 10; Führich, „Exit Taxation and ECJ Case Law“, 11; Kovács, „European Commission Policy on Exit Taxation“, 2.1, 3.2 skirsniai.

žodynų<sup>824</sup> pateikiama žodžio „realizuoti“ reikšmė – „turtą ar vertybinius popierius paversti pinigais, parduoti“ – taip pat visiškai atitinka šį aiškinimą.

Taigi, siekiant nustatyti atvejus, kuriais mokesčių mokėtojams taikomos perkėlimo apmokestinimo taisyklės ir apmokestinamas būtent nerealizuotas jų perkeltos turto kapitalo prieaugis, ES perkėlimo apmokestinimo *de minimis* standartas buvo įtvirtintas ATAD 2 („Apibrėžtys“) ir 5 („Perkėlimo apmokestinimas“) straipsniuose. ATAD 2 str. įtvirtintos trys perkėlimo apmokestinimui svarbios sąvokos, apibrėžiančios trijų tipų mokesčių mokėtojo vykdomas operacijas, kurios potencialiai<sup>825</sup> gali būti apmokestinamos kaip perkėlimas – *turto* perkėlimas, *rezidavimo vietos* mokesčių tikslais perkėlimas ir *nuolatinės buveinės vykdomos veiklos* perkėlimas, kurias visas vienija du požymiai: pirma, atitinkamai turtas, pats mokesčių mokėtojas arba jo nuolatinės buveinės veikla mokesčių mokėtojo atliekamos operacijos metu *migruoja* iš vienos valstybės į kitos valstybės mokesstinę jurisdikciją ir *dėl to išvykimo valstybė praranda teisę apmokestinti* atitinkamai patį mokesčių mokėtoją ir (ar) perkeltą jo turtą, antra, šių operacijų metu *nesikeičia*<sup>826</sup> su perkėlimu susijusio turto *juridinė ar ekonominė nuosavybė*, t. y. turtas juridinės arba ekonominės nuosavybės teise po perkėlimo operacijos ir toliau priklauso tam pačiam mokesčių mokėtojui. Reikia pastebėti, kad „ekonominės nuosavybės“ sąvokos ATAD nepateikia, tad šiuo atveju net ir direktyvoje esama neapibrėžtumo. Vis tik, atsižvelgiant į tai, kad ekonominė nuosavybė minima greta juridinės, akivaizdu, kad šios sąvokos žymi netapatų teisinį turinį. Jei juridinės nuosavybės pasikeitimo esmė – turto savininko pasikeitimas civiline teisine prasme, tai ekonominę nuosavybę (ir atitinkamai jos pasikeitimą) ATAD kontekste, matyt, reiktų aiškinti kaip ekonominę-mokesstinę kategoriją, kriterijų, kuriuo remiantis nustatomas subjektas (operacijų įmonių grupėse atveju) ar padalinys (operacijų tarp įmonės nesavarankiškų padalinių atveju),

824 Lietuvių kalbos institutas, „Dabartinės lietuvių kalbos žodynas“; Lietuvių kalbos institutas, „Lietuvių kalbos žodynas“.

825 Potencialiai, nes ATAD 5 str. 1 dalis nustato alternatyvias aplinkybes, kurioms esant minėtos operacijos apmokestinamos.

826 Žr. ATAD 2 str. 6 dalyje įtvirtintą turto perkėlimo apibrėžimą: „tai operacija, dėl kurios valstybė narė praranda teisę apmokestinti perkeltą turtą, nors turtas juridinės arba ekonominės nuosavybės teise toliau priklauso tam pačiam mokesčių mokėtojui“. Komisijos Mokesčių ir muitų sąjungos generalinis direktoratas, aiškindamas ATAD minimalios apsaugos apimtį, ne tik pabrėžia, kad ATAD įtvirtintas perkėlimo apmokestinimas apima tik atvejus, kai turtas perkeliamas (migruoja – aut. past.) iš konkrečios valstybės mokesčių jurisdikcijos, ir kad teisinis ar ekonominis jo savininkas perkėlimo metu nesikeičia. Dar daugiau, direktoratas nurodo, kad griežtesnės, nei įtvirtintos ATAD, perkėlimo apmokestinimo nuostatos turėtų veikti minėtos taisyklės ribose (keičiama mokesčių jurisdikcija nesikeičiant juridiniam ar ekonominiam turto savininkui). DG TAXUD, „Note on the Application of the ‘Minimum Level of Protection’; Room Document #4, Working Party on Tax Questions – Direct Taxation Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD), 18 March 2016, origin: DG TAXUD“; 5.

kuris turto atžvilgiu prisiima esmines verslo rizikas ir gauna pagrindinę ekonominę naudą.<sup>827</sup>

Kitaip tariant, tam, kad operaciją būtų galima pripažinti *turto* perkėlimu ATAD prasme, išvykimo valstybė turi prarasti teisę tą turtą apmokestinti (ATAD 2 str. 6 d.), nepaisant to, kad turto juridinis ar ekonominis savininkas nesikeičia. *Rezidavimo* mokesčių tikslais *vietos perkėlimas* bus tik tada, kai mokesčių mokėtojas nustos būti išvykimo valstybės rezidentu mokesčių tikslais ir taps užsienio valstybės rezidentu mokesčių tikslais (ATAD 2 str. 7 d.) (keičiasi tik mokesčių mokėtojo mokestinio rezidavimo vieta, o mokesčių mokėtojo turimo turto nuosavybė nesikeičia). Ir galiausiai, tam, kad operaciją būtų galima pripažinti nuolatinės *buveinės veiklos perkėlimu*, mokesčių mokėtojui tokią veiklą perkėlus į kitą valstybę, išvykimo valstybėje ji nebeturi būti apmokestinama (ATAD 2 str. 8 d.) (keičiasi tik veiklos vykdymo vieta, o su ja susijusio turto nuosavybė nesikeičia).

ATAD 5 str. 1 dalyje įvardijamos keturios sąlygos, kurioms esant (ir tik joms

---

827 Būtent taip, vadovaujantis EBPO išplėta ekonominės nuosavybės (angl. economic ownership) koncepcija yra sprendžiamas klausimas dėl turto priskyrimo įmonės padaliniiui (nuolatinėi buveinei) pelno mokesčio apskaičiavimo tikslu (tai taip vadinamas EBPO aprobuotas požiūris; angl. authorized OECD approach, AOA). Vadovaujantis minėta EBPO koncepcija, turto ekonominis savininkas (ar ekonominis bendrasavininkis) yra tas įmonės padalinys (pvz., nuolatinė buveinė, kuri tik kaip mokestinė fikcija vertinama kaip atskiras savarankiškas ekonominių santykių subjektas), kuris, įvertinus padalinio faktinę veiklą ir įmonės veiklos kontekste atliekamas funkcijas (faktinė ir funkcinė analizė), turto atžvilgiu prisiima esmines verslo rizikas ir gauna pagrindinę ekonominę naudą; todėl pelno mokesčio apskaičiavimo prasme būtent ekonominiam savininkui turi būti priskiriamos atitinkamos pajamos, išlaidos, pelnas ir nuostoliai, susiję su minėto turto įsigijimu, valdymu ar perleidimu. Dėl turto priskyrimo įmonės padaliniam principų, apibendrinami vadinamą EBPO aprobuotu požiūriu, apimančiu ir ekonominio savininko koncepciją – plačiau žr.: OECD, „2010 Report in the Attribution of Profits to Permanent Establishments“, 2010 m.; OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version 2017) (as It Read on 21 November 2017)*, Žr. 7 (komecinės ūkinės veiklos pelnas), 10 (dividendai), 11 (palūkanos), 12 (honorarai), 22 (kapitalas) str. komentarai; OECD, *Additional Guidance on the Attribution of Profits to a Permanent Establishment under BEPS Action 7 - OECD*, 2018. LVAT nagrinėtoje mokestinėse bylose siekiant nustatyti mokesčių mokėtojo mokestines prievoles ekonominio savininko argumentu iki šiol buvo remtasi tik du kartus, sprendžiant ne perkėlimo apmokestinimo, o turinio viršenybės prieš formą taikymo (2010 m. nutartis) bei sandorių kainodaros ir dvigubo apmokestinimo išvengimo (2020 m. nutartis) klausimus, kur ekonominio savininko sąvoka vartota jos nedetalizuojant, tačiau jos naudojimo kontekstas leidžia teigti, kad ekonominiu savininku siekta įvardinti asmenį, gaunantį, ekonominę naudą iš konkretaus turto nors ir nesant jo juridiniu savininku. Žr.: LVAT 2010 m. gegužės 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-478/2010; 2020 m. spalio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-3511-968/2020. Palyginimui - ekonominio savininko samprata yra žinoma ir civilinėje teisėje – pvz., lizingo teisinių santykių atveju, lizingo davėjas iki lizingo pabaigos išlieka juridiniu lizingo dalyko savininku (tai iš esmės tarnauja kaip lizingo gavėjo prievolės atsiskaityti su lizingo davėju užtikrinimas), o tiek ekonominę naudą iš lizingo įsigyjamo lizingo dalyko gauna, tiek susijusias rizikas, įskaitant ir daikto atsitiktinio žuvimo ar sugedimo riziką, prisiima lizingo gavėjas - lizingo dalyko „ekonominis“ savininkas: LAT 2012 m. kovo 19 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-99/2012. (publikuota Teismų praktikoje, 2012, 37, p. 139-154).

esant – *aut. past.*) perkėlimas yra apmokestinamas, darskart akcentuojant “mokestinį emigravimą“: 5 st. 1 dalies a ir b punktai detalizuoja, kad atskirų turto objektų perkėlimas bus apmokestinamas, , jei turtas mokestine prasme *migruoja* tarp skirtingose valstybėse esančių pagrindinės buveinės ir nuolatinės buveinės,<sup>828</sup> ir tik jei dėl to išvykimo valstybė narė *netenka teisės apmokestinti* perkėlto turto. ATAD 5 str. 1 d. d punktas taip pat pabrėžia, kad nuolatinės buveinės veiklos perkėlimas į kitą valstybę apmokestinamas tik jei nuolatinės buveinės valstybė dėl to *netenka teisės apmokestinti* perkėlto turto. ATAD 5 str. 1 d. c punktas suformuluotas atvirkštiniu būdu – pagal šį punktą apmokestinamas visas mokesčių mokėtojo turtimas turtas, kai mokesčių mokėtojas perkelia savo mokestinio rezidavimo vietą į užsienio valstybę, išskyrus turtą, kuris lieka faktiškai susijęs su dabar jau nuolatine buveine išvykimo valstybėje. Kitaip tariant turtas, kurio atžvilgiu išvykimo valstybė narė *išlaiko teisę apmokestinti* remiantis turto priskyrimo nuolatinei buveinei toje valstybėje kriterijumi<sup>829</sup>, yra neapmokestinamas, o apmokestinamas visas kitas mokesčių mokėtojo sukauptas turtas (turto vertės padidėjimas).

Apibendrinant, akivaizdu, kad perkėlimo apmokestinimą ATAD sieja su atskirų turto vienetų, nuolatinės buveinės veiklos (ir su ja susijusių turto, teisių ir įsipareigojimų) arba paties mokesčių mokėtojo mokestinio rezidavimo vietos *migravimu į kitos valstybės mokesčių jurisdikciją, išvykimo valstybei visiškai ar iš dalies prarandant teisę apmokestinti susijusio turto vertės praeugį mokesčių mokėtojui jį realizavus ateityje*.

Reikia pastebėti, kad aukščiau nurodyti atvejai yra tik ATAD reikalaujamas minimumas, ir ATAD įtvirtintos perkėlimo apmokestinimo taisyklės, pavyzdžiui, eksplicitiškai nešalina nacionalinių dalyvavimo išimties lengvatų taikymo, taip pat automatiškai nėra taikomos ir specialiams reorganizavimo ar perleidimo atvejams<sup>830</sup>. Be to, kaip nurodo pati ATAD, joje įtvirtintas perkėlimo apmokestinimas neturėtų apimti

---

828 Konkreciai: jei turtas yra perkėlimas iš pagrindinės buveinės ES valstybėje narėje į nuolatinę buveinę užsienyje (ES ar trečiojoje valstybėje), arba atvirkščiai – iš nuolatinės buveinės ES valstybėje narėje perkėlimas į centrinę buveinę ar nuolatinę buveinę, esančias kitoje ES valstybėje narėje ar trečiojoje valstybėje.

829 Reikia pastebėti, kad ATAD 5 straipsnio 1 dalies c punktas iš turto perkėlimo apmokestinimo bazės *expressis verbis* eliminuoja tik su nuolatine buveine išvykimo valstybėje faktiškai susijusių ir todėl išvykimo valstybės mokestinėje jurisdikcijoje liekančių turtą, tačiau neeliminuoja turto, kuris, nors ir nesusijęs su nuolatine buveine išvykimo valstybėje, tačiau teisė jį apmokestinti išvykimo valstybei gali išlikti kitais pagrindais. Pavyzdžiui, vadovaujantis DAIS 6 straipsniu, valstybė (mūsų atveju, tai būtų išvykimo valstybė) *išlaiko teisę apmokestinti pajamas iš jos teritorijoje esančio nekilnojamojo turto, gaunamas ne jos mokesčių rezidento (mūsų atveju – tai mokestinį rezidavimą į kitą valstybę keičiantis mokesčių mokėtojas)*.

830 Smit, „The Anti-Tax-Avoidance Directive (ATAD)“, 507–508.

turto, įskaitant grynuosius pinigus, perkėlimo tarp patronuojančios bendrovės ir jos patronuojamųjų bendrovių.<sup>831</sup> Galiausiai, perkėlimo apmokestinimo taisyklės, kaip ir visa ATAD, yra taikomos tik pelno mokesčio mokėtojams (reikia pastebėti ir tai, kad ATAD neįtvirtina reikalavimo turto perkėlimą apmokestinti būtinai įtraukiant jį į bendrą vieneto pelno mokesčio bazę, taip pat nereguliuoja ir mokesčio tarifo). Atitinkamai, valstybės narės, norinčios įtvirtinti aukštesnį apsaugos lygį, yra laisvos į perkėlimo apmokestinimo taisyklių reguliavimo sritį įtraukti ir papildomas situacijas arba šias taisykles taikyti taip pat ir fizinių asmenų turto, ekonominės veiklos ar mokesčio rezidavimo perkėlimui į kitą valstybę, su sąlyga, kad tokios nuostatos nediskriminuos ES/EEE persikeliančio verslo lyginant su grynai nacionaliniais verslo ir turto mobilumo atvejais ir atitiks ESTT praktikos suformuotus reikalavimus perkėlimo apmokestinimo teisiniam reguliavimui.<sup>832</sup>

Čia verta trumpai prisiminti, kad pagal ESTT suformuotą praktiką, sienas kertančio įmonių mobilumo atvejais (t. y. perkeliant įmonės turtą, įmonės buveinės vietą ar nuolatinės buveinės veiklą) išvykimo valstybės narės mokesčių teisės aktuose įtvirtintas nerealizuoto, „menamo“ turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimas iš principo pažeidžia SESV įtvirtintą įsisteigimo laisvę, jei analogiškais nacionalinio mobilumo atvejais nerealizuoto turto vertės padidėjimo pajamos būtų neapmokestinamos, tačiau gali būti *pateisinamas bendruoju interesu*, jei, atsižvelgiant į su laiko elementu siejamą fiskalinio teritorialumo principą<sup>833</sup>, perkėlimo apmokestini-

---

831 ATAD-1 preambulės 10 p.; Smit, „The Anti-Tax-Avoidance Directive (ATAD)“, 508. S. Peeters papildomai akcentuoja, kad privalomos ATAD perkėlimo apmokestinimo nuostatos apima turto ir mokesčio rezidavimo perkėlimus tik vieno juridinio asmens ribose, o turto judėjimas įmonių grupės viduje yra reguliuojamas kainodaros taisyklių. Žr.: Peeters, „Exit Taxation“, 130.

832 Pvz., Komisijos Mokesčių ir muitų sąjungos generalinis direktoratas pabrėžia, jog kadangi ATAD nuostatos dėl perkėlimo ES ribose apmokestinimo yra parengtos atsižvelgiant į ESTT praktiką, todėl bet koks griežtesnis reguliavimas, pvz., garantijos reikalavimas visais atvejais arba mokesčio išdėstymas per trumpesnį, nei penkeri metai, laikotarpį, gali reikšti ES teisės pažeidimą. Be to, kai kurios ATAD nuostatos yra ne minimumas, o imperatyvas, kurio tiesiog turi būti laikomasi, kaip, pavyzdžiui, reikalavimas, kad priimančioji valstybė pripažintų išvykimo valstybės nustatytą perkeliama turto rinkos vertę. DG TAXUD, „Note on the Application of the ‘Minimum Level of Protection’; Room Document #4, Working Party on Tax Questions – Direct Taxation Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD), 18 March 2016, origin: DG TAXUD;“, 2.

833 T. y. valstybė turi diskreciją apmokestinti menamą turto vertės padidėjimą, sukurtą (sukauptą, sugeneruotą, uždirbtą) laikotarpiu (iki perkėlimo), kuriuo mokesčių mokėtojas priklausė jos mokesčių jurisdikcijai. ESTT (didžioji kolegija) 2011 m. lapkričio 29 d. sprendimas, National Grid Indus, byla C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785, 46 p.; ESTT 2014 m. sausio 23 d. sprendimas, DMC, byla C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20, 49 p.

mu siekiama užtikrinti išvykimo valstybės mokesčių sistemos darną<sup>834</sup> ir subalansuotą apmokestinimo teisių paskirstymą tarp ES valstybių narių<sup>835</sup>, ir toks perkėlimo apmokestinimas yra proporcingas siekiamam tikslui. Savo ruožtu, perkėlimo apmokestinimas yra proporcingas siekiamam tikslui tik tada, jei dėl perkėlimo išvykimo valstybė nebetenka teisės apmokestinti perkėlimo turto<sup>836</sup>, ir perkėlimo metu mokesčio suma yra tik nustatoma (apskaičiuojama, angl. *assessed*)<sup>837</sup>, o dėl jos sumokėjimo mokesčių mokėtojas gali pasirinkti<sup>838</sup> – sumokėti mokesť iš karto arba per bent penkerių metų<sup>839</sup> laikotarpį, kartu, jei taip nustato išvykimo valstybės teisė, mokant palūkanas<sup>840</sup>, o jei yra pagrįstos rizikos, kad mokesťis nebus išieškotas (jei mokesčių mokėtojas atidėto mokesčio nesumokėtu) – ir pateikus išvykimo valstybei užtikrinimo priemonę – banko garantiją<sup>841</sup>.

Būtent siekiant, kad perkėlimo apmokestinimas atitiktų SESV 49 str. įtvirtinta imperatyvą dėl įsisteigimo laisvės ES užtikrinimo ir aukščiau minėtą ESTT suformuotą praktiką bylose dėl nacionalinių persikėlimo apmokestinimo taisyklių (angl. *exit taxation*) santykio su įsisteigimo laisve ir nediskriminavimo principu, ATAD 5 str. įtvirtintas reikalavimas, kad mokesčių mokėtojui, kai perkėlimas vyksta į kitą ES ar EEE valstybę, turi būti suteikta galimybė apskaičiuotą pelno mokesťį sumokėti išdėstant jį per 5 me-

---

834 Suteikdama mokesčių mokėtojui mokesčio nuo turto vertės padidėjimo pajamų atidėjimą iki turto realizavimo („mokestinis pranašumas“), valstybė tikisi minėtą mokesťinį praradimą kompensuoti mokesčių mokėtojui turta realizavus.

835 ESTT 2013 m. liepos 18 d. sprendimas, Komisija prieš Daniją, byla C-261/11, ECLI:EU:C:2013:480, 33 p.; ESTT 2014 m. sausio 23 d. sprendimas, DMC, byla C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20, 46–49 p.

836 ESTT (didžioji kolegija) 2011 m. lapkričio 29 d. sprendimas, National Grid Indus, byla C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785, 52 p.; ESTT 2013 m. balandžio 25 d. sprendimas, Komisija prieš Ispaniją, byla C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264, 31 p.; ESTT 2014 m. sausio 23 d. sprendimas, DMC, byla C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20, 60 p.; ESTT 2015 m. gegužės 21 d. sprendimas, Verder LabTec, byla C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331, 48 p.; ESTT 2017 m. lapkričio 23 d. sprendimas, procesas inicijuotas A Oy, byla C-292/16, ECLI:EU:C:2017:888, 33–34.

837 ESTT (didžioji kolegija) 2011 m. lapkričio 29 d. sprendimas, National Grid Indus, byla C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785, 81 p.

838 Ten pat, 73 p.; ESTT 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas, Komisija prieš Portugaliją, byla C-38/10, ECLI:EU:C:2012:521, 32.

839 ESTT 2014 m. sausio 23 d. sprendimas, DMC, byla C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20, 62 p.; ESTT 2015 m. gegužės 21 d. sprendimas, Verder LabTec, byla C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331, 52 p.

840 ESTT (didžioji kolegija) 2011 m. lapkričio 29 d. sprendimas, National Grid Indus, byla C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785, 73 p.; ESTT 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas, Komisija prieš Portugaliją, byla C-38/10, ECLI:EU:C:2012:521, 32; ESTT 2017 m. lapkričio 23 d. sprendimas, procesas inicijuotas A Oy, byla C-292/16, ECLI:EU:C:2017:888, 35 p.

841 ESTT 2014 m. sausio 23 d. sprendimas, DMC, byla C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20, 69 p.



tus<sup>842</sup>, už tokį išdėstymą mokant palūkanas (jei taip nustato išvykimo valstybės teisės aktai), o garantijos reikalaujant tik tais atvejais, kai yra akivaizdi faktinė rizika, kad atidėtas mokestis nebus sumokėtas, ir išvykimo valstybės teisės aktai nenumato galimybės tokią mokesčio nepriemoką susigrąžinti per kitą tai pačiai grupei priklausančių mokesčių mokėtoją, išvykimo valstybės rezidentą mokesčių tikslais (ATAD 5 str. 2-4 d.). Siekiant išvengti dvigubo tos pačios perkeltos turto vertės apmokestinimo išvykimo ir priimančioje valstybėje, ATAD 5 str. 5-6 d. įtvirtinta privaloma atvirkštinio kainos pripažinimo taisyklė (teisės literatūroje anglų kalba dar vadinama *tax base step-up*<sup>843</sup>, *step-up for tax purposes*<sup>844</sup> ir pan.), pagal kurią priimančioji valstybė privalo pripažinti turto rinkos kainą, kurią perkėlimo tikslais nustatė išvykimo valstybė narė, nebent ji neatitiktų rinkos vertės<sup>845</sup>. ATAD įtvirtina vienintelę išimtį, pagal kurią perkėlimo apmokestinimas netaikomas neilgiems, iki 12 mėnesių trunkantiems, turto perkėlimams vertybinių popierių finansavimo, užstato suteikimo, prudencinių reikalavimų vykdymo arba likvidumo valdymo tikslais (ATAD 5 str. 7 d.). Taigi, ši išimtis iš esmės yra orientuota į finansinę veiklą užsiimančius ūkio subjektus, o į išimtį nepatenkantis net ir patys trumpiausiai bei, pavyzdžiui, itin dažni, turto perkėlimai turi būti apmokestinami bendra tvarka.

Apibendrinant, ATAD įtvirtintas perkėlimo apmokestinimo minimumas apima (1) *tarptautinį* elementą turinčias operacijas, (2) kurių metu turtas, veikla ar pats pelno mokesčių mokėtojas *keičia mokesčių jurisdikciją* ir (3) dėl tos priežasties išvykimo valstybė *netenka teisės ateityje apmokestinti* susijusio turto vertės padidėjimo. Todėl siekiant kovoti su mokesčių bazės erozija išvykimo valstybėje, o taip pat siekiant išvengti dvigubo tų pačių pajamų apmokestinimo išvykimo ir priimančioje valstybėje, išvyki-

---

842 ATAD 5 str. 4 d. taip pat nustato baigtinį atvejų sąrašą, kai 5 metų atidėjimo periodas nutraukiamas ir pelno mokestis turi būti sumokėtas nedelsiant: kai perkeltas turtas ar veikla perleidžiami, kai mokesčių mokėtojas bankrutuoja, likviduojamas ar nevykdo/netinkamai vykdo dalinius mokėjimus, taip pat kai atitinkamai perkeltas turtas, nuolatinės buveinės veikla ar mokestinio rezidavimo vieta vėliau perkeliama į trečiąją valstybę (pastarasis atvejis netaikomas EEE valstybėms, kurios su ES ar mokesčių mokėtojo valstybe yra sudariusios susitarimą dėl savitarpio pagalbos išieškant mokesčius, lygiavertės Direktyvoje dėl savitarpio pagalbos mokesčiuose numatytai pagalbai).

843 Smit, „The Anti-Tax-Avoidance Directive (ATAD)“, 506.

844 Peeters, „Exit Taxation“, 131.

845 Negalima nepastebėti, kad perkeliama turto rinkos kainos nustatymo klausimas galimai yra ATAD perkėlimo apmokestinimo taisyklės „Achilo kulnas“ – priimančioji valstybė gali ginčyti išvykimo valstybės nustatytą perkeliama turto rinkos vertę (tokią teisę implikuoja ATAD 5 str. 5 dalis – „pripažįsta (...) išskyrus atvejus, kai ta vertė neatitinka rinkos vertės“) dėl to, kad, pavyzdžiui, skirtingose valstybėse taikomi skirtingi turto rinkos vertės nustatymo principai; taip mokesčių mokėtojui kiltų dvigubo apmokestinimo grėsmė arba teoriškai galėtų atsirasti netgi dalies turto vertės padidėjimo neapmokestinimas.

mo valstybė narė yra įpareigojama apmokestinti perkeliama turto vertės padidėjimą, nustatomą iš turto rinkos vertės perkėlimo metu atėmus turto vertę mokesčių tikslais (t. y. įvertinant nusidėvėjimą ar amortizaciją), o priimančioji valstybė – įpareigojama pripažinti išvykimo valstybės išvykimo metu nustatytą perkeliama turto rinkos vertę, t. y. laikyti ją turto įsigijimo kaina vėlesnio turto perleidimo apmokestinimo priimančiojoje valstybėje metu. Tokiu būdu, vadovaujantis fiskalinio teritorialumo principu, išvykimo ir priimančiosios *valstybių apmokestinimo teisės paskirstomos* taip, kad jos turėtų teisę apmokestinti tą turto ekonominės vertės prieaugį, kuris buvo sukurtas (sukauptas, uždirbtas) tuo metu, kai turtas ar mokesčių mokėtojas priklausė atitinkamos valstybės mokesčių jurisdikcijai (t. y. siekiama, kad ekonominė turto padidėjimo vertė būtų apmokestinta ten, kur ji buvo sukurta), nepaisant to, kad perkėlimo operacijos metu turto ekonominės vertės prieaugis nebuvo realizuotas.

#### 3.3.4.3. Turto perkėlimo apmokestinimo reguliavimo iššūkiai Lietuvoje

Įgyvendinant ATAD ir į PMĮ integruojant perkėlimo apmokestinimo nuostatas Lietuvos įstatymų rengėjas neabejotinai susidūrė su ne vienu iššūkiu. Visų pirma, kaip minėta, turto perkėlimo, kaip mokesčines pasekmes mokesčių mokėtojui sukuriančio mokesčio reiškinio, sampratos ne tik Lietuvos pelno mokesčio reguliavime, bet ir apskritai Lietuvos mokesčių teisėje iki 2020 metų nebuvo ir turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimas buvo siejamas su turto perleidimu (PMĮ 16 str. 1 d.: „Turto vertės padidėjimo pajamos yra uždirbtos pajamos, kurias sudaro turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn ir įsigijimo kainų skirtumas“). PMĮ įtvirtintos lengvatos ar specifinė tam tikrų operacijų apmokestinimo tvarka taip pat buvo skirtos būtent turto perleidimo metu susidarančių turto vertės padidėjimo pajamų atleidimui nuo pelno mokesčio ar šio mokesčio atidėjimui. Pavyzdžiui, PMĮ 12 str. 15 p. įtvirtinta dalyvavimo išimties taisyklė nustatė, kad turto vertės padidėjimo pajamos apskritai neapmokestinamos, jei „akcijas perleidžiantis vienetas ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 10 procentų balsus suteikiančių akcijų (...)“. Remiantis PMĮ 14 str. 4 dalimi, į vieneto kapitalą įnešęs (t. y. kitu, nei pardavimo būdu, perleidęs) turtą akcininkas neprivalėjo apmokestinti tokio įnešimo sugeneruotų turto vertės padidėjimo pajamų iki tol, kol ateityje nebus parduotos tokiu turtu apmokėtos akcijos (dalys, pajai). PMĮ IX skyriuje įtvirtinta speciali reorganizavimo ir perleidimo apmokestinimo tvarka buvo taikoma būtent kai „vienetų turtas, teisės ir pareigos perleidžiamos“ tarp Lietuvos vienetų tarpusavyje, užsienio vienetų (ES valstybių narių rezidentų mokesčių

tikslais) tarpusavyje arba tarp Lietuvos ir minėtų užsienio vienetų.<sup>846</sup> Taigi, turto vertės padidėjimo apmokestinimą pelno mokesčiu PMĮ siejo būtent su nuosavybės teisės į turtą perleidimu. Tuo tarpu ATAD įtvirtintas perkėlimo apmokestinimo standartas yra siejamas ne su nuosavybės į turtą perleidimu<sup>847</sup>, o su apmokestinimo teisių pasikeitimu (išvykimo valstybės teisės apmokestinti perkeltą turtą praradimu<sup>848</sup>).

Be to, į nacionalinę teisę perkeliant ATAD nuostatas dėl turto perkėlimo apmokestinimo įstatymų leidėjui teko ir iššūkis įtvirtinti turto perleidimo ir bei turto perkėlimo apmokestinimo nuostatų tarpusavio santykį, kadangi turto perkėlimo ir turto perleidimo apmokestinimo mechanizmai ir pasekmės mokesčių mokėtojui skiriasi: turto perleidimo atveju, turto vertės padidėjimo pajamos pripažįstamos, į pelno mokesčio bazę įtraukiamos ir apmokestinamos iš karto, t. y. turto perleidimo mokesčiniu laikotarpiu, nebent konkreti situacija patenka į pelno mokesčio lengvatos reguliavimo sritį ir turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimas atidedamas arba jos apskritai neapmokestinamos. Turto perkėlimo atveju, nors turto vertės padidėjimo pajamos ir apskaičiuojamos turto perkėlimo momentu, tačiau jei turtas yra perkeliamas į EEE valstybę, mokesčių mokėtojas turi teisę turto perkėlimo pajamas į pelno mokesčio

---

846 PMĮ 41 str. 1 d. 1-2 p.

847 ATAD-1 preambulės 10 punkte pabrėžiama, kad perkėlimo apmokestinimas taikomas nepriklausomai nuo to, ar perkėlimo metu perkeliama turto prieaugis buvo realizuotas (t. y. ar turtas buvo paduotas ir už jį gautas apmokėjimas), o ATAD 2 str. 6 dalyje apibrėžtas turto perkėlimas egzistuoja, nors perkeltas turtas ir toliau priklauso tam pačiam mokesčių mokėtojui.

848 „Turto perkėlimas – operacija, dėl kurios valstybė narė praranda teisę apmokestinti perkeltą turtą (...)“ (ATAD 2 str. 6 d.); „rezidavimo vietos mokesčių tikslais pakeitimas – operacija, dėl kurios mokesčių mokėtojas nustoja būti rezidentu mokesčių tikslais vienoje valstybėje narėje (...)“ (ATAD 2 str. 7 d.); „nuolatinės buveinės vykdomos veiklos perkėlimas – operacija, dėl kurios mokesčių mokėtojas nustoja būti apmokestinamas vienoje valstybėje narėje (...)“ (ATAD 2 str. 8 d.).

bazę<sup>849</sup> įtraukti lygiomis dalimis per 5 metus<sup>850</sup>, tokiu būdu šiam laikotarpiui atidedant ir išdėstant ir pelno (jei toks susidarys, atsižvelgiant į kiekvienų mokesčių metų bendrą rezultatą) mokesčio sumokėjimą. Be to, perkeltam turtui yra taikomas PMĮ 14 str. 7 d. įtvirtintas taip vadinamas atvirkštinis perkeltos turto įsigijimo kainos pripažinimas – Bendrijos lygmeniu priimta suvienodinimo ir derinimo priemonė, kuria, *inter alia*, siekiama panaikinti dvigubą apmokestinimą, ir pagal kurią tuo atveju, kai į Lietuvą perkeliamas turtas buvo užsienio valstybėje apmokestintas pagal perkėlimo apmokestinimui, įgyvendinant ATAD,<sup>851</sup> skirtas nuostatas, atvykimo valstybė (Lietuva) turi pripažinti rinkos kainą, nustatytą išvykimo valstybėje to turto perkėlimo į Lietuvą momentu, ir laikyti ją turto įsigijimo kaina Lietuvos pelno mokesčio apskaičiavimo tikslu vėlesnio turto perleidimo arba perkėlimo iš Lietuvos į užsienio mokesčių jurisdikciją atvejams.

Kadangi skiriasi turto perleidimo bei turto perkėlimo mokesčių mokėtojui sukeltos mokesstinės teisės ir pareigos, jų įgyvendinimo terminai, tiek mokesčių mokėtojui, tiek ir mokesčių administratoriui yra ypatingai svarbu vienodai, ir svar-

---

849 Atkreiptinas dėmesys, kad pagal PMĮ 40 (2) str. 4 dalį, turto perkėlimo pajamos yra įtraukiamas į bendrą konkrečių mokesčių metų pelno mokesčio bazę. Apibendrintame PMĮ 40 (2) str. komentare VMI taip pat yra išreiškusi savo poziciją, kad tuo atveju, jei turto perkėlimo rezultatas būtų nuostolis (t. y. turto rinkos vertė jo perleidimo momentu būtų mažesnė nei turto įsigijimo mokesstinė vertė), šis nuostolis mažintų vieneto mokesčių metų rezultatą. PMĮ apibendrintas komentaras (2020-12-31 d. redakcija), žr. PMĮ 40 (2) str. 2 d. komentarą. Tikėtina, kad tokiu atveju vienetai pageidautų turto perkėlimą „apmokestinti“ (tiksliau – perkėlimo nuostoliu sumažinti pelno mokesčio bazę) perkėlimo mokesčiais metais, tačiau autorė laikosi pozicijos, kad esant mokesčių mokėtojo pageidavimui turto perkėlimo nuostolį išdėstyti dalimis per penkerius metus, tam kliūtybė taip pat neturėtų būti sudaromos.

850 Tikslumo sumetimais, pastebėtina, kad ši galimybė taikoma ne absoliučiai visais atvejais, o tik tais, kai turtas perkeliamas į kitas EEE valstybes (ES valstybės narės ir Islandija, Lichtenšteinas, Norvegija), kurios su Lietuvos Respublika ar ES yra sudariusios susitarimą, dėl savitarpio pagalbos išieškant mokesčius, lygiavertės Direktyvoje dėl savitarpio pagalbos mokesčiuose numatyta savitarpio pagalbai (VMI duomenimis, disertacinio tyrimo rengimo metu toks susitarimas nebuvo sudarytas tik su Lichtenšteino kunigaikštyste). Be to, tiek ATAD, tiek PMĮ nustato ir saugiklį - pajamų išdėstymas dalimis nutraukiamas ir likusi neįtraukta pajamų dalis įtraukiama į to mokesčio laikotarpio pajamas, kurį paaiškėja, kad perkeltas turtas yra perduotas ar kitaip perleistas nuosavybėn, arba perkeltas turtas per 5 metus nuo jo perkėlimo perkeliamas į Lichtenšteiną (kol su juo nėra sudarytas minėtas susitarimas dėl savitarpio pagalbos išieškant mokesčius), arba turtą perleisusiam vienetai pradėdama bankroto arba likvidavimo procedūra, arba jis ilgiau, nei 12 mėnesių pradėsia pelno mokesčio prievolių vykdymą. Žr. PMĮ 40(2) str. 4 d. apibendrintą komentarą (PMĮ apibendrintas komentaras (2020-12-31 d. redakcija).

851 Išvykimo valstybėje nustatytos turto rinkos kainos pripažinimą PMĮ susieja su turto perkėlimo apmokestinimu įgyvendinant ATAD 5 straipsnio nuostatas. Tad kyla klausimas, ar Lietuva pripažins išvykimo valstybės nustatytą perkeliama turto rinkos vertę, jei užsienio valstybės reguliavimas apims ir kitus, nei nustatyta ATAD, perkėlimo apmokestinimo atvejus (kaip kad, šio disertacinio tyrimo autorės vertinimu, nutiko Lietuvai, vietoje rezidavimo mokesčių tikslais perkėlimo įtvirtinus veiklos perkėlimo apmokestinimą; plačiau žr. 3.3.4.5 skirsnio (3) poskirsnį). Ar tai reiškia, kad Lietuvos mokesčių mokėtojas ir jį tikrinantis mokesčių administratorius kaskart privalės įvertinti, ar užsienio valstybės įtvirtintas perkėlimo apmokestinimo reguliavimas įgyvendina ATAD 5 straipsnio nuostatas ar yra ATAD reikalavimus viršijantis reguliavimas? Į šiuos klausimus, matyt turės atsakyti teismų praktika.

biausia – teisingai suprasti, kokie atvejai pagal PMĮ yra priskiriami turto perkėlimui, koks turto perkėlimo santykis su turto perleidimu, su specialiais PMĮ 41 str. nustatytais tarpvalstybiniais reorganizavimo ir perleidimo atvejais, su perleisto turto vertės padidėjimo pajamoms iki šiol taikytomis pelno mokesčio lengvatomis ir pan. Tinkamam teisės normų suvokimui lemiamą reikšmę neabejotinai turi teisės normose įtvirtintų formuluočių aiškumas, teisinio reguliavimo sistemiškumas ir prieštaravimų tarp teisės normų nebuvimas.

Tad kaip Lietuvos įstatymų leidėjui pavyko į esamą pelno mokesčio reguliavimo sistemą integruoti naująjį – turto perkėlimo – institutą? Ar esamas reguliavimas padeda atriboti, kada turi būti taikomas senasis turto perleidimo, o kada – naujasis turto perkėlimo apmokestinimo režimas, koks turto perkėlimo apmokestinimo taisyklių santykis su įmonių grupių tarptautinio mobilumo atvejais itin dažnai taikoma dalyvavimo išimties lengvata akcijų perleidimui (PMĮ 12 str. 15 p.), pelno mokesčio atidėjimu didinant vieneto įstatinį kapitalą kito vieneto akcijomis (PMĮ 14 str. 4 d.), ir specialių reorganizavimo ir perleidimo atvejų, nustatytų PMĮ 41 str., apmokestinimo taisyklėmis?

#### 3.3.4.4. Taisyklių įvirtinimo forma

Įgyvendinant ATAD, naujos nuostatos, susijusios su turto perkėlimo apmokestinimu, Lietuvos PMĮ buvo įvirtintos penkiuose PMĮ straipsniuose, kurie išdėstyti net keturiuose PMĮ skyriuose: PMĮ I skyriaus „Bendrosios nuostatos“ 2 str. („Pagrindinės šio įstatymo sąvokos“) 39 (1) dalyje įtvirtintas turto perkėlimo apibrėžimas<sup>852</sup>, o 4 str. („Mokesčio bazė“) 6 dalis papildyta 4 punktu, pelno mokesčio bazę išplečiant pajamomis dėl turto perkėlimo. PMĮ III skyriaus „Apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarka“ 12 str. 1 d. 15 punktas papildytas nuostata, kad tame pačiame PMĮ punkte įtvirtinta dalyvavimo išimties lengvata EEE ar DAIS valstybėje įregistruoto vieneto akcijų perleidimui turto perkėlimo atveju yra netaikoma. IV skyriaus „Turta“ 14 str. („Turto įsigijimo kaina“) papildytas 7 dalimi – atvirkštine turto vertės pripažinimo nuostata, taikoma turto perkėlimams iš užsienio į Lietuvą, pagal kurią iš

852 Pastebėtina, kad ATAD įtvirtinti „rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimo“ ir „nuolatinės buveinės vykdomos veiklos perkėlimo“ apibrėžimai į Lietuvos PMĮ *expressis verbis* nebuvo perkelti, bet įstatymų leidėjas laikosi pozicijos, kad jų perkėlimas yra faktiškai įvykęs PMĮ įvirtinant modifikuotą, lyginant su ATAD, turto perkėlimo sąvoką ir modifikuotą, lyginant su ATAD, aplinkybes, lemiančias turto perkėlimo apmokestinimą. Žr.: Komisijos pasiūlymas dėl ATAD-1, 2 str. 6-8 d.; PMĮ, 2 str. 39 (1) d ir 40 (2) str. 1 d.; „Direktivos (ES) 2016/1164 ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56(1) straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 40(2) ir 56(2) straipsniais įstatymo projekto atitikties lentelė“.

užsienio į Lietuvą perkeltos turto įsigijimo kaina yra tikroji jo rinkos kaina, pripažinta užsienio valstybėje turto perkėlimo į Lietuvos Respubliką momentu. Galiausiai, turto perkėlimo apmokestinimo tvarkos nuostatos įtvirtintos PMĮ VIII skyriaus „Specialios pajamų apmokestinimo sąlygos“ 40 (2) str. („Turto perkėlimo apmokestinimas“).

Su turto perkėlimo apmokestinimu susijusių naujųjų nuostatų įtvirtinimas ne viename kuriame nors, o net penkiuose PMĮ straipsniuose, išdėstytuose keturiuose PMĮ skyriuose, viena vertus, gali padidinti mokesčių mokėtojo riziką „pražiūrėti“ kurią nors svarbią perkėlimo apmokestinimo nuostatą. Kita vertus, tokiu turto perkėlimo instituto nuostatų įtvirtinimu akivaizdžiai siekta organiškai integruoti mokesčio reguliavimo naujovę su tikslu išlaikyti PMĮ sistemą ir vidinę loginę struktūrą, užkirsti kelią teisės normų vidiniams prieštaravimams (kaip tai pavyko – kitas klausimas), o tokios pastangos iš teisinio tikrumo pusės yra labai sveikintinos, kadangi teisinio reguliavimo sistemiškumas ženkliai prisideda tiek prie turto perkėlimo instituto, kaip integralaus pelno mokesčio reguliavimo sistemos elemento, tiek ir prie atskirų turto perkėlimo nuostatų turinio, jų nulemtų pareigų ir pasekmių tinkamo aiškinimo, suvokimo ir vykdymo.

Be to, kadangi turto perkėlimo apmokestinimą reguliuojančios PMĮ nuostatos nenukreipia į įstatymą įgyvendinančius teisės aktus, galima daryti išvadą, kad turto perkėlimo instituto nuostatos yra išdėstytos PMĮ – viename įstatymo lygmens teisės akte. Toks naujo mokesčių teisės instituto (turto perkėlimo apmokestinimo) įtvirtinimo būdas mokesčių teisinių santykių dalyviams neabejotinai suteikia teisinio tikrumo, kadangi įtvirtinant visas nuostatas to paties lygmens, ir dar daugiau – tame pačiame teisės akte, eliminuojama įstatymo ir įstatymą lydinčiojo teisės akto prieštaravimų rizika, tikimybė, kad keičiant kurią nors teisės akto nuostatą bus paminėta pakeisti atitinkamą kito teisės akto nuostatą, kad bus vėluojama patvirtinti įstatymą įgyvendinantį teisės aktą, kad skirtingi teisės aktai įsigalios skirtingu metu ir pan.

#### **3.3.4.5. Taisyklių turinys – iššūkis teisinio tikrumo principui**

Siekiant įvertinti, kaip Lietuvos įstatymų leidėjui pavyko sistemiškai įtvirtinti turto perkėlimo apmokestinimo nuostatas bei koks jų santykis su turto perleidimo apmokestinimu *turinio* prasme, atsakymų paieškas logiška pradėti nuo to, kaip Lietuvos įstatymų leidėjas apibrėžia turto perkėlimą, ir kokie yra turto perkėlimo sąlyčio taškai bei skirtumai nuo turto perleidimo. Čia reiktų prisiminti, kad preziumuojant, jog įstatymų leidėjas rūpestingai parenka įstatyme vartojamą terminiją, nenaudoja nereika-

lingų posakių ir žodžių (teisės kalbos ekonomijos principas) ir teisiniu reguliavimu nesiekia absurdiškų rezultatų<sup>853</sup>, vien jau faktas, kad įstatyme vartojamos dvi skirtingos sąvokos (turto perleidimas ir turto perkėlimas), su kuriomis siejama skirtinga turto vertės padidėjimo apmokestinimo tvarka, suponuoja, kad turėtų skirtis ir toms sąvokoms įstatymų leidėjo priskirtas turinys.

## 1) Turto perleidimo samprata PMĮ

Iš teisinio tikrumo perspektyvos, reikia pastebėti, kad turto perleidimo sąvoka, kaip tokia, PMĮ 2 straipsnyje, skirtame pagrindinėms įstatyme vartojamoms sąvokoms apibrėžti, nėra įtvirtinta. Tačiau PMĮ 16 str. nustato, kad „turto vertės padidėjimo pajamos yra uždirbtos pajamos, kurias sudaro turto *pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn* ir įsigijimo kainų skirtumas“. Vadinasi, PMĮ turto perleidimą *expressis verbis* sieja su operacijomis (įskaitant, bet neapsiribojant turto pardavimu<sup>854</sup>), kurių metu mokesčių mokėtojas perduoda nuosavybės teisę į turtą, ir nesieja jo su jokiais kitomis aplinkybėmis, nei turto savininko pasikeitimas. Kaip minėta, PMĮ įtvirtinta dalyvavimo išimties lengvata (PMĮ 12 str. 15 p.), pelno mokesčio sumokėjimo atidėjimas į vieneto kapitalą įnešus kito vieneto akcijų (PMĮ 14 str. 4 d.), taip pat PMĮ IX skyriuje įtvirtinta speciali reorganizavimo ir perleidimo apmokestinimo tvarka yra skirti būtent *turto perleidimo* (t. y. turto pardavimo ar kito perleidimo kito asmens nuosavybėn) metu susidarančių turto vertės padidėjimo pajamų atleidimui nuo pelno mokesčio ar šio mokesčio atidėjimui.

## 2) Turto perkėlimo samprata PMĮ – iššūkiai teisinio tikrumo principui

Turto perkėlimo atveju, PMĮ 2 str. 39 (1) dalis įtvirtina turto perkėlimo apibrėžimą, tad iš pirmo žvilgsnio gali pasirodyti, kad teisinio tikrumo šiuo aspektu galimai

853 Mikelėnienė ir Mikelėnas, *Teismo procesas*, 177.

854 Pagal PMĮ 2 str. 41 dalį, sąvokos, kurios nėra apibrėžtos PMĮ 2 straipsnyje, turi būti suprantamos taip, kaip jos apibrėžiamos, inter alia, CK. Savo ruožtu, CK, pavyzdžiui, įtvirtina tokius sandorius, kurių metu perleidžiama nuosavybė į sandorio dalyku esantį turtą, kaip pirkimas-pardavimas (CK 6.305 str.), mainai (CK 6.432 str.), skolos padengimas turtu (CK 6.436 str.), turto perleidimas už rentą (CK 6.438 str.), dovanojimas (CK 6.456 str.), auka (parama) (CK 6.476 str.), išperkamoji nuoma (CK 6.507 str.), lizingas (finansinė nuoma) (CK 6.567 str.). Ir tai nėra baigtinis sandorių, kurių metu nuosavybė į turtą gali būti perleidžiama, sąrašas, kadangi vadovaujantis CK 6.156 str. įtvirtintu sutarties laisvės principu, šalys turi teisę laisvai sudaryti sutartis, tiek ir CK nenumatytas (ir visais atvejais įstatymams neprieštaraujančias), tiek ir turinčias kelių rūšių sutarčių elementų, ir jomis nustatyti tarpusavio teises bei pareigas, taigi ir nuosavybės į turtą perleidimą. Todėl, kalbant apie perleisto turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimą negalima apsiriboti vien tik turto pardavimu ar mainais, t. y. tik turto perleidimo sandorių rūšimis, tiesiogiai įvardintomis PMĮ. „Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (suvestinė redakcija nuo 2021-01-23)“.

esama daugiau, nei turto perleidimo atveju, tačiau atidžiau paanalizavus Lietuvos įstatymų leidėjo PMĮ įtvirtintą turto perkėlimo sąvoką, persasi priešinga išvada (žr. toliau šiame skirsnyje).

Pagal PMĮ 2 str. 39 (1) dalyje įtvirtiną turto perkėlimo<sup>855</sup> apibrėžimą, turto perkėlimas – tai operacija, kai vieneto *turtas, naudojamas* vieneto Lietuvos Respublikoje vykdomai veiklai, *perkeliamas* į užsienio valstybę ir *pradedamas* naudoti *užsienio* valstybėje vykdomai veiklai. Iš šio apibrėžimo aiškūs tokie turto perkėlimo požymiai, kaip tai, kad perkėlimo dalykas – tai vieneto veikloje naudojamas turtas, neapribojant jo rūšies, ir kad perkėlimo operacijoje visada turi egzistuoti *užsienio elementas* - perkėlimo eigoje turtas migruoja iš Lietuvoje vykdomos veiklos į užsienyje vykdomą veiklą. Tačiau šis apibrėžimas neatsako į tris pagrindinius klausimus (iššūkis teisiniam tikrumui), be atsakymų į kuriuos neįmanoma atriboti turto perkėlimo ir turto perleidimo ir tinkamai taikyti naująsias turto perkėlimo apmokestinimo taisykles: pirma, kokia operacija yra „perkėlimas“, antra, ar turtas perkėlimo metu migruoja tik vieno mokesčių mokėtojo veiklos ribose, kai turto nuosavybė nesikeičia, ar gali apimti ir atvejus, kurių metu turto savininkas keičiasi (turto perleidimas), ir trečia, jei turto perleidimo atvejai gali patekti į turto perkėlimo apmokestinimo reguliavimo sritį, tai ar visi, ir jei ne visi, tai kokiais kriterijais vadovaujantis.

Ieškant atsakymo į pirmąjį klausimą, ir turint mintyje, kad turto perkėlimo instituto Lietuvos mokesčių reguliavime iki šiol nebuvo, kyla pagrįstas lūkestis, kad įstatymų leidėjas turėjo kuo aiškiau apibrėžti, naująjį mokesčių<sup>856</sup> reiškinį – turto perkėlimą, kad būtų įmanoma jį atriboti nuo iki šiol įprasto turto perleidimo. Deja, PMĮ 2 str. 39 (1) dalyje įtvirtintas turto perkėlimo apibrėžimas suformuluotas taip, kad neaiški sąvoka aiškinama per ją pačią (lot. *idem per idem*<sup>857</sup>): „turto *perkėlimas* – operacija, kai vieneto turtas (...) *perkeliamas* į užsienio valstybę (...)“. Tad iš principo, turto perkėlimo apibrėžimas nepašalina sąvokos „turto perkėlimas“ abstraktumo ir neaiškumo, o būtent tokie tikslai (konkretumas, tikslumas ir aiškumas) yra keliami įstatymuose įtvirtintoms teisiškai reikšmingų sąvokų apibrėžtims. Apibendrintas PMĮ komentaras dau-

---

855 Įdomu tai, kad tiek PMĮ pakeitimo aiškinamojo rašto (2019-11-12) 1 p., tiek PMĮ 2 str. 39 (1) dalies apibendrintame komentare (PMĮ apibendrintas komentaras (2020-12-31 d. redakcija) vartojama dar kita lingvistinė konstrukcija – „turto iškėlimas (perkėlimas) iš Lietuvos“, ir reikia pastebėti, kad ši loginė konstrukcija yra netgi šiek tiek aiškesnė, nei įtvirtinta PMĮ, kadangi ja akcentuojamas turto „išvykimas“ iš Lietuvos.

856 Tai grynai mokesstinė kategorija, kadangi Lietuvos civilinėje teisėje turto perkėlimas, kaip toks, nėra žinomas.

857 Logikos klaida, kai sąvoka apibrėžiama ja pačia. Mikelėnienė ir Mikelėnas, *Teismo procesas*, 188.



giau aiškumo taip pat nesuteikia: PMĮ 2 str. 39 (1) dalies komentaras,<sup>858</sup> kuriame turėtų būti iš esmės paaiškinta, kokios operacijos laikomos turto perkėlimu, nurodo tik tai, kad perkėlimo apmokestinimo taisyklių tikslas – apmokestinti iš Lietuvos perkeliama (iškeliamo) turto vertės padidėjimo prieaugį, ir nukreipia į PMĮ 40 (2) str. apibendrintą komentarą. Pastarasis tiesiog pacituoja PMĮ įtvirtintą turto perkėlimo apibrėžimą ir nukreipia atgal į PMĮ 2 str. 39 (1) dalies komentarą, kuris, kaip minėta, plačiau nepaaiškina, kas yra turto perkėlimas.

### ***Atskirų turto objektų perkėlimas***

Todėl siekiant nustatyti, kokia operacija yra „perkėlimas“, tenka pasitelkti lingvistinį ir sisteminių PMĮ nuostatų aiškinimą. Lingvistiškai aiškinant PMĮ 2 str. 39 (1) dalyje įtvirtintą turto perkėlimo apibrėžtį, ji neabejotinai apima atvejus, kai turtas fiziškai perkeliamas (išvežamas, perduodamas ir pan.) į užsienio valstybę, kadangi lietuvių kalbos žodynai žodžiui „perkelti“ priskiria tokias reikšmes, kaip „per ką nors pernešti, permesti“, „pergabenti, perdėti į kitą vietą“<sup>859</sup>, „keliant padėti į kitą pusę“, „pergabenti, pervesti į kitą vietą“<sup>860</sup>. Pagal vieną iš teisės doktrinoje pripažįstamų lingvistinio teisės aiškinimo prezumpcijų, bendrinės kalbos žodžius, ypač viešojoje teisėje, reikia aiškinti taip, kaip jie suprantami bendrinėje kalboje, t. y. suteikiant žodžiams bendrinę reikšmę, kaip juos supranta paprastas žmogus o ne teisininkas (bendrinės kalbos pirmumo prezumpcija), *nebent svarūs argumentai leidžia daryti priešingą išvadą*<sup>861</sup>. Tokiu svarių argumentu laikytinos PMĮ 40 (2) str. 1 dalyje įtvirtintos keturios alternatyvios aplinkybės, su kuriomis įstatymas sieja pareigos apmokestinti perkeltą turtą atsiradimą, t. y. tik esant vienai iš šių aplinkybių turto perkėlimas iš Lietuvos apmokestinamas PMĮ perkėlimo apmokestinimui nustatyta tvarka:

- 1) kai Lietuvos vienetas *priskiria turtą* užsienio valstybėje per nuolatinę buveinę vykdomai veiklai, o turto savininkas *nesikeičia*;
- 2) kai užsienio vienetas, vykdamas veiklą Lietuvoje per nuolatinę buveinę, *priskiria turtą* savo vykdomai veiklai kitoje užsienio valstybėje, o turto savininkas *nesikeičia*;
- 3) kai Lietuvos vienetas *perkelia* Lietuvoje vykdomą veiklą į užsienio valstybę, išskyrus atvejus, kai turtas, naudotas Lietuvoje vykdytai veiklai, užsienio vieneto

858 PMĮ apibendrintas komentaras (2020-12-31 d. redakcija).

859 Lietuvių kalbos institutas, „Lietuvių kalbos žodynas“.

860 Lietuvių kalbos institutas, „Dabartinės lietuvių kalbos žodynas“.

861 Mikelėnienė ir Mikelėnas, *Teismo procesas*, 174–76.

toliau naudojamas veiklai per nuolatinę buveinę Lietuvoje;

- 4) *užsienio vienetas*, vykdamas veiklą Lietuvoje per nuolatinę buveinę, *perkelia* vykdomą *veiklą* į užsienio valstybę.

PMĮ 2 str. 39 (1) dalyje įtvirtintą turto perkėlimo apibrėžtį aiškinant sistemiškai, kartu su PMĮ 40 (2) str. 1 d. 1-2 punktuose įtvirtintomis turto perkėlimo apmokestinimo sąlygomis, tampa akivaizdu, kad konkretaus turto perkėlimas bus pripažįstamas ne tik turtui fiziškai judant iš Lietuvos į užsienio valstybę, bet ir tada, kai turtas bus priskirtas<sup>862</sup> per nuolatinę buveinę vieneto vykdomai veiklai užsienyje, nors nebūtinai fiziškai judės iš Lietuvos. Atitinkamai, turto perkėlimui neabejotinai priskirtini ir atvejai, kai turtas iš Lietuvoje esančios centrinės buveinės priskiriamas naudoti užsienyje esančioje nuolatinėje buveinėje, arba iš užsienio vieneto nuolatinės buveinės Lietuvoje priskiriamas naudoti veiklai užsienio valstybėje (centrinei užsienio vieneto buveinei užsienyje ar nuolatinėi buveinei kitoje valstybėje), ir turto savininkas nesikeičia, t. y. turtas fiziškai ar tik apskaitos dokumentuose „juda“ tarp nesavarankiškų vietos ir užsienio padalinių įmonės viduje (PMĮ 40(2) str. 1 d. 1-2 p.).

### ***Turto perkėlimas kartu su veikla***

Tačiau PMĮ 40 (2) str. 1 dalies 3-4 punktuose įtvirtintos aplinkybės kokybiškai skiriasi nuo dviejų prieš tai minėtų aplinkybių, susijusių su konkretaus turto priskyrimu nuolatinėi buveinei. 3-4 punktuose įtvirtintas aplinkybes sieja tai, kad jų abiejų atveju į užsienį perkeliama ne atskiri turto vienetai, o vieneto Lietuvoje vykdoma *veikla*.

Sąvokų „veikla“ ir „veiklos perkėlimas“ turinys turto perkėlimo apmokestinimo kontekste yra itin svarbus, kadangi PMĮ 40 (2) str. 1 d. 3-4 punktuose įtvirtintos sąlygos pareigą apmokestinti perkeltą turtą susieja būtent su veiklos perkėlimu: jei yra veiklos perkėlimas, perkeltas turtas apmokestinimas, ir atvirkščiai – jei nėra veiklos perkėlimo, nėra ir pareigos apmokestinti perkeltą turtą.

---

862 Čia, vėlgį, reiktų prisiminti kad vadovaujantis EBPO aprobuotu požiūriu (angl. *authorized OECD approach*), tam, kad pelno apmokestinimo tikslu turtas būtų laikomas priskirtu nuolatinėi buveinei, vien įrašo apskaitoje nepakanka - reikalinga, kad turtas būtų efektyviai susijęs su nuolatinės buveinės veikla. Plačiau apie EBPO aprobuotą požiūrį dėl turto ir pelno priskyrimo nuolatinėms buveinėms principų, žr.: Georg Kofler ir Servaas van Thiel, „The ‚Authorized OECD Approach‘ and EU Tax Law“, *European Taxation* 51, nr. 8 (2011 m.): 333; OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version 2017) (as It Read on 21 November 2017)*, žr. 10 str. (dividendai) komentaro 32 p., 11 str. (palūkanos)-55 p., 13 str. (honorarai)-21 p., 21 str. (kitos pajamos)-6 p.; OECD, „2010 Report in the Attribution of Profits to Permanent Establishments“.

## Veiklos samprata

PMĮ 2 str. 40 dalis „veiklą“ apibrėžia kaip „bet kokio pobūdžio komercinę<sup>863</sup> arba gamybinę veiklą, kuria siekiama gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos“. Jei veiklą aiškintume taip, kaip nurodo PMĮ 2 str. 40 dalies apibendrintas komentaras<sup>864</sup> – plačiausiu įmanomu būdu, neapimant tik su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios veiklos, tai veikla PMĮ prasme galimai turėtų apimti tiek aktyvią, tiek pasyvią veiklą, kuria siekiama pajamų, taigi ir vertybinių popierių valdymą siekiant iš to gauti pelno (įmonių grupėms aktualus atvejis). Nors PMĮ „pasyvios veiklos“ sąvokos, kaip tokios, neįtvirtina, tačiau kontroliuojamojo užsienio vieneto apmokestinamųjų pajamų kategorijoms apibrėžti PMĮ 39 str. 3 dalyje vartoja „pasyviųjų pajamų“ sąvoką kuri, *inter alia*, apima ir pajamas iš paskirstytojo pelno (įskaitant dividendus) bei turto vertės padidėjimo pajamas iš akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti perleidimo, kitaip tariant, pajamas iš akcijų, dalių ar pajų ar su jais susijusių teisių valdymo ir disponavimo. Be to, mokesčių administratorius, komentuodamas PMĮ 32 str. 6 d. dalyje įtvirtintą bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę, taikomą dividendų gavimo iš užsienio vienetų ir išmokėjimo užsienio vienetams atvejais, taip pat operuoja „pasyvios veiklos“, kaip apsimestinio darinio vertinimo kriterijaus, sąvoka, nors ir jos nedetalizuoja.<sup>865</sup> Savo ruožtu, LVAT mokesčių ginčų, nesusijusių su PVM atskaita, praktikoje taip pat nekvestionuojama, kad kito juridinio asmens akcijų valdymas yra finansinė investicinė veikla.<sup>866</sup>

Čia reikia pastebėti, kad ESTT praktikoje PVM byloje veiklos aiškinimas kiek kitoks: kontroliuojančiųjų bendrovių gauti dividendai iš kitų bendrovių turimų akcijų arba už turimus nuosavybės vertybinius popierius laikomi tik nuosavybės turėjimo rezultatu ir nelaikomi pajamomis iš ekonominės veiklos.<sup>867</sup> Be to, kai kurie teisės mokslo atstovai laikosi pozicijos, kad, pavyzdžiui, aiškinant veiklos dalies sąvoką Reorgani-

---

863 Komercinė veikla reiktų laikyti tikslingą tęstinio pobūdžio veiklą, kurios pagrindinis tikslas - pelno siekimas. Palyginimui - CK 2.140 str. vartojama „pelno siekiančių (komercinių) juridinių asmenų“ sąvoka.

864 PMĮ apibendrintas komentaras (2020-12-31 d. redakcija).

865 Žr. PMĮ 32 str. 6 d. apibendrintą komentarą: Ten pat.

866 LVAT 2019 m. balandžio 3 d. nutartis administracinėje byloje A-598-575/2019 48 p.; 2019 m. liepos 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1607-575/2019, 55 p.; 2019 m. lapkričio 27 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-4790-968/2019, 3.6 p.

867 ESTT 1991 m. birželio 20 d. sprendimas, Polysar Investments Netherlands BV prieš Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, byla C-60/90, ECLI:EU:C:1991:268, 13 p.; ESTT 2015 m. liepos 16 d. sprendimas, Larentia + Minerva, sujungtos bylos C-108/14 ir C-109/14, ECLI:EU:C:2015:496, 19 p.

zavimų ir perleidimų direktyvos kontekste (t. y. teisės akto, reguliuojančio tiesioginių mokesčių srityje susidarančius teisinius santykius) reiktų atsižvelgti į ESTT PVM bylų praktikoje suformuotą nuostatą, kad akcijų turėjimas pats savaime nesukuria pagrindą vykdyti savarankišką ekonominę veiklą.<sup>868</sup> Tačiau šio disertacinio tyrimo autorės vertinimu, tokia pozicija nėra nekvestionuotina, kadangi PVM bylose sprendžiant apmokestinimo PVM ar teisės į PVM atskaitą klausimus yra visiškai logiška neatsižvelgti į veiklą, kuri *per se* nekuria pridėtinės vertės – kaip žinia, vien pasyvus vertybinių popierių valdymas pridėtinės vertės nesukuria. Tačiau tiesioginių mokesčių srityje aktualus pajamų uždirbimo faktas ir čia būtų suku paneigti, kad net ir pasyvus vertybinių popierių valdymas uždirba turto vertės padidėjimo pajamas, ir kad jo tikslas, *inter alia*, siekti finansinės naudos.

Apibendrinus aukščiau išdėstyta, matyt, būtų tiksliau laikyti, kad klausimas, ar pasyvus vertybinių popierių valdymas laikytinas veikla turto perkėlimo srityje, lieka diskusinis. Be to, iš aukščiau minėtų PMĮ nuostatų, Mokesčių administratoriaus apibendrintų komentarų ir LVAT praktikos, būtų galima daryti prielaidą, kad Lietuvos pelno mokesčio reguliavimo, taigi ir turto perkėlimo, srityje vertybinių popierių valdymą investiciniais ar kitais su pelno siekimu susijusiais tikslais linkstama laikyti „veikla“. Kitas ne ką mažiau komplikuoatas klausimas – kada turto perkėlimo apmokestinimo tikslais turėtų būti laikoma, kad tokios veiklos perkėlimas įvyko.

### **Veiklos perkėlimas**

Nors PMĮ 2 str. 39 (1) d. apibrėžia (šio disertacinio tyrimo autorės vertinimu, ne itin kokybiškai), kas yra „turto perkėlimas“, tačiau kokiais kriterijais remiantis nustatyti, kas ir kada perkėlimo apmokestinimo kontekste laikytina „veiklos *perkėlimu*“, apskritai nedetalizuoja. Tenka tik apgailėstauti, kad Lietuvos įstatymų leidėjas dėl neįvardintų priežasčių nusprendė PMĮ neįtvirtinti bent jau ATAD 2 str. 8 dalyje įtvirtinto nuolatinės buveinės vykdomos veiklos perkėlimo apibrėžimo, pagal kurį – tai operacija, dėl kurios mokesčių mokėtojas *nustoja būti apmokestinamas vienoje valstybėje narėje ir pradėdamas apmokestinti kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje*, nors joje netampa rezidentu mokesčių tikslais. Kaip matyti, ATAD pateiktas nuolatinės buveinės veiklos perkėlimo apibrėžimas remiasi mokesčių mokėtojo apmokestinimo persikėlimo iš išvykimo valstybės į atvykimo valstybę kriterijumi, kuris PMĮ *expressis verbis* neįtvirtintas. Todėl siekiant nustatyti veiklos perkėlimo mokesčinį turinį, tenka

---

<sup>868</sup> Petkevičiūtė, „Reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimas Lietuvoje“, 148, 151, 152.

pasitelkti lingvistinį aiškinimą, kur remiantis aukščiau minėtomis lietuvių kalbos žodžio „perkelti“ reikšmėmis, veiklos perkėlimu reiktų laikyti veikos vykdymo užbaigimą Lietuvoje ir tolimesnį veiklos vykdymą (veiklos tęsimą) užsienio valstybėje perkeltos turto pagrindu.

Ir vėlgi, įstatymas nepateikia aiškaus ir nedviprasmiško atsakymo, ar tam, kad perkėlimas būtų apmokestinamas, perkelta turi būti visa veikla, ar gali būti perkelta ir tik jos dalis, taip pat vienareikšmiškai neatsako ir į klausimą, ar perkeltą veiklą užsienyje turi vykdyti tas pats, veiklą Lietuvoje iki tol vykdęs vienetas, ar gali tęsti ir kitas subjektas. Įstatymo formuluotėse sąvoka „veikla“, viena vertus, vartojama vienaskaita, ir kadangi kartu nėra nurodoma įprastai teisiniuose dokumentuose sutinkama patikslinanti konstrukcija „ar jos dalis“, logiškai turėtų sekti išvada, kad turi būti perkelta visa tam tikro pobūdžio veikla. Tokį aiškinimą visiškai atitinka PMĮ 40 (2) str.1 d. 4 p. įtvirtinta sąlyga („užsienio vienetas, vykdamas veiklą Lietuvoje per nuolatinę buveinę, perkelia vykdomą veiklą į užsienio valstybę“), kadangi atskirų, užsienio vieneto Lietuvos nuolatinės buveinės veikloje naudojamų turto objektų perkėlimui apmokestinti yra konkrečiai skirtas antrasis PMĮ 40 (2) str. 1 dalies punktas. Būtent taip nuolatinės buveinės veiklos perkėlimo sąlygą – kaip visos nuolatinės buveinės veiklos užbaigimą Lietuvoje ir perkėlimą į užsienio valstybę – aiškina ir VMI apibendrintame PMĮ komentare.<sup>869</sup>

Tačiau PMĮ 40 (2) str.1 d. 3 punkte įtvirtinta sąlyga šiuo aspektu yra nevienareikšmė ir kelia didžiausią teisinį netikrumą dėl to, kokios operacijos gali patekti į šios taisyklės reguliavimo sritį. Pagal PMĮ 40 (2) str.1 d. 3 punktą, nors *Lietuvos* vienetas ir perkelia veiklą (vartojama vienaskaita - „veiklą“, taigi, atrodytų, visą veiklą) į užsienio valstybę ir todėl turto perkėlimas turi būti apmokestinamas Lietuvoje, tačiau nurodoma, kad kaip turto perkėlimas lieka neapmokestinamas turtas, kurį *užsienio* vienetas *toliau naudoja* veiklai *Lietuvoje*. Iš šios lingvistinės-loginės konstrukcijos galima daryti prielaidą, kad pirma, veikla gali būti perkelta ne visa, ir antra, kad ją gali tęsti nebe ją perkėlęs Lietuvos vienetas, o taip pat ir užsienio vienetas (t. y. kitas mokesčių mokėtojas, kurio rezidavimo vieta mokesčių tikslais yra užsienyje). Vadinas, sistemiškai atsižvelgiant į PMĮ įtvirtintą turto perkėlimo apibrėžimą ir perfrazuojant PMĮ 40 (2) str.1 d. 3 punkte nustatytą sąlygą, turto perkėlimas iš Lietuvos bus apmokestinamas ir tada, kai Lietuvos vienetas nustos vykdyti konkrečią veiklą ar jos dalį Lietuvoje ir *kokios*

---

869 Žr. PMĮ 40 (2) str. 1 d. 4 p. apibendrintą komentarą: PMĮ apibendrintas komentaras (2020-12-31 d. redakcija).

nors operacijos būdu (galimai įskaitant ir turto perleidimą pasikeičiant turto savininkui) perkels susijusį turtą į užsienį, kur perkeltasis turtas bus pradėtas naudoti užsienio vieneto veiklai užsienyje.

Dar vienas turto perkėlimo apmokestinimo kontekste itin svarbus klausimas, nuo kurio priklauso naujųjų perkėlimo apmokestinimo nuostatų taikymo apimtis – ar „veiklos perkėlimas“ aiškintinas kaip turto, teisių ir pareigų, sudarančių visumą, perkėlimas, ar gali reikšti ir vien tik su veikla susijusių atskirų turto objektų perkėlimą? Kadangi įstatymų leidėjas vartoja tiek turto perkėlimo, tiek veiklos perkėlimo sąvokas, nėra jokio pagrindo teigti, kad joms priskirtinas tas pats turinys. Tai ypač akivaizdu lyginant PMĮ 40 (2) str. 1 d. 2 ir 4 punktus: 2-asis punktą yra skirtas užsienio vieneto turto priskyrimui jo veiklai užsienyje, o 4-asis – užsienio vieneto veiklos perkėlimui iš Lietuvos į užsienio valstybę. Be to, tarp PMĮ 41 str. įtvirtintų specialių perleidimo atvejų, kurie, įstatymų leidėjo vertinimu, taip pat reguliuoja turto perkėlimo apmokestinimą<sup>870</sup> (plačiau taip pat žr. šios disertacijos 3.3.4.6 skirsnio 3 poskirsnį), yra ir veiklos ar jos dalies perleidimai, jau įstatymo lygmeniu detalizuojant, kad veikla ar jos dalis yra kompleksas<sup>871</sup>, turto, teisių ir pareigų visuma, kuri organizaciniu požiūriu sudaro autonomišką ekonominę vienetą, vykdančią veiklą ir galintį atlikti savo funkcijas savo nuožiūra.<sup>872</sup> Lietuvos mokesčių administratorius (VMI), komentuodamas PMĮ 40 (2) str. 1 dalies 3 punktą (Lietuvos vieneto vykdomos veiklos perkėlimas į užsienio valstybę), taip pat, nors ir lakoniškai, nurodo, kad minėtas punktą taikomas „veiklos kaip komplekso“ perkėlimo į užsienio valstybę atveju, tačiau čia pat sau paprieštarauja, pateikdamas pavyzdį, pagal kurį veiklos perkėlimu laiko situaciją, kai Lietuvos vienetas perleidžia konkretų materialų savo turtą (o ne veiklą kaip kompleksą) mainais į užsienio vieneto akcijas, turtu didindamas užsienio vieneto įstatinį kapitalą<sup>873</sup>.

Tokia prieštaringa apibendrintame PMĮ komentare VMI pateikiama „veiklos perkėlimo“ interpretacija, disertacinio tyrimo autorės požiūriu, vertintina kritiškai, ka-

870 Žr. PMĮ pakeitimo aiškinamojo rašto (2019-11-12) 3 punktą.

871 PMĮ 41 str. 2 d. 6 p.

872 PMĮ 41 str. 2 d. 5 p.

873 PMĮ 40 (2) str. 1 d. 3 punkto apibendrintame komentare (PMĮ apibendrintas komentaras (2020-12-31 d. redakcija) pateikiamas pavyzdys: „1. Lietuvos Respublikoje įregistruota įmonė vykdo transporto paslaugų ir remonto veiklą. 2020 metais įmonė nusprendė vykdomą transporto paslaugų veiklą perkelti į Lenkiją. Įgyvendinama ši numatyta veiksmą, 2020-02-23 Lietuvos Respublikoje įregistruota įmonė įsteigė juridinį asmenį Lenkijoje. Įsteigto Lenkijoje juridinio asmens kapitalo formavimui Lietuvos įmonė perkelia su paslaugų vykdymu susijusį turtą (transporto priemones). Tokiam turto perkėlimui iš Lietuvos Respublikos taikomos turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės, nes užsienio vienetas – Lenkijoje įregistruota įmonė - nevykdo veiklos Lietuvos Respublikoje per nuolatinę buveinę, kuriai naudotų minėtas transporto priemones.“

dangi vien tik materialaus turto, be su veikla susijusių teisių ir pareigų, perleidimo prilyginimas veiklos perleidimui būtų plečiamasis aiškinimas (t. y. aiškinimas, išplečiantis teisės normos taikymo sritį), o plečiamasis aiškinimas viešojoje teisėje nėra leidžiamas. Todėl laikytina, kad tais atvejais, kai į užsienio įmonės įstatinį kapitalą įnešamas vien tik turtas, o tuo labiau pavienis vieneto turimo turto objektas, turto perkėlimo apmokestinimo režimas tokiai operacijai neturėtų būti taikomas, kadangi toks turto perkėlimas neatitinka PMĮ 40 (2) str. 1 d. 3 punkte nustatytos sąlygos – nesudaro veiklos perkėlimo. Kita vertus, kai kalba eina apie pasyvaus pobūdžio veiklą (pvz., dukterinės bendrovės akcijų valdymas, prekių ženklų valdymas), tokia veikla dažnu atveju nereikalauja papildomų resursų ar veiksmų („pasyvi veikla“), todėl pasyvios veiklos objektu esančio turto perkėlimas galimai galėtų būti prilygintas pasyvios veiklos *per se* perkėlimui. Vis tik, čia išlieka kitas atviras klausimas, ar tam, kad būtų konstatuotas pasyvios veiklos perkėlimas, tokios pasyvios veiklos pagrindu esantis turtas turėtų būti perkeltas visas.

Apibendrinant aukščiau atliktos analizės rezultatus, veiklos perkėlimą turto perkėlimo apmokestinimo tikslu reiktų suprasti kaip situaciją, kai tam tikro pobūdžio Lietuvoje vykdoma veikla (visa arba jos dalis), kaip tarpusavyje susijusių turto, teisių ir pareigų visuma, nutraukiama, o su veikla susijęs turtas, priklausomai nuo turto rūšies (materialus, nematerialus, finansinis) ir jo naudojimo pobūdžio, yra arba fiziškai išgabenamamas į užsienio valstybę (pvz., transporto priemonės, darbo įrankiai), arba sukonfigūruojamas, pritaikomas veiklai toje užsienio valstybėje (pvz., serveriai, kita per nuotolį veikianti technika), arba be atskiro pritaikymo (pvz., prekių ženklai, pramoninis dizainas, *know-how*, kitos turtinės ir neturtinės teisės ir pan.) tiesiog dedikuojamas, priskiriamas veiklai užsienio valstybėje ir pradedamas joje naudoti. Bet kuriuo atveju, reikia nepamiršti, kad pelno mokesčiu yra apmokestinama ne perkelta veikla, o būtent turtas („turto perkėlimas iš Lietuvos Respublikos apmokestinamas (...)“<sup>874</sup>), kuris kartu su veikla perkeliamas (fiziškai ar priskiriamas) iš veiklos Lietuvoje į užsienio valstybėje vykdomą veiklą.

### **3) Turto perkėlimo nuostatų taikymas turto perleidimo atvejams?**

Ieškant atsakymo į klausimą, ar vadovaujantis PMĮ įtvirtintomis nuostatomis turto perleidimui gali būti taikomas turto perkėlimo apmokestinimo režimas, reikia pastebėti, kad dar 2016 m. sausio 28 d. pasiūlyme dėl Kovos su mokesčių vengimu direktyvos, Europos Komisija argumentavo, kad „persikėlimo apmokestinimas padeda

---

874 PMĮ 40(2) str. 1 d.

užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai kilmės valstybėje, kai turtas, susijęs su nerealiuotomis pajamomis, yra perkeliamas iš tos valstybės mokesčių jurisdikcijos, bet jo nuosavybė nepasikeičia.<sup>875</sup> Argumentas, kad „perkėlimo apmokestinimo paskirtis – užtikrinti, kad (...) valstybė apmokestintų jos teritorijoje gauto kapitalo prieaugio vertę, net jei perkėlimo metu tas *prieaugis dar nebuvo realizuotas*“ išliko ir priimtos ATAD preambulės 10 punkte bei buvo inkorporuotas į ATAD 2 str. įtvirtintą turto perkėlimo apibrėžimą, nurodant, kad tai „operacija, dėl kurios valstybė narė praranda teisę apmokestinti perkeltą turtą, nors turtas juridinės arba ekonominės nuosavybės teise ir toliau *priklauso tam pačiam mokesčių mokėtoju*“. ATAD 2 str. 6-7 dalyse įtvirtinti rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimo ir nuolatinės buveinės vykdomos veiklos perkėlimo apibrėžimai (kurių Lietuvos įstatymų leidėjas į PMĮ, kaip tokių, neperkėlė) taip pat implikuoja, kad ATAD įtvirtintais perkėlimo atvejais perkeliama turto savininkas nesikeičia: rezidavimo mokesčių tikslais vietos perkėlimas yra tada, kai [*tas pats – aut. past.*] *mokesčių mokėtojas* nustoja būti išvykimo valstybės rezidentu mokesčių tikslais ir tampa užsienio valstybės rezidentu mokesčių tikslais (ATAD 2 str. 7 d.), t. y. keičiasi tik mokesčių mokėtojo mokesčio rezidavimo vieta, o mokesčių mokėtojas, taigi ir jo turto nuosavybė nesikeičia. Nuolatinės buveinės veiklos perkėlimu laikoma operacija, kai *tas pats* mokesčių mokėtojas išvykimo valstybėje nustoja būti apmokestinamas ir pradamas apmokestinti kitoje valstybėje (ATAD 2 str. 8 d.), t. y. keičiasi tik veiklos vykdymo vieta, o ją vykdomas mokesčių mokėtojas, taigi ir jo turto nuosavybė nesikeičia.

PMĮ pakeitimo įstatymo, kuriuo buvo įvestas turto perkėlimo institutas, projekte aiškinamajame rašte<sup>876</sup> taip pat teigta, kad turto perkėlimu yra siūloma laikyti „operaciją, kai vieneto turtas (...) perkeliama į užsienio valstybę ir pradamas naudoti *to vieneto* užsienio valstybėje vykdomai veiklai“<sup>877</sup>, kas implikuotų, jog turto perkėlimo metu turto savininkas nesikeičia. Tačiau PMĮ 2 str. 39 (1) d. įtvirtintoje turto perkėlimo formuluojuose konstrukcija „*to vieneto*“, neišliko (atsitiktinai ar tikslingai). Dėl to, nors šiuo metu PMĮ įtvirtinta turto perkėlimo sąvoka apibrėžia, kad turto perkėlimo metu vieneto turtas yra perkeliama ir pradamas naudoti užsienio valstybėje, tačiau kas jį toje užsienio valstybėje toliau naudoja – tas pats vienetas ar jau kitas subjektas, ar galimi abu atvejai, įstatyme įtvirtinta turto perkėlimo formuluojuose nutyli. Atitinkamai,

875 Komisijos pasiūlymas dėl ATAD-1, 8.

876 Žr. PMĮ pakeitimo aiškinamojo rašto (2019-11-12) 4 p.

877 Ten pat.



kadangi šiuo metu PMI įtvirtintame turto perkėlimo apibrėžime nėra jokių nuorodų į perkeliama turto nuosavybės nesikeitimą, vien iš šio apibrėžimo galima daryti prielaidą, kad turto perleidimo atvejai iš turto perkėlimo teisės normų reguliavimo srities Lietuvoje nėra eliminuoti.

Šią prielaidą patvirtina PMI 40 (2) str. 1 dalyje įtvirtintų aplinkybių, su kuriomis įstatymas sieja pareigos apmokestinti perkeltą turtą atsiradimą, analizė. PMI 40 (2) str. 1 d. 1-2 punktuose įtvirtintos dvi<sup>878</sup> iš keturių alternatyvių aplinkybių turto perkėlimo apmokestinimą sieja su pavienio turto „migravimu“ iš Lietuvos tais atvejais, kai turtas iš Lietuvoje esančios centrinės buveinės priskiriamas naudoti užsienyje esančioje nuolatinėje buveinėje, arba iš užsienio vieneto nuolatinės buveinės Lietuvoje priskiriamas naudoti veiklai užsienio valstybėje (centrinei užsienio vieneto buveinei užsienyje ar nuolatinėi buveinei kitoje valstybėje), kartu *expressis verbis* nurodant, kad šiais atvejais *turto savininkas nesikeičia*, t. y. turtas fiziškai (materialus turtas) ir (ar) apskaitos dokumentuose (nematerialus turtas) „judą“ tik tarp vidinių vietos ir užsienio padalinių vienos įmonės ribose (PMI 40 (2) str. 1 d. 1-2 p.). Atitinkamai, turto perleidimas, kurio metu keičiasi turto savininkas, objektyviai negali patekti į PMI 40 (2) str. 1 dalies 1 ir 2 punktų reguliavimo sritį (nesikeičia turto savininkas - nėra ir turto perleidimo).

Tačiau PMI 40 (2) str. 1 dalies 3-4 punktuose įtvirtintos aplinkybės<sup>879</sup> kokybiškai skiriasi nuo dviejų prieš tai minėtų aplinkybių, kadangi, pirma, perkėlimo apmokestinimą sieja ne su pavienio turto, o su veiklos perkėlimu, antra, *expressis verbis* nenurodo, kad jose įtvirtintų aplinkybių atveju su perkeliama veikla susijusio perkeliama turto savininkas nesikeičia. Komentuodamas PMI 40 (2) str. 1 d. 4 punktą, mokesčių administratorius savo pateikiamuose pavyzdžiuose akcentuoja, kad užsienio vienetas baigia visą per nuolatinę buveinę Lietuvoje vykdomą veiklą ir perkelia turtą / veiklą į kitą užsienio valstybę, tačiau vienareikšmiškai neįvardija, ar su perkeliama veikla perkeliama

---

878 Pilnos PMI 40 (2) str. 1 d. 1-2 punktuose įtvirtintų aplinkybių formuluotės:

- 1) kai Lietuvos vienetas *priskiria turtą* užsienio valstybėje per nuolatinę buveinę vykdomai veiklai, o turto savininkas *nesikeičia*;
- 2) kai užsienio vienetas, vykdamas veiklą Lietuvoje per nuolatinę buveinę, *priskiria turtą* savo vykdomai veiklai kitoje užsienio valstybėje, o turto savininkas *nesikeičia*.

879 Pilnos PMI 40 (2) str. 1 d. 3-4 punktuose įtvirtintų aplinkybių formuluotės:

- 3) kai Lietuvos vienetas *perkelia* Lietuvoje vykdomą veiklą į užsienio valstybę, išskyrus atvejus, kai turtas, naudotas Lietuvoje vykdytai veiklai, *užsienio vieneto* toliau naudojamas veiklai per nuolatinę buveinę Lietuvoje;
- 4) *užsienio vienetas*, vykdamas veiklą Lietuvoje per nuolatinę buveinę, *perkelia* vykdomą veiklą į užsienio valstybę.

turto nuosavybė visada nesikeičia;<sup>880</sup> tai tiesiogiai nėra nurodoma ir pačioje įstatymo formuluotėje.<sup>881</sup>

PMĮ 40 (2) str. 1 d. 3 d. formuluotė ir šiuo aspektu yra išskirtinė: pagal ją, perkelta turto vertės padidėjimo pajamos Lietuvoje bus apmokestinamos tada, „kai Lietuvos vienetas perkelia Lietuvoje vykdomą veiklą į užsienio valstybę, išskyrus atvejus, kai turtas, naudotas Lietuvoje vykdytai veiklai, *užsienio vieneto toliau naudojamas* veiklai per nuolatinę buveinę Lietuvoje“. Šioje formuluotėje įstatymų leidėjo vartojama lingvistinė konstrukcija „naudojamas užsienio vieneto“ netiesiogiai implikuoja (akivaizdus teisinio tikrumo trūkumas), kad PMĮ 40 (2) str. 1 d. 3 punkte įtvirtintos aplinkybės atveju, kartu su veikla perkeliama turto savininkas gali pasikeisti į užsienio vienetą. Vertingų įžvalgų šiuo aspektu suteikia ir atitinkamų ATAD bei PMĮ nuostatų palyginimas, pateikiamas Lentelėje Nr. 3 žemiau:

**Lentelė Nr. 3. ATAD 2 str. 7 d. ir 5 str. 1 d. c punkto perkėlimas į PMĮ.**

ATAD	PMĮ
<p><b>2 straipsnis. Apibrėžtys</b> (...) 7. rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimas – operacija, dėl kurios mokesčių mokėtojas <i>nustoja būti rezidentu mokesčių tikslais vienoje valstybėje narėje ir įgyja rezidavimo vietą mokesčių tikslais kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje;</i></p> <p><b>5 straipsnis. Perkėlimo apmokestinimas</b> (...) c) mokesčių mokėtojas <i>perkelia savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais</i> į kitą valstybę narę arba į trečiąją valstybę, išskyrus turtą, kuris lieka faktiškai susijęs su <i>nuolatine buveine</i> pirmojoje valstybėje narėje;</p>	<p><b>40<sup>2</sup> straipsnis. Turto perkėlimo apmokestinimas</b> (...) 3) Lietuvos vienetas <i>perkelia Lietuvos Respublikoje vykdomą veiklą</i> į užsienio valstybę, išskyrus atvejus, kai turtas, kuris buvo naudojamas Lietuvos Respublikoje vykdomai veiklai, toliau naudojamas užsienio vieneto per nuolatinę buveinę vykdomai veiklai Lietuvos Respublikoje;</p>

880 PMĮ 40 (2) str. 1 d. 4 p. apibendrintame komentare (PMĮ apibendrintas komentaras (2020-12-31 d. redakcija) pateikiami pavyzdžiai apima atvejus kai užsienio vienetas baigia savo veiklą Lietuvoje ir visą su baigiama veikla susijusį (jai priskirtą) turtą perkelia į savo centrinę buveinę (užsienio valstybę, kurioje yra rezidentas mokesčių tikslais), arba kai vienos valstybės užsienio vieneto filialas baigia veiklą Lietuvoje, yra išregistruojamas iš juridinių asmenų registro ir visa jo vykdyta veikla perkeliama į dar kitą užsienio valstybę.

881 Nors, pavyzdžiui, ATAD 2 str. 8 dalis ir 5 str. 1 d. d punktas, kuriuos turėtų atitikti aptariamasis PMĮ 40 (2) str. 1 d. 4 punktas, aiškiai indikuoja, kad nuolatinės buveinės veiklos perkėlimo atveju keičiasi tik jurisdikcija, kurioje apmokestinamas tas pats mokesčių mokėtojas.

Iš aukščiau pateiktų ATAD ir ją perkeliančių PMĮ nuostatų palyginimo neįmanoma nepastebėti, kad perkeliant ATAD 5 str. 1 d. c punktą į PMĮ 40 (2) str. 1 d. 3 punktą, jis gerokai transformavosi turinio prasme. Jei ATAD 5 str. 1 d. c p. nuostata sieja turto perkėlimo apmokestinimo režimo taikymą su dviem esminiais elementais (sunumeruota autorės) – (1) *to paties* mokesčių mokėtojo (2) *rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimu* į kitą valstybę, tai PMĮ šie elementai transformavosi į kokybiškai kito turinio aplinkybes – (1) *veiklos perkėlimą* į užsienio valstybę,<sup>882</sup> (2) *kai perkeltas turtas gali būti toliau naudojamas* ir ne jį perkeliančio Lietuvos vieneto, o *užsienio vieneto* (t. y. perkėlimo metu gali įvykti turto savininko pasikeitimas, kitaip tariant, turto perleidimas). Ši lyginamoji ATAD ir PMĮ nuostatų analizė tik patvirtina, kad PMĮ 40 (2) str. 1 d. 3 dalies formuluotė nuo ATAD įtvirtintos skiriasi, be kita ko, tuo, kad PMI įtvirtintas turto perkėlimo reguliavimas potencialiai gali apimti ir operacijas, kurių metu turtas perleidžiamas užsienio subjektui, kai tuo tarpu ATAD įtvirtintas perkėlimo apmokestinimo minimumas operacijų, išsėjančių už vieneto ribų, neapima.<sup>883</sup> Todėl nuosekliai peršasi išvada, kad Lietuvos įstatymų leidėjo valia, 40 (2) str. 1 d. 3 dalyje įtvirtinta aplinkybė („Lietuvos vienetas perkelia Lietuvos Respublikoje vykdomą veiklą į užsienio valstybę“), yra potencialus turto perleidimo ir turto perkėlimo operacijų sąlyčio taškas.

Reikia pastebėti, kad PMĮ egzistuoja tik viena nuostata, *expressis verbis* įtvirtinanti, kad turto perleidimo operacija gali būti kvalifikuojama ir kaip turto perkėlimas - tai nuo 2020 m. sausio 1 d. galiojanti PMĮ 12 str. 15 punkto išlyga, nustatanti kad dalyvavimo išimties lengvata, skirta akcijų perleidimo (neribojant perleidimo būdo) pajamų neapmokestinimui, netaikoma „tuo atveju, *kai turtas perkeliamas*“ (plačiau apie dalyvavimo išimties lengvatos ir turto perkėlimo santykį žr. 3.3.4.6 skirsnio 1 poskirsnyje). Čia būtina prisiminti, kad dalyvavimo išimties lengvata taikoma tiek akcijų pardavimui, tiek ir kitam perleidimui, tad natūraliai kyla klausimas, kurie iš šių perleidimų

---

882 Diskutuotina, ar šiuo atveju Lietuvos įstatymų leidėjas tinkamai perkėlė direktyvos nuostatas, neįtvirtinamas, kad turto perkėlimo apmokestinimo nuostatos turi būti taikomos ir vieneto mokesčio rezidavimo keitimo atveju, tačiau tai jau kita tema, reikalaujanti atskiro tyrimo.

883 Komisijos Mokesčių ir maitų sąjungos generalinis direktoratas, aiškindamas ATAD minimalios apsaugos apimtį, ne tik pabrėžia, kad ATAD įtvirtintas perkėlimo apmokestinimas apima tik atvejus, kai turtas perkeliamas (migruoja – aut. past.) iš konkrečios valstybės mokesčių jurisdikcijos, ir kad teisinis ar ekonominis jo savininkas perkėlimo metu nesikeičia. Dar daugiau, direktoratas nurodo, kad griežtesnės, nei įtvirtintos ATAD, perkėlimo apmokestinimo nuostatos turėtų veikti minėtos taisyklės ribose (keičiama mokesčių jurisdikcija nesikeičiant juridiniam ar ekonominiam turto savininkui). DG TAXUD, „Note on the Application of the ‘Minimum Level of Protection’; Working Party on Tax Questions – Direct Taxation Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD), 18 March 2016, origin: DG TAXUD;“, 5.

gali patekti į turto perkėlimo apibrėžimą (ir dėl to dalyvavimo išimties lengvata jiems nebus taikoma). PMĮ turto perkėlimą apibrėžia kaip operaciją, „kai vieneto turtas, naudojamas vieneto Lietuvos Respublikoje vykdomai veiklai, perkeliamas į užsienio valstybę ir pradedamas naudoti užsienio valstybėje vykdomai veiklai,“ taigi šis turto perkėlimo apibrėžimas suformuluotas taip, kad praktiškai bet koks turto pardavimas ar kitas perleidimas *užsienio subjektui* gali būti kvalifikuojamas ir kaip turto perkėlimas: jei iki perleidimo turtas naudojamas vieneto Lietuvoje vykdomai veiklai, o po perleidimo („operacija“ turto perkėlimo apibrėžime) turtas pradedamas naudoti užsienio valstybėje užsienio vieneto vykdomai veiklai (PMĮ: „pradedamas naudoti užsienio valstybėje vykdomai veiklai“, nedetalizuojant, taigi ir neapribojant, kieno – Lietuvos ar užsienio vieneto veiklai užsienyje), toks turto perleidimas (įskaitant ir pardavimą) visiškai atitinka PMĮ 2 str. 39 (1) dalyje įtvirtintą turto perkėlimo apibrėžimą.

Taigi, apibendrinant su turto perkėlimo apmokestinimu susijusių PMĮ pakeitimų lingvistinės, sisteminės analizės, palyginimo su atitinkamomis ATAD turto perkėlimo nuostatomis rezultatus bei mokesčių administratoriaus apibendrintame komentare pateikiamus išaiškinimus, tenka konstatuoti, kad nei PMĮ 2 str. įtvirtinta turto perkėlimo sąvoka, nei 40 (2) str. 1 dalyje išvardintos aplinkybės, su kuriomis įstatymas sieja turto perkėlimo apmokestinimo režimo taikymą, nepaneigia, o PMĮ 12 str. 15 punktas netgi patvirtina, kad turto perleidimo atvejai gali patekti ir į turto perkėlimo taisyklių reguliavimo sritį, taigi Lietuvos įstatymų leidėjas turto perkėlimo neapriboja operacijomis, kurių metu turto savininkas nesikeičia. Atitinkamai, operacijas, kurioms potencialiai gali būti taikomos turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės, galima suskirstyti į dvi kategorijas:

- 1) operacijas, kurių metu turtas ar veikla (o kartu ir su ja susijęs turtas), nesikeičiant savininkui, migruoja tarp to paties juridinio asmens veiklos padalinių (centrinės ir nuolatinės buveinės arba tarp dviejų nuolatinių buveinių), esančių skirtingose valstybėse: iš veiklos Lietuvoje į veiklą užsienio valstybėje (tiksliau – iš Lietuvos mokesčių jurisdikcijos į užsienio valstybės mokesčių jurisdikciją). Tai operacijos, kurios iki turto perkėlimo instituto įtvirtinimo PMĮ nebuvo apmokestinamos pelno mokesčiu Lietuvoje;
- 2) operacijas, kurių metu ne pavienis turtas, o veikla (o kartu ir su ja susijęs turtas) Lietuvos vieneto perleidžiama naujam savininkui – užsienio vienetai, t. y. turto nuosavybė keičiasi, ir užsienio vienetas jam perleisto turto pagrindu nebevykdo (netęsia) veiklos Lietuvoje per nuolatinę buveinę. Tokios operacijos

*iki turto perkėlimo instituto įtvirtinimo PMĮ Lietuvoje buvo apmokestinamos kaip turto perleidimas, atsižvelgiant į PMĮ nustatytas lengvatas (pvz., PMĮ 12 str. 15 p. įtvirtinta dalyvavimo išimties lengvata akcijų perleidimui) arba specialius atvejus, kai perleisto turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimas galėjo būti atidedamas iki mainais įgyto turto vėlesnio perleidimo (pvz., PMĮ 14 str. 4 d. nuostatos, pagal kurias vieneto akcijas apmokėjus turtu, turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimas atidedamas iki vėlesnio turtu apmokėtų akcijų perleidimo, PMĮ IX skyriuje įtvirtinta speciali 41 str. išvardintų reorganizavimo ir perleidimo atvejų apmokestinimo tvarka) (detalesnė apie šių perleidimo atvejų santykį su PMĮ įtvirtintomis turto perkėlimo apmokestinimo nuostatomis žr. 3.4.4.6 skirsnio 1-3 poskirsnius).*

Taigi, jei pagal PMĮ ta pati operacija mokesetine prasme gali būti kvalifikuojama ir kaip turto perleidimas (nes keičiasi turto savininkas), ir kaip turto perkėlimas (nes po operacijos turtas pradeda naudoti užsienio subjekto veikloje ir nebenaudojamas veikloje Lietuvoje), lieka neatsakytas klausimas, ar tikrai visus turto perleidimo užsienio subjektui atvejus, įskaitant ir klasikinį turto pardavimą, įstatymų leidėjas siekė kvalifikuoti kaip turto perkėlimą, o jei ne visus – tai kokiais kriterijais vadovaujantis reikia atriboti perleidimus, kurie nuo 2020 m. turi būti apmokestinami nebe kaip turto perleidimas, o kaip turto perkėlimas.

### ***Turto perkėlimo atribojimo kriterijus: ATAD vs. PMĮ***

Nors ir konstatavus, kad PMĮ įtvirtintas turto perkėlimo apibrėžimas Lietuvos įstatymų leidėjo suformuluotas taip talpia, kad į jį gali patekti praktiškai visi turto perleidimo ir netgi pardavimo užsienio subjektui atvejai, abejotina, kad Lietuvos įstatymų leidėjas siekė visas turto perleidimo užsienio subjektų nuosavybėn operacijas, įskaitant pardavimus, nuo 2020 metų apmokestinti kaip turto perkėlimą, atidedant pelno mokesčio sumokėjimą penkeriems metams (kai turto perleidimo atveju pelno mokestis mokamas iškart, nebent yra taikomos lengvatos), tuo labiau, kad iki 2020 m. galiojusios turto perleidimo apmokestinimo nuostatos nebuvo panaikintos. Tačiau PMĮ įtvirtintas turto perkėlimo *apibrėžimas* nepateikia jokio kriterijaus, pagal kurį būtų galima atriboti, kurie turto perleidimai (pavyzdžiui, bent jau pardavimai) užsienio subjektui neturėtų būti kvalifikuojami kaip turto perkėlimas. Tačiau reikia nepamiršti ir to, kad remiantis galiojančiu PMĮ reguliavimu, operacijos kvalifikavimas kaip turto perkėlimas automatiškai nereiškia ir jos apmokestinimo kaip turto perkėlimo – tam būtina, kad

operacija atitiktų kažkurią iš PMĮ 40 (2) 1 dalyje nustatytų aplinkybių. Tačiau, pavyzdžiui, vien operacijos kvalifikavimas kaip turto perkėlimas, pagal šiuo metu galiojančią PMĮ 12 str. 15 p. formuluotę, užkerta kelią taikyti dalyvavimo išimties lengvatą akcijų perleidimui (plačiau žr. 3.4.4.6 skirsnio 1 poskirsnį).

Čia, vėlgi, reiktų prisiminti ATAD įtvirtinto perkėlimo apmokestinimo paskirtį – *kovoti su mokesčių bazės erozija* tiek ES vidaus rinkoje, tiek ir pelno perkėlimu iš vidaus rinkos<sup>884</sup>, o taip pat ir tai, kad pagal ESTT suformuotą praktiką, sienas kertančio įmonių mobilumo atvejais išvykimo valstybės narės mokesčių teisės aktuose įtvirtintas *per(si)kėlimo apmokestinimas yra proporcingas siekiamam tikslui* (užtikrinti išvykimo valstybės mokesčių sistemos darną ir subalansuotą apmokestinimo teisių paskirstymą tarp ES valstybių narių) jei, *inter alia*, perkeliama turto apmokestinamoji vertė nustatoma tada, kai *dėl perkėlimo išvykimo valstybė nebetenka teisės apmokestinti perkeltą turto*<sup>885</sup>. Būtent todėl visas ATAD perkėlimo apmokestinimo nuostatas sieja bendras leitmotyvas – pagal ATAD turto perkėlimas egzistuoja ir yra apmokestinamas tik tada, kai dėl atskirų turto vienetų, nuolatinės buveinės veiklos (ir su ja susijusių turto, teisių ir įsipareigojimų) arba paties mokesčių mokėtojo mokesčio rezidavimo vietos migravimo į kitos valstybės mokesčių jurisdikciją *išvykimo valstybė visiškai ar iš dalies praranda teisę apmokestinti susijusio turto vertės priešmokesčių mokėtojui jį realizavus ateityje*.<sup>886</sup>

Nors ES direktyvos į Lietuvos teisę dažniausiai perkeliama pažodinio perkėlimo būdu, tačiau šįkart Lietuvos įstatymų leidėjas perkeliama ATAD nuostata gerokai modifikavo ir minėtas Kovos su mokesčių rengimu direktyvos rengėjams esminis kriterijus (išvykimo valstybės apmokestinimo teisių praradimas arba mokesčio rezidavimo pasikeitimas), pateisinantis turto perkėlimo apmokestinimą ir galėjęs suteikti teisinio aiškumo atribojant turto perleidimo bei turto perkėlimo atvejus, Lietuvos įstatymų leidėjo *valia expressis verbis* nebuvo įtvirtintas – žr. ATAD ir PMĮ nuostatų palyginimą žemiau esančioje Lentelėje Nr. 4:

**Lentelė Nr. 4. Turto perkėlimo formuluočių ir apmokestinimo sąlygų, įtvirtintų**

884 Komisijos pasiūlymas dėl ATAD-1, 7–8.

885 ESTT (didžioji kolegija) 2011 m. lapkričio 29 d. sprendimas, *National Grid Indus*, byla C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785, 52 p.; ESTT 2013 m. balandžio 25 d. sprendimas, *Komisija prieš Ispaniją*, byla C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264, 31 p.; ESTT 2014 m. sausio 23 d. sprendimas, *DMC*, byla C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20, 60 p.; ESTT 2015 m. gegužės 21 d. sprendimas, *Verder LabTec*, byla C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331, 48 p.; ESTT 2017 m. lapkričio 23 d. sprendimas, *procesas inicijuotas A Oy*, byla C-292/16, ECLI:EU:C:2017:888, 33–34.

886 Žr. ATAD 2 str. 6, 7, 8, d., 5 str. 1 d.

ATAD	PMĮ
<p>2 straipsnis <b>Apibrėžtys</b></p> <p>Šioje direktyvoje vartojamų terminų apibrėžtys: (...)</p> <p><b>6. turto perkėlimas</b> – operacija, dėl kurios valstybė narė <i>praranda teisę apmokestinti</i> perkeltą turtą, nors turtas juridinės arba ekonominės nuosavybės teise toliau priklauso tam pačiam mokesčių mokėtojui;</p> <p><b>7. rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimas</b> – operacija, dėl kurios mokesčių mokėtojas <i>nustoja būti rezidentu mokesčių tikslais</i> vienoje valstybėje narėje ir įgyja rezidavimo vietą mokesčių tikslais kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje;</p> <p><b>8. nuolatinės buveinės vykdomos veiklos perkėlimas</b> – operacija, dėl kurios mokesčių mokėtojas <i>nustoja būti apmokestinamas vienoje valstybėje narėje ir pradedamas apmokestinti kitoje valstybėje narėje</i> arba trečiojoje valstybėje, nors joje netampa rezidentu mokesčių tikslais;</p>	<p><b>2 straipsnis. Pagrindinės šio Įstatymo sąvokos</b></p> <p>39<sup>1</sup>. Turto perkėlimas – operacija, kai vieneto turtas, naudojamas vieneto Lietuvos Respublikoje vykdomai veiklai, perkeliamas į užsienio valstybę ir pradedamas naudoti užsienio valstybėje vykdomai veiklai.</p>

Iš lentelėje Nr. 4 pateikto ATAD ir PMĮ įtvirtintų perkėlimo apmokestinimo apibrėžčių bei apmokestinimo sąlygų palyginimo neįmanoma nepastebėti, kad apmo-

ATAD	PMĮ
<p>5 straipsnis <b>Perkėlimo apmokestinimas</b></p> <p>1. Mokesčių mokėtojas apmokestinamas mokesčiu, kurio dydis apskaičiuojamas pagal perkėlimo turto rinkos vertę perkėlimo metu, atėmus jo vertę mokesčių tikslais, esant kuriai nors iš šių aplinkybių:</p> <p>a) mokesčių mokėtojas perkėlia turtą iš savo pagrindinės buveinės į savo nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, jei pagrindinės buveinės valstybė narė dėl perkėlimo <i>netenka teisės apmokestinti perkėlimo turto</i>;</p> <p>b) mokesčių mokėtojas perkėlia turtą iš savo nuolatinės buveinės vienoje valstybėje narėje į savo pagrindinę buveinę arba kitą nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, jei nuolatinės buveinės valstybė narė dėl perkėlimo <i>netenka teisės apmokestinti perkėlimo turto</i>;</p> <p>c) mokesčių mokėtojas <i>perkėlia savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais</i> į kitą valstybę narę arba į trečiąją valstybę, išskyrus turtą, kuris lieka faktiškai susijęs su nuolatinė buveine pirmojoje valstybėje narėje;</p> <p>d) mokesčių mokėtojas perkėlia savo nuolatinės buveinės vykdomą veiklą iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę arba trečiąją valstybę, jei nuolatinės buveinės valstybė narė dėl perkėlimo <i>netenka teisės apmokestinti perkėlimo turto</i>.</p>	<p><b>40<sup>2</sup> straipsnis. Turto perkėlimo apmokestinimas</b></p> <p>1. Turto perkėlimas iš Lietuvos Respublikos apmokestinamas šiame straipsnyje nustatyta tvarka, jeigu yra viena iš šių aplinkybių:</p> <p>1) Lietuvos vienetas priskiria turtą užsienio valstybėje per nuolatinę buveinę vykdomai veiklai, o turto savininkas nesikeičia;</p> <p>2) užsienio vienetas, vykdamas veiklą Lietuvos Respublikoje per nuolatinę buveinę, priskiria turtą savo vykdomai veiklai kitoje užsienio valstybėje, o turto savininkas nesikeičia;</p> <p>3) Lietuvos vienetas perkėlia Lietuvos Respublikoje vykdomą veiklą į užsienio valstybę, išskyrus atvejus, kai turtas, kuris buvo naudojamas Lietuvos Respublikoje vykdomai veiklai, toliau naudojamas užsienio vieneto per nuolatinę buveinę vykdomai veiklai Lietuvos Respublikoje;</p> <p>4) užsienio vienetas, vykdamas veiklą Lietuvos Respublikoje per nuolatinę buveinę, perkėlia vykdomą veiklą į užsienio valstybę.</p>

kestinimo teisės praradimo sąlyga, kaip būtinas perkėlimo egzistavimo ir apmokestinimo kriterijus, yra akcentuojama visose trijose su perkėlimo apmokestinimu susijusiose ATAD apibrėžtyse ir visose keturiuose ATAD įtvirtintose perkėlimo apmokestinimo sąlygose. Tokiu būdu perkėlimo apmokestinimą ATAD iš esmės susieja su atskirų turto vienetų, nuolatinės buveinės veiklos (ir su ja susijusių turto, teisių ir įsipareigojimų) arba paties mokesčių mokėtojo mokestinio rezidavimo vietos *migravimu* į kitos val-



tybės mokesčių jurisdikciją, išvykimo valstybei prarandant teisę apmokestinti susijusio turto vertės prieaugį mokesčių mokėtojui jį realizavus ateityje. Tačiau perkeldamas ATAD nuostatas į PMĮ Lietuvos įstatymų leidėjas šio kriterijaus (išvykimo valstybės teisės apmokestinti perkeliama turto vertės padidėjimą praradimas) turto perkėlimo apibrėžime apskritai neįtvirtino, o iš turto perkėlimo apmokestinimą nustatančių sąlygų, įtvirtintų PMĮ 40 (2) str. 1 dalyje, jį galima tik numanyti.

Teigti, kad Lietuvos įstatymų leidėjas šį kriterijų galimai nutylėjo kaip savaime suprantamą, neleidžia teisinio tikrumo imperatyvas, pagal kurį mokesčių įstatymas turi būti aiškus, tuo labiau, jis turi aiškiai įtvirtinti kriterijus, nuo kurių priklauso, kurį iš dviejų skirtingų apmokestinimo režimų – turto perleidimo ar turto perkėlimo - taikyti. Teigti, kad tai atsitiktinumas ar Lietuvos įstatymų leidėjo neapsižiūrėjimas, neduoda pagrindo nei PMĮ, nes perkeliant ATAD turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės į PMĮ, akivaizdžiai buvo pašalintos visos nuostatos, referuojančios į teisės apmokestinti praradimą, nei PMĮ pakeitimo įstatymo aiškinamasis raštas,<sup>887</sup> kuriame šis kriterijus taip pat neminimas. Natūralu, kad dėl tokio PMĮ įtvirtinto reguliavimo šia aplinkybe nėra remiamasi ir mokesčių administratoriaus skelbiamame PMĮ apibendrintame komentare.<sup>888</sup>

Bene vienintelis logiškas paaiškinimas čia galimai yra tas, kad Lietuvos įstatymų leidėjas nusprendė turto perkėlimą, kaip tokį, susieti ne su išvykimo valstybės apmokestinimo teisių praradimu, o tiesiog su turto perdavimu ar priskyrimu užsienio valstybėje vykdomai veiklai arba perleidimu užsienio subjektui, nepriklausomai nuo to, ar Lietuva praranda apmokestinimo teises į susijusį turto vertės padidėjimą apmokestinimą ateityje<sup>889</sup> (plačiau žr. 3.3.4.6 skirsnio 2 poskirsnį), o taip pat ir nepaisant to, kad tam tikrais atvejais Lietuva tokių apmokestinimo teisių ir iki šiol neturėjo (buvo atsiskiusi) (plačiau žr. 3.3.4.6 skirsnio 1 poskirsnį). Tačiau tada, kaip parodė šis disertacinis tyrimas, į turto perkėlimo apibrėžtį gali patekti praktiškai bet koks turto perleidimas užsienio subjektams, įskaitant ir pardavimą.

Čia verta pastebėti, kad Komisijos Mokesčių ir maitų sąjungos generalinis direktoratas (DG TAXUD), aiškindamas ATAD minimalios apsaugos apimtį, pabrėžė, kad ATAD įtvirtintas minimalus perkėlimo apmokestinimo standartas apima tik

---

887 PMĮ pakeitimo aiškinamasis raštas (2019-11-12).

888 Žr. PMĮ 2 str. 39 (1) d., 12 str. 15 p., 40 (2) str., apibendrintą komentarą (PMĮ apibendrintas komentaras (2020-12-31 d. redakcija).

889 Toks perkėlimo apmokestinimas teisės literatūroje įvardijamas kaip perkėlimo apmokestinimas plačiaja prasme. van Thiel, „Exit Taxes“, 832.

operacijas, kurių metu turtas palieka valstybės narės mokesčių jurisdikciją, tačiau juridinė ar ekonominė turto nuosavybė nesikeičia, ir *neapima situacijų, kai keičiasi perleidžiamo turto nuosavybė (pardavimų)*, ir griežtesnis valstybių narių reguliavimas [jei būtų nustatytas – *aut. past.*], taip pat turėtų veikti šių sąlygų ribose. Be to, direktoratas atkreipė dėmesį ir į tai, kad ATAD įtvirtintas minimalus ES standartas yra sukonstruotas atsižvelgiant į ESTT praktiką perkėlimo apmokestinimo byloje, todėl egzistuoja rizika, kad griežtesnis nacionalinis reguliavimas pažeis ES teisės reikalavimus.<sup>890</sup>

Apibendrinant, galiojant dabartiniam PMĮ reguliavimui, kuris turto perkėlimo apmokestinimo režimo taikymo nesieja su Lietuvos teisės apmokestinti perkėlimo turto vertės padidėjimą praradimu, pirma, turime gana kuriozišką situaciją, kai visi turto pardavimai ar kiti perleidimai užsienio subjektams formaliai patenka į turto perkėlimo apibrėžimą ir, operacijai įvykus PMĮ 40 (2) str. 3 dalyje įtvirtintomis aplinkybėmis (Lietuvos vienetas baiga su turtu susijusią veiklą, o turto savininkas pasikeičia užsienio vienetą), potencialiai galėtų būti apmokestinti kaip turto perkėlimas, išdėstant pelno mokesčio sumokėjimą penkeriems metams. Tačiau labai abejotina, kad Lietuvos įstatymų leidėjas siekė būtent tokio tikslo - atidėti pelno mokesčio sumokėjimą ir klasikinio turto pardavimo užsienio vienetui atveju.

Antra, situacija, kai operacija apmokestinama kaip perkėlimas vien dėl to, kad turto savininku tampa užsienio subjektas, nors Lietuva teisės apmokestinti perkėlimo turto vertės padidėjimą neparanda, o analogiška grynai nacionalinė operacija nebūtų apmokestinama pelno mokesčiu (pvz., PMĮ 14 str. 4 d. atveju), tampa labai panaši tiek į teisinį reguliavimą, diskriminuojantį operacijas su užsienio (taip pat ir ES) elementu nacionalinių operacijų atžvilgiu, tiek ir į neproporcingą perkėlimo apmokestinimą, pažeidžiantį SESV garantuojamą steigimosi laisvę.

Trečia, kyla klausimas, ar įgyvendindamas ATAD Lietuvos įstatymų leidėjas neviršijo joje įtvirtinto turto perkėlimo apmokestinimo minimumo, ar tikrai buvo pasirinkta geriausia teisinio reguliavimo alternatyva, ir ar šiuo atveju neturime perteklinio reguliavimo (angl. *gold-plating*), kai tinkamam ES direktyvos įgyvendinimui pasiekti buvo įtvirtintos nebūtinoms nacionalinės teisės nuostatos, kuriomis viršijama tai, kas būtina ES teisės akto tikslams pasiekti (reguliavimas perteklinis lyginant su siekiamais tikslais), ir kurios sukuria valstybei ir jos subjektams įpareigojimų, kurie iš esmės nėra

---

890 DG TAXUD, „Note on the Application of the ‘Minimum Level of Protection’; Working Party on Tax Questions – Direct Taxation Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD), 18 March 2016, origin: DG TAXUD;“, 5.

būtinai tam, kad būtų pasiektas deklaruojamas tikslas, tokiu būdu didinamos administracinę našta, o taip pat gali sukelti ir kitas, aukščiau minėtas, pasekmes (ES teisės pažeidimas).

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstyta, išvykimo valstybės teisės apmokestinimo perkeliama turto vertės padidėjimą, sukauptą turtui ar mokesčių mokėtoju būnant tos valstybės mokesčių jurisdikcijoje, praradimas, disertacinio tyrimo autorės vertinimu, galėtų (o pagal ATAD – ir turėtų) būti esminis požymis, kuris leistų atriboti tiek turto perkėlimo operacijas nuo turto perleidimo operacijų, tiek ir turto perleidimo ir turto perkėlimo apmokestinimo režimų taikymą, ir neabejotinai tarnautų užtikrinant esamų nacionalinių turto perkėlimo apmokestinimo nuostatų atitikimą Direktyvos keliams tikslams bei ESTT praktikai perkėlimo apmokestinimo srityje: tais atvejais, kai išvykimo valstybė dėl turto perkėlimo ir esant PMĮ įtvirtintoms sąlygoms (PMĮ 40 (2) str. 1 d.) prarastų teisę apmokestininti iki perkėlimo sukauptą (uždirbtą) perkeliama turto vertės padidėjimą, siekiant apsaugoti išvykimo valstybės (PMĮ įtvirtinto reguliavimo atveju - Lietuvos) pelno mokesčio bazę, turėtų būti taikomas turto perkėlimo apmokestinimo režimas. Tačiau tais atvejais, kai ūkinė operacija nelemia išvykimo valstybės apmokestinimo bazės sumažėjimo arba tik atideda mokesčio sumokėjimą vėlesnio turto realizavimo momentui, o tuo labiau, jei ūkinės operacijos pasekmėje perleidžiamo turto padidėjimo pajamos apmokestinamos iš karto, kaip, pvz., turto pardavimo atveju, operaciją nei kvalifikuoti, nei apmokestininti kaip turto perkėlimą, nėra pagrindo, o ją apmokestinus, disertacinio tyrimo autorės vertinimu, labai tikėtinas SESV garantuojamos įsisteigimo laisvės bei nediskriminavimo principo pažeidimas (tačiau tai jau kito tyrimo dalykas, todėl šiame tyrime plačiau neanalizuojamas).

Net jei Lietuvos įstatymų leidėjas nutylėjo esminius ATAD akcentuojamus turto perkėlimo kriterijus, laikydamas juos savaime suprantamais, arba tikėdamasis, kad mokesčius ginčus nagrinėjantys teismai juos vis tiek taikys, kadangi „nors direktyva nėra tiesioginio taikymo teisės aktas, pagal nusistovėjusią Vyriausiojo administracinio teismo praktiką, Lietuvos Respublikos teismai ir kitos kompetentingos valstybės institucijos, aiškinamos 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“<sup>891</sup>, iš teisinio

---

891 Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (1 dalis)“, 559.

tikrumo ir teisinio aiškumo principų pusės tokia situacija neturėtų būti priimtina, ypač atsižvelgiant į tai, kad turto perkėlimo institutas Lietuvos teisiniame reguliavime yra naujiena, o tai tuo labiau reikalauja kuo aiškesnio naujųjų taisyklių įtvirtinimo, kad būtų įmanoma suvokti jų specifika, skirtumus nuo iki tol buvusio teisinio reguliavimo, ir jas tinkamai taikyti.

### *Mokestinio rezidavimo keitimas – PMĮ vs. ATAD*

Vis tik, reiktų paminėti ir tai, kad pati ATAD taip pat nėra visiškai nuosekli ir nukrypsta nuo ESTT praktikos, pagal kurią per(si)kėlimo apmokestinimas yra pateisinamas, jei išvykimo valstybė praranda apmokestinimo teisę į perkeltą turto vertės padidėjimo pajamas. Pagal ATAD 5 str. 1 d. c punktą, tuo atveju, jei mokesčių mokėtojas perkelia savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais į užsienio valstybę, kaip turto perkėlimas yra neapmokestinamas tik tas turtas, kuris lieka faktiškai susijęs su nuolatine buveine išvykimo valstybėje. Tačiau jei, pavyzdžiui, toks mokesčių mokėtojas turi nekilnojamojo turto išvykimo valstybėje, tai nepaisant to, kad vadovaujantis DAIS 13 str. nuostatomis (Lietuvoje – ir PMĮ 4 str. 4 d. 4 p.<sup>892</sup>) nekilnojamojo turto vertės padidėjimo pajamos gali būti apmokestinamos išvykimo valstybėje (t. y. išvykimo valstybė išlaiko apmokestinimo teisę), vadovaujantis pažodiniu ATAD 5 str. 1 d. c punkto aiškinimu, tokio nekilnojamojo turto vertės padidėjimas turėtų būti apmokestinamas kaip turto perkėlimas vien tik dėl to, kad jo savininkas pakeitė mokestinio rezidavimo valstybę. Vis tik, ATAD įtvirtintas mokesčių mokėtojo rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimas į užsienio valstybę yra vienintelis atvejis, kai ATAD nukrypsta nuo bendro turto perkėlimo apmokestinimo principo, ir labai gali būti, kad ESTT šią nuostatą atieties bylose išaiškins siaurinamai, per ATAD tikslo – užkirsti kelią pelno mokesčio bazės erozijai išvykimo valstybėje – prizmę.

Verta pastebėti, kad nors rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimui ATAD skirtas ne mažesnis dėmesys, nei turto perkėlimui (įtvirtintas tiek rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimo apibrėžimas, tiek su juo susijusi turto perkėlimo apmokestinimo sąlyga), nei rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimo apibrėžimas, nei mokesčių mokėtojo rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimas, kaip sąlyga turto perkėlimo apmokestinimui, Lietuvos PMĮ, kaip tokie, nebuvo įtvirtinti (žr. lentelę Nr. 5), tačiau ATAD ir PMĮ pakeitimo projekto atitikties lentelėje teigiama, kad Kovos su

<sup>892</sup> Pagal PMĮ 4 str. 4 d. 4p., užsienio vieneto mokesčio bazė yra pajamos už parduotą, kitokiu būdu perleistą nuosavybėn arba išnuomotą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, esantį Lietuvos Respublikos teritorijoje.

mokesčių direktyva į PMĮ perkelta visiškai.<sup>893</sup>

*Lentelė Nr. 5. ATAD įtvirtintų nuostatų dėl rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimo ir PMĮ įtvirtintų nuostatų dėl veiklos perkėlimo palyginimas.*

ATAD	PMĮ
<p>2 straipsnis <b>Apibrėžtys</b> Šioje direktyvoje vartojamų terminų apibrėžtys: (...) 7. <b>rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimas</b> – operacija, dėl kurios mokesčių mokėtojas <i>nustoja būti rezidentu mokesčių tikslais</i> vienoje valstybėje narėje ir įgyja rezidavimo vietą mokesčių tikslais kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje;</p> <p>5 straipsnis <b>Perkėlimo apmokestinimas</b> 1. Mokesčių mokėtojas apmokestinamas mokesčiu, kurio dydis apskaičiuojamas pagal perkėlimo turto rinkos vertę turto perkėlimo metu, atėmus jo vertę mokesčių tikslais, esant kuriai nors iš šių aplinkybių: (...) c) mokesčių mokėtojas <i>perkelia savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais</i> į kitą valstybę narę arba į trečiąją valstybę, išskyrus turtą, kuris lieka faktiškai susijęs su nuolatine buveine pirmojoje valstybėje narėje; (...)</p>	<p><b>40<sup>2</sup> straipsnis. Turto perkėlimo apmokestinimas</b></p> <p>1. Turto perkėlimas iš Lietuvos Respublikos apmokestinamas šiame straipsnyje nustatyta tvarka, jeigu yra viena iš šių aplinkybių: (...) 3) Lietuvos vienetas <i>perkelia Lietuvos Respublikoje vykdomą veiklą į užsienio valstybę</i>, išskyrus atvejus, kai turtas, kuris buvo naudojamas Lietuvos Respublikoje vykdomai veiklai, toliau naudojamas užsienio vieneto per nuolatinę buveinę vykdomai veiklai Lietuvos Respublikoje; (...)</p>

Kaip matyti, ATAD įtvirtina pareigą kaip turto perkėlimą apmokestinti ir tuos atvejus, kai mokesčių mokėtojas perkelia į kitą valstybę savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais, o PMĮ kalba tik apie veiklos, o ne apie rezidavimo vietos mokesčių tikslais per-

<sup>893</sup> „Direktyvos (ES) 2016/1164 ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56(1) straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 40(2) ir 56(2) straipsniais įstatymo projekto atitikties lentelė“.

kėlimą. Akivaizdu, kad PMĮ 40 (2) str. 1 d. 3 punkte įtvirtintas Lietuvos vieneto veiklos perkėlimas į užsienio valstybę savo esme nėra identiška operacija ATAD įtvirtintam rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimui į kitą valstybę, kaip tokiam, kadangi perkėlus veiklą, Lietuvos juridinio asmens rezidavimo mokesčių tikslais vieta nesikeičia (pagal PMĮ, buvimas Lietuvos mokesčių rezidentu pelno mokesčio prasme siejamas tik su vieneto įregistravimu Lietuvoje - žr. toliau šiame skyriuje), o perkėlus rezidavimo mokesčių tikslais vietą, jei tai apskritai įmanoma iš įmonių teisės perspektyvos, nebūtinai turi būti kartu perkeliama ir veikla.

Pavyzdžiui, pagal Lietuvos PMĮ, buvimą Lietuvos apmokestinamuoju vienetu (tai mokestinio rezidavimo Lietuvoje atitikmuo PMĮ) apsprendžia tik vieneto įregistravimas Lietuvoje<sup>894</sup> (PMĮ 2 str. 2 d.<sup>895</sup>), nepriklausomai nuo to, ar įmonė vykdo veiklą užsienyje, ir nepriklausomai nuo to, kur – Lietuvoje ar užsienyje – yra įmonės efektyvaus valdymo vieta. Savo ruožtu, buvimą užsienio apmokestinamuoju vienetu apsprendžia įsteigimas arba kitoks organizavimas pagal užsienio valstybės teisės aktus (PMĮ 2 str. 3 d.), o tai iš esmės taip pat yra susiję su įregistravimu ar kitokiu išviešiniu tam tikrame užsienio valstybės registre.

Čia neišvengiamai turime Lietuvos įmonių ir mokesčių teisės sąveikos tašką, kur Lietuvos įmonių teisė apriboja juridinio asmens registruotos buveinės perkėlimą į užsienio valstybę, o tuo pačiu apriboja ir galimybę Lietuvos juridiniam asmeniui pakeisti rezidavimo mokesčių tikslais vietą: pagal bendrą taisyklę, CK Lietuvos įmonių (juridinių asmenų) teisinį subjektiškumą sieja būtent su jų įregistravimu Lietuvos Respublikos juridinių asmenų registre, ir nei CK, nei specialieji nacionalines juridinių asmenų teises formas reguliuojantys įstatymai (ABĮ, LR mažųjų bendrijų įstatymas<sup>896</sup>, LR individualių įmonių įstatymas<sup>897</sup> ir kt.) nenumato galimybės perkelti nacionalinio juridinio asmens registruotos buveinės iš Lietuvos į užsienį neprarandant teisinio su-

---

894 Mokestinį įmonės rezidavimą tik su jos įregistravimu savo valstybėje sieja ne tik Lietuva, bet ir pavyzdžiui, Bulgarija, Estija, Suomija, Latvija, Švedija. KPMG, „EU Country Profiles - KPMG Global“.

895 Pagal PMĮ, Lietuvos apmokestinamasis vienetas (Lietuvos vienetas) – tai juridinis asmuo, įregistruotas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka, taip pat Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, neturintis juridinio asmens statuso. PMĮ, 2 str. 2 d.

896 „Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2020-11-19)“.

897 „Lietuvos Respublikos individualių įmonių įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2012-09-01)“.

bjektiškumo<sup>898</sup> (išimtis – europinių juridinių asmenų – Europos bendrovės (SE), Europos kooperatinės bendrovės (SCE) ir Europos ekonominių interesų grupės (pastaroji Lietuvoje turi juridinio asmens statusą) registruotos buveinės perkėlimas į kitą ES valstybę narę be likvidavimo, kurie yra galimi pagal tiesiogiai taikomus ES reglamentus<sup>899</sup> ir susijusius nacionalinius teisės aktus<sup>900</sup>). Vis tik, galimybė akcinių bendrovių ir uždarytųjų akcinių bendrovių (būtent šių formų juridiniai asmenys dažniausiai sudaro įmonių grupes, o UAB apskritai yra populiariausia juridinės formos įmonė Lietuvoje) registruotos buveinės vietą perkelti į kitą ES valstybę narę Lietuvoje turėtų atsirasti vėliausiai nuo 2023 m. sausio 31 d., kai į Lietuvos įmonių teisės aktus turės būti perkelta 2019 m. lapkričio 27 d. priimta Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2019/2121,<sup>901</sup> numatanti galimybę Lietuvos bendrovėms be likvidavimo procedūros persitvarkyti į kitos valstybės narės bendrovę kartu į tą valstybę perkeltiant ir registravimo vietą. Vadovaujantis PMĮ 2 str. 2-3 dalimis, tokia į užsienio įmonę pertvarkyta AB ar UAB pelno mokesčio tikslais iš Lietuvos vieneto taptų užsienio vienetu, atitinkamai, pertvarkytai įmonei būtų taikomas nebe visų pasaulinių pajamų, įskaitant ir pozityviąsias pajamas, apmokestinimo režimas (PMĮ 4 str. 1-2 d.), bet Lietuvoje būtų apmokestintos tik kai kurios užsienio vieneto iš šaltinių Lietuvoje gaunamos pajamos (paskirstytinasis pelnas, honorarai, palūkanos, nekilnojamojo turto pardavimo ir nuomos pajamos ir pan.; PMĮ 4 str. 3-4 d.) bei pelnas iš jo veiklos per nuolatinę buveinę Lietuvoje jei tokia būtų

---

898 Siekiant kad juridinio asmens (išskyrus SE, SCE ir Europos ekonominių interesų grupę, kurių registruota buveinė gali būti perkelta be jų likvidavimo Lietuvoje) registruota buveinė būtų užsienyje, pagal šio disertacinio tyrimo rengimo metu Lietuvoje galiojusius teisės aktus, Lietuvoje įregistruotą įmonę reikia arba likviduoti dėl reorganizavimo (prarandamas Lietuvos įmonės teisinis subjektiškumas – buvusios įmonės, kaip teisių santykių subjekto, apskritai nelieka) ir jos turtą, teises ir pareigas perduoti kitam juridiniam asmeniui prijungimo, sujungimo, padalijimo ar išdalijimo būdu, arba tiesiog likviduoti įmonę (taip pat prarandamas Lietuvos įmonės teisinis subjektiškumas – buvusios įmonės, kaip teisių santykių subjekto, nelieka) ir likviduotos įmonės turto pagrindu įregistruoti naują įmonę užsienio valstybėje, pagal užsienio valstybės teisės aktų reikalavimus, tačiau tai jau bus visiškai kitas juridinis asmuo.

899 „2001 m. spalio 8 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 2157/2001 dėl Europos bendrovės (SE) statuto“, 8 str.; „2003 m. liepos 22 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1435/2003 dėl Europos kooperatinės bendrovės (SCE) statuto“, 7 str.; „1985 m. liepos 25 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2137/85 dėl Europos ekonominių interesų grupių (EEIG)“, 13, 14 str.

900 Žr. 2 str. Europos bendrovės buveinės perkėlimas į kitą valstybę: „Lietuvos Respublikos Europos bendrovių įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2012-01-01)“; žr. 2 str. Europos kooperatinės bendrovės buveinės perkėlimas į kitą valstybę: „Lietuvos Respublikos Europos kooperatinių bendrovių įstatymas“; „Lietuvos Respublikos Europos ekonominių interesų grupių įstatymas“, žr. 7 str. 2 d.

901 Plačiau žr. direktyvos 1 straipsniu įterptą II antraštinės dalies -1 skyrių „Vienos valstybės ribas peržengiantis pertvarkymas“: „2019 m. lapkričio 27 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2019/2121, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos (ES) 2017/1132 nuostatos, kiek tai susiję su vienos valstybės ribas peržengiančiu pertvarkymu, jungimu ir skaidymu“.

vykdoma. Tačiau, pavyzdžiui, tokios persitvarkiusios įmonės valdomų akcijų, dalių ar pajų perleidimo pajamos Lietuvoje nebebūtų pelno mokesčio objektas. Taigi, perkeliant registruotą buveinę ir kartu rezidavimo vietą mokesčių tikslais į užsienio valstybę, įvyktų išvykimo valstybės (Lietuvos) pelno mokesčio bazės erozija, nes apmokestinimo teisės, su tam tikromis išimtimis, persikeltų į atvykimo valstybės mokesčių jurisdikciją.

Būtent užkirsti kelią tokiems pelno mokesčio bazės erozijos atvejams ir yra skirtas ATAD 2 str. 7 dalyje įtvirtintas rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimo apibrėžimas bei ATAD 5 str. 1 d. c punktas, nustatantis, kad turto perkėlimo apmokestinimo režimas taikomas ir rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimo į kitą valstybę narę atveju. Tuo labiau atsižvelgiant į tai, kad įmonės mokestinio rezidavimo migravimo galimybė daug paprastesnė tose valstybėse, kuriose vienintelis arba vienas iš juridinio asmens mokestinį rezidavimą apsprendžiančių kriterijų yra vadovybės buvimo ar efektyvaus valdymo ar priežiūros vieta<sup>902</sup> (angl. *real seat, place of effective management and control*).

Čia nuosekliai kyla klausimas, ar Lietuvos įstatymų leidėjas, atsižvelgdamas į Lietuvos pelno mokesčio sistemą, sąmoningai neįtvirtino Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje įtvirtinto rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimo apibrėžimo, o rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimą (ATAD 5 str. 1 d. c p.) transformavo į veiklos perkėlimą (PMĮ 40 (2) str. 1 d. 3 p.), ar vis tik šiuo atveju įvyko įstatymų leidėjo neapsižiūrėjimas, sudarantis prielaidas neapmokestinti perkeliama turto įmonės rezidavimo vietai migravus iš Lietuvos į užsienį, o taip pat galintis sukelti problemų ir dėl atvirkštinio kainos pripažinimo taisyklės taikymo tuo atveju, kai užsienio valstybė kaip turto perkėlimą apmokestins mokestinio rezidavimo vietą į Lietuvą perkeliančią įmonę, o Lietuvos PMĮ toks turto perkėlimo apmokestinimo pagrindas apskritai nebus įtvirtintas.

Ieškant argumentų, kodėl Lietuvos įstatymų leidėjas nusprendė ignoruoti rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimo reiškinį, viena iš priežasčių gali būti faktas, kad, kaip minėta, pagal Lietuvos įmonių teisės aktus, Lietuvoje įregistruotų nacionali-

---

902 Pvz., Kipre ir Airijoje (pastarojoje - su išlygomis) įmonės mokestinis rezidavimas pelno mokesčio prasme yra siejamas tik su efektyvaus valdymo toje valstybėje vieta. Tačiau daugumoje Europos valstybių – Austrijoje, Belgijoje, Bosnijoje ir Hercegovinoje, Kroatijoje, Čekijoje, Danijoje, Prancūzijoje, Vokietijoje, Graikijoje, Vengrijoje, Islandijoje, Italijoje, Liuksemburge, Maltoje, Juodkalnijoje, Nyderlanduose, Norvegijoje, Lenkijoje, Portugalijoje, Rumunijoje, Serbijoje, Slovakijoje, Slovėnijoje, Šveicarijoje, Turkijoje, Jungtinėje Karalystėje – vadovybės buvimo ar efektyvaus valdymo vieta yra vienas iš mokestinio rezidavimo šiose valstybėse kriterijų (dažniausiai alternatyva įsisteigimo kriterijui). KPMG, „EU Country Profiles - KPMG Global“.



nės teisinės formos juridinių asmenų registruotos buveinės perkelti į kitą valstybę, išsaugant juridinio asmens teisinį subjektiškumą, kol kas (iki direktyvos (ES) 2019/2121 perkėlimo į Lietuvos teisę<sup>903</sup>) nėra galimybės. Tačiau, atmesti tokios galimybės atsiradimą ateityje, ypač atsižvelgiant į direktyvos (ES) 2019/2121, tiesiogiai numatančios AB ir UAB registruotos buveinės perkėlimo galimybę, priėmimą ir į faktą, kad dauguma Europos valstybių mokestinio rezidavimo vietą sieja ne tik su įmonės įregistravimo valstybe, bet ir, pavyzdžiui, su vadovybės buvimo ar efektyvaus valdymo ar priežiūros vieta, neatrodo toliaregiškas ir pamatuotas sprendimas.

Kita vertus, reikia pripažinti, kad veiklos perkėlimo apmokestinimu galima pasiekti panašų mokestinį efektą: jei mokestinio rezidavimo vieta perkeliama į kitą valstybę, tačiau ekonominė veikla ir toliau vykdoma išvykimo valstybėje, išvykimo valstybė apmokestinimo teisių nepraranda ir perkėlimo apmokestinimui nėra pagrindo. Jei kartu su perkeliamu mokestiniu rezidavimu į užsienio valstybę iškeliami ir ekonominė veikla, tai vėlgi atitinka veiklos perkėlimo į užsienio valstybę sąlygą, kuria remiantis turto perkėlimas apmokestinamas.

Tačiau pagrindinis skirtumas tarp mokestinio rezidavimo vietos ir veiklos perkėlimo apmokestinimo yra tas, kad veiklos perkėlimo atveju, apmokestinamas tik su perkelta veikla susijęs turtas, tuo tarpu mokestinio rezidavimo perkėlimo apmokestinimas apima visą juridinio asmens, kuris keičia mokestinio rezidavimo jurisdikciją, turimą turtą, nesusijusį su išvykimo valstybėje per nuolatinę buveinę tęsiama veikla – tiek tą, kuris kartu su veikla perkeliamas į priimančią valstybę, tiek ir turtą, kuris fiziškai lieka išvykimo valstybėje ir nėra priskirtas nuolatinėi buveinei (šiuo aspektu, disertacinio tyrimo autorės vertinimu, turėtų būti papildomai taikomas ir išvykimo valstybės apmokestinimo teisių praradimo kriterijus), o taip pat ir turtą, kuris nėra susietas su konkrečia aktyvia ekonomine veikla, ir kurio atžvilgiu išvykimo valstybė praranda apmokestinimo teisę mokesčių mokėtoju perkėlus savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais į kitą valstybę (pvz., įmonių grupėse tai itin aktualu valdomų kitų juridinių asmenų akcijų, dalių ar pajų atžvilgiu). Kitaip tariant, rezidavimo mokesčių tikslais vietos perkėlimas yra gerokai platesnė sąvoka, nei tiesiog veiklos perkėlimas, todėl, pavyzdžiui, diskutuotina, ar Lietuvos pasirinktas veiklos perkėlimo apmokestinimo modelis apimtų atvejus, kai, tarkime, 2023 metais Lietuvos UAB persitvarkius į

---

903 Direktyvos įgyvendinimo terminas - iki 2023 m. sausio 31 d. „2019 m. lapkričio 27 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2019/2121, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos (ES) 2017/1132 nuostatos, kiek tai susiję su vienos valstybės ribas peržengiančiu pertvarkymu, jungimu ir skaidymu“, 3 str.

Estijos uždarojo tipo ribotos atsakomybės bendrovė, Lietuva praras teisę apmokestinti iki pertvarkymo Lietuvos bendrovės įsigytų akcijų perleidimą, kuris vyks jau po pertvarkymo į Estijos bendrovę.

Apibendrinant, rezidavimo mokesčių tikslais vietos perkėlimo apmokestinimas kontraversiškas: ATAD nėra visiškai nuosekli ir pagal joje įtvirtintas taisykles būtų apmokestintas ir tas mokesčių rezidavimo vietą perkėlusios įmonės turtas, į kurį išvykimo valstybė apmokestinimo teisių nepraranda, o tai prieštarauja ESTT praktikai, patiesinančiai perkėlimo apmokestinimą, jei išvykimo valstybė praranda apmokestinimo teisę į perkėlimo turto vertės padidėjimo pajamas. Lietuvoje mokesčių rezidavimo vietos perkėlimas įstatymų leidėjo valia transformavosi į veiklos perkėlimo apmokestinimą, o apmokestinimo teisių praradimas kaip turto perkėlimo apmokestinimo kriterijus apskritai neįtvirtintas, todėl PMI įtvirtinta veiklos perkėlimo apmokestinimo taisyklė, nors ir apima didžiąją dalį perkeliama turto, kuris būtų apmokestinamas ir ATAD įtvirtinto rezidavimo vietos perkėlimo atveju, tačiau *expressis verbis* neapima turto, kuris nėra susietas su konkrečia aktyvia ekonomine veikla, ir kurio atžvilgiu išvykimo valstybė prarastų apmokestinimo teisę mokesčių mokėtojui perkėlus savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais į kitą valstybę. Čia kyla klausimas, ar mokesčių teisėje galime bet kokio turto, įskaitant ir vertybinius popierius, turėjimą nuosavybėje laikyti ekonomine veikla ir „pritempti“ prie veiklos į užsienį perkėlimo operacijos, kai tiesiog pasikeičia turto savininko mokesčių rezidavimo valstybė. Iš teisinio tikrumo pusės atsakymas akivaizdus: mokesčių teisės aktai turi būti aiškūs, o visi neaiškumai turi būti aiškinami mokesčių mokėtojų naudai. Todėl vėlgi prieinama prie tos pačios išvados: naujojo turto perkėlimo instituto reguliavimo aiškumui ir dviprasmybių nebuvimui užtikrinti reikalingas tiek rezidavimo vietos perkėlimo aplinkybės, tiek ir išvykimo valstybės apmokestinimo teisių praradimo kriterijaus įtvirtinimas, siekiant, maksimalaus aiškumo, kokios operacijos atitinka turto perkėlimo apmokestinimo sąlygas.

#### **3.3.4.6. Turto perkėlimo apmokestinimo taisyklių santykis su tam tikrais turto perleidimo atvejais**

Remiantis anksčiau išdėstytais disertacinio tyrimo rezultatais padarius išvadą, kad pagal šiuo metu PMI įtvirtintą turto perkėlimo teisinį reguliavimą praktiškai bet koks perleidimas *užsienio subjektui* formaliai gali būti kvalifikuojamas ir kaip turto perkėlimas, o kriterijaus, pagal kurį būtų galima aiškiai atriboti, kuriems turto perleidimams turėtų būti taikomas turto perkėlimo apmokestinimo režimas, PMI neįtvirtina,

kyla aktualus praktinis įstatymo aiškinimo ir taikymo klausimas: koks naujų turto perkėlimo apmokestinimo taisyklių santykis su įmonių grupių tarptautinio mobilumo atvejais itin dažnai taikoma dalyvavimo išimties lengvata akcijų perleidimui (PMĮ 12 str. 15 p.), pelno mokesčio atidėjimu didinant vieneto įstatinį kapitalą kito vieneto akcijomis (PMĮ 14 str. 4 d.), ir specialių reorganizavimo ir perleidimo atvejų, nustatytų PMĮ 41 str., apmokestinimo taisyklėmis? Kuriam apmokestinimo režimui – naujam turto perkėlimo (su faktiniu pelno mokesčio sumokėjimo išdėstymu iki 5 m.), ar senajam turto perleidimo (operaciją pelno mokesčiu apmokestinant iškart) – turi būti teikiamas prioritetas, jei konkrečiu atveju ūkinė operacija<sup>904</sup> gali būti kvalifikuojama ir kaip turto perleidimas (nes keičiasi turto savininkas), ir kaip turto perkėlimas (nes atitinka turto perkėlimo apibrėžimą bei turto perkėlimo apmokestinimo sąlygas)?

### **1) Perkėlimo apmokestinimo taisyklių santykis su dalyvavimo išimties lengvata akcijų perleidimui**

Akcijų perleidimo operacijos įmonių grupių ribose yra dažnas įmonių grupių struktūros keitimo įrankis, ypač – jei jis gali būti mokesetine prasme neutralus. Tačiau nuo 2020-01-01 d. taikoma PMĮ 12 str. 1 d. 15 punktą papildžiusi nuostata tiesiogiai įtvirtina, kad dalyvavimo išimties lengvata<sup>905</sup>, nustatanti pajamų iš išlaikytų akcijų perleidimo neapmokestinimą, yra netaikoma turto perkėlimo atveju. Taigi, taip įstatymų leidėjas *expressis verbis* įtvirtino turto perkėlimo nuostatų prioritetą turto perleidimo, patenkančio į minėtos lengvatos reguliavimo sritį, atžvilgiu.

Reikia prisiminti, kad PMĮ 12 str. 15 p. įtvirtinta dalyvavimo išimties lengvata iki 2020-01-01 d. buvo taikoma bet kokiems akcijų perleidimams – tiek pardavimams, tiek akcijų mainams įnešant jas į kito juridinio asmens kapitalą, tiek bet kokiems kitiems sandoriams, kurių metu pasikeičia akcijų savininkas, ir neribojant subjektų, kuriems akcijos perleidžiamos, rato, t. y. pelno mokesčio lengvata buvo taikoma perleidžiant akcijas tiek Lietuvos ar užsienio, tiek fiziniams ar juridiniams asmenims. Kaip minėta,

---

904 Pavyzdžiui, užsienio juridinio asmens įstatinio kapitalo didinimo metu išleidžiamų akcijų apmokėjimas Lietuvos vieneto valdomomis kito juridinio asmens akcijomis, arba Lietuvos juridinio asmens prijungimas prie užsienio juridinio asmens ir pan.

905 Pagal PMĮ 12 str. 1 d. 15 p. įtvirtintą „dalyvavimo išimties“ taisyklę, EEE arba DAIS valstybėje įregistruoto ar kitaip organizuoto vieneto, esančio pelno mokesčio mokėtoju, akcijų perleidimas yra neapmokestinamas pelno mokesčiu Lietuvoje, jei jame akcijas perleidžiantis vienetas ne trumpiau kaip 2 m. (arba ne trumpiau kaip 3 m., jei akcijos buvo įgytos PMĮ 41 str. 2 d. nurodytais neutralaus reorganizavimo ar perleidimo būdais) be pertraukų turėjo daugiau kaip 10 proc. balsus suteikiančių to vieneto akcijų. Ši lengvata netaikoma tuo atveju, kai akcijas perleidžiantis vienetas jas perleidžia šias akcijas išleidusiam vienetai (savų akcijų įsigijimas), o nuo 2020-01-01 d. – ir turto perkėlimo atveju.

nuo 2020-01-01 d. ši lengvata netaikoma „turto perkėlimo atvejais“. Čia prisimintina ir tai, kad PMĮ 2 str. 39 (1) d. turto perkėlimą apibrėžia kaip operaciją, „kai vieneto turtas, naudojamas vieneto Lietuvos Respublikoje vykdomai veiklai, perkeliamas į užsienio valstybę ir pradedamas naudoti užsienio valstybėje vykdomai veiklai“. Taigi PMĮ turto perkėlimo neapriboja operacijomis, kurių metu turto savininkas nesikeičia, taip pat perkėlimo apibrėžties nesusieja ir su išvykimo valstybės teisės apmokestinimo turtą praradimu. Savo ruožtu, PMĮ įtvirtintas turto perkėlimo apibrėžimas suformuluotas taip, kad praktiškai bet koks užsienio elementą (turtas „perkeliamas į užsienio valstybę ir pradedamas naudoti užsienio valstybėje vykdomai veiklai“) turintis turto pardavimas ar kitas perleidimas gali būti kvalifikuojamas ir kaip turto perkėlimas. Ir jei, kaip nurodo PMĮ apibendrintas komentaras, „veiklą“ aiškintume pačia plačiausia įmanoma apimtimi, apimant ir pasyvią akcijų valdymo veiklą (žr. plačiau 3.3.4.5 skirsnio 2 poskirsnį)<sup>906</sup>, tai nuo 2020-01-01 d. turime situaciją, kai sandoriams, kuriuose akcijos bet kuriuo būdu perleidžiamos<sup>907</sup> užsienio vienetai ar fiziniam asmeniui – nenuolatiniam Lietuvos gyventojui (turtas „pradedamas naudoti užsienio valstybėje vykdomai veiklai“), lengvata nuo 2020-01-01 d. potencialiai nebetaikoma, o analogiškiems grynai nacionalinio pobūdžio sandoriams, kuriuose perleidžiamų akcijų nuosavybės įgijėjas yra Lietuvos subjektas, PMĮ 12 str. 15 p. dalyvavimo išimties lengvata ir toliau taikoma pilna apimtimi.

Be to, reikia pastebėti ir tai, kad lengvatos taikymo apribojimą PMĮ susieja ne su PMĮ 40 (2) str. 1 dalyje įtvirtintų aplinkybių buvimu, t. y. ne su turto perkėlimo apmokestinimo režimo taikymu, o tiesiog su „turto perkėlimu“. Todėl gali susidaryti situacijos, kai operacija formaliai atitinka turto perkėlimo požymius, ir dėl to pagal įstatymo raidę jai PMĮ 12 str. 15 d. įtvirtinta lengvata neturi būti taikoma, tačiau kadangi neegzistuoja nei viena iš PMĮ 40 (2) str. 1 dalyje nustatytų aplinkybių, tokia operacija negali būti apmokestinama ir kaip turto perkėlimas. Pavyzdžiui, Lietuvos vienetas į užsienio vieneto įstatinį kapitalą įneša dalį jo valdomo kito Lietuvos vieneto akcijų – tokia situacija formaliai atitinka turto perkėlimo požymius, tačiau neatitinka nei vienos PMĮ 40 (2) str. 1 dalyje įtvirtintos aplinkybės. Atitinkamai, tokia turto perleidimo operacija negali būti apmokestinama kaip turto perkėlimas, vadinasi, turėtų būti apmokestinama

---

906 Būtent tokios pozicijos laikosi Lietuvos Mokesčių administratorius, ir PMĮ apibendrintame komentare (2020-12-31 d. redakcija) komentuodamas PMĮ 12 str. 15 p. įtvirtintos dalyvavimo išimties lengvatos netaikymą turto perkėlimo atveju, dukterinių įmonių akcijų turėjimą nuosavybėje (valdymą) taip pat laiko veikla.

907 Parduodamos, įnešamos į užsienio vieneto įstatinį kapitalą ir pan.

kaip klasikinis turto perleidimas. Be to, kadangi PMĮ 12 str. 15 p. dalyvavimo išimties lengvatą susieja ne su turto perkėlimo apmokestinimo režimo taikymu, o tiesiog su „turto perkėlimu“, formaliai taikant įstatymo raidę, tokiam perleidimui minėtoji dalyvavimo išimties lengvata taip pat neturėtų būti taikoma. Tai akivaizdus nekokybiškos teisėkūros pavyzdys, kai netikslai įstatymo formuluotė veda į absurdišką rezultatą, todėl iš teisinio tikrumo perspektyvos turėtų būti bent jau svarstytinas PMĮ 12 str. 15 punkte įtvirtinto dalyvavimo išimties lengvatos netaikymo susiejimas ne su operacijos atitikimu turto perkėlimo apibrėžimui, o su perkeliama turto apmokestinimu PMĮ 40 (2) str. nustatyta tvarka. Be to, teisinio tikrumo sumetimais, reiktų ir aiškios įstatymo nuostatos, atribojančios klasikinio turto pardavimo operacijas nuo turto perkėlimo operacijų, kadangi pagal šiuo metu galiojančias PMĮ nuostatas net ir turto pardavimas užsienio subjektui potencialiai patenka į „beribi“ PMĮ įtvirtintą turto perkėlimo apibrėžimą.

Čia negalima nepaminėti ir netikslaus bei ne itin korektiškai suformuluoto PMĮ 12 str. 15 punkto apibendrintame komentare VMI pateikto išaiškinimo, pagal kurį PMĮ 12 str. 15 p. įtvirtinta lengvata netaikoma, nes Lietuvos įmonės prijungimo prie kitos ES valstybės narės įmonės atveju nėra tenkinama PMĮ 41 str. 3 d. įtvirtinta reorganizavimo mokestinio neutralumo sąlyga. Iš šio komentaro galima suprasti, kad PMĮ 12 str. 15 p. įtvirtintos lengvatos taikymas kažkokiu būdu priklauso nuo operacijos atitikimo PMĮ 41 str. 3 d. įtvirtintai sąlygai. Tačiau čia, visų pirma, atkreiptinas dėmesys į tai, kad PMĮ 12 str. 15 p. įtvirtinta akcijų perleidimo pajamų nepamokestinimo lengvata ir PMĮ 41-43 str. įtvirtintos mokesčių prasme neutralių reorganizavimo ar perleidimo atvejų apmokestinimo sąlygos yra viena nuo kitos nepriklausančios nuostatos, ir jos nėra viena kitos taikymo sąlyga ar prielaida: jei ta pati operacija patenka tiek į PMĮ 12 str. 15 p. nustatytos dalyvavimo išimties lengvatos reguliavimo sritį, tiek atitinka kurį nors iš PMĮ 41 str. įtvirtintų perleidimo ar reorganizavimo atvejų, tai PMĮ 41-43 straipsniai yra taikomi kaip specialioji teisės norma, be to, jie nustato gerokai platesnės apimties „lengvatines“ mokestines pasekmes<sup>908</sup>, nei PMĮ 12 str. 15 p. įtvirtinta akcijų perleidimo pajamoms taikoma dalyvavimo išimties lengvata. Tačiau jei operacija neatitinka PMĮ 41 str. įtvirtintų perleidimo ar reorganizavimo atvejų, arba jei nors ir atitinka, tačiau

---

908 Pavyzdžiui, turto vertės padidėjimas nelaikomas nei tur tą perleidusio, nei tur tą gavusio vieneto pajamomis; nuosavybėn tur tą gavęs vienetas tęsia to turto nusidėvėjimo arba amortizacijos skaičiavimą taip, kaip tai iki perdavimo darė tur tą perdavęs vienetas; įsigyjamojo ar perleidžiančiojo vieneto mokestinio laikotarpio nuostolius, susidariusius iki reorganizavimo ar perleidimo pabaigos ir PMĮ nustatyta tvarka neperkeltus į kitus metus, tęsiant šių nuostolių perkėlimą, gali perkelti įsigyjantysis vienetas, tęsiantis perimtą veiklą ne trumpiau kaip 3 metus, ir pan. PMĮ, 42, 43 str.

nėra tenkinama PMĮ 41 str. 3 dalyje įtvirtinta mokesčio neutralumo sąlyga, t. y. įsigyjantysis užsienio vienetas po reorganizavimo ar perleidimo nevykdo Lietuvoje veiklos per nuolatinę buveinę minėtų operacijų metu gauto turto pagrindu, tai iki 2020-01-01 d. pelno mokesčio lengvata, įtvirtinta PMĮ 12 str. 15 p., vis tiek galėjo ir turėjo būti taikoma (jei, be abejo, faktinė situacija atitiko lengvatos taikymo sąlygas – reikiamas akcijų kiekis iki perleidimo buvo išlaikytas įstatymo nustatytą laiką). Nuo 2020-01-01 d. situacija pasikeitė tuo aspektu, kad jei operacija neatitinka PMĮ 41 str. straipsnyje įtvirtintų perleidimo ar reorganizavimo atvejų ir (arba) nėra tenkinama PMĮ 41 str. 3 dalyje įtvirtinta mokesčio neutralumo sąlyga, tai PMĮ 12 str. 15 p. nustatyta akcijų perleidimo neapmokestinimo lengvata gali būti taikoma tik tuo atveju, jei operacija neatitinka turto perkėlimo apibrėžties. Tačiau jei operacija kvalifikuotina kaip turto perkėlimas, tai nuo 2020-01-01 d. PMĮ 12 str. 15 p. įtvirtinta lengvata bet kuriuo atveju netaikytina, ir galimos dvi situacijos: (a) operacija apmokestinama kaip turto perkėlimas (įtraukiant pajamas į pelno mokesčio bazę per 5 metus), jei ji atitinka kurią nors iš PMĮ 40 (2) str. 1 d. įtvirtintų turto perkėlimo apmokestinimo sąlygų, arba (b) operacija apmokestinama kaip standartinis turto perleidimas (visas turto perleidimo pajamas į pelno mokesčio bazę įtraukiant ir apmokestinant iš karto), jei operacija PMĮ 40 (2) str. 1 d. įtvirtintų turto perkėlimo apmokestinimo sąlygų neatitinka.

Čia pastebėtina ir tai, kad iki ATAD įgyvendinimo Lietuva, įtvirtindama dalyvavimo išimties lengvatą akcijų perleidimui, buvo apskirtai savo valia atsisakiusi teisės apmokestinti pajamas iš konkrečius požymius atitinkančio akcijų perleidimo tiek kai jos buvo perleidžiamos Lietuvos, tiek užsienio subjektui. Todėl diskutuotina, ar racionalu, nesant pagrindo apmokestinti operaciją kaip turto perkėlimą, aptariamoms dalyvavimo išimties lengvatos netaikyti vien formaliu – atitikimo turto perkėlimo apibrėžčiai – pagrindu, kai tikrasis turto perkėlimo tikslas turėtų būti užkirsti kelią pelno mokesčio bazės erozijai, o ne panaikinti lengvatą užsienio elementą turinčioms operacijoms, t. y. reguliuoti atvejus, kuriuose erozijos apskirtai nėra, nes valstybė buvo pati atsisakiusi apmokestinimo teisės suteikdama lengvatą. Šiame kontekste įdomu tai, kad PMĮ 12 str. 15 punkte nustatytos lengvatos taikymo apribojimą turto perkėlimo atvejams Lietuvos įstatymų leidėjas motyvuoja tuo, kad „pagal Direktyvos nuostatas (...) visas perkeliamas turtas (Lietuvoje sukurta turto vertė) perkėlimo momentu turi būti apmokestintas“<sup>909</sup>. Tačiau ATAD turto perkėlimu laiko ir apmokestinti įpareigoja ne bet kokias, o tik tas operacijas, kai išvykimo valstybė *praranda teisę apmokestinti*

909 PMĮ pakeitimo aiškinamojo rašto (2019-11-12) 4 p.

perkeliamą turtą arba veiklą, arba kai *į užsienio valstybės mokesčių jurisdikciją migruoja* pats mokesčių mokėtojas<sup>910</sup>, tuo tarpu PMĮ įtvirtintos turto perkėlimo nuostatos nei teisės apmokestinti perkeliama turtą praradimo kriterijaus, nei rezidavimo vietos mokesčių tikslais keitimo sąlygos apskritai neįtvirtina. Be to, ATAD įtvirtintos su perkėlimo apmokestinimu susijusios apibrėžtys bei apmokestinimo sąlygos kalba tik apie turto perkėlimą iš, *į* ar tarp skirtingose valstybėse esančių nuolatinių buveinių, veiklos perkėlimą iš nuolatinės buveinės bei apie mokesčių mokėtojo rezidavimo vietos mokesčių tikslais keitimą, o apie nacionalinių dalyvavimo išimties lengvatų netaikymą ar apribojimą nepasisako, ir tai suprantama, nes nediskriminuojančių lengvatų nustatymas ir tuo pasireiškiantis savanoriškas atsisakymas nuo susijusių mokesčių gavimo yra kiekvienos suverenios valstybės diskrecija.

Todėl diskutuotina, ar iš tiesų minėtas Lietuvos įstatymų leidėjo argumentas dėl dalyvavimo išimties lengvatos apribojimo turi pagrindo ATAD nuostatose, ir ar lengvatos akcijų perleidimui apribojimas, nesiejant jo su išvykimo valstybės teisės apmokestinti perkeliama turtą praradimu<sup>911</sup> (turint mintyje, kad iki ATAD Lietuva tokios teisės apmokestinti apskritai neturėjo, nes buvo jos atsisakiusi) nereiškia ne tik perteklinio nacionalinio reguliavimo, nebūtino ATAD tikslams pasiekti, bet ir galimai diskriminuoja operacijas su užsienio (įskaitant ES) elementu nacionalinių operacijų atžvilgiu, yra neproporcingas siekiamam tikslui ir taip galimai pažeidžia ir SESV garantuojamą steigimosi laisvę. Tačiau tai jau kito tyrimo dalykas, todėl šiame disertaciniame tyrime plačiau nenagrinėjamas.

## **2) Perkėlimo apmokestinimo taisyklių santykis su PMĮ 14 str. 4 d.**

Jei, kaip minėta, PMĮ 12 str. 15 p. įtvirtintos dalyvavimo išimties lengvatos atžvilgiu turto perkėlimo apmokestinimo režimo prioritetą įstatymas nustato tiesiogiai, pačiame 12 str. 15 punkte, tai atsakymas *į* klausimą, koks yra naujųjų turto perkėlimo apmokestinimo taisyklių santykis su PMĮ nuostatomis, įtvirtinančiomis pelno mokesčio atidėjimą didinant vieneto įstatinį kapitalą kito vieneto akcijomis (PMĮ 14 str. 4 d.), bei su PMĮ 41-43 str. įtvirtintomis specialių reorganizavimo ir perleidimo atvejų apmokestinimo taisyklėmis, reikalauja papildomų pastangų. Atsižvelgiant *į* tai, kad aiškaus kriterijaus, pagal kurį būtų įmanoma atriboti, kuriems tarptautinį elementą (kai turto

910 ATAD 2 str. 6 d.,

911 Toks reguliavimas net ir užsienio teisės literatūroje įvardijamas kaip „over inclusiveness“, kas Lietuvių kalba atitiktų perteklinį įtraukimą, kitaip tariant, perteklinį reguliavimą. Smit, „The Anti-Tax-Avoidance Directive (ATAD)“, 508.

įgijėjas yra užsienio subjektas) turintiems turto perleidimo sandoriams turėtų būti taikomos turto perkėlimo taisyklės, įstatymas taip pat neįtvirtina, susiduriame su aiškumo, taigi ir teisinio tikrumo stokojančiu teisiniu reguliavimu. Tokiu atveju, atsakymų reikia ieškoti analizuojant PMĮ nuostatas pasitelkiant sisteminį, istorinį ir teleologinį metodus.

Analizuojant PMĮ, kaip jame įtvirtintų teisės normų sistemą, reiktų pradėti nuo to, kad PMĮ I skyriuje, tiesiogiai įvardintame kaip „Bendrosios nuostatos“, yra įtvirtintos bazinės, pagrindinės, principinės pelno mokesčio reguliavimo Lietuvoje nuostatos: nustatytas pelno mokesčio taikymas uždirbto pelno ir (arba) gautų pajamų apmokestinimui Lietuvoje, įtvirtinant pagrindines (virš 50!<sup>912</sup>) PMĮ vartojamas sąvokas, apibrėžiant mokesčio bazę, mokesčio mokėtojus, nustatant mokesčio tarifus ir jų lengvatas, įtvirtinant mokesčio laikotarpio trukmės nuostatas.

Tolimesni PMĮ skyriai iš principo yra skirti pelno mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarkai reguliuoti, tačiau nėra vienaalyčiai, ir taip pat tiek visi kartu sudaro sistemą, tiek ir kiekvienas atskirai turi savo vidinę sistemą, kuri teisės normos yra siejamos įvairiomis tarpusavio sąveikomis. Pavyzdžiui, nors įstatymas to *expressis verbis* ir neįvardija (kaip kad, pavyzdžiui, PMĮ I skyriaus pavadinime), atsižvelgiant į juose įtvirtintų teisės normų turinį, galima daryti išvadą, kad PMĮ II–V skyriai nustato *bendrasias* pelno mokesčio *apskaičiavimo* nuostatas: PMĮ II skyrius („Pajamų ir sąnaudų pripažinimas“) nustato pajamų ir sąnaudų pripažinimo principus, PMĮ III skyrius („Apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarka“) įtvirtina Lietuvos ir užsienio vietnetų apmokestinamojo pelno apskaičiavimo principus, išlaidų, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, įforminimo bendruosius reikalavimus, įtvirtina bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę pelno mokesčio apskaičiavimo srityje, neapmokestinamųjų pajamų kategorijas; PMĮ IV skyriaus „Turtas“ nuostatos reglamentuoja bendras turto vertės padidėjimo pajamų apskaičiavimo tvarkos nuostatas, V skyrius („Leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai“) nustato ir detalizuoja leidžiamų atskaitymų ir ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų kategorijas, o VI skyrius „Neleidžiami atskaitymai“ - nustato išlaidų kategorijas, kurių apskaičiuojant pelno mokesį atskaityti negalima.

Tuo tarpu PMĮ VII-IX(1) skyriai, atsižvelgiant į juose įtvirtintų teisės normų turinį, turėtų būti laikomi specialiasias pelno mokesčio nuostatas įtvirtinančia įstatymo dalimi. O būtent: VII skyrius („Dividendų ir kito paskirstytojo pelno apmokestinimo

---

912 Žr. PMĮ 2 str.



tvarka“) nustato specialios kategorijos pajamų – dividendų ir kito paskirstytojo pelno – mokamų ir gaunamų tiek tarp Lietuvos, tiek tarp Lietuvos ir užsienio vienetų, apmokestinimo tvarką, o taip pat įtvirtina ir specialią, tik iš užsienio vienetų gaunamų dividendų apmokestinimui pelno mokesčiu taikomą kovos su mokesčių vengimu taisyklę (PMĮ 35 str. 5 d.).

PMĮ IX skyrius („Reorganizavimo, perleidimo, likvidavimo paskirų atvejų apmokestinimas, turto vertės pajamų bei nuostolių pripažinimas tam tikrais reorganizavimo, likvidavimo, perleidimo atvejais“) įtvirtina specifines apmokestinimo nuostatas, taikomas tam tikrų operacijų atveju – minėtame skyriuje išvardintų specialių reorganizavimų ir perleidimų atžvilgiu ar įmonės likvidavimo atveju. PMĮ IX(1) skyrius („Apmokestinamojo pelno ir pelno mokesčio sumažinimas“) įtvirtina PMĮ II–V skyrių atžvilgiu specialias, papildančias nuostatas, kuriomis remdamasis vienetas turi teisę sumažinti savo apmokestinamąjį pelną taip pat ir išlaidomis dėl vykdomo investicinio projekto, dėl filmo ar jo dalies gamybai neatlygintinai suteiktų lėšų, taip pat lėšomis, skiriamomis viešuosius interesus tenkinančiai veiklai finansuoti.

PMĮ VIII skyrių („Specialios pajamų apmokestinimo sąlygos“) šio disertacinio tyrimo autorė praleido neatsitiktinai, kadangi jis vertas atskiro dėmesio tiek dėl savo turinio specifikos, tiek dėl to, kad būtent jame įtvirtintas PMĮ 40(2) str., nustatantis turto perkėlimo apmokestinimo sąlygas ir tvarką. Sprendžiant iš PMĮ VIII skyriaus pavadinimo, jame turėtų būti specialios – kitokios ar papildomos – pajamų, kurių apmokestinimas reguliuojamas ankstesniuose PMĮ skyriuose, nuostatos. Ir skyriaus pavadinime vartojama lingvistinė konstrukcija „apmokestinimo sąlygos“, matyt, įstatymų leidėjo buvo pasirinkta ne be priežasties, nes šis skyrius talpina pačias įvairiausias specialiąsias teisės normas, pradedant teisės normomis, nustatančiomis pelno *mokesčio* prie šaltinio *išskaičiavimo tvarką* nuo tam tikrų užsienio vieneto gautų pajamų<sup>913</sup>, taip pat teisės normas, įtvirtinančias *specifinių pajamų apmokestinimo sąlygas ir tvarką* (paramos, panaudotos ne pagal paskirtį, tarptautinio vežimo jūrų laivais pajamų, turto ar turtinio komplekso nuomos pajamų, kontroliuojamojo užsienio vieneto / subjekto pozityviųjų pajamų, EEIG pajamų ir sąnaudų paskirstymo, turto perkėlimo metu susidarantių turto vertės padidėjimo pajamų). Tačiau, šis skyrius taip pat talpina ir *bendra* reikalavimą pajamas ir leidžiamus atskaitymus pripažinti laikantis tikrosios rinkos kai-

---

913 Čia lieka neatsakytas klausimas, kodėl, sisteminio reguliavimo tikslu, šios nuostatos nebuvo įtvirtintos pelno mokesčio apskaičiavimui, sumokėjimui, išieškojimui ir grąžinimui specialiai skirtame PMĮ X skyriuje.

nos kriterijaus ir ištiesiosios rankos principo, bei susijusių mokesčių administratoriaus teisę atitinkamai rinkos kainai koreguoti visų susijusių asmenų sandorių arba ūkinių operacijų vertę, kurių logiškesnė įtvirtinamo vieta būtų, matyt, PMĮ II („Pajamų ir sąnaudų pripažinimas“) skyriuje. Šiame, PMĮ VIII skyriuje įtvirtintos ir teisės normos, nukreipiančios į įstatymą įgyvendinantį teisės aktą, nustatantį *leidžiamų atskaitymų* (palūkanų) *ribojimus*, nors šio pobūdžio klausimams yra dedikuotas visas PMĮ V skyrius („Leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai“). Ir galiausiai, nuo 2020-01-01 d. PMĮ VIII skyriaus 38 (3) str. buvo įtvirtintas netgi mokesčių, įstatymų leidėjo pavadintas „papildomu kredito įstaigų pelno mokesčiu“. Ir, šio disertacinio tyrimo autorės vertinimu, visiškai nesvarbu, ar vadinsime tokį mokesčių papildomu, ar nauju<sup>914</sup>, akivaizdu, kad PMĮ 38 (3) straipsniu buvo įtvirtinta nauja mokesstinė prievolė<sup>915</sup>, kurios iki tol nebuvo, nustatyti naujosios mokesstinės prievolės subjektai ir taikytinas mokesčio tarifas – o tai esminiai mokesčio elementai, kurie, siekiant išlaikyti PMĮ sistemą ir maksimaliai atvirai, skaidriai ir aiškiai iškomunikuoti mokesčių mokėtojams naują mokesstinę prievolę, turėtų būti reguliuojami ne kur kitur, bet tam skirtame PMĮ I skyriuje („Bendrosios nuostatos“).

Atsižvelgiant į aukščiau minėtą PMĮ VIII skyriaus teisės normų įvairovę turinio prasme bei į tai, kad kai kurios iš nuostatų sisteminio reguliavimo ir teisinio aiškumo sumetimais prašosi būti reguliuojamos kituose, specialiai tam tikriems pelno mokesčio aspektams skirtuose PMĮ skyriuose, susidaro įspūdis, kad Lietuvos įstatymų leidėjas PMĮ VIII skyriuje linkęs įtvirtinti nuostatas, dėl kurių sisteminio įtvirtinimo nepagalvojo (nepaisant to, kad jos labai organiškai tiktų kituose PMĮ skyriuose), arba nesugal-

---

914 Iš teisinio tikrumo perspektyvos, aktualu paminėti, kad 2020 m. kovo 19 d. sprendimu Konstitucinis Teismas priėmė Seimo narių grupės skundą dėl PMĮ 38 (3) straipsnio atitikimo Konstitucijai, *inter alia*, dėl jo įsigaliojimo tvarkos (papildomas/naujas pelno mokesčių įsigaliojimo praktiškai be jokio *vacatio legis*, nenustačius protingo pereinamojo laikotarpio ir tokiam skubiam įsigaliojimui nesant išimtinių, konstituciškai pagrįstų priežasčių), kuria, pareiškėjų teigimu, buvo paneigti iš konstitucinio teisinės valstybės principo kylantys teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio tikrumo, teisinio saugumo imperatyvai. Ir iš tiesų, 2021 m. gegužės 13 d. nutarimu Konstitucinis Teismas konstatavo, kad PMĮ pakeitimo įstatymas, kuriuo buvo įtvirtintas minėtas PMĮ 38 (3) straipsnis, prieštarauja Konstitucijai pagal įsigaliojimo tvarką, nes iš viso nebuvo nustatytas *vacatio legis* ir tam nebuvo pateisinamų priežasčių. Tačiau, siekdamas išvengti teisinio reguliavimo spragų ir neapibrėžtumo mokesčių įstatymuose, taip pat kad nesutiktų pajamų surinkimas į 2021 metų valstybės biudžetą ir taip nebūtų apribotos valstybės galimybės vykdyti jai priskirtas funkcijas, šio savo nutarimo paskelbimo ir įsigaliojimo datą Konstitucinis Teismas atidėjo iki 2022 m. liepos 1 d. - būtent nuo šios datos minėtas PMĮ pakeitimas bus eliminuotas iš teisinės sistemos ir nebegalės būti taikomas. „LR Konstitucinio Teismo 2020 m. kovo 19 d. sprendimas Nr. KT51-S46/2020 dėl pareiškėjos Lietuvos Respublikos Seimo narių grupės prašymo iširti su mokesčių nustatymu (pakeitimu) susijusių įstatymų atitiktą Lietuvos Respublikos Konstitucijai dalies priėmimo ir jo dalies grąžinimo“, 10.1 p.; LR Konstitucinio Teismo 2021 m. gegužės 13 d. nutarimas; bylos Nr. 7/2020-17/2020“, 32-33.2, 34.1, 71.3.2-71.3.3 p.

915 Ten pat, 8 p.

vojo, kur geriau jas įtvirtinti (nes jos labai specifinės, pvz., kontroliuojamojo užsienio vieneto pozityviųjų pajamų, turto perkėlimo apmokestinimo nuostatos), arba tam tikrais atvejais galima išžvelgti netgi ketinimą tam tikras nuostatas „paslėpti“, sumenkin-ti jų svarbą ir tokiu būdu apeiti MAĮ 3 str. 3 dalyje įtvirtintą 6 mėnesių *vacatio legis* reikalavimą<sup>916</sup>, o tokia praktika tiek iš teisinio tikrumo pusės, tiek teisinėje valstybėje apskritai neturėtų būti toleruojama.

Grįžtant prie turto perkėlimo apmokestinimo nuostatų sisteminio įtvirtinimo PMĮ ir atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, sąlygų, su kuriomis įstatymas sieja turto perkėlimo (tiksliau, perkeliama turto vertės padidėjimo) apmokestinimą, ir pačios turto perkėlimo apmokestinimo tvarkos įtvirtinimas PMĮ VIII skyriaus „*Specialios* pajamų apmokestinimo sąlygos“ 40 (2) straipsnyje leidžia daryti išvadą, kad turto vertės pa-didėjimo, susidarancio turto perkėlimo metu, apmokestinimo tvarką reguliuojančios nuostatos yra specialiosios teisės normos PMĮ III skyriuje „Apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarka“ (šio skyriaus 12 str. 15 p. yra įtvirtinta dalyvavimo išimties len-gvata akcijų perleidimo pajamoms) ir PMĮ IV skyriuje „Turtais“ (šio skyriaus 14 str. 4 d. įtvirtina pelno mokesčio atidėjimo galimybę į vieneto kapitalą įnešus kito vieneto akci-jų) įtvirtintų teisės normų atžvilgiu. Iš to logiškai seka išvada, kad įstatymų leidėjas, bū-tent tokiu būtu integruodamas turto perkėlimo apmokestinimo taisykles į esamą pelno mokesčio sistemą, siekė, kad tais atvejais, kai konkreti faktinė situacija pateks tiek į PMĮ III ar IV skyriuje įtvirtintų turto perleidimo apmokestinimo teisės normų, tiek į PMĮ VIII skyriuje įtvirtintų turto perkėlimo apmokestinimą nustatančių teisės normų regu-liavimo sritį, prioritetas turėtų būti teikiamas specialioms turto perkėlimo apmokesti-nimo taisyklėms. Tokį teisės normų tarpusavio ryšiais paremtą PMĮ nuostatų sisteminį aiškinimą atitinka ir apibendrintame PMĮ 40 (2) str. 1 d. 3 punkto komentare<sup>917</sup> mo-kesčių administratoriaus pateiktas išaiškinimas (kuris, deja, pateiktas kaip konstanta, neargumentuojant, kodėl mokesčių administratorius turto perkėlimo apmokestinimo nuostatomis teikia prioritetą), kad tais atvejais, kai turto perkėlimo operacija atitinka PMĮ 40 (2) str. 1 d. 3 punkte įtvirtintą sąlygą (Lietuvos vienetas perkelia savo vykdomą

916 Apie *vacatio legis* problematiką Lietuvos mokesčių teisėje žr.: Medelienė ir Lukas, „*Vacatio legis* mokesčių teisėje“; Vytautas Sinkevičius, *Parlamento teisės studijos* (VII nišus: Mykolo Romerio Univer-sitetas, 2011); Sinkevičius, „Konstitucinio Teismo nutarimų įgyvendinimas įstatymų leidyboje“; Apie mokesčių įstatymų galiojimo atgal problematiką apskritai, taip pat žr. užsienio teisės darbus: Pauwels, „Retroactive and Retrospective Tax Legislation: A Principle-Based Approach; a Theory of ‚Priority Principles of Transitional Law‘ and, the Method of the Catalogue of Circumstances“; Raitio, „Legal Certainty, Non-Retroactivity and Periods of Limitation in EU Law“; Gribnau, „Legal Certainty: A Mat-ter of Principle“.

917 Žr. PMĮ 40 (2) str. 1 d. 3 p. apibendrintą komentarą (2020-12-31 d. redakcija).

veiklą į užsienio valstybę), tai pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais tokiam turto iškeitimui PMĮ 14 str. 4 ir 5 dalys netaikomos.

Ir vėlgi, iš praktinės įstatymo taikymo pusės reiktų nepamiršti to, kad pagal PMĮ 40 (2) str. 1 d. 3 punkto formuluotę, į užsienį turi būti perkeliama veikla, o ne paskiras, nors su kokia nors veikla ir susijęs turtas (kadangi iš principo visas įmonių turimas turtas yra susijęs su kokia nors jų veikla, kadangi įmonės apskritai yra pelno siekiantys subjektai). Šiuo atveju, PMĮ 14 str. 4 dalis nustato turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo pelno mokesčiu atidėjimą, kai vieneto dalyvis vieneto akcijas, dalis ar pajus apmoka turtu (turtas perleidžiamas vieneto nuosavybėn mainais į naujai išleidžiamas akcijas, dalis ar pajus). Tačiau toks turto perleidimas apmokant juo už naujai išleidžiamas akcijas PMĮ įtvirtintą turto perkėlimo apibrėžimą atitiks tik tada, kai turtu bus apmokamos *užsienio* vieneto akcijos (privalomas užsienio elementas), ir bus apmokestinamas kaip turto perkėlimas tik tada, jei toks turto perleidimas reikš *vieneto veiklos perkėlimą* iš Lietuvos į užsienį.

### **3) Perkėlimo apmokestinimo taisyklių santykis su specialių reorganizavimo ir perleidimo atvejų apmokestinimo nuostatomis**

PMĮ IX skyriuje „Reorganizavimo, perleidimo, likvidavimo *paskirų* atvejų apmokestinimas, turto vertės pajamų bei nuostolių pripažinimas tam tikrais reorganizavimo, likvidavimo, perleidimo atvejais“ įtvirtintą *tam tikrų* reorganizavimo ir perleidimo atvejų apmokestinimo taisyklių santykis su PMĮ VIII skyriuje „*Specialios* pajamų apmokestinimo sąlygos“ įtvirtintomis naujosiomis turto perkėlimo apmokestinimo taisyklėmis yra kiek labiau komplikuoatas, nei turto perkėlimo apmokestinimo nuostatų santykis su PMĮ 12 str. 15 p. ar 14 str. 4 d.

Visų pirma, reiktų pradėti nuo to, kad aštuoniais iš devynių<sup>918</sup> PMĮ 41 str. 2 dalyje išvardintų reorganizavimo ir perleidimo atvejų turtas yra *perleidžiamas* kitu, nei pardavimo būdu, kitam subjektui, t. y. pasikeičia turto juridinis savininkas. Be to, PMĮ 41 str. įvardija tik dalį reorganizavimų, kurie gali būti atliekami CK ir ABĮ nustatyta tvarka, ir tik labai mažą dalį pagal civilinę teisę galimų turto perleidimo atvejų. Todėl darytina išvada, kad PMĮ IX skyrius nustato specialią tam tikrų turto perleidimo atvejų apmokestinimo tvarką, lyginant su nustatyta PMĮ IV skyriuje „Turtas“. Kitaip tariant,

918 Išskyrus PMĮ 41 str. 2 d. 9 p. įtvirtintą Europos bendrovės ir Europos kooperatinės bendrovės registruotos buveinės perkėlimą į kitą ES valstybę narę - šiuo atveju migruoja ne turtas, bet pasikeičia juridinio asmens registruotos buveinės vieta; atitinkamai, paprastai pasikeičia ir juridinio asmens mokesčio rezidavimo valstybė.

PMĮ IX skyriaus 42 str. nuostatos, skirtos turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimui specialiais PMĮ 41 str. išvardintais reorganizavimo ir perleidimo atvejais, yra specialiosios nuostatos PMĮ IV skyriuje „Turtas“ įtvirtintoms bendrosioms turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo taisyklėms<sup>919</sup>.

Iki turto perkėlimo taisyklių įtvirtinimo PMĮ 2019 m. pabaigoje<sup>920</sup> turto vertės padidėjimo pajamų pripažinimą ir apmokestinimą pelno mokesčiu PMĮ siejo vien tik su nuosavybės teisės į turtą pasikeitimu („turto pardavimas ar kitoks perleidimas *nuosavybėn*“; PMĮ 16 str.), ir PMĮ IX skyriuje nustatytos taisyklės, įtvirtinančios specifinę pajamų pripažinimo ir apmokestinimo tvarką<sup>921</sup>, buvo traktuojamos kaip išimtis iš bendros *perleisto* turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo tvarkos. Šios nuostatos nėra panaikintos iki šiol, ir, kaip specialiosios teisės normos, pilna apimtimi ir toliau neabejotinai turi būti taikomos tiems specifiniams reorganizavimo ir perleidimo atvejams, kurie atitinka PMĮ 41 str. nustatytas sąlygas ir nepatenka į PMĮ įtvirtintą turto perkėlimo apibrėžimą.

Tačiau tais atvejais, kai konkretus reorganizavimo ar turto perleidimo atvejis gali būti kvalifikuojamas ir kaip turto perkėlimas, kyla klausimas, kurias teisės normas taikyti: PMĮ 41-43 str. įtvirtintas *specialių* reorganizavimų ir turto *perleidimo* atvejų apmokestinimo taisyklės, ar PMĮ 40 (2) str. įtvirtintas *visiems* turto perkėlimams, atitinkantiems PMĮ 40 (2) str. 1 d. sąlygas, taikomas turto *perkėlimo* taisyklės? Akivaizdu, jog šiuo atveju turi būti atsakyta į klausimą, koks yra teisės normų, įtvirtintų PMĮ 41-43 str. ir PMĮ 40 (2) str. santykis – ar jos tarpusavyje konkuruoja (teisės normų konkurencija) ar viena kitai prieštarauja (teisės normų kolizija, vidinis teisės prieštaravimas). Čia, vėlgi, reikia nepamiršti, kad šiuo atveju klausimas kyla tik dėl operacijų, kurios pelno mokesčio tikslu yra laikytinos turto perkėlimu, kadangi operacijoms, kurios turto perkėlimu nelaikomos, ir toliau taikomas klasikinis turto perleidimo apmokestinimo režimas.

Sprendžiant šį teisės aiškinimo ir taikymo rebusą ir atsižvelgiant į tai, kad teisės

---

919 Analogiškai, PMĮ IX skyriaus 43 straipsnio nuostatos, skirtos nuostolių perkėlimui specialiais PMĮ 41 straipsnyje išvardintais vienetų reorganizavimo, perleidimo, pertvarkymo atvejais, yra specialiosios teisės normos PMĮ 30 straipsnyje „Mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimas“ (įtvirtintam PMĮ V skyriuje „Leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai“) įtvirtintoms mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimo taisyklėms.

920 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56-1 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 38-3, 40-2, 56-2 straipsniais įstatymas (priimtas 2019-12-17 d.)“.

921 Jei turto perleidimas atitinka PMĮ 41 str. nustatytus reorganizavimo ar perleidimo atvejus, turto vertės padidėjimas tokio perleidimo metu apskritai nelaikomas pajamomis ir pelno mokesčiu neapmokestinamas. PMĮ, 42 str.

normos teisės akte turėtų būti išdėstomos ne bet kaip, o vadovaujantis tam tikra teisine logika ir technika<sup>922</sup>, taip siekiant išsaugoti vidinę teisės akto sistemą ir teisės normų darną (TPĮ 3 str. 2 d. 7 p.), visų pirma atsižvelgtina į teisės normų įtvirtinimo PMĮ vietą: PMĮ 40 (2) str. įtvirtintas PMĮ VIII skyriuje „Specialios pajamų apmokestinimo sąlygos“,<sup>923</sup> o PMĮ 41-43 str. – sekančiame PMĮ IX skyriuje „Reorganizavimo, perleidimo, likvidavimo *paskirų atvejų* apmokestinimas (...)“. Įvertinant tai, kad LR teisingumo ministro įsakymu patvirtintų Teisės aktų projektų rengimo rekomendacijų,<sup>924</sup> kurios nustato teisės akto projekto formos, struktūros, turinio, teisės terminijos, teisės akto keitimo ir pripažinimo netekusiu galios teisinės technikos reikalavimus, 41 ir 42 punktai reikalauja, kad įstatymo bendrosios nuostatos tekste būtų pateikiamos anksčiau nei specialiosios, o bendra taisyklė turi būti nurodyta prieš išimtį, galima daryti prielaidą, kad jei minėtus PMĮ straipsnius sietų teisės normų konkurencijos (dalies ir visumos) ryšys, tai PMĮ 41-43 str. (specialių reorganizavimo ir perleidimo atvejų apmokestinimas) turėtų įtvirtinti specialiąsias teisės normas PMĮ 40 (2) str. atžvilgiu (bendros turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės).

Kaip žinoma, teisės normų konkurencija gali susiformuoti tik jei dvi ar daugiau teisės normų reguliuoja tą patį visuomeninį santykį ir sprendžia tą patį teisinį klausimą. Lyginant minėtas teisės normas pagal reguliuojamų teisinių santykių turinį, PMĮ 40 (2) str. įtvirtintos nuostatos yra skirtos turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimui būtent turto perkėlimo atvejais. Tačiau, kaip parodė šis disertacinis tyrimas, kai kurios turto perleidimo operacijos gali būti kvalifikuojamos ir kaip turto perkėlimas, ir tokiu būdu patekti ir į PMĮ 40 (2) str. (tiksliau – jo 1 dalies 3 punkto) reguliavimo sritį. Savo ruožtu, PMĮ 41-43 straipsniai nustato specialių, PMĮ 41 straipsnyje konkrečiai nurodytų operacijų metu susidarancio turto vertės padidėjimo pajamų specialų apmokestinimą. Be to, kaip parodė šis disertacinis tyrimas, PMĮ nėra jokių nuostatų, kurios paneigtų galimybę šiems specialiems perleidimo atvejams būti kvalifikuotiems ir kaip turto perkėlimams, jei jie atitiks įstatyme įtvirtintus turto perkėlimo kriterijus. Atitinkamai, egzistuoja tikimybė, kad specialus PMĮ 41 str. nurodytas tarptautinį elementą turintis (t. y. kai išgyjantysis vienetas yra PMĮ 41 str. 1 d. 2 punkte nurodytas užsienio vienetas) reorganizavimo ar perleidimo atvejis tuo pačiu metu gali būti kvalifikuojamas

922 Mikelėnienė ir Mikelėnas, *Teismo procesas*, 196.

923 Plačiau apie PMĮ VIII skyriaus specifiką sistemino reguliavimo požiūriu žr. šios disertacijos 3.3.4.6 skirsnio (2) poskirsnį.

924 „Lietuvos Respublikos Teisingumo ministro 2013 m. gruodžio 23 d. įsakymas Nr. 1R-298 Dėl Teisės aktų projektų rengimo rekomendacijų patvirtinimo“.

ir kaip turto perkėlimas. Vadinasi, nagrinėjamų PMĮ straipsnių reguliuojami teisiniai santykiai persidengia (PMĮ 40 (2) str. apima visus turto perkėlimus, kurių dalį gali sudaryti ir PMĮ 41 str. išvardinti reorganizavimo ir perleidimo atvejai, o PMĮ 41-43 str. reguliuoja specifinius reorganizavimo ir perleidimo atvejus, kurių dalis gali būti kvalifikuojami ir kaip turto perkėlimai), ir persidengiančioje teisinio reguliavimo dalyje (sąlyčio taške) analizuojamomis PMĮ nuostatomis sprendžiamas būtent klausimas dėl turto vertės padidėjimo, susidarančio kaip turto perkėlimas kvalifikuojamos turto perleidimo operacijos metu, apmokestinimo pelno mokesčiu.

Šiame kontekste reikšmingas ir paties įstatymo rengėjo PMĮ IX skyriaus, skirto specialių reorganizavimų ir perkėlimų atvejų apmokestinimui, nuostatų vertinimas turto perkėlimo aspektu: PMĮ pakeitimo įstatymo aiškinamajame rašte Lietuvos Respublikos finansų ministerija nurodo, kad iki ATAD perkėlimo turto perkėlimas Lietuvoje buvo apmokestinamas tik PMĮ 41 str. nustatytais reorganizavimo atvejais (**pastarųjų kilmė** - Reorganizavimų direktyva<sup>925</sup> - *aut. past.*), kai Lietuvos *vienetas bai-gia veiklą* Lietuvos Respublikoje ir netenkinama PMĮ 41 str. 3 dalyje nustatyta sąlyga - po reorganizavimo ar veiklos perleidimo užsienio vienetas gauto turto, teisių ir pareigų pagrindu toliau nebevykdo veiklos per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje.<sup>926</sup> Taigi, įstatymų rengėjas nedviprasmiškai įvardijo, kad iki ATAD įgyvendinimo PMĮ IX skyriaus nuostatos faktiškai, savo turiniu, reguliavo (ir tebereguliuoja - *aut. past.*) atskirų turto perkėlimo atvejų apmokestinimą, nors įstatyme tai *expressis verbis* ir nebuvo įvardinta, ir tai suprantama, nes turto perkėlimo sampratos, kaip tokios, Lietuvos mokesčių teisėje iki ATAD įgyvendinimo apskritai nebuvo.

Tai, kad Reorganizavimų direktyvos nuostatos savo esme įtvirtina specialių turto perkėlimo atvejų, kylančių iš direktyvoje numatytų reorganizavimų, perleidimų ar mokesčio rezidavimo vietos keitimo atvejų, apmokestinimo tvarką (pagal kurią pelno mokesčio nuo turto vertės padidėjimo pajamų sumokėjimas atidedamas iki vėlesnio turto perleidimo, su sąlyga, kad išvykimo valstybė išsaugo apmokestinimo teisę į turto

---

925 Reorganizavimų ir perleidimų direktyva; „1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB 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.“

926 PMĮ pakeitimo aiškinamojo rašto (2019-11-12) 3 punkto 1 pastraipa.

vertės padidėjimo pajamų apmokestinimą), pripažįstama ir teisės mokslo darbuose.<sup>927</sup>

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą bei į faktą, kad PMĮ IX skyriaus nuostatos įgyvendinant ATAD nebuvo keistos, o bendrąsias turto perkėlimo apmokestinimo nuostatas įtvirtinantis PMĮ 40 (2) str. neduoda jokių nuorodų į tai, kad PMĮ IX skyriaus taikymas būtų kaip nors specialiai apribotas ar iš viso netaikomas turto perkėlimo atvejais, logiškai seka išvada, kad įgyvendinus ATAD, PMĮ turime 40 (2) straipsnį, kuris *expressis verbis* reguliuoja turto vertės padidėjimo apmokestinimą turto perkėlimo atvejais, ir PMĮ 41-42 straipsnius, kurie faktiškai taip pat reguliuoja *kai kuriuos* turto perkėlimo atvejus, nors įstatyme to *expressis verbis* ir neįtvirtinant.

Lyginant minėtas teisės normas pagal turto perkėlimo teisinio reguliavimo apimtį, PMĮ 40 (2) str. įtvirtintos nuostatos yra taikomos visiems turto perkėlimo atvejams (įskaitant ir perleidimus, kurie atitinka turto perkėlimo apibrėžtį), tuo tarpu PMĮ 41-43 str. skirti tik tam tikroms, PMĮ 41 str. konkrečiai nurodytoms operacijoms (įskaitant reorganizavimus, kurių metu, kaip minėta, civiline teisine prasme visada įvyksta turto perleidimas). Taigi, turto perkėlimo apmokestinimo kontekste PMĮ 40 (2) str. apima platesnį teisinių santykių ratą – turto perkėlimą tiek keičiantis, tiek nesikeičiant turto savininkui, o PMĮ 41-43 straipsniai skirti tik konkrečiai įvardintoms turto perleidimo operacijoms, kai turto savininkas keičiasi. Atitinkamai, seka loginė išvada, kad turto perkėlimo kontekste PMĮ 40 (2) straipsnio ir PMĮ IX skyriaus nuostatos konkuruoja, ir šioje konkurencijoje PMĮ IX skyriaus 41-43 straipsnių nuostatos yra specialiosios teisės normos PMĮ 40 (2) straipsnio atžvilgiu, nes IX skyriaus nuostatos taikomos tik specifinei daliai teisinių santykių, reguliuojamų PMĮ 40 (2) straipsnio. Vadinas, vadovaujantis teisės normų konkurencijos sprendimo taisykle *lex specialis derogat legi generali*, situacijose, kai ta pati operacija patenka tiek į PMĮ 41 str. (IX skyrius), tiek į PMĮ 40 (2) str. (VIII skyrius) reguliavimo sritį, prioritetą turėtų būti teikiamas būtent specialiosioms reorganizavimų ir perleidimų apmokestinimo nuostatoms, įtvirtintoms PMĮ IX skyriuje. Šią išvadą patvirtina ir kita teisės doktrinoje žinoma taisyklė *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*, reiškianti, kad vėlesnė bendroji norma nepanaiškina ankstesnės specialiosios normos, išskyrus pačiame įstatyme nustatytus atvejus.<sup>928</sup>

---

927 Frederik Boulogne, „The Tax Merger Directive“, *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation* (Alpen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019), 295; Kananaja, „Implementation of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164) Exit Tax Measures in Finland“, 103; Führich, „Exit Taxation and ECJ Case Law“, 11.

928 Mikelėnienė ir Mikelėnas, *Teismo procesas*, 257.



Nagrinėjami atveju, įvedus bendrąsias turto perkėlimo apmokestinimo taisykles (PMĮ 40 (2) str.), specialiosios (įtvirtintos PMĮ IX skyriuje) nebuvo panaikintos, specialiųjų taisyklių netaikymo naujosios turto perkėlimo nuostatos taip pat neįtvirtino.

Čia negalima nepaminėti ir nekorektiškai suformuluotos ir todėl dviprasmiškos VMI pozicijos PMĮ apibendrintame komentare aiškinant PMĮ 40 (2) straipsnio ir PMĮ IX skyriaus teisės normų santykį: komentuojamas PMĮ 40 (2) str. 1 d. 3 punktą (Lietuvos vienetas perkelia Lietuvoje vykdomą veiklą į užsienį), mokesčių administratorius kategoriškai nurodo, kad „jei turto perkėlimo operacija atitinka aukščiau nurodytą [t. y. nurodytą PMĮ 40 (2) str. 1 d. 3 punkte - *aut. past.*] turto perkėlimo apmokestinimo atvejį, pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais tokiam turto iškėlimui netaikomos Pelno mokesčio įstatymo (...) IX skyriuje „Reorganizavimo, perleidimo, likvidavimo paskirų atvejų apmokestinimas, turto vertės pajamų bei nuostolių pripažinimas tam tikrais reorganizavimo, likvidavimo, perleidimo atvejais įtvirtintos nuostatos.“ Tokiu komentaru atrodo, kad VMI prioritetą suteikia bendrosioms turto perkėlimo apmokestinimo taisyklėms, nors nei PMĮ 40 (2) str., nei PMĮ 41-43 straipsnių lingvistinės konstrukcijos ar vieta PMĮ sistemoje tokio prioriteto neindikuoja. Kita vertus, galimai minėtas VMI komentaras yra tiesiog nekokybiškai suformuluotas, norint pasakyti, kad jei Lietuvos vienetui perkėlus turtą užsienio vienetas jo pagrindu nebetęsia veiklos per nuolatinę buveinę Lietuvoje, tokiu atveju netaikomos PMĮ IX skyriaus nuostatos (nes situacija neatitinka PMĮ 41 str. 3 dalyje įtvirtintos neutralaus reorganizavimo sąlygos) ir, kadangi situacija atitinka PMĮ 40 (2) str. 1 d. 3 p. įtvirtintą sąlygą, kuriai esant operacija apmokestinama kaip turto perkėlimas, taikomos būtent turto perkėlimo apmokestinimo nuostatos.

Aukščiau minėtą prielaidą apie nekokybišką VMI apibendrinto komentaro formuluotę patvirtina tame pačiame komentare jo iliustravimo tikslais mokesčių administratoriaus pateikiamas pavyzdys, kuriame jau nurodoma, kad jei Lietuvos dukterinė įmonė prijungiama prie užsienio vieneto ir užsienio vienetas tęsia prijungtosios įmonės veiklą Lietuvoje per nuolatinę buveinę, tai tokiam turto perkėlimui netaikomos turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės, ir taikomos PMĮ 41 str. 3 d. nuostatos. Palyginimui: PMĮ 12 str. 15 p. *expressis verbis* nustato, kad dalyvavimo išimties lengvata netaikoma, kai turtas perkeliamas, o aiškindamas šią nuostatą apibendrintame PMĮ komentare mokesčių administratorius jau laikosi kitos prioriteto tvarkos, teigdamas, kad pajamos kaip turto perkėlimas bus apmokestinamos tik tada, t. y. bendrosios PMĮ

40 (2) str. įtvirtintos turto perkėlimo taisyklės bus taikomos tik tada, jei nebus tenkinama PMĮ 41 str. 3 d. įtvirtinta mokesčio neutralumo sąlyga. Taigi, PMĮ apibendrinto komentaro pateikiamuose iliustraciniuose pavyzdžiuose prioritetas akivaizdžiai teikiamas specialių reorganizavimo ir perleidimo atvejų apmokestinimo taisyklėmis, nustatytoms PMĮ IX skyriuje. Toks fragmentiškas, nenuoseklus ir neargumentuotas mokesčių administratoriaus pateikiamas turto perkėlimo nuostatų aiškinimas apibendrintame PMĮ komentare tik parodo, kad ir pačiam mokesčių administratoriui nėra iki galo aišku, nei kas yra tas turto perkėlimas, nei kokiomis PMĮ nuostatomis konkrečiu atveju vadovautis. Tai tik patvirtina faktą, kad PMĮ įtvirtintos turto perkėlimo nuostatos iš esmės stokoja aiškumo, o jų santykis su iki tol galiojusiomis ir tebegaliojančiomis PMĮ nuostatomis yra sunkiai identifikuojamas ir nevienareikšmis.

#### 3.3.4.7. Apibendrinimas

Iki 2020 metų turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimas pelno mokesčiu Lietuvoje buvo siejamas tik su turto perleidimu, t. y. sandoriais, kurių metu keičiasi turto nuosavybė, nepriklausomai nuo to, ar turtas migruoja iš Lietuvos. Be to, PMĮ buvo įtvirtinta ir visa eilė nacionalinėms ir tarptautinėms įmonių grupėms palankių nuostatų, itin dažnai verslo naudotų įmonių grupių struktūrų pertvarkoms: PMĮ 12 str. 15 p. įtvirtinta dalyvavimo išimties taisyklė akcijų perleidimo pajamoms, PMĮ 14 str. 4 dalyje įtvirtinta pelno mokesčio faktinio atidėjimo galimybė akcijas, dalis ar pajus apmokant turtu, taip pat PMĮ 41 str. įtvirtint specialūs mokesčio prasme neutralių (t. y. apmokestinimo pelno mokesčiu nesukeliančių, nepaisant to, kad jų metu beveik visada įvyksta turto perleidimas) reorganizavimų ir perleidimų atvejai.

Nuo 2020 m. mokesčio laikotarpio situacija Lietuvoje iš esmės pasikeitė: perkeliant Kovos su mokesčių vengimu taisyklę, PMĮ buvo įtvirtintas naujas – turto *perkėlimo* – institutas, kur pajamomis dėl turto perkėlimo buvo išplėsta pelno mokesčio bazė, nustatyta specifinė tokių pajamų apmokestinimo tvarka ir apribotas kai kurių, įmonių grupėms palankių, PMĮ nuostatų taikymas tarptautinį elementą turinčioms operacijoms, kuriose turto įgijėjas yra užsienio vienetas.

Į nacionalinę teisę perkeliant ATAD nuostatas dėl turto perkėlimo apmokestinimo Lietuvos įstatymų leidėjai neabejotinai teko nemenkas iššūkis tiek integruojant naujojo turto perkėlimo instituto nuostatas į pelno mokesčio apmokestinimo sistemą, tiek ir įtvirtinant turto perleidimo ir bei turto perkėlimo apmokestinimo nuostatų tarpusavio santykį, kadangi, nors tiek turto perleidimo, tiek turto perkėlimo atveju yra

apmokestinamos turto vertės padidėjimo pajamos, turto perkėlimu pripažįstamos ir operacijos, kurių metu turto nuosavybė nesikeičia, o turto vertės padidėjimo pajamos pripažįstamos bei apmokestinamos nepriklausomai nuo to, ar turto realizavimas įvyko (ar turtas buvo parduotas). Be to, turto perkėlimo ir turto perleidimo atveju skiriasi pelno mokesčio sumokėjimo mechanizmas, o tai mokesčių mokėtojui yra reikšmingas skirtumas: bendruoju turto perleidimo atveju, turto vertės padidėjimo pajamos pripažįstamos, į pelno mokesčio bazę įtraukiamos ir apmokestinamos iš karto, turto perleidimo mokestiniu laikotarpiu. Turto perkėlimo apmokestinimo atveju, nors turto vertės padidėjimo pajamos ir apskaičiuojamos turto perkėlimo momentu, tačiau jei turtas yra perkeliamas į EEE valstybę, mokesčių mokėtojas turi teisę turto perkėlimo pajamas į pelno mokesčio bazę įtraukti lygiomis dalimis per 5 metus, tokiu būdu šiam laikotarpiui atidedant ir išdėstant ir pelno mokesčio sumokėjimą. Ir galiausiai, įtvirtinus turto perkėlimo institutą, kyla esminis įmonių grupėms klausimas – ar keičiasi PMĮ įtvirtintų įmonių grupių operacijoms taikomų lengvatų (dalyvavimo išimties lengvata akcijų pardavimui) ir palankių apmokestinimo nuostatų (neutralūs reorganizavimai ir perkėlimai, pelno mokesčio faktinis atidėjimas įstatinio kapitalo didinimo metu) taikymo apimtis ir sąlygos.

Turto perkėlimo apmokestinimo įtvirtinimą PMĮ vertinant iš teisinio tikrumo ir sisteminio reguliavimo pusės, sąlyginai galima išskirti du aspektus – įtvirtinimo būdo (formos) ir įtvirtinimo turinio. Vertinant formos aspektu, turto perkėlimo apmokestinimą reguliuojančios nuostatos išdėstytos PMĮ – viename įstatymo lygmens teisės akte. Toks naujo mokesčių teisės instituto įtvirtinimo būdas mokesčių teisinių santykių dalyviams neabejotinai suteikia teisinio tikrumo, kadangi įtvirtinant visas nuostatas to paties lygmens, ir dar daugiau – tame pačiame teisės akte, eliminuojama įstatymo ir įstatymą lydinčiojo teisės akto prieštaravimų rizika, tikimybė, kad keičiant kurią nors teisės akto nuostatą bus pamiršta pakeisti atitinkamą kito teisės akto nuostatą, kad bus vėluojama patvirtinti įstatymą įgyvendinantį teisės aktą, kad skirtingi teisės aktai įsigalios skirtingu metu ir pan.

Be to, naujosios turto perkėlimo instituto nuostatos Lietuvos PMĮ įtvirtintos net keturiuose PMĮ skyriuose: I skyriuje „Bendrosios nuostatos“, III skyriuje „Apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarka“, IV skyriuje „Turtas“ ir VIII skyriuje „Specialios pajamų apmokestinimo sąlygos“. Tokiu turto perkėlimo instituto nuostatų įtvirtinimu akivaizdžiai siekta organiškai integruoti mokestinio reguliavimo naujovę su tikslu išlai-

kyti PMĮ sistemą ir vidinę loginę struktūrą, užkirsti kelią teisės normų vidiniams prieštaravimams ir užtikrinti teisinio reguliavimo darną (kaip tai pavyko – kitas klausimas), o tokios pastangos iš teisinio tikrumo pusės yra labai sveikintinos, kadangi teisinio reguliavimo sistemiškumas ženkliai prisideda tiek prie turto perkėlimo instituto, kaip integralaus pelno mokesčio reguliavimo sistemos elemento, tiek ir prie atskirų turto perkėlimo nuostatų turinio, jų nulemtų pareigų ir pasekmių tinkamo aiškinimo, suvokimo ir vykdymo.

Per teisinio tikrumo imperatyvo prizmę vertinant turto perkėlimo apmokestinimo įtvirtinimą ir jo sistemiškumą turinio prasme, situacija priešinga. Nors ES direktyvos į Lietuvos teisę dažniausiai perkeliamos pažodinio perkėlimo būdu, tačiau šįkart Lietuvos įstatymų leidėjas, perkeldamas ATAD įtvirtintą turto perkėlimo sampratą bei apmokestinimo sąlygas, jas gerokai modifikavo, o ESTT praktikoje suformuotas<sup>929</sup> bei, į tai atsižvelgiant, ir Kovos su mokesčių rengimu direktyvos rengėjams esminis kriterijus (išvykimo valstybės apmokestinimo teisių praradimas arba mokesčio rezidavimo pasikeitimas), pateisinantis turto perkėlimo apmokestinimą ir galėjęs suteikti teisinio aiškumo Lietuvos nacionaliniame reguliavime atribojant turto perleidimo bei turto perkėlimo atvejus, Lietuvos įstatymų leidėjo, deja, nebuvo įtvirtintas. Todėl šiuo metu Lietuvos PMĮ įtvirtintas turto perkėlimo apibrėžimas, pirma, suformuluotas taip talpia, kad į jį gali patekti praktiškai visi turto perleidimo ir netgi pardavimo užsienio subjektui atvejai, ir, antra, nepateikia jokio kriterijaus, pagal kurį būtų galima atriboti, kurie turto perleidimai užsienio subjektui neturėtų būti kvalifikuojami kaip turto perkėlimas (pvz., pardavimai). Nei PMĮ įtvirtintas turto perkėlimo apibrėžimas, nei turto perkėlimo apmokestinimo sąlygų lingvistinės išraiškos neduoda aiškaus atsakymo, koks turto perleidimo ir turto perkėlimo normų tarpusavio santykis ir kurioms iš jų reikia teikti prioritetą, kai ta pati operacija gali būti kvalifikuojama ir kaip turto perleidimas, ir kaip turto perkėlimas. Tai įmanoma nustatyti tik remiantis sisteminiu turto perkėlimo nuostatų įtvirtinimu bei pakankamai sudėtingu ir teisės teorijos išmanymo reikalaujančiu sisteminiu teisės normų aiškinimu, kurio, kaip parodė šis disertacinis tyrimas, stokoja ir pats mokesčių administratorius.

Be to, perkeliant ATAD, taip pat nebuvo įtvirtintas nei nuolatinės buveinės vei-

---

929 ESTT praktikoje, teisės normos dėl turto perkėlimo į kitą ES valstybę narę apmokestinimo, kai tuo tarpu analogiškos grynai nacionalinio pobūdžio operacijos nėra apmokestinamos, gali būti pateisinamos privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, susijusiu su apmokestinimo kompetencijos paskirstymu valstybėms narėms.

klos perkėlimo apibrėžimas, galėjęs suteikti daugiau aiškumo dėl šios aplinkybės, su kuria siejamas perkeliama turto apmokestinimas, turinio, nei rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimo apibrėžimas, nei mokesčių mokėtojo rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimas, kaip sąlyga turto perkėlimo apmokestinimui, nors rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimui ATAD skirtas ne mažesnis dėmesys, nei turto perkėlimui. ATAD įtvirtinta mokesčių mokėtojo rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimo sąlyga Lietuvos PMĮ konvertavosi į vieneto veiklos perkėlimą į užsienį, o tai nėra lygiavertės sąvokos nei civilinio bei mokestinio teisinio turinio, nei sukeliamų mokestinių pasekmių apimties prasme. Be to, žvelgiant sistemiškai ne tik mokesčių teisės, bet kartu ir įmonių teisės apimtyje, jei šiuo metu Lietuvos civilinė teisė ir nenumato galimybės nacionalinių teisinių formų juridiniams asmenims pakeisti registracijos adresu į kitą valstybę, galimybė akcinių bendrovių ir uždaryjū akcinių bendrovių registruotos buveinės vietą perkelti į kitą ES valstybę narę Lietuvoje turėtų atsirasti vėliausiai nuo 2023 m. sausio 31 d., kai į Lietuvos įmonių teisės aktus turės būti perkelta 2019 m. lapkričio 27 d. priimta Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2019/2121, numatanti galimybę Lietuvos bendrovėms be likvidavimo procedūros persitvarkyti į kitos valstybės narės bendrovę kartu į tą valstybę perkeliant ir registravimo vietą. Iš pelno mokesčio pusės tai reikš ir Lietuvos vieneto tapimą užsienio vienetu, taigi ir ženklų Lietuvos pelno mokesčio bazės sumažėjimą – persikėlimą į užsienio valstybės mokesčių jurisdikciją.

Atitinkamai, Lietuvos įstatymų leidėjo sisteminio tarpšakinio požiūrio trūkumas ar tiesiog neapsižiūrėjimas, ir mokestinio rezidavimo, kaip sąlygos turto perkėlimo apmokestinimui, neįtvirtinimas, neatrodo toliaregiškas ir pamatuotas sprendimas, nes perkėlus minėtąją įmonių teisės direktyvą ir PMĮ nesant įtvirtintos mokestinio rezidavimo pasikeitimo kaip turto perkėlimo apmokestinimo sąlygos, tai gali sudaryti prielaidas Lietuvai prarasti dalį pelno mokesčio bazės įmonės rezidavimo vietai migravus iš Lietuvos į užsienį, kadangi neabejotinai kils diskusijos, ar tiesiog mokestinio rezidavimo vietos pakeitimas reiškia ir veiklos perkėlimą turto perkėlimo apmokestinimo tikslu. Tuo tarpu mokestinio rezidavimo pasikeitimo kriterijus, ypač kai jis siejamas su įmonės registracijos vieta (kaip kad yra Lietuvoje), yra objektyvesnis ir labiau apibrėžtas kriterijus, nei įmonės veiklos perkėlimo kriterijus, nes, kaip parodė šis disertacinis tyrimas, visų pirma, nėra iki galo aišku, kas turto perkėlimo apmokestinimo kontekste laikytina veikla (tik aktyvi ar ir pasyvi veikla), antra, ar įvyko veiklos ar atskiro turto perkėlimas, šio disertacinio tyrimo autorės nuomone, turi būti vertinama kiekvienu

konkrečiu atveju, o čia neišvengiamas subjektyvumas. Be to, mokestinio rezidavimo keitimo, kaip sąlygos turto perkėlimo apmokestinimui, neįtvirtinimas gali sukelti problemų ir dėl atvirkštinio kainos pripažinimo taisyklės taikymo tuo atveju, kai užsienio valstybė kaip turto perkėlimą apmokestins mokestinio rezidavimo vietą į Lietuvą perkeliančią įmonę, o Lietuvos PMĮ toks turto perkėlimo apmokestinimo pagrindas apskritai nebus įtvirtintas.

Vertinant iš teisinio tikrumo ir sisteminio reguliavimo pusės, negalima nepaminėti ir to, kad PMĮ 40 (2) str. 1 d. 3 dalyje įtvirtinta aplinkybė („Lietuvos vienas perkelia Lietuvos Respublikoje vykdomą veiklą į užsienio valstybę“), esanti turto perleidimo ir turto perkėlimo operacijų sąlyčio tašku, suformuluota labai aptakiai, yra nevienareikšmė ir kelianti didžiausią teisinį netikrumą dėl to, kokios operacijos gali patekti į šios sąlygos reguliavimo sritį. Mokesčių administratorius minėtą „veiklos perkėlimo“ aplinkybę aiškina itin plačiai – kaip apimančią tiek atskirų turto objektų įnešimą į užsienio vieneto įstatinį kapitalą, tiek Lietuvos įmonės, valdančios kitų įmonių akcijas ar vykdančios bet kokią kitą veiklą, prijungimą prie užsienio įmonės, nors nei iš turto perkėlimo apibrėžimo, nei iš lingvistinės PMĮ 40 (2) str. 1 d. 3 dalies formuluotės mokesčių mokėtojui vargu įmanoma suprasti ir net įtarti, kad ji gali apimti ir minėtas įmonių grupių struktūrų keitimo operacijas. Tokia situacija iš esmės neatitinka teisinio tikrumo principo imperatyvo, kadangi aplinkybės, su kuriomis įstatymas sieja mokestinių pareigų atsiradimą, negali būti numanomos – jos turi būti aiškiai įvardintos įstatyme – taip, kad mokesčių mokėtojas jas galėtų suprasti ir tinkamai vykdyti. Įstatymų leidėjas, siekdamas, kad įstatymas būtų tinkamai vykdomas, privalo jį aiškiai suformuluoti – jei įstatymo turinys neaiškus, neaišku, ką ir kaip vykdyti, o prielaidomis vadovautis mokesčių teisėje negalima. Savo ruožtu, nesant aiškumo dėl to, ko įstatymas reikalauja, neteisėta, nepagrįsta ir neteisinga iš mokesčių mokėtojo reikalauti tinkamai vykdyti įstatymą, o tuo labiau už jo netinkamą vykdymą taikyti sankcijas.

Tuo labiau, kad, kaip parodė šis disertacinis tyrimas, net ir paties mokesčių administratoriaus pateikiamas turto perkėlimo nuostatų aiškinimas apibendrintame PMĮ komentare yra fragmentiškas, nuseklus ir neargumentuotas. O tai tik patvirtina, kad ir mokesčių administratoriui nėra iki galo aišku, kaip interpretuoti turto perkėlimo nuostatas ir kokiomis PMĮ įtvirtintomis teisės normomis nuostatoms konkrečiu atveju vadovautis. Tai tik patvirtina faktą, kad PMĮ įtvirtintos naujosios turto perkėlimo instituto nuostatos iš esmės stokoja aiškumo, o jų santykis su iki tol galiojusiomis ir

tebegaliojančiomis PMĮ nuostatomis yra sunkiai identifikuojamas ir nevienareikšmis.

Atitinkamai, per teisinio tikrumo ir teisinio aiškumo principų prizmę vertinant PMĮ įtvirtintų turto perkėlimo apmokestinimo nuostatų turinį ir jų sudėtingą bei daugiapakopį santykį su turto perleidimo apmokestinimo nuostatomis, ypač atsižvelgiant į Lietuvos įstatymų leidėjo nukrypimą nuo ATAD įtvirtintų su turto perkėlimu susijusių apibrėžčių ir turto perkėlimo apmokestinimo sąlygų formuluočių, ir nevienareikšmį, gana prieštaringą ir argumentų stokojantį turto perleidimo nuostatų aiškinimą, išdėstytą VMI paskelbtame turto perkėlimo apmokestinimo nuostatų apibendrintame komentare<sup>930</sup>, tiek mokesčių mokėtojai, tiek mokesčių administratorius, tiek ir mokesčius ginčus nagrinėjantys teismai, tikėtina, susidurs su iššūkiais aiškinant ir taikant naująsias turto perkėlimo apmokestinimo nuostatas.

---

930 „VMI prie LR FM 2020-11-11 informacinis pranešimas Nr. (18.10-31-1E) RM-57235 Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 39-1 punkto, 12 straipsnio 15 punkto pakeitimo, 14 straipsnio 7 dalies ir 40-2 straipsnio apibendrinto paaiškinimo (komentarų)“. Nuo 2020-12-31 d. integruotas į PMĮ apibendrintą komentarą (2020-12-31 d. redakcija).

## IŠVADOS

Apibendrindama atliktą tyrimą, autorė konstatuoja, kad tyrimo pradžioje iškelti ginamieji teiginiai pasitvirtino, ir atlikto tyrimo pagrindu teikia žemiau išdėstytas išvadas:

1. Taisyklė *lex specialis derogat legi generali* taikoma, ir specialioji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklė turi prioritetą bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės atžvilgiu tada, jei konkrečioje situacijoje konkreti specialioji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklė iš tikro konkuruoja su konkrečia bendrąja kovos su mokesčių vengimu taisykle, ir tik tiek, kiek šios taisyklės konkuruoja. Teisės normų konkurencija neabejotinai susiklosto tarp bendrųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių ir tų specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, kurios taikomos tik konkretaus mokesčių mokėtojo veiksmuose nustačius mokestinio piktnaudžiavimo faktą, kadangi šių kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių teisinio reguliavimo objektas (įvykusio mokestinio piktnaudžiavimo pelno mokesčiu situacijos), paskirtis ir sprendžiamas klausimas (pašalinti įvykusio mokestinio piktnaudžiavimo pasekmes atkuriant tikrąją operacijų turinį su tikslu būtent jį apmokestinti) bei veikimo metodas (neatsižvelgiama į apsimestinius darinius ir tokiu būdu atkuriamos iškreiptos aplinkybės pirmenybę teikiant turiniui, o ne formai) iš esmės sutampa, skiriasi tik taisyklių reguliavimo apimtis.

Specialiųjų taip vadinamų „mechaniškai taikomų“ kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių atveju situacija kitokia: specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, kurių taikymas nesiejamas su mokestinio piktnaudžiavimo konkretaus mokesčių mokėtojo veiksmuose buvimu (nereikalaujama jį įrodinėti), ir bendrosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės tarpusavyje greičiau ne konkuruoja, o sudaro specifinę kovos su mokesčių vengimu priemonių visumą ir egzistuoja ne suformuodamos tarpusavio hierarchiją, o greičiau veiktamos lygiagrečiai: kai mokestinė situacija savo forma patenka į specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės, skirtos su mokesčių vengimu, kaip tokiu, konkretaus mokesčių mokėtojo veiksmuose nesiejamoms situacijoms, veikimo sritį, ir nesant objektyviais faktais pagrįstų abejonių, kad mokestinės situacijos forma neatitinka jos turinio, yra taikoma būtent konkreti specialioji kovos su mokesčių vengimu taisyklė, o bendrosios taisyklės taikymui tokiu atveju nėra



pagrindo (turinys atitinka formą). Tačiau kai mokesstinė situacija tik savo forma patenka į specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės, skirtos su mokesčių vengimu konkretaus mokesčių mokėtojo veiksmuose nesiejamoms situacijoms, veikimo sritį, tačiau mokesčių mokėtojo veiksmuose yra mokesstinio piktnaudžiavimo požymių, remiantis kuriais mokesstinės situacijos forma neatitinka tikrojo jos turinio, bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė ne tik gali, bet ir turėtų būti taikoma, o bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės pritaikymas nešalina galimybės atkurtam tikrajam mokesstinio teisinio santykio turiniui pritaikyti ir atitinkamą specialiąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę, jei tik atkurtosios aplinkybės patenka į specialiosios taisyklės reguliavimo sritį.

2. Kovai būtent su pelno mokesčio vengimu (PMĮ 11 str. 8 d.) skirtos **bendrosios kovos su pelno mokesčio vengimu** taisyklės nacionalinis teisinis reguliavimas, įvertinus jį teisinio reguliavimo sistemiškumo aspektu, turi šiuos trūkumus:
  - 1) laikantis MAĮ 69 str. 1 dalies, kuri Lietuvoje įtvirtina plačiausios apimties, praktiškai visiems mokesčiams taikomą bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę, siauriamojo aiškinimo, pagal kurį ši taisyklė gali būti taikoma, kai mokesstinė nauda yra vienintelis arba pagrindinis operacijos tikslas, ir lyginant jį su perkeliant ATAD PMĮ 11 str. 8 dalyje įtvirtintos tik pelno mokesčio ribose taikomos bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės lingvistine konstrukcija<sup>931</sup>, PMĮ įtvirtinta taisyklė yra griežtesnė: pagal ją mokesstinis piktnaudžiavimas konstatuojamas ir bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė gali būti taikoma ne tik tada, kai mokesstinės naudos tikslas yra pagrindinis (įskaitant vienintelį tikslą, nes jis automatiškai yra ir pagrindinis), bet ir tada, kai mokesstinės naudos tikslas yra vienas pagrindinių tikslų (t. y. vienas iš kelių pagrindinių tikslų). Aiškinant ir taikant minėtas taisykles tokiu būdu, turėtume situaciją, kai naujoji, griežtesnė bendroji taisyklė būtų taikoma ne visiems mokesčių mokėtojams ir mokesčiams, o tik pelno mokesčių mokantiems Lietuvos ir užsienio vienetams. Toks skirtingo mokesstinio piktnaudžiavimo standarto taikymas priklausomai nuo mokesčių mokėtojo tipo (fizinis ar juridinis asmuo) ir mokesčio rūšies (pelno mokesčio ar kiti mokesčiai) galimai reiškia mokesčių mokėtojų lygybės ir nediskriminavimo principų pažeidimą. Todėl šiuo aspektu yra kvestionuotinas įstatymų leidėjo

---

931 Tiksliai šių taisyklių formuluotes žr. Lentelėje Nr. 1, šio disertacinio tyrimo 3.2 skirsnyje.

sprendimas perkeliant ATAD ne koreguoti MAĮ 69 str. 1 d. įtvirtintą taisyklę, o įtvirtinti naują griežtesnę bendrąją taisyklę PMĮ.

- 2) Perkeliant ATAD ir PMĮ 11str. 8 dalyje įtvirtinant bendrąją kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklę, taisyklės formuluotėje neiškilo ir PMĮ nėra įtvirtinta viena esminių mokestinio piktnaudžiavimo sąlygų – mokestinės naudos prieštaravimas konkretaus mokesčių įstatymo tikslui (objektyvusis elementas), nors šio aspekto būtinumą bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių taikymui pripažįsta tiek ESTT, tiek LVAT, tiek Lietuvos ir užsienio teisės doktrina. Situacija, kai mokesčių įstatymo raidė sako viena, o siauresnė jo taikymo apimtis apsprendžiama ne įstatymu, o besikeičiančia teismų praktika, disertacinio tyrimo autorės vertinimu, 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“.
- 3) Įgyvendinant ATAD ir papildžius PMĮ 11 str. 8 dalimi, įtvirtinančia bendrąją kovos su būtent pelno mokesčio vengimu taisyklę, pagrįstą apsimestinių darinių ignoravimo koncepcija, nuo 2016-03-26 d. galiojanti PMĮ 32 str. 6 dalyje įtvirtinta kovos su mokesčių vengimu taisyklė, taip pat pagrįsta apsimestinių darinių ignoravimo koncepcija, ir skirta kovai su mokestiniu piktnaudžiavimu tik dividendų neapmokestinimo pelno mokesčiu lengvatomis<sup>932</sup>, faktiškai tapo pertekline, dubliuojančia nuostata. Todėl atsižvelgiant į tokius imperatyvius teisėkūrai taikomus reikalavimus, kaip efektyvumas (teisės akte turi būti įtvirtinamos veiksmingiausiai ir ekonomiškiausiai 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), logiškai turėtų būti svarstyti Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 1 str. 2-3 dalių, dubliuojančių platesnės reguliavimo apimties ATAD 6 str. 1-2 dalis, keitimo inicijavimas, o iš to sekant – ir dividendams skirtos specialiosios kovos su mokesčių piktnaudžiavimu taisyklės, įtvirtintos PMĮ, panaikinimas.

---

932 Tiksliai šių taisyklių formuluotes žr. Lentelėje Nr. 2, šio disertacinio tyrimo 3.2.4 skirsnyje.

2.1. **Specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių**, Lietuvos PMĮ įtvirtintų perkeliant ATAD, teisinis reguliavimas, vertinant jį teisinio reguliavimo sistemiškumo aspektu, yra nevienareikšmis: viena vertus, pastebimos įstatymų leidėjo pastangos sistemiškai inkorporuoti naująsias kovos su mokesčių vengimu taisykles į esamą pelno mokesčio reguliavimą, užpildyti ankstesnes teisinio reguliavimo spragas, tačiau faktiškai vis dar egzistuoja įstatymų leidėjo nuoseklumo, sisteminio požiūrio ir savalaikio sprendimų priėmimo trūkumas nepanaikinant prieštaraujančių anksčiau priimtų teisės aktų, delsiant priimti įstatymus įgyvendinančius teisės aktus, nukrypstant nuo ATAD reikalaujamo minimumo ir įtvirtinant aptakias nevienareikšmes formuluotes, turinčias esminės reikšmės mokestinių prievolių apimčiai. Konkrečiai:

- 2.1.1. Su EBITDA siejamą **palūkanų atskaitos ribojimo** taisyklę įtvirtinus PMĮ 31 (1) str., o plonos kapitalizacijos taisyklę palikus įtvirtintą anksčiau priimtame žemesnės teisinės galios akte, ir atsižvelgiant į tai, kad šios taisyklės nustato iš esmės skirtingus, o kai kuriais aspektais ir vienas kitam prieštaraujančius reikalavimus palūkanų atskaitai, kyla klausimas dėl šių taisyklių tarpusavio santykio; tokiu būdu potencialiai apsunkinamas mokestinių prievolių vykdymas bei sukuriamas teisinis neaiškumas dėl to, ar minėti teisės aktai gali būti taikomi kartu.
- 2.1.2. ATAD įgyvendinimo metu koncepciškai pakeitus PMĮ 39 str. įtvirtintą **kontroliuojamojo užsienio subjekto** pajamų apmokestinimo taisyklę, susijusio teisinio reguliavimo vertinimas teisinio reguliavimo sistemiškumo aspektu yra nevienareikšmis. Viena vertus, visų su pozityviųjų pajamų apmokestinimu susijusių naujųjų teisės normų įtvirtinimas viename teisės akte – PMĮ, ir daugiaaukščių nukreipiančių nuorodų aiškinant pozityviųjų pajamų sąvoką panaikinimas neabejotinai geriau atitinka TPĮ įtvirtintą teisinio reguliavimo aiškumo, *inter alia*, apimančio nuoseklumą ir glaustumą, reikalavimą, nei nuostatų išdėstymas keliuose skirtingos teisinės galios teisės aktuose, kaip kad buvo iki ATAD perkėlimo, nes tokiu būdu užkertamas kelias nesisteminiam reguliavimui ir iš to kylantiems galimiems prieštaravimams tarp įstatymo ir įstatymų įgyvendinančių teisės aktų. Sveikintinos ir CFC taisyklės turinio transformacijos didesnio teisinio aiškumo linkme: nuo 2019 m. PMĮ aiškiai ir

nedviprasmiškai įtvirtina, kad pozityviųjų pajamų apmokestinimo nuostatos taikomos tikslinėse teritorijose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetams, pasyviųjų pajamų rūšys įstatyme išvardintos tiesiogiai, išplečiant jų sąrašą ir užpildant ankstesnio reguliavimo spragas. Tačiau pastebėtinas įstatymų leidėjo atidumo trūkumas nepanaikinant naujai priimtam įstatymui prieštaraujančių anksčiau priimtų įstatymą įgyvendinančių teisės aktų (tiek Vyriausybės nuarimo dėl pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, tiek LR finansų ministro patvirtintų „pilkojo“ ir „baltojo“ sąrašų), ir tokiu būdu sudarant sąlygas vidinio teisės prieštaravimo situacijai (teisės normų kolizijai), kurioje anksčiau priimti žemesnės teisinės galios teisės aktai ar kai kurios jų nuostatos prieštarauja vėliau priimtam aukštesnės teisinės galios teisės aktui, arba jei ir neprieštarauja, tai jį dubliuoja, sukuria vidinį teisės prieštaravimą, jaukia teisės sistemos darną ir kelia teisinio tikrumo deficitą, demonstruojantį įstatymų leidėjo nuoseklumo, sisteminio požiūrio ir savalaikio sprendimų priėmimo trūkumą. Pažymėtina, kad panaikinus minėtuosius įstatymą įgyvendinusius teisės aktus, vadovaujantis *lex retro non agit* principu, naujųjų, juos keitusių teisės aktų teisinė galia ankstesniems nei 2019 metų mokesčiniams laikotarpiams nepakistų, tačiau tai eiliniam mokesčių mokėtojui eliminuotų bet kokias abejones ir suteiktų aiškumo dėl to, kokie mokesčių teisės aktai galioja einamuoju metu po 2019 m. sausio 1 d., o tai neabejotinai labiau atitiktų teisinio tikrumo principo keliamus imperatyvus.

- 2.1.3. **Į mokesolinių neatitikimų** pasekmių šalinimą nukreiptas kompleksinės ATAD nuostatos įtvirtinus PMĮ, mokesolinių neatitikimų pasekmių šalinimo taisyklių teisinio reguliavimo vertinimas teisinio reguliavimo sistemiskumo aspektu yra taip pat nevienareikšmis. Naująsias tarpvalstybinių mokeslinės tvarkos neatitikimų pasekmių šalinimo nuostatas įtvirtinus keturiuose PMĮ straipsniuose, išdėstytuose trijuose PMĮ skyriuose, papildant įstatymą net penkiais visiškai naujais su mokeslinės tvarkos neatitikimais susijusiais apibrėžimais, pakoreguojant susijusių asmenų apibrėžimą, pelno mokesčio bazę išplečiant pajamomis dėl mokeslinės tvarkos neatitikimo, o nuo 2023 m. – ir Lietuvos hibridinio subjekto pajamomis, ir įtvirtinant konkrečias mokeslinės tvarkos neatitikimų pasekmių šalinimo taisykles, galima konstatuoti, kad taisykles

buvo siekta perkelti jas sistemiskai integruojant į PMĮ, atsižvelgiant į PMĮ struktūrą bei turinį, ir tai neabejotinai teigiamas indėlis į vientiso ir nuoseklaus mokestinio teisinio reguliavimo sukūrimą. Kita vertus, PMĮ apibrėžiant esminę – „mokestinės tvarkos neatitikimo“ – sąvoką, įtvirtintas įpareigojimas LR finansų ministruui patvirtinti mokestinės tvarkos neatitikimų pavydžių aprašą, kuris galimai neatitinka teisinio tikrumo principo imperatyvo, nes minėtojo aprašo turinys akivaizdžiai panašesnis į įstatymo komentarą, o ne į imperatyvias teisės normas nustatantį teisės aktą, ir todėl kvestionuotinas tokio aprašo atitikimas finansų ministro kompetencijai.

2.1.4. PMĮ įtvirtinus visiškai naują **turto perkėlimo** apmokestinimo institutą, turto perkėlimo apmokestinimo teisinio reguliavimo vertinimas teisinio reguliavimo sistemiskumo aspektu yra nevienareikšmis dėl šių priežasčių:

- 1) Vertinant naujojo turto perkėlimo instituto įtvirtinimą PMĮ įtvirtinimo būdo (formos) aspektu, jo nuostatų išdėstymas PMĮ – viename įstatymo lygmens teisės akte – mokesčių teisinių santykių dalyviams neabejotinai suteikia teisinio tikrumo, kadangi taip eliminuojama įstatymo ir įstatymą lydinciojo teisės akto prieštaravimų rizika, tikimybė, kad keičiant kurią nors teisės akto nuostatą bus pamiršta pakeisti atitinkamą kito teisės akto nuostatą, kad bus vėluojama patvirtinti įstatymą įgyvendinantį teisės aktą, kad skirtingi teisės aktai įsigalios skirtingu metu ir pan. Be to, naujasis turto perkėlimo instituto nuostatas Lietuvos PMĮ įtvirtinus net keturiuose PMĮ skyriuose, tuo akivaizdžiai siekta organiškai integruoti mokestinio reguliavimo naujovę su tikslu išlaikyti PMĮ sistemą ir vidinę loginę struktūrą, užkirsti kelią teisės normų vidiniams prieštaravimams ir užtikrinti teisinio reguliavimo darną (kaip tai pavyko – kitas klausimas). Tokios pastangos iš teisinio tikrumo pusės yra labai sveikintinos, kadangi teisinio reguliavimo sistemiskumas ženkliai prisideda tiek prie turto perkėlimo instituto, kaip integralaus pelno mokesčio reguliavimo sistemos elemento, tiek ir prie atskirų turto perkėlimo nuostatų turinio, jų nulemtų pareigų ir pasekmių tinkamo aiškinimo, suvokimo ir vykdymo.
- 2) Per teisinio tikrumo imperatyvo prizmę vertinant turto perkėlimo ap-

mokestinimo įtvirtinimą ir jo sistemiškumą turinio prasme, situacija priešinga. Nors ES direktyvos į Lietuvos teisę dažniausiai perkeliamos pažodinio perkėlimo būdu, tačiau šįkart Lietuvos įstatymų leidėjas turto perkėlimo sampratą bei apmokestinimo sąlygas gerokai modifikavo, ir esminis kriterijus (išvykimo valstybės apmokestinimo teisių praradimas arba mokestinio rezidavimo pasikeitimas), galėjęs suteikti teisinio aiškumo atribojant turto perleidimo bei turto perkėlimo atvejus, Lietuvos įstatymų leidėjo, deja, nebuvo įtvirtintas. Todėl šiuo metu Lietuvos PMĮ įtvirtintas turto perkėlimo apibrėžimas, pirma, suformuluotas taip taip, kad į jį teoriškai gali patekti praktiškai visi turto perleidimo ir netgi pardavimo užsienio subjektui atvejai, ir antra, nepateikia jokio aiškaus kriterijaus, pagal kurį būtų galima atriboti, kurie turto perleidimai užsienio subjektui neturėtų būti kvalifikuojami kaip turto perkėlimas.

- 3) Perkeliant ATAD, PMĮ nebuvo įtvirtintas nei nuolatinės buveinės veiklos perkėlimo apibrėžimas, galėjęs suteikti daugiau aiškumo dėl šios aplinkybės, su kuria siejamas perkeliama turto apmokestinimas, turinio, nei rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimo apibrėžimas, nei mokesčių mokėtojo rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimas, kaip sąlyga turto perkėlimo apmokestinimui. Atkreiptinas dėmesys kad nuo 2023 m. sausio 31 d., kai į Lietuvos įmonių teisės aktus turės būti perkelta Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2019/2121, atsiras galimybė akcinių bendrovių ir uždarytųjų akcinių bendrovių registruotos buveinės vietą perkelti į kitą ES valstybę narę, todėl Lietuvoje gali atsirasti perkėlimo apmokestinimo spraga.
- 4) PMĮ 40 (2) str. 1 d. 3 dalyje įtvirtinta aplinkybė „Lietuvos vienetas perkelia Lietuvos Respublikoje vykdomą veiklą į užsienio valstybę“, su kuria įstatymas sieja turto perkėlimo apmokestinimą, suformuluota labai aptakiai, yra nevienareikšmė ir kelianti didžiausią teisinį netikrumą dėl to, kokios operacijos gali patekti į šios sąlygos reguliavimo sritį. Tokia situacija iš esmės neatitinka teisinio tikrumo principo imperatyvo, kadangi aplinkybės, su kuriomis įstatymas sieja mokestinių pareigų atsiradimą, negali būti numanomos – jos turi būti aiškiai įvardintos įstatyme – taip, kad mokesčių mokėtojas jas galėtų suprasti ir tinkamai vykdyti. Dabartinis reguliavimas iš esmės stokoja aiškumo, o jo santykis su iki tol galiojusiomis ir tebegaliojančiomis PMĮ nuostatomis yra sunkiai identifikuojamas ir nevienareikšmis.

## PASIŪLYMAI

Apibendrinant atliktą disertacinį tyrimą ir atsižvelgiant į jo išvadas, teikiami žemiau nurodyti iš disertacinio tyrimo rezultatų kylantys siūlymai tobulinti Lietuvos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, adresuotų įmonių grupėms, reguliavimą didesnio teisinio tikrumo, įskaitant aiškumą, nuoseklumą ir sistemiskumą, linkme. Siūlant įstatymų pakeitimų formuluotes, teikiamas lyginamasis konkrečios įstatymo nuostatos pakeitimo variantas (išbrauktina teksto dalis perbraukta, papildymai paryškinti):

1. Atsižvelgiant į kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių svarbą, sudėtingumą ir teisinio reguliavimo aiškumo, nuoseklumo ir sistemiskumo jų reguliavime poreikį, o taip pat siekiant užkirsti kelią įstatymą ir jį įgyvendinančiame teisės akte įtvirtintų nuostatų dubliavimuisi ir pašalinti bet kokias galimybes susidaryti aukštesnio ir žemesnio teisės akto įtvirtintų teisės normų kolizijai, siūloma užtikrinti kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių teisinį reglamentavimą įstatymo lygmeniu. Tais atvejais, jei, vis tik, būtų nuspręsta tam tikras detalizuojančias konkrečios taisyklės nuostatas išdėstyti įstatymą įgyvendinančiame teisės akte, būtina užtikrinti, kad toks įstatymą įgyvendinantis teisės aktas būtų paskelbtas ne vėliau, nei įstatymas, kurį jis įgyvendina, ir, pageidautina, ne vėliau, nei laikotarpiu, kuriam jis taikomas, pradžia.
2. Atsižvelgiant į susiformavusią ESTT praktiką dėl mokestinio piktnaudžiavimo, į LVAT ir paties Lietuvos mokesčių administratoriaus MAĮ 69 str. 1 d. taikymo praktiką, o taip pat į Kovos su mokesčių vengimu direktyvos tikslą bei jos 6 straipsnyje įtvirtintą bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės apibrėžimą, ir siekiant, kad būtent įstatymo lygiu būtų įtvirtinti (o ne numanomi) visi kriterijai, būtini MAĮ 69 str. 1 d. ir PMĮ 11 str. 8 d. įtvirtintų bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių taikymui, siūloma patikslinti tiek *MAĮ 69 str. 1 dalį*, tiek ir *PMĮ 11 str. 8 dalį*, aiškiai ir nedviprasmiškai įstatymo lygmeniu įtvirtinant, kad abi minėtos bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikomos tik mokestinio piktnaudžiavimo atvejais, t. y. kad kiekvienos jų taikymui būtinas tiek subjektyvusis (mokestinės naudos siekis), tiek objektyvusis (mokestinės naudos tikslas turi prieštarauti konkrečioje situacijoje taikytino mokesčių įstatymo esmei) mokestinės naudos tikslo elementai.

Siūloma pakeisti MAĮ 69 straipsnio 1 dalį ir išdėstyti ją taip:

„1. Tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesio-

giai 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, **ir tai prieštarauja taikytinų mokesčių įstatymų esmei ir tikslui**, 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.“

Siūloma pakeisti PMĮ 11 straipsnio 8 dalį ir išdėstyti ją taip:

„8. Apskaičiuojant pelno mokestį, neatsižvelgiama į darinį ar kelis darinius, kurių nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų – gauti mokesstinės naudos, **kuri prieštarauja taikytino mokesčių įstatymo esmei ir tikslui**, 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.“

3. Siekiant pašalinti *MAĮ 69 str. apibendrintame komentare* esantį netikslų santykio tarp bendrųjų ir specialiųjų taisyklių aiškinimą, paneigiantį patį turinio viršenybės prieš formos principą (aiškinama, kad MAĮ 69 str. 1 dalis taikoma tik jei neįmanoma pritaikyti bet kokios specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės), siūloma patikslinti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies apibendrinto komentaro 6 punktą, išdėstant jį taip:

„Kai mokesčių administratorius nustato komentaro 2 punkte išvardytas aplinkybes, MAĮ 69 str. 1 dalis taikoma, jeigu nėra galimybės pritaikyti *konkuruojančias* specialias atitinkamo mokesčio įstatyme numatytas nuostatas (pavyzdžiui, PMĮ 11 str. 8 d., PMĮ 32 str. 6 d.). Atkūrus tikrąjį mokesčių mokėtojo veiklos turinį jam papildomai taikomos atitinkamos specialiosios mokesčių įstatymo nuostatos, jei mokesčių mokėtojo tikrasis veiklos turinys patenka į jų reguliavimo sritį.“

4. Siekiant pašalinti bet kokias prielaidas įstatymo, įtvirtinančio EBITDA taisyklę, ir įstatymą įgyvendinančio teisės akto, įtvirtinančio plonos kapitalizacijos taisyklę, teisės normų prieštaravimui ir siekiant teisinio tikrumo dėl palūkanų atskaitą ribojančių taisyklių (EBITDA taisyklės ir plonos kapitalizacijos taisyklės) tarpusavio santykio, siūlytina plonos kapitalizacijos taisyklę (jei ji mokesčių sis-



temos peržiūros metu nebus apskritai panaikinta) įtvirtinti įstatymo lygmeniu bei eksplacitiškai nustatyti, kad EBITDA taisyklė neriboja plonos kapitalizacijos taisyklės taikymo, o situacijose, patenkančiose į abiejų taisyklių reguliavimo sritį, galima tik tų palūkanų atskaita, kurios atitinka abiejų taisyklių keliamus reikalavimus palūkanų atskaitai.

Šiuo tikslu siūloma bent papildyti PMĮ 30 (1) straipsnį nauja 10 dalimi:

**„10. Šiame Įstatymo straipsnyje nustatytos taisyklės ir jų taikymas neriboja kitų šiame Įstatyme ar kituose teisės aktuose įtvirtintų taisyklių, nustatančių palūkanų atskaitos ribojimus, taikymo.“**

5. Siekiant, kad PMĮ įtvirtintas teisinis reguliavimas, nustatantis *kontroliuojamojo užsienio subjekto pozityviųjų pajamų* apmokestinimą, atitiktų teisinio tikrumo principo keliamus ir TPI įtvirtintus sistemiškumo, darnos, aiškumo ir neprieštaringumo reikalavimus, rekomenduotina panaikinti iki 2018-12-31 d. galiojusį PMĮ 39 straipsnį įgyvendinusius teisės aktus (Vyriausybės Nutarimą dėl pozityviųjų pajamų apskaičiavimo ir LR finansų ministro Įsakymą dėl užsienio valstybių arba zonų), kadangi PMĮ 39 str. redakcija, kurią jie įgyvendino, nuo 2019-01-01 d. nebegalioja, o nuo 2019-01-01 d. galiojančiai PMĮ 39 str. redakcijai šie teisės aktai prieštarauja. Kaip minėta disertaciniame tyrime, net ir panaikinus minėtus iki 2019 m. galiojusią PMĮ 39 str. redakciją įgyvendinusius teisės aktus, vadovaujantis *lex retro non agit* principu, jų teisinė galia ankstesniems nei 2019 metų mokesčiniams laikotarpiams nepakistų, tačiau eiliniam mokesčių mokėtojui būtų eliminuotos bet kokios abejonės ir užtikrintas aiškumas dėl to, kokie mokesčių teisės aktai galioja einamuoju metu po 2019 m. sausio 1 d.
6. Siekiant tinkamai perkelti Kovos su pelno mokesčio vengimu direktyvos nuostatas, skirtas *mokestinės tvarkos neatitikimų* pasekmių šalinimui, ir reikšmingus mokestinės tvarkos neatitikimų požymius įtvirtinti aiškiai ir nedviprasmiškai teisės akto formos, turinio bei jo privalomumo prasme, įstatymų leidėjui siūlytina kritiškai įvertinti tiek apskritai mokestinės tvarkos neatitikimų *pavyzdžių* aprašo būtinumą pilnam Kovos su pelno mokesčio vengimu direktyvos nuostatų perkėlimui, tiek jo turinį bei siekiamą įtvirtinti teisės normų reguliavimo metodą – ar aprašo nuostatos turi būti imperatyvios, ar paaiškinančiojo, patariamąjo pobūdžio. Šiuo tikslu, visų pirma, svarstyтина finansų ministro įsakymu įtvirtinti ne mokestinės tvarkos neatitikimų pavyzdžių sąrašą ar aprašymus, o Kovos su pelno mokesčio vengimu direktyvos 2 straipsnio 9 dalyje įtvirtintų mokestinės tvarkos neatitikimų atvejų požymius, formuluojant juos ne patariamąja forma, o imperatyviai, kaip kad yra suformuluota ATAD. Todėl įtvirtinant

imperatyvaus pobūdžio teisės normas nevertotinos priešingą efektą indikuojančios lingvistinės konstrukcijos kaip „gali būti“, „pavyzdžiui“ ir pan. Tuo tarpu nuostatos, savo esme reiškiančios tik PMĮ įtvirtintų mokeskinės tvarkos neatitikimų pasekmių neutralizavimui skirtų teisės normų paaiškinimą, komentarą, turėtų būti įtvirtintos ne finansų ministro įsakyme, o mokesčių administratoriaus, suderinus su LR finansų ministerija, skelbiamame apibendrintame pelno mokesčio komentare.

7. Atsižvelgiant į teisinio tikrumo principo keliamus teisės aktų aiškumo ir sisteminio reguliavimo imperatyvus ir siekiant aiškiau apibrėžti, kokios operacijos yra apmokestinamos kaip turto perkėlimas, PMĮ siūlytina įtvirtinti, kad veiklos perkėlimo atvejais turto perkėlimo apmokestinimo tvarka taikoma tik tada, kai Lietuva dėl perkėlimo operacijos netenka teisės apmokestinti perkėlimo turto.

Šiuo tikslu siūloma pakeisti PMĮ 40 (2) straipsnio 1 dalies 3 punktą ir išdėstyti jį taip:

- „3) Lietuvos vienetas perkelia Lietuvos Respublikoje vykdomą veiklą į užsienio valstybę **ir dėl to Lietuvos Respublika netenka teisės apmokestinti su šia veikla susijusio turto vertės padidėjimo**, išskyrus atvejus, kai turtas, kuris buvo naudojamas Lietuvos Respublikoje vykdomai veiklai, toliau naudojamas užsienio vieneto per nuolatinę buveinę vykdomai veiklai Lietuvos Respublikoje;“
8. Jei įstatymų leidėjo intencija buvo kaip *turto perkėlimą* apmokestinti tiek aktyvios, tiek pasyvios veiklos turto perkėlimą, svarstytinas aiškus įtvirtinimas pelno mokesčio įstatyme, kad turto perkėlimo apmokestinimo kontekste veiklos perkėlimas apima tiek aktyvią (prekybos, paslaugų teikimo ir kt. veiklą) veiklą, tiek ir pasyvią turto valdymo veiklą.
9. Siekiant aiškumo, kad PMĮ 12 str. 15 punkte įtvirtinta išimties akcijų perleidimui lengvata ir toliau taikoma atvejams, kurie, nors formaliai ir atitinka PMĮ įtvirtintą *turto perkėlimo* apibrėžtį (kuri šiai dienai yra suformuluota taip aptakiai, kad teoriškai gali apimti ir turto pardavimus užsienio subjektams), tačiau kaip turto perkėlimas nėra apmokestinami, rekomenduotina dalyvavimo išimties akcijų perleidimui lengvatos netaikymą sieti ne su operacijos formaliu atitikimu turto perkėlimo apibrėžčiai, o su turto perkėlimo apmokestinimu pagal PMĮ 40 (2) str. nuostatas, nustatant, kad PMĮ 12 str. 15 p. nustatyta dalyvavimo išimties taisyklė akcijų perleidimui netaikoma turto perkėlimo atvejais, atitinkančiais bet kurią iš PMĮ 40 (2) str. 1 dalyje nustatytų sąlygų.

Šiuo tikslu siūloma pakeisti PMĮ 12 straipsnio 15 punktą ir išdėstyti jį taip:

- „15) turto vertės padidėjimo pajamos už vieneto, kuris įregistruotas ar kitaip

organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ir kuris yra pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio mokėtojas, akcijų perleidimą kitam vienetui arba fiziniam asmeniui, jei akcijas perleidžiantis vienetas ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 10 procentų balsus suteikiančių šio vieneto akcijų arba jei akcijos buvo perleistos šio Įstatymo 41 straipsnio 2 dalyje nurodytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais, ne trumpiau kaip 3 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 10 procentų balsus suteikiančių šio vieneto akcijų. Ši lengvata netaikoma **turto perkėlimo atvejais, atitinkančiais bet kurią iš PMĮ 40<sup>2</sup> str. 1 dalyje nustatytų sąlygų**, taip pat tuo atveju, kai akcijas perleidžiantis vienetas jas perleidžia šias akcijas išleidusiam vienetui. Į šiame punkte nustatytus terminus dėl akcijų turėjimo neatsižvelgiama tais atvejais, kai akcijos perleidžiamos dėl teisės aktų reikalavimų. Šiame punkte vartojama sąvoka „akcija“ apima ir turimas teises į rizikos ir privataus kapitalo subjektų paskirstytinojo pelno dalį;“

10. Siekiant užkirsti kelią potencialioms *turto perkėlimo* apmokestinimo reguliavimo spragoms po to, kai į Lietuvos įmonių teisės aktus bus perkelta Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2019/2121, numatanti galimybę Lietuvos uždarosioms akcinėms bendrovėms ir akcinėms bendrovėms be likvidavimo procedūros persitvarkyti į kitos valstybės narės bendrovę kartu į tą valstybę perkelti ir registravimo (taigi ir rezidavimo mokesčių tikslais) vietą, svarstytinas tiek rezidavimo mokesčių tikslais apibrėžties (pavyzdžiui, analogiškos pateiktajai ATAD), įtvirtinimas pelno mokesčio įstatyme, tiek ir turto perkėlimo apmokestinimo sąlygų, įtvirtintų PMĮ 40(2) str. 1 dalyje, papildymas sąlyga dėl rezidavimo mokesčių tikslais perkėlimo į kitą valstybę.

Siūloma papildyti PMĮ 2 straipsnį nauja 39 (2) dalimi:

**„39<sup>2</sup>. Rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimas – operacija, dėl kurios Lietuvos vienetas nustoja būti Lietuvos vienetu ir tampa užsienio vienetu, arba operacija, dėl kurios užsienio vienetas nustoja būti užsienio vienetu ir tampa Lietuvos vienetu.“**

Siūloma papildyti PMĮ 40 (2) straipsnį nauja 5 dalimi:

**„5) Lietuvos vienetas perkelia savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais į užsienio valstybę, išskyrus turtą, kuris užsienio vieneto lieka toliau naudojamas per nuolatinę buveinę vykdomai veiklai Lietuvos Respublikoje.“**

# LITERATŪROS SĄRAŠAS

## TEISĖS AKTAI

### LIETUVOS RESPUBLIKOS INSTITUCIJŲ TEISĖS AKTAI

#### Įstatymai

1. „Lietuvos Respublikos Konstitucija“. *TAR*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 11 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.47BB952431DA/UwoGawiEom>.
2. „Lietuvos Respublikos Konstitucijos papildymo Konstituciniu aktu „Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“ ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos 150 straipsnio papildymo įstatymas“. *TAR*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 18 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.7BBBC89D161E>.
3. „Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2021-01-01)“. *TAR*, Žiūrėta 2021 m. kovo 25 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.E22116F-1B0E0/GkManyHPpk>
4. „Lietuvos Respublikos bankų įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2021-01-01)“. *TAR*. Žiūrėta 2021 m. kovo 29 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalActEditions/TAR.B6B636C7384A?-faces-redirect=true>.
5. „Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (suvestinė redakcija nuo 2021-01-23)“. *TAR*. Žiūrėta 2021 m. kovo 31 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.8A39C83848CB/asr>.
6. „Lietuvos Respublikos draudimo įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2020-06-15)“. *TAR*. Žiūrėta 2021 m. kovo 29 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.8447F63760E9/asr>.
7. „Lietuvos Respublikos Europos bendrovių įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2012-01-01)“. *TAR*. Žiūrėta 2021 m. kovo 29 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.6444B13D-3DC1/asr>.
8. „Lietuvos Respublikos Europos ekonominių interesų grupių įstatymas“. *TAR*. Žiūrėta 2020 m. kovo 26 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.070CF2437939>.
9. „Lietuvos Respublikos Europos kooperatinių bendrovių įstatymas“. *TAR*. Žiūrėta 2020 m. kovo 18 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.8C419218A5C0/asr>.
10. „Lietuvos Respublikos finansų įstaigų įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2018-04-28)“. *TAR*. Žiūrėta 2021 m. kovo 29 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.779892D853B4/asr>.
11. „Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2018-01-01 iki 2018-12-31)“. *TAR*. Žiūrėta 2021 m. kovo 9 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.C677663D2202/wVGhEHdaRq>.
12. „Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2021-01-01)“. *TAR*. Žiūrėta 2021 m. kovo 9 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.C677663D2202/asr>.
13. „Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 13, 27 ir 37 straipsnių pakeitimo įstatymas (priimtas 2018-12-06)“. *TAR*. Žiūrėta 2021 m. kovo 19 d. <https://www.e-tar.lt/portal/legalAct.html?documentId=97e00d30043d11e9a5eaf-2cd290f1944>.
14. „Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2017-06-28)“. *TAR*. Žiūrėta 2021 m. kovo 29 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.AB44F084071E/asr>.

15. „Lietuvos Respublikos individualių įmonių įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2012-09-01)“<sup>4</sup>. TAR. Žiūrėta 2021 m. kovo 29 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.FAB13F21783F/asr>.
16. „Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Daugiašalės konvencijos, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui, ratifikavimo“<sup>4</sup>. Žiūrėta 2020 m. rugsėjo 28 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/6a24b8b0793111e8ae2bfd1913d66d57>.
17. „Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2020-06-15)“<sup>4</sup>. TAR. Žiūrėta 2021 m. kovo 29 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.ED28779BEADF/asr>.
18. „Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2020-11-01)“<sup>4</sup>. TAR. Žiūrėta 2021 m. liepos 14 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.B8B6AF-C2BFF1/asr>.
19. „Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2020-11-19)“<sup>4</sup>. TAR. Žiūrėta 2021 m. kovo 29 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.A1FD809510BB/asr>.
20. „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2021-01-01)“<sup>4</sup>. TAR. Žiūrėta 2021 m. kovo 10 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485/asr>.
21. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (priimtas 2001-12-20, pirmoji redakcija, galiojusi 2002-01-01 - 2002-06-19)“<sup>4</sup>. TAR. Žiūrėta 2020 m. rugsėjo 6 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.A5ACBDA529A9>.
22. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2018-01-01 iki 2018-12-31)“<sup>4</sup>. TAR. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 5 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.A5ACBDA529A9>.
23. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2021-01-01)“<sup>4</sup>. TAR. Žiūrėta 2021 m. sausio 17 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.A5ACBDA529A9/asr>.
24. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 5, 12, 13, 18, 19, 20, 27, 31, 33, 35, 38, 41, 55, 57, 58, 59 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas (priimtas 2003-07-01)“<sup>4</sup>. TAR. Žiūrėta 2020 m. birželio 16 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.8C71B07890FB>.
25. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 4, 5, 12, 13, 17, 18, 26, 31, 33, 34, 35, 382, 40-1, 41, 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo X-1 skyriumi įstatymas (priimtas 2009-12-09)“<sup>4</sup>. TAR. Žiūrėta 2020 m. balandžio 29 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.DBE9C075F2E1>.
26. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 38(3) ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymas (priimtas 2021-12-07)“<sup>4</sup>. TAR. Žiūrėta 2021 m. gruodžio 30 d. <https://www.teisesakturegistras.lt/portal/lt/legalAct/c1ffcd805d9511eca9ac839120d251c4>.
27. „Lietuvos respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 38(3) ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas (registruotas 2021-11-04)“<sup>4</sup>. Teisės aktų informacinė sistema. Žiūrėta 2021 m. gruodžio 30 d. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/2acf10c13d6411ec99bbc1b08701c7f8?positionInSearchResults=1&searchModelUID=64326d59-3f0c-4a09-9db8-5c3704ffce25>.
28. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 30-1 straipsniu įstatymas (priimtas 2018-12-06)“<sup>4</sup>. TAR. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 1 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/37311330043d11e9a5eaf2cd290f1944>.

29. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 30(1) straipsniu įstatymo ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 13, 27 ir 37 straipsnių pakeitimo įstatymo projektų aiškinamasis raštas (registruotas 2018-09-27)“. TAR. Žiūrėta 2019 m. liepos 25 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/e1ab1980c22711e88f64a5ec-c703f89b>.
30. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 12, 22, 30, 33, 46-1 ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymas (priimtas 2017-12-07)“. TAR. Žiūrėta 2019 m. liepos 22 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/0973bdf0e62811e7acd7ea182930b17f>.
31. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56-1 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 38-3, 40-2, 56-2 straipsniais įstatymas (priimtas 2019-12-17 d.)“. TAR. Žiūrėta 2020 m. balandžio 22 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/876276d02ad111eabe008ea93139d588>.
32. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56-1 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 40-2, 56-2 straipsniais įstatymo aiškinamasis raštas (registruotas 2019-11-12 d.)“. Teisės aktų informacinė sistema. Žiūrėta 2020 m. balandžio 22 d. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/09920bc0052011ea-89c8a7a5d3a86552?jfwid=-16t2uzmjc5>.
33. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 32, 33, 34, 35, 36, 40-1, 47, 51, 53 straipsnių ir 3 priedėlio pakeitimo įstatymas (priimtas 2016-03-22)“. TAR. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 8 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/b857dcd0f28b11e5989ee743d-d0efbb0/iulGhxwiZP>.
34. „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2021-01-01)“. TAR. Žiūrėta 2021 m. kovo 29 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.ED68997709F5/asr>.
35. „Lietuvos Respublikos smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymas (redakcija nuo 2019-06-20)“. TAR. Žiūrėta 2021 m. kovo 29 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.640D50DB8877/asr>.
36. „Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2015-04-01)“. TAR. Žiūrėta 2021 m. kovo 29 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.5BCE-C9B41811/asr>.
37. „Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas (suvestinė redakcija nuo 2021-01-01)“. TAR. Žiūrėta 2021 m. kovo 29 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.B4FA4C56B8D5/asr>.
38. „Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas (suvestinė redakcija 2021-01-01 - 2021-03-31)“. TAR. Žiūrėta 2021 m. kovo 26 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.0F9036415DBD/asr>.

### **Įstatymus įgyvendinantys teisės aktai**

39. „Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. sausio 24 d. įsakymas Nr. 24 Dėl Užsienio valstybių arba zonų, kuriose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetais netaikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, ir Užsienio verslo organizavimo formų, kurioms taikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, sąrašų patvirtinimo“. TAR. Žiūrėta 2020 m. rugsėjo 6 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.9E37250E1305/OSFOyNPmAr>.
40. „Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymas Nr. 1K-123 Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respub-

likos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių patvirtinimo (2019-01-01 - 2020-10-22 redakcija)“. *TAR*. Žiūrėta 2020 m. liepos 9 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.55EC668C883A/poRZzCcyJy>.

41. „Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. birželio 21 d. įsakymas Nr. 1K-241 Dėl notarių ir antstolių duomenų apie juridinius faktus, dėl kurių asmenims gali atsirasti prievolė mokėti mokesčius, bei kitokios informacijos, reikalingos mokesčių administratoriaus funkcijoms atlikti, teikimo mokesčių administratoriui taisyklių patvirtinimo (suvestinė redakcija nuo 2019-01-05)“. *TAR*. Žiūrėta 2021 m. kovo 29 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.2BE49EC63DC1/asr>.
42. „Lietuvos Respublikos finansų ministro 2021 m. balandžio 16 d. įsakymas Nr. 1K-124 Dėl Mokestinės tvarkos neatitikimų pavyzdžių aprašo patvirtinimo“. *TAR*. Žiūrėta 2021 m. liepos 18 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/a5ec99e09e9e11eb9fceb5ecd3bd711c>.
43. „Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymo dėl mokestinės tvarkos neatitikimų pavyzdžių aprašo patvirtinimo projektas (įregistruotas 2020-12-22 d.; būseną: derinama)“. *Teisės aktų informacinė sistema*. Žiūrėta 2021 m. kovo 20 d. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAP/5ed645c1445211ebb394e1efb98d3e67?positionInSearchResults=0&searchModelUUID=01287742-1eb0-4714-b4bf-73b0ba1face0>.
44. „Lietuvos Respublikos Teisingumo ministro 2013 m. gruodžio 23 d. įsakymas Nr. 1R-298 Dėl Teisės aktų projektų rengimo rekomendacijų patvirtinimo“. *TAR*. Žiūrėta 2019 m. liepos 29 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/9f8e8430723411e3a1f1b21417c4c75e/asr>.
45. „Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. balandžio 12 d. nutarimas Nr. 517 Dėl pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto arba Lietuvos nuolatinio gyventojo pajamas tvarkos ir pajamų, neištraukiamų į pozityvias pajamas, rūšių patvirtinimo“. *TAR*. Žiūrėta 2020 m. rugsėjo 6 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.E2E89E562571/asr>.
46. „Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimas Nr. 1575 Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“. *TAR*. Žiūrėta 2021 m. kovo 29 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.5758DA19CE3D/asr>.
47. „Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. lapkričio 12 d. nutarimas Nr. 1407 Dėl Juridinių asmenų registro nuostatų patvirtinimo (suvestinė redakcija nuo 2021-02-20)“. *TAR*. Žiūrėta 2021 m. kovo 29 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.9E302593CE80/WQyenzCbca>.
48. „VMI prie LR FM viršininko 2019 m. gruodžio 20 d. įsakymas Nr. VA-109 dėl privalomų automatinį apmokestinimo srities informacijos, susijusios su praneštiniais tarpvalstybiniais susitarimais, mainų įgyvendinimo ir praneštinius tarpvalstybinius susitarimus identifikuojančių požymių nustatymo taisyklių patvirtinimo (suvestinė redakcija nuo 2021-03-13)“. Žiūrėta 2021 m. kovo 29 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/9806e6e0232611ea-be008ea93139d588/VlStLDYSrH>.

### **Teisės aktų rengimo medžiaga**

49. „Direktyvos (ES) 2016/1164 ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56(1) straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 40(2) ir 56(2) straipsniais įstatymo projekto atitikties lentelė“. *LR Seimo teisės aktų, projektų ir susijusių dokumentų paieška*. Žiūrėta 2021 m. sausio 9 d. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/76531470052011ea89c8a7a5d3a86552?jfwid=-16t2uzmj5>.
50. „Direktyvos (ES) 2017/952 ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. ix-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56(1) straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 40(2)

ir 56(2) straipsniais įstatymo projekto atitikties lentelė“. *LR Seimo teisės aktų, projektų ir susijusių dokumentų paieška*. Žiūrėta 2020 m. spalio 8 d. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/50b19892052011ea89c8a7a5d3a86552?fwid=-16t2uzmjc5>.

## TARPTAUTINĖS SUTARTYS

### ES sutartys

51. „Europos ekonominės bendrijos steigimo sutartis“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. kovo 8 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=celex%3A11957E%2FTXT>.
52. „Europos Sąjungos sutartis (suvestinė redakcija 2016-06-07)“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 9 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=OJ:C:2016:202:TOC>.
53. „Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2019 m. liepos 30 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=OJ:C:2016:202:TOC>.

### Kitos sutartys

54. „2016 metų lapkričio 24 Daugiašalė konvencija, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui (autentiškas vertimas į lietuvių kalbą)“. *TAR*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 5 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/56a279f0cbc311e8bf37fd1541d65f38>.
55. „2016 metų lapkričio 24 Daugiašalė konvencija, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui (autentiški tekstai anglų ir prancūzų kalbomis)“. *TAR*. Žiūrėta 2021 m. kovo 30 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/56a279f0cbc311e8bf37fd1541d65f38>.
56. „Lietuvos Respublikos ir Austrijos Respublikos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo“. *TAR*. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 8 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.9B8C814D2E92>.
57. „Lietuvos Respublikos ir Danijos Karalystės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“. *TAR*. Žiūrėta 2020 m. balandžio 2 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.1C476A8038E5>.
58. „Lietuvos Respublikos ir Estijos Respublikos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“. *TAR*. Žiūrėta 2020 m. balandžio 2 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.9AAE21F0134D>.
59. „Lietuvos Respublikos ir Ispanijos Karalystės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“. *TAR*. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 8 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.663A43CDC1FB>.
60. „Lietuvos Respublikos ir Japonijos sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo ir vengimo prevencijos“. *TAR*. Žiūrėta 2020 m. balandžio 2 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/a3e6e3f0aceb11e88f64a5ecc703f89b>.
61. „Lietuvos Respublikos ir Kazachstano Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“. *TAR*. Žiūrėta 2020 m. balandžio 2 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.AD4D4B5BA753>.
62. „Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“. *TAR*. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 6 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.B9FDE476D875>.
63. „Lietuvos Respublikos ir Lichtenšteino Kunigaikštystės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo ir vengimo prevencijos“. *TAR*. Žiūrėta 2020 m. balandžio 2 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/8fd065b03b8511ea829bc2bea81c1194>.



64. „Lietuvos Respublikos ir Nyderlandų Karalystės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“. TAR. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 8 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.896A74D75ECO>.
65. „Lietuvos Respublikos ir Portugalijos Respublikos sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir pajamų mokesčių slėpimo prevencijos“. TAR. Žiūrėta 2020 m. balandžio 2 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.4EFE937AD427>.
66. „Lietuvos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo“. TAR. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 8 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.52E4CC135D01>.
67. „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Baltarusijos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“. TAR. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 8 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.CC4F8C662674>.
68. „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Belgijos Karalystės Vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“. TAR. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 8 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.EF38FC5FF819>.
69. „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Jungtinės Karalystės Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo prieaugio pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“. TAR. Žiūrėta 2020 m. balandžio 2 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.A6F213B532EB>.
70. „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Italijos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“. TAR. Žiūrėta 2020 m. balandžio 2 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.A94FA5BE2889>.
71. „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Kuveito Valstybės Vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“. TAR. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 8 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/381c57c0cfa211e3a8ded1a0f5aff0a9>.
72. „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“. TAR. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 8 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.8BE9B0CF13AB>.
73. „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Makedonijos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“. TAR. Žiūrėta 2020 m. balandžio 2 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.0C53806697EA>.
74. „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Prancūzijos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“. TAR. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 8 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.5C13ED553E0F>.
75. „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Rusijos Federacijos Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“. TAR. Žiūrėta 2020 m. balandžio 2 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.635D6B417F77>.
76. „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Singapūro Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“. TAR. Žiūrėta 2020 m. balandžio 2 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.ECA266DC31AE>.
77. „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Ukrainos Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“. TAR. Žiūrėta 2020 m. balandžio 2 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.B7D4173F30C6>.
78. „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Uzbekistano Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“. TAR. Žiūrėta 2020 m. balandžio 2 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.8BEF98A2BBB2>.

## ES INSTITUCIJŲ DOKUMENTAI

### ES reglamentai ir direktyvos

79. „1985 m. liepos 25 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2137/85 dėl Europos ekonominių interesų grupių (EEIG)“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. kovo 26 d. <http://data.europa.eu/eli/reg/1985/2137/oj/lit>.
80. „1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB 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 29 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1535556057119&uri=CELEX:01990L0434-20070101>.
81. „2001 m. spalio 8 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 2157/2001 dėl Europos bendrovės (SE) statuto“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. kovo 20 d. <http://data.europa.eu/eli/reg/2001/2157/oj/lit>.
82. „2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asociuotų bendrovių“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2018 m. rugpjūčio 29 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1535553710554&uri=CELEX:02003L0049-20130701>.
83. „2003 m. liepos 22 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1435/2003 dėl Europos kooperatinės bendrovės (SCE) statuto“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. kovo 26 d. <http://data.europa.eu/eli/reg/2003/1435/oj/lit>.
84. „2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyva 2005/19/EB iš dalies keičianti Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių 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>.
85. „2009 m. rugsėjo 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2009/102/EB, bendrovių teisės srityje dėl vienanarių privačių ribotos atsakomybės bendrovių“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. kovo 6 d. <http://data.europa.eu/eli/dir/2009/102/oj/eng>.
86. „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 (kodifikuota redakcija)“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2018 m. rugpjūčio 28 d. <http://data.europa.eu/eli/dir/2009/133/oj/eng>.
87. „2010 m. kovo 16 d. Tarybos direktyva 2010/24/ES dėl savitarpio pagalbos vykdančių reikalavimus, susijusius su mokesčiais, muitais ir kitomis priemonėmis“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. balandžio 18 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32010L0024>.
88. „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>.
89. „2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti Direktyvą 77/799/EEB“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2018 m. rugpjūčio 29 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:32011L0016&qid=1535557603996>.
90. „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>.

91. „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>.
92. „2016 m. gruodžio 14 d. Komisijos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2016/2257, kuriuo iš naujo nustatomas galutinis antidempingo muitas ir galutinai surenkamas laikinasis muitas, nustatytas tam tikrai importuojamai Kinijos Liaudies Respublikos kilmės avalynei su odiniais batviršiais, pagamintai bendrovių ‚Chengdu Sunshine Shoes Co. Ltd.‘, ‚Foshan Nanhai Shyang Yuu Footwear Ltd.‘ ir ‚Fujian Sunshine Footwear Co. Ltd.‘, ir kuriuo įgyvendinamas Teisingumo Teismo sprendimas sujungtose bylose C-659/13 ir C-34/14“. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 28 d. [https://eur-lex.europa.eu/eli/reg\\_impl/2016/2257/oj](https://eur-lex.europa.eu/eli/reg_impl/2016/2257/oj).
93. „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 2020 m. balandžio 14 d. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj>.
94. „2017 m. birželio 14 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2017/1132 dėl tam tikrų bendrovių teisės aspektų“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. kovo 6 d. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1132/oj>.
95. „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*. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 8 d. <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/952/oj/eng>.
96. „2017 m. spalio 10 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/1852 dėl mokesčių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. kovo 27 d. <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj/eng>.
97. „2019 m. lapkričio 27 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2019/2121, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos (ES) 2017/1132 nuostatos, kiek tai susiję su vienos valstybės ribas peržengiančiu pertvarkymu, jungimu ir skaidymu“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2021 m. sausio 16 d. <https://data.europa.eu/eli/dir/2019/2121/oj/lit>.

### **Kiti Komisijos ir Tarybos dokumentai**

98. „2006 m. gruodžio 19 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui bei Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui. Persikėlimo apmokestinimas ir būtinybė koordinuoti valstybių narių mokesčių politiką. KOM(2006) 825 galutinis“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2021 m. sausio 7 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/ALL/?uri=CELEX-%3A52006DC0825>.
99. „2006 m. gruodžio 19 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų Komitetui. Valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų koordinavimas vidaus rinkoje. KOM(2006) 823“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. rugpjūčio 10 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/ALL/?uri=CELEX:52006DC0823>.
100. „2007 m. vasario 7 d. Komisijos sprendimas dėl mineralinės alyvos, naudojamos kaip kuras aliuminio oksido gamyboje Gardane, Šanono regione ir Sardinijoje, neapmokestinimo akcizo mokesčiu Prancūzijoje, Airijoje ir Italijoje (C 78/2001 (ex NN 22/01), C 79/2001 (ex NN 23/01), C 80/2001 (ex NN 26/01))“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 28 d. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dec/2007/375/oj>.
101. „2008 m. gruodžio 2 d. Tarybos rezoliucija dėl koordinavimo persikėlimo apmokestinimo srityje (2008/C 323/01)“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2021 m. sausio 15 d. [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/GA/TXT/?uri=CELEX:32008G1218\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/GA/TXT/?uri=CELEX:32008G1218(01)).
102. „2012 m. gruodžio 6 d. Komisijos rekomendacija dėl agresyvaus mokesčių planavimo

- (2012/772/ES)<sup>4</sup>. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2018 m. rugpjūčio 31 d. <http://data.europa.eu/eli/reco/2012/772/oj/eng>.
103. „2012 m. gruodžio 6 d. Komisijos rekomendacija dėl priemonių, kuriomis trečiosios šalys skatinamos laikytis minimalių gero mokesčių srities valdymo standartų (2012/771/ES)<sup>4</sup>. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. rugpjūčio 13 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1597310123962&uri=CELEX:32012H0771>.
104. „2016 m. sausio 28 d. Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės, COM(2016) 26 final“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2021 m. sausio 17 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:52016PC0026>.
105. „2016 m. sausio 28 d. Komisijos rekomendacija (ES) 2016/136 dėl kovos su piktnaudžiavimu mokesčių sutartimis priemonių įgyvendinimo“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 14 d. <http://data.europa.eu/eli/reco/2016/136/oj/lit>.
106. „2016 m. spalio 25 d. Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB), COM(2016) 683 final“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2021 m. kovo 31 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2016:0683:FIN>.
107. „2016 m. spalio 25 d. Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros pelno mokesčio bazės (BPMB), COM(2016) 685 final“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2021 m. kovo 31 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2016:0685:FIN>.
108. „2017 m. gruodžio 20 d. Komisijos rekomendacija (ES) 2018/103 dėl teisinės valstybės principų Lenkijoje, kuria papildomos rekomendacijos (ES) 2016/1374, (ES) 2017/146 ir (ES) 2017/1520“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 28 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT-EN/TXT/?uri=CELEX:32018H0103&from=LT>.
109. DG TAXUD. „Note on the Application of the ‘Minimum Level of Protection’; Room Document #4, Working Party on Tax Questions – Direct Taxation Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD), 18 March 2016, origin: DG TAXUD;“ Žiūrėta 2021 m. sausio 19 d. <https://www.asktheeu.org/en/request/2720/response/9485/attach/6/16%2003%2018%204%20ATAD%20Minimum%20Standards.pdf>.
110. Directorate-General for Internal Policies of the Union. *Corporate Tax Practices and Aggressive Tax Planning in the EU*. Brussels: European Parliament, 2015. <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/503622ea-48be-11e6-9c64-01aa75ed71a1/language-en>.
111. Directorate-General for Taxation and Customs Union (European Commission), Corit Advisory, ir Ramboll Management Consulting. *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators: Final Report*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2016. <http://dx.doi.org/10.2778/59284>.
112. European Commission. *Aggressive Tax Planning Indicators: Final Report*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2018. <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/5530eced-2283-11e8-ac73-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF>.
113. Europos Taryba. „Draft Proposal for a Ninth Council Directive pursuant to Article 54(3) (g) of the EEC Treaty relating to links between undertakings and in particular to groups“. *Mason Hayes & Curran*. Žiūrėta 2020 m. kovo 11 d. [https://www.mhc.ie/uploads/9th\\_proposal.pdf](https://www.mhc.ie/uploads/9th_proposal.pdf).
114. Europos Komisija. „Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union“. Žiūrėta 2021 m. gruodžio 30 d. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2021-12/COM\\_2021\\_823\\_1\\_EN\\_ACT\\_part1\\_v11.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-12/COM_2021_823_1_EN_ACT_part1_v11.pdf).

# TEISMŲ IR KITŲ GINČUS NAGRINĖJANČIŲ INSTITUCIJŲ SPRENDIMAI, BYLŲ MEDŽIAGA

## NACIONALINĖS GINČUS NAGRINĖJANČIOS INSTITUCIJOS

### Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas

115. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. *Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo oficialiosios konstitucinės doktrinos nuostatos: 1993–2009*. Vilnius: Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, 2010. <http://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/oficialioji-konstitucine-doktrina/704>.
116. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. *Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo oficialiosios konstitucinės doktrinos nuostatos: 2010–2013*. Vilnius: Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, 2014. <http://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/oficialioji-konstitucine-doktrina/704>.
117. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. *Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo oficialiosios konstitucinės doktrinos nuostatos: 2014–2016*. Vilnius: Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, 2017. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/oficialioji-konstitucine-doktrina/704>.
118. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. *Oficialiosios konstitucinės doktrinos nuostatos: 2014–2016*. Vilnius: Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, 2017. <http://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/oficialioji-konstitucine-doktrina/704>.
119. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1994 m. sausio 19 d. nutarimas, bylos Nr. 4/93“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 20 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta438>.
120. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1995 m. gruodžio 22 d. nutarimas; bylos Nr. 9/95“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 12 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta437/content>.
121. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas; bylos Nr. 16/96“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 7 d. <http://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta396/content>.
122. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1999 m. kovo 4 d. nutarimas; bylos Nr. 24/98“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 14 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta352/content>.
123. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas; bylos Nr. 22/98“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. liepos 10 d. <http://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta337>.
124. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. rugsėjo 19 d. nutarimas; bylos Nr. 25/99-9/99-35/99“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 17 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta345/content>.
125. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2001 m. liepos 12 d. nutarimas; bylos Nr. 13/2000-14/2000-20/2000 - 21/2000-22/2000-25/2000-31/2000-35/2000-39/2000-8/01-31/01“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 12 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta327/content>.
126. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2001 m. sausio 11 d. nutarimas; bylos Nr. 7/99-17/99“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 4 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta314/content>.

127. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2001 m. sausio 25 d. nutarimas; bylos Nr. 3/99“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 18 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta315/content>.
128. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. balandžio 23 d. nutarimas; bylos Nr. 27/2000“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 17 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta299/content>.
129. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2002 m. lapkričio 25 d. nutarimas; bylos Nr. 41/2000“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 4 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta312/content>.
130. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. rugpjūčio 21 d. nutarimas, bylos Nr. 43/01“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2020 m. rugsėjo 4 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta308/content>.
131. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. gegužės 30 d. nutarimas; bylos Nr. 21/2003“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 29 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta285/content>.
132. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas; bylos 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>.
133. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas; bylos Nr. 51/01-26/02-19/03-22/03-26/03-27/03“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 13 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta275/content>.
134. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas; bylos Nr. 53/01“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. liepos 12 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta271>.
135. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. sausio 26 d. nutarimas; bylos Nr. 3/02-7/02-29/03“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 30 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta250/content>.
136. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005 m. rugsėjo 29 d. nutarimas; bylos Nr. 15/02“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 30 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta246/content>.
137. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. gruodžio 21 d. nutarimas; bylos Nr. 30/03“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 30 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta228/content>.
138. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. kovo 14 d. nutarimas; bylos Nr. 17/02-24/02-06/03-22/04“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 18 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta198/content>.
139. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. kovo 28 d. nutarimas; bylos Nr. 33/03“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 5 d. <http://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta202/content>.
140. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. sausio 16 d. nutarimas; bylos Nr. 7/03-41/03-40/04-46/04-5/05-7/05-17/05“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 30 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta193/content>.
141. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. sausio 24 d. nutarimas; bylos Nr. 11/04“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. liepos 10 d. <http://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta196>.
142. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2007 m. lapkričio 29 d. nutarimas; bylos Nr. 11/05“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. liepos 10 d. <http://www>

lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta572.

143. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2008 m. gruodžio 24 d. nutarimas; bylos Nr. 09/06-30/06-01/07-30/08“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 30 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta511/content>.
144. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2008 m. kovo 15 d. nutarimas; bylos Nr. 31/06-08/07“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2020 m. liepos 6 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta490/content>.
145. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2008 m. sausio 21 d. nutarimas; bylos Nr. 02/06-23/06-37/06-50/06-31/07“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2020 m. liepos 6 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta482/content>.
146. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2009 m. balandžio 29 d. nutarimas; bylos Nr. 23/05-18/07“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2020 m. liepos 6 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta518/content>.
147. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2009 m. birželio 22 d. nutarimas; bylos Nr. 16/07-17/07-20/08“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 30 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta526/content>.
148. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2009 m. kovo 27 d. nutarimas; bylos Nr. 33/06“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 30 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta515/content>.
149. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2010 m. balandžio 20 d. sprendimas; bylų Nr. 41/2000, 47/2001-08/2003-20/2003-32/2003-38/2003, 7/03-41/03-40/04-46/04-5/05-7/05-17/05, 35/04-37/04-72/06, 38/04-39/04, 06/05-08/05, 09/06-30/06-01/07-30/08, 15/98, 33/03“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 29 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta172/content>.
150. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2010 m. gegužės 13 d. nutarimas; bylos Nr. 04/08-11/08“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 30 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta175/content>.
151. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2010 m. vasario 9 d. nutarimas; bylos Nr. 23/2007-38/2009“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2020 m. rugsėjo 4 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta165/content>.
152. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2011 m. gruodžio 22 d. nutarimas; bylos Nr. 13/2010-140/2010“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 30 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta163/content>.
153. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2011 m. sausio 6 d. nutarimas; bylos Nr. 13/2008“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 30 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta142/content>.
154. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2012 m. birželio 29 d. nutarimas; bylos Nr. 39/2009-40/2009-46/2009-48/2009-51/2009-10/2010-23/2010-137/2010-7/2011-38/2011“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 4 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta122/content>.
155. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2012 m. rugsėjo 5 d. nutarimas; bylos Nr. 8/2012“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. liepos 25 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta125>.
156. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. gruodžio 16 d. nutarimas; bylos Nr. 107/2010“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. liepos 10 d. <http://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta105>.
157. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. spalio 10 d. nutarimas; bylos Nr.

- 5/2012“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 30 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta98/content>.
158. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. vasario 15 d. nutarimas; bylos Nr. 28/2009“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. liepos 14 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta76>.
159. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. vasario 20 d. nutarimas; bylos Nr. 41/2009“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 30 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta77/content>.
160. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2014 m. gegužės 8 d. nutarimas Nr. KT17-N6/2014; bylos Nr. 20/2011-14/2013-15/2013-16/2013“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 12 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta20/content>.
161. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2014 m. gruodžio 22 d. nutarimas Nr. KT51-N17/2014; bylos Nr. 6/2014-7/2014-8/2014-9/2014-11/2014-12/2014-18/2014-19/2014-20/2014-21/2014-22/2014-23/2014-24/2014“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 12 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta31/content>.
162. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2014 m. liepos 11 d. nutarimas Nr. KT36-N10/2014; bylos Nr. 16/2014-29/2014“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. liepos 16 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta24>.
163. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2015 m. balandžio 3 d. nutarimas Nr. KT10-N6/2015; bylos Nr. 23/2012-38/2014-54/2014“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. liepos 12 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta1098>.
164. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2015 m. gegužės 26 d. nutarimas Nr. KT16-N10/2015; bylos Nr. 7/2013“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. liepos 12 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta1441>.
165. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2015 m. gruodžio 30 d. nutarimas Nr. KT34-N22/2015; bylos Nr. 20/2013-1/2014“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 30 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta1540/content>.
166. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas, bylos Nr. 17/2013“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 4 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta1505/content>.
167. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2016 m. gruodžio 7 d. nutarimas Nr. KT30-N16/2016; bylos Nr. 5/2016“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. liepos 10 d. <http://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta1657/content>.
168. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2016 m. vasario 2 d. nutarimas Nr. KT6-N3/2016; bylos Nr. 35/2014-55/2014“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. liepos 23 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta1564/content>.
169. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2018 m. balandžio 12 d. nutarimas Nr. KT6-N4/2018, bylos Nr. 14/2017“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 10 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta1815/content>.
170. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2019 m. balandžio 16 d. nutarimas Nr. KT12-N4/2019; bylos Nr. 4/2018“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. liepos 10 d. <http://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta1926>.
171. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2019 m. birželio 25 d. nutarimas Nr. KT18-N9/2019; bylos Nr. 6/2018“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019



- m. rugpjūčio 29 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta1944/content>.
172. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2019 m. gruodžio 19 d. nutarimas Nr. KT88-N16/2019; bylos Nr. 15/2018“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2021 m. kovo 29 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta2034>.
173. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2020 m. kovo 19 d. sprendimas Nr. KT51-S46/2020 dėl pareiškėjos Lietuvos Respublikos Seimo narių grupės prašymo ištirti su mokesčių nustatymu (pakeitimu) susijusių įstatymų atitiktį Lietuvos Respublikos Konstitucijai dalies priėmimo ir jo dalies grąžinimo“. *Dėl prašymo dalies priėmimo ir jo dalies grąžinimo - Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 17 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta2098/content>.
174. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2020 m. vasario 18 d. nutarimas, bylos Nr. 19/2018“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 9 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta2098/content>.
175. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2021 m. gegužės 13 d. nutarimas, bylos Nr. 7/2020-17/2020“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2021 m. spalio 2 d. <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta2424>.

### **Bendrosios kompetencijos teismai**

176. „LAT 1999 m. balandžio 12 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-50/1999“. Žiūrėta 2020 m. liepos 6 d. <http://www.infolex.lt/tp/17091>.
177. „LAT 2008 m. spalio 21 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-492/2008“. *Infolex*. Žiūrėta 2020 m. liepos 6 d. <http://www.infolex.lt/tp/90300>.
178. „LAT 2012 m. kovo 19 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-99/2012. (publikuota Teismų praktikoje, 2012, 37, p. 139-154)“. *Infolex*. Žiūrėta 2021 m. sausio 24 d. <http://www.infolex.lt/tp/370702>.
179. „LAT 2017 m. balandžio 25 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-80-976/2017“. *Infolex*. Žiūrėta 2020 m. liepos 6 d. <http://www.infolex.lt/tp/1463894>.
180. „LAT 2018 m. lapkričio 29 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-348-648/2018“. *Infolex*. Žiūrėta 2020 m. liepos 6 d. <http://www.infolex.lt/tp/1670955>.

### **Administraciniai teismai**

181. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (I dalis)“. *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis*, 552–640. Vilnius: Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2011. [https://www.lvat.lt/data/public/uploads/2018/01/lvat\\_biuletenis\\_21.pdf](https://www.lvat.lt/data/public/uploads/2018/01/lvat_biuletenis_21.pdf).
182. „LVAT 2004 m. spalio 27 d. nutartis (pleninės sesijos) administracinėje byloje Nr. A-1-355/2004“. *Infolex*. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 7 d. <http://www.infolex.lt/tp/41829>.
183. „LVAT 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>.
184. „LVAT 2006 m. lapkričio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-469-1936-06“. *Infolex*. Žiūrėta 2020 m. rugsėjo 4 d. <http://www.infolex.lt/tp/74146>.
185. „LVAT 2006 m. rugsėjo 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. N-575-998-06“. *Infolex*. Žiūrėta 2020 m. liepos 6 d. <http://www.infolex.lt/tp/658637>.
186. „LVAT 2007 m. gegužės 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-469-478-07“. *Infolex*. Žiūrėta 2020 m. rugsėjo 4 d. <http://www.infolex.lt/tp/78615>.
187. „LVAT 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>.

188. „LVAT 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-250/2008“. *Infoplex*. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 5 d. <http://www.infoplex.lt/tp/84648>.
189. „LVAT 2010 m. gegužės 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-478/2010“. *Infoplex*. Žiūrėta 2021 m. sausio 24 d. <http://www.infoplex.lt/tp/160585>.
190. „LVAT 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-3448-11“. *Infoplex*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 4 d. <http://www.infoplex.lt/tp/288512>.
191. „LVAT 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-201-11“. *Infoplex*. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 4 d. <http://www.infoplex.lt/tp/191212>.
192. „LVAT 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11“. *Infoplex*. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 5 d. <http://www.infoplex.lt/tp/193538>.
193. „LVAT 2011 m. vasario 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-822-387-11“. *Infoplex*. Žiūrėta 2020 m. liepos 6 d. <http://www.infoplex.lt/tp/193722>.
194. „LVAT 2012 m. kovo 16 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-756-8-12 (skelbtas Administracinėje jurisprudencijoje, 2012, 23, p. 48-57)“. *Infoplex*. Žiūrėta 2020 m. rugsėjo 4 d. <http://www.infoplex.lt/tp/370394>.
195. „LVAT 2013 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-804-13“. *Infoplex*. Žiūrėta 2020 m. liepos 6 d. <http://www.infoplex.lt/tp/663250>.
196. „LVAT 2013 m. kovo 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-492-13“. *Infoplex*. Žiūrėta 2020 m. rugpjūčio 6 d. <http://www.infoplex.lt/tp/655206>.
197. „LVAT 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas (išplėstinės teisėjų kolegijos) administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013“. *Infoplex*. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 4 d. <http://www.infoplex.lt/tp/873455>.
198. „LVAT 2013 m. liepos 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-502-1122-13“. *Infoplex*. Žiūrėta 2020 m. liepos 6 d. <http://www.infoplex.lt/tp/705850>.
199. „LVAT 2013 m. sausio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-2805-12“. *Infoplex*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 4 d. <http://www.infoplex.lt/tp/498398>.
200. „LVAT 2013 m. vasario 5 d. nutartis (išplėstinės teisėjų kolegijos) administracinėje byloje Nr. A-602-705-13“. *Infoplex*. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 5 d. <http://www.infoplex.lt/tp/507237>.
201. „LVAT 2014 m. spalio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-944-14“. *Infoplex*. Žiūrėta 2020 m. liepos 6 d. <http://www.infoplex.lt/tp/877579>.
202. „LVAT 2015 m. lapkričio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1881-556/2015“. *Infoplex*. Žiūrėta 2021 m. kovo 30 d. <http://www.infoplex.lt/tp/1156695>.
203. „LVAT 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016“. *Infoplex*. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 4 d. <http://www.infoplex.lt/tp/1211024>.
204. „LVAT 2017 m. spalio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-786-442/2017“. *Infoplex*. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 5 d. <http://www.infoplex.lt/tp/1527918>.
205. „LVAT 2018 m. balandžio 18 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-305-438/2018“. *Infoplex*. Žiūrėta 2020 m. rugpjūčio 6 d. <http://www.infoplex.lt/tp/1597620>.
206. „LVAT 2018 m. birželio 12 d. sprendimas (išplėstinės teisėjų kolegijos) administracinėje byloje Nr. I-10-822/2018“. *Infoplex*. Žiūrėta 2020 m. liepos 6 d. <http://www.infoplex.lt/tp/1603506>.
207. „LVAT 2018 m. rugpjūčio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1010-438/2018“. *Infoplex*. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 4 d. <http://www.infoplex.lt/tp/1635979>.
208. „LVAT 2019 m. balandžio 3 d. nutartis administracinėje byloje A-598-575/2019“. *TAR*. Žiūrėta 2021 m. vasario 13 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/a9ca2b105f9711e98b599e654d-7d03a0>.
209. „LVAT 2019 m. birželio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1234-575/2019“. *Infoplex*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 4 d. <http://www.infoplex.lt/tp/1730030>.

210. „LVAT 2019 m. birželio 5 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-1250-556/2019“. *Infoplex*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 5 d. <http://www.infolex.lt/tp/1730342>.
211. „LVAT 2019 m. gegužės 22 d. nutartis administracinėje byloje eP-42-575/2019“. *Infoplex*. Žiūrėta 2021 m. vasario 13 d. <http://www.infolex.lt/tp/1811173>.
212. „LVAT 2019 m. kovo 21 d. nutartis (išplėstinės teisėjų kolegijos) administracinėje byloje Nr. eA-3145-756/2019“. *Infoplex*. Žiūrėta 2020 m. liepos 6 d. <http://www.infolex.lt/tp/1708968>.
213. „LVAT 2019 m. lapkričio 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1726-602/2019“. TAR. Žiūrėta 2020 m. gegužės 12 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/875bb830113711e-a9d279ea27696ab7b>.
214. „LVAT 2019 m. lapkričio 27 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-4790-968/2019“. TAR. Žiūrėta 2021 m. vasario 13 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/2964cb903f9511e-a829bc2bea81c1194>.
215. „LVAT 2019 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje eA-1817-602/2019“. *Infoplex*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 12 d. <http://www.infolex.lt/tp/1743948>.
216. „LVAT 2019 m. liepos 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1607-575/2019“. Žiūrėta 2021 m. vasario 13 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/8f2ad7c0b92c11e-98451fa7b5933515d>.
217. „LVAT 2019 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-434-662/2019“. *Infoplex*. Žiūrėta 2021 m. kovo 30 d. <http://www.infolex.lt/tp/1694487>.
218. „LVAT išplėstinės kolegijos 2020 m. gegužės 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-3148-438/2020“. *Infoplex*. Žiūrėta 2021 m. spalio 3 d. <http://www.infolex.lt/tp/1884448>.
219. „LVAT 2020 m. spalio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-3511-968/2020“. *Infoplex*. Žiūrėta 2021 m. sausio 24 d. <http://www.infolex.lt/tp/1937723>.
220. „LVAT 2021 m. sausio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2667-442/2020“. Žiūrėta 2021 m. balandžio 1 d. <http://www.infolex.lt/tp/1965029>.

#### **Kitos ginčus nagrinėjančios institucijos**

221. „MGK 2016 m. lapkričio 21 d. sprendimas Nr. S-251 (7-210/2016)“. *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės*. Žiūrėta 2020 m. rugsėjo 3 d. [https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2016-11-21\\_sprendimas\\_S-251\\_\(7-210-2016\).pdf](https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2016-11-21_sprendimas_S-251_(7-210-2016).pdf).
222. „MGK 2016 m. spalio 6 d. sprendimas Nr. S-210 (7-168/2016)“. *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės*. Žiūrėta 2020 m. rugsėjo 3 d. [https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2016-11-21\\_sprendimas\\_S-251\\_\(7-210-2016\).pdf](https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2016-11-21_sprendimas_S-251_(7-210-2016).pdf).

#### **ESTT PRAKTIKA, GENERALINIŲ ADVOKATŲ IŠVADOS**

223. „2017 m. liepos 13 d. Generalinės advokatės J. Kokott išvada ESTT byloje C-292/16, procesas inicijuotas A Oy, ECLI:EU:C:2017:555“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2021 m. vasario 6 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A62016CC0292&qid=1612621100083>.
224. „ESTT 1991 m. birželio 20 d. sprendimas, Polysar Investments Netherlands BV prieš Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, byla C-60/90, ECLI:EU:C:1991:268“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. kovo 31 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1585677984334&uri=CELEX:61990CJ0060>.
225. „ESTT 1993 m. balandžio 1 d. sprendimas, Diversint SA ir Iberlacta SA prieš Administración Principal de Aduanas e Impuestos Especiales de la Junquera, sujungtos bylos C-260/91 ir C-261/91, ECLI:EU:C:1993:136“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 6 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1588778716154&uri=CELEX:61991CJ0260>.
226. „ESTT 1996 m. spalio 17 d. sprendimas, Denkavit International BV, VITIC Amsterdam

- BV ir Voormeer BV prieš Bundesamt für Finanzen, sujungtos bylos C-283/94, C-291/94 ir C-292/94, ECLI:EU:C:1996:387“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. balandžio 24 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1587727804969&uri=CELEX:61994CJ0283>.
227. „ESTT 1996 m. vasario 15 d. sprendimas, Duff ir kiti, byla C-63/93, ECLI:EU:C:1996:51“. *EUR-Lex*, s.a.
228. „ESTT 2000 m. gruodžio 14 d. sprendimas, Emsland-Stärke, byla C-110/99, ECLI:EU:C:2000:695“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 14 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1589428184777&uri=CELEX:61999CJ0110>.
229. „ESTT 2001 m. rugsėjo 27 d. sprendimas, Cibo Participations, byla C-16/00, ECLI:EU:C:2001:495“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. balandžio 1 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1585753222380&uri=CELEX:62000CJ0016>.
230. „ESTT 2002 m. birželio 20 d. sprendimas, Mulligan ir kiti, byla C-313/99, ECLI:EU:C:2002:386“. *EUR-Lex*, s.a.
231. „ESTT 2003 m. gegužės 20 d. sprendimas, Consorzio del Prosciutto di Parma ir Salumificio S. Rita, byla C-108/01, ECLI:EU:C:2003:296“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 28 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT-EN/TXT/?qid=1566990431875&uri=CELEX:62001CJ0108&from=LT>.
232. „ESTT 2004 m. kovo 11 d. sprendimas, de Lasteyrie du Saillant, byla C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2021 m. sausio 10 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A62002CJ0009&qid=1610272517493>.
233. „ESTT 2004 m. liepos 15 d. sprendimas, Gerekens and Procola, byla C-459/02, ECLI:EU:C:2004:454“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 28 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1566984613455&uri=CELEX:62002CJ0459>.
234. „ESTT 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas, Marks & Spencer, byla C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. balandžio 25 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1587837886039&uri=CELEX:62003CJ0446>.
235. „ESTT 2006 m. rugsėjo 7 d. sprendimas, N, byla C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2021 m. sausio 8 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=ecli%3AECLI%3AEU%3AC%3A2006%3A525>.
236. „ESTT 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas, Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas, byla C196/04, ECLI:EU:C:2006:544“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 7 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1586970261795&uri=CELEX:62004CJ0196>.
237. „ESTT 2007 m. kovo 13 d. sprendimas, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, byla C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. balandžio 15 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1586968402249&uri=CELEX:62004CJ0524>.
238. „ESTT 2007 m. liepos 18 d. sprendimas, Oy AA, byla C-231/05, ECLI:EU:C:2007:439“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. balandžio 25 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1587838359717&uri=CELEX:62005CJ0231>.
239. „ESTT 2009 m. lapkričio 19 d. sprendimas, Filipiak, byla C-314/08, ECLI:EU:C:2009:719“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 19 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1589913017911&uri=CELEX:62008CJ0314>.
240. „ESTT 2010 m. vasario 25 d. sprendimas, X Holding, byla C-337/08, ECLI:EU:C:2010:89“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. balandžio 25 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1587838851302&uri=CELEX:62008CJ0337>.
241. „ESTT 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., byla C 380/11, ECLI:EU:C:2012:552“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2021 m. sausio 8 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1587838851302&uri=CELEX:62008CJ0337>.

- eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A62011CJ0380&qid=1610044087989.
242. „ESTT 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas, Komisija prieš Portugaliją, byla C-38/10, ECLI:EU:C:2012:521“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2021 m. sausio 7 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0038>.
243. „ESTT 2013 m. balandžio 25 d. sprendimas, Komisija prieš Ispaniją, byla C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2021 m. sausio 7 d. [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/SUM/?uri=CELEX%3A62011CJ0064\\_INF](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/SUM/?uri=CELEX%3A62011CJ0064_INF).
244. „ESTT 2013 m. liepos 18 d. sprendimas, Komisija prieš Daniją, byla C-261/11, ECLI:EU:C:2013:480“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2021 m. sausio 7 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0261>.
245. „ESTT 2014 m. sausio 23 d. sprendimas, DMC, byla C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2021 m. sausio 16 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A62012CJ0164&qid=1610814798013>.
246. „ESTT 2015 m. gegužės 21 d. sprendimas, Verder LabTec, byla C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2021 m. sausio 8 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A62013CJ0657&qid=1610044603904>.
247. „ESTT 2015 m. liepos 16 d. sprendimas, Larentia + Minerva, sujungtos bylos C-108/14 ir C-109/14, ECLI:EU:C:2015:496“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. kovo 31 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1585679665703&uri=CELEX:62014CJ0108>.
248. „ESTT 2015 m. rugsėjo 2 d. sprendimas, Groupe Steria, byla C-386/14, ECLI:EU:C:2015:524“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. balandžio 25 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1587839777335&uri=CELEX:62014CJ0386>.
249. „ESTT 2015 m. spalio 6 d. sprendimas, Finanzamt Linz, byla C-66/14, ECLI:EU:C:2015:661“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. balandžio 25 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1587839438634&uri=CELEX:62014CJ0066>.
250. „ESTT 2016 m. gruodžio 21 d. sprendimas, Komisija prieš Portugaliją, byla C-503/14, ECLI:EU:C:2016:979“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2021 m. sausio 8 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A62014CJ0503&qid=1610119931506>.
251. „ESTT 2017 m. lapkričio 23 d. sprendimas, procesas inicijuotas A Oy, byla C-292/16, ECLI:EU:C:2017:888“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2021 m. sausio 8 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A62016CJ0292&qid=1610045106783>.
252. „ESTT 2017 m. rugsėjo 14 d. sprendimas, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, byla C-646/15, ECLI:EU:C:2017:682“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2021 m. sausio 8 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A62015CJ0646&qid=1610045038649>.
253. „ESTT 2018 m. birželio 12 d. sprendimas, Bevola and Jens W. Trock, byla C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 2 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1588424822947&uri=CELEX:62016CJ0650>.
254. „ESTT 2018 m. kovo 15 d. sprendimas, Picart, byla C-355/16, ECLI:EU:C:2018:184“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2021 m. sausio 8 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A62016CJ0355&qid=1610045690898>.
255. „ESTT (didžioji kolegija) 2006 m. vasario 21 d. sprendimas, Halifax and others, byla C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 7 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1586970113709&uri=CELEX:62002CJ0255>.
256. „ESTT (didžioji kolegija) 2011 m. lapkričio 29 d. sprendimas, National Grid Indus, byla C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2021 m. sausio 7 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A62010CJ0371&qid=1610037508443>.

257. „ESTT (didžioji kolegija) 2019 m. vasario 26 d. sprendimas, N Luxembourg 1 ir kt. prieš Skatteministeriet, sujungtos bylos C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 14 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1589447000501&uri=CELEX:62016CJ0115>.
258. „ESTT Generalinio advokato M. Poiarės Maduro 2004 m. gegužės 18 d. išvada, BBL, byla C-8/03, ECLI:EU:C:2004:650“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2020 m. balandžio 1 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1585748788389&uri=CELEX:62003CC0008#Foot-ref18>.

## DISERTACIJOS

259. Douma, Sjoerd, Faculteit der Rechtsgeleerdheid, ir Instituut Fiscale en Economische vakken. „Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement“. Doktoro disertacija, Universiteit Leiden, 2011. <https://openaccess.leidenuniv.nl/handle/1887/17973>.
260. Gedmintaitė, Audronė. „Teisėtų lūkesčių apsaugos principas viešojoje teisėje“. Doktoro disertacija, Vilniaus universitetas, 2016. [http://www.tf.vu.lt/wp-content/uploads/2016/08/Audrone-Gedminaitė\\_Teisetu-lukesciu-apsaugos-principas-viesojoje-teiseje.pdf](http://www.tf.vu.lt/wp-content/uploads/2016/08/Audrone-Gedminaitė_Teisetu-lukesciu-apsaugos-principas-viesojoje-teiseje.pdf).
261. Gruodis, Povilas. „Kredito įstaigų veiklos reguliavimas mokesčių teisės normomis“. Doktoro disertacija, Vilniaus universitetas, 2017. <http://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:22914505/datastreams/MAIN/content>.
262. Jankauskas, Kęstutis. „Teisės principų samprata ir jos įtvirtinimas konstitucinėje jurisprudencijoje“. Doktoro disertacija, Mykolo Romerio universitetas, 2005. <http://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:2182456/datastreams/MAIN/content>.
263. Lukas, Mindaugas. „Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui“. Doktoro disertacija, Vilniaus universitetas, 2013. <http://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:1922808/datastreams/MAIN/content>.
264. Papijanc, Vitalij. „Liability of Parent Company against the Creditors of Subsidiary“. Disertacijos santrauka, Mykolo Romerio universitetas, 2009. <https://vb.mruni.eu/object/elaba:1761425/>.
265. Paulauskas, Andrius. „Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos“. Doktoro disertacija, Vilniaus universitetas, 2006.
266. Petkevičiūtė, Agnė. „Reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimas Lietuvoje: tarybos direktyvos 2009/133/EB įgyvendinimas“. Doktoro disertacija, Vilniaus universitetas, 2017. [http://www.tf.vu.lt/wp-content/uploads/2017/08/2017-08-29\\_DS\\_disertacija\\_Petkeviciute.pdf](http://www.tf.vu.lt/wp-content/uploads/2017/08/2017-08-29_DS_disertacija_Petkeviciute.pdf).
267. Samuilytė-Mamontovė, Aistė. „Europos Sąjungos direktyvų veikimas: teisinio saugumo principo užtikrinimo aspektai“. Doktoro disertacija, Mykolo Romerio universitetas, 2016. <https://repository.mruni.eu/handle/007/14486>.
268. Savickaitė, Kristina. „Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje“. Doktoro disertacija, Vilnius University, 2014. <https://epublications.vu.lt/object/elaba:2184324/>.

## MOKSLINIAI STRAIPSNIAI IR LEIDINIAI

269. Advokatų profesinė bendrija „Baltic Legal Solutions Lietuva“. Įmonių grupės atsakomybės už kiekvienos įmonės – grupės narės – finansinę padėtį (mokumą) nustatymo teisinės galimybės ir taikymo efektyvumas tyčinių bankrotų prevencijos kontekste. Taikomasis mokslinis tyrimo darbas. Vilnius, 2012. [http://www.esparama.lt/es\\_parama\\_pletra/failai/ESFproduktai/2012\\_imoniui\\_grupes\\_atsakomybe.pdf](http://www.esparama.lt/es_parama_pletra/failai/ESFproduktai/2012_imoniui_grupes_atsakomybe.pdf).

270. Andersen, Paul Krüger, Jan Bertil Andersson, Gintautas Bartkus, Theodor Baums, Blanaid J. Clarke, Pierre-Henri Conac, Isabelle Corbisier, ir kt. „European Model Company Act (EMCA), First Edition“. Nordic & European Company Law Working Paper No. 16-26, 2017 m. <https://papers.ssrn.com/abstract=2929348>.
271. Baltrimas, Johanas. Argumentavimas remiantis teisės principais: atkuriamasis ir plėtojamasis būdai. Vilnius: Lietuvos teisės institutas, 2014.
272. Birmontienė, Toma, Egidijus Jarašiūnas, Egidijus Kūris, Mindaugas Maksimaitis, Geditinas Mesonis, Augustinas Normantas, Alvydas Pumputis, Elena Vaitiekienė, Saulė Vidrinskaitė, ir Juozas Žilys. Lietuvos konstitucinė teisė. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2002.
273. Blétière, Emmanuel Raingard de la. „Implications of Fundamental Freedoms for Tax Treaties, Especially Treaty Abuse“. International Tax Law: New Challenges to and from Constitutional and Legal Pluralism, el. knygos 3 skyrius. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2016.
274. Blum, Daniel W. „Controlled Foreign Companies: Selected Policy Issues - or the Missing Elements of BEPS Action 3 and the Anti-Tax Avoidance Directive“. Intertax 46, Nr. 4 (2018 m.): 296–312.
275. Blumberg, Phillip I. „The Transformation of Modern Corporation Law: The Law of Corporate Groups“. Connecticut Law Review 37, Nr. 3 (2005 m.): 605–18.
276. Boulogne, Frederik. „The Tax Merger Directive“. European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation, 279–330. Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019.
277. Boulogne, G. F. „Debt Push-Downs in Times of BEPS Action 4 and the ATAD“. Intertax 47, Nr. 5 (2019 m.): 444–53.
278. Braithwaite, John Bradford. „Rules and Principles: A Theory of Legal Certainty“. Australian Journal of Legal Philosophy 27 (2002 m.): 47–82. doi:10.2139/ssrn.329400.
279. Bravo, Nathalie. „A Multilateral Instrument for Updating the Tax Treaty Network - IBFD. IBFD, 2020. [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Multilateral-Instrument-Updating-Tax-Treaty-Network#tab\\_0](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Multilateral-Instrument-Updating-Tax-Treaty-Network#tab_0).
280. Bravo, Nathalie. „The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties“. World Tax Journal 8, Nr. 3 (2016 m.): 279–304.
281. Brown, Karen B. „Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview“. A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance, 1–21. Dordrecht: Springer, 2012. <https://link-springer-com.skaitykla.mruni.eu/book/10.1007%2F978-94-007-2342-9#editorsandaffiliations>.
282. Bundgaard, Jakob, Louise Fjord Kjærsgaard, ir Lars Bo Aarup. „Country Note: First Domestic Decisions on the 2015 Parent-Subsidiary Directive GAAR Implementation: Guiding Principles for EU Member States?“ Intertax 46, Nr. 8/9 (2018 m.): 716–24.
283. Carmona Lobita, Joao. „European Union - The ATAD's Interest Limitation Rule – A Step Backwards?“ European Taxation 59, Nr. 2/3 (2019 m.): 60–65.
284. Collier, Richard, Seppo Kari, Olli Ropponen, Martin Simmler, ir Maximilian Todtenhaupt. Dissecting the EU's Recent Anti-Tax Avoidance Measures: Merits and Problems. T. 2. EconPol POLICY REPORT 8. Munich: EconPol Europe, 2018. [https://www.ifo.de/DocDL/EconPol\\_Policy\\_Report\\_08\\_2018.pdf](https://www.ifo.de/DocDL/EconPol_Policy_Report_08_2018.pdf).
285. Cordewener, Axel. „Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives?“ EC Tax Review 26, Nr. 2 (2017 m.): 60–66.
286. De Broe, Luc, ir Dorien Beckers. „The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance

- Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice - Case Law on Abuse of EU Law". *EC Tax Review* 26, Nr. 3 (2017 m.): 133–44.
287. Douma, Sjoerd. „BEPS and European Union Law“. *Cahiers de Droit Fiscal International* 102a (2017 m.): 65–95.
288. Dourado, Ana Paula. „Cross-Border Loss Relief“. *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation*, 757–97. Alpen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019.
289. Dourado, Ana Paula. „Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context“. *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context; 2016 EATLP Congress Munich 2 – 4 June 2016*, sudarė International Bureau of Fiscal Documentation, Chapter 1 (electronic book). *EATLP International Tax Series*, volume 15. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2017.
290. Eicke, Rolf. *Tax Planning with Holding Companies - Repatriation of US Profits from Europe: Concepts, Strategies, Structures*. Alphen aan den Rijn, The Netherlands / Frederick, MD, USA: Kluwer Law International, 2009. [https://books.google.lt/books?id=jwTed54OvF0C&pg=PA61&lpg=PA61&dq=pure+and+mixed+holding+companies&source=bl&ots=ce5TPJqGFW&sig=ACfU3U1Y3btqbBzNeCms-mw2Zd58ZcB2\\_w&hl=lt&sa=X&ved=2ahUKEwjPjPXI-MfoAhWSyqYKHfeLC-1cQ6AEwCXoECAwQMq#v=onepage&q=pure%20and%20mixed%20holding%20companies&f=false](https://books.google.lt/books?id=jwTed54OvF0C&pg=PA61&lpg=PA61&dq=pure+and+mixed+holding+companies&source=bl&ots=ce5TPJqGFW&sig=ACfU3U1Y3btqbBzNeCms-mw2Zd58ZcB2_w&hl=lt&sa=X&ved=2ahUKEwjPjPXI-MfoAhWSyqYKHfeLC-1cQ6AEwCXoECAwQMq#v=onepage&q=pure%20and%20mixed%20holding%20companies&f=false).
291. Elliffe, Craig. „International Tax Avoidance - The Tension between Protecting the Tax Base and Certainty of Law“. *Journal of Business Law*, Nr. 7 (2011 m.). <https://ssrn.com/abstract=1787843>.
292. Endrijaitis, Martynas. „Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta“. *Teisė* 104 (2017 m.): 106–27.
293. Fedosiuk, Oleg. „Mokesčių slėpimas kaip nusikalstama veika: sisteminė normų analizė ir aktualūs taikymo klausimai“. *Teisės apžvalga* 2, Nr. 16 (2017 m.): 58–76.
294. Fenwick, Mark, Mathias M. Siems, ir Stefan Wrba, sud. *The Shifting Meaning of Legal Certainty in Comparative and Transnational Law*. Oxford and Portland, Oregon: Hart Publishing, 2017.
295. Fera, Rita de la, ir Stefan Vogenauer, sud. *Prohibition of Abuse of Law: a New General Principle of EU law? Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law*. Oxford: Hart Publishing, 2011.
296. Fibbe, G. K. (Gijs). „Hybrid Mismatch Rules under ATAD I & II“. *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: a Comprehensive Study*, 409–18. Amsterdam: IBFD, 2018.
297. Fibbe, G. K. (Gijs), ir A. J. A. (Ton) Stevens. „Hybrid Mismatches Under the ATAD I and II“. *EC Tax Review* 26, Nr. 3 (2017 m.): 153–66.
298. Fibbe, Gijsbert Karel, ir A. J. A. Stevens, sud. *Hybrid Entities and the EU Direct Tax Directives*. *EUCOTAX series on European taxation*, volume 41. The Hague, The Netherlands: Wolters Kluwer, Law & Business, 2015.
299. Freedman, Judith. „Chapter 37 United Kingdom“. iš *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, 741–63. Amsterdam: IBFD, 2016.
300. Führich, Gregor. „Exit Taxation and ECJ Case Law“. *European Taxation: Official Journal of the Confederation Fiscale Europeenne* 48, Nr. 1 (2008 m. sausio): 10–19.
301. Gajewski, Dominik. „The Holding Company as an Instrument of Companies' Tax-Financial Policy Formation“. *Contemporary Economics* 7, Nr. 1 (2013 m.): 75–82.
302. Ginevra, Guglielmo. „The EU Anti-Tax Avoidance Directive and the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan: Necessity and Adequacy of the Measures at EU Level“. *Intertax*



- 45, Nr. 2 (2017 m.): 120–37.
303. Gribnau, Hans. „Legal Certainty: A Matter of Principle“. *Retroactivity of Tax Legislation*, 69–93. Amsterdam: ETALP / IBFD, 2013.
304. Hackemann, Tim. „Group Taxation in the European Union. Unitary vs. Per-Country Approach“. *Allocating taxing powers within the European Union. MPI Studies in tax law and public finance*, volume 2. Berlin; New York: Springer, 2013.
305. Harris, Peter. *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice*. Cambridge Tax Law Series. Cambridge; New York (N.Y.): Cambridge University Press, 2013.
306. Hart, H. L. A. *Teisės samprata*. Vilnius: Pradai, 1997.
307. Helminen, Marjaana. *EU Tax Law: Direct Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2018.
308. Jarašiūnas, Egidijus. „Keletas konstitucinio teisinės valstybės principo interpretavimo aspektų Lietuvos konstitucinėje jurisprudencijoje (Quelques aspects de l’interprétation de principe constitutionnel d’état de droit dans la jurisprudence constitutionnelle Lituaniene)“. *Jurisprudencija* 84, Nr. 6 (2006 m.): 16–24.
309. Johansson, Åsa, Øystein Bieltvedt Skeie, ir Stéphan Sorbe. „Anti-Avoidance Rules against International Tax Planning: A Classification“. *OECD Economics Department Working Papers*, Nr. 1356 (2016 m.): 5–16. doi:10.1787/1a16e9a4-en.
310. Kahlenberg, Christian. „Interplay between the OECD Recommendations of Actions 2 and 3 Regarding Hybrid Structures“. *Intertax* 44, Nr. 4 (2016 m.): 316–23.
311. Kalašnykas, Remigijus, ir Ieva Deviatnikovaitė. „Kai kurių bendrųjų Europos Bendrijos teisės principų taikymo ypatumai administruojant viešąjį saugumą“. *Jurisprudencija* 94, Nr. 4 (2007 m.): 44–53.
312. Kalss, Susanne. „Corporate Group Law in Europe: The Status Quo under Company and Commercial Law“. *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies*, 3–20. Amsterdam: IBFD, 2008.
313. Kananaja, Visa. „Implementation of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164) Exit Tax Measures in Finland“. *European Taxation*, Nr. February/March 2020 (2020 m.): 10–108.
314. Kleist, David. „The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS - Some Thoughts on Complexity and Uncertainty“. *Nordic Tax Journal* 2018, Nr. 1 (2018 m.): 31–48. doi:10.1515/ntaxj-2018-0001.
315. Kofler, Georg, ir Servaas van Thiel. „The ‘Authorized OECD Approach’ and EU Tax Law“. *European Taxation* 51, Nr. 8 (2011 m.): 327–33.
316. Kovács, László. „European Commission Policy on Exit Taxation“. *Studi Tributari Europei* 1, Nr. 1 (2009 m. sausio 1 d.). <http://ste.unibo.it/article/view/4721>.
317. Krever, Richard. „General Report: GAARs“. iš *GAARs - a Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, Michael Lang, Jeffrey Owens, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch, ir Claus Staringer, 1–20. Amsterdam: IBFD, 2016.
318. Kriaučiūnas, Deividas. „Įmonių grupės: reglamentavimas Europos Bendrijos ir Lietuvos teisėje“. *Teisė* 38 (2001 m.): 32–48.
319. Krüger Andersen, Paul. „The European Model Company Act (EMCA) - a Tool for European Integration“. *ERA Forum* 19, Nr. 1 (2018 m.): 77–85.
320. Kudert, Stephan, ir Christian Kahlenberg. „Recent Developments Regarding Holding Companies in Germany“. *Bulletin for International Taxation* 70, Nr. 5 (2016 m.): 266–72.
321. Kuncevičius, Gytis, ir Violeta Kosmačaitė. „Mokesčių vengimo reiškinio analizė, atsižvelgiant į socialinių mokslų sąveiką“. *Jurisprudencija* 6, Nr. 96 (2007 m.): 78–84.
322. Kūris, Egidijus. „Konstitucija, teisėkūra ir konstitucinė kontrolė: retrospekciniai ir metodologiniai svarstymai“. *Lietuvos Respublikos Konstitucijos dvidešimtmetis: patirtis ir iššūki-*

- ai; recenzuotų mokslinių straipsnių rinkinys, 54–91. Klaipėda: Druka, 2012. <https://www.notarurumai.lt/leidiniai>.
323. Kūris, Egidijus. „Lietuvos Respublikos Konstitucijos principai“. Lietuvos konstitucinė teisė, 201–72. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2002.
324. Kuzniacki, Blazej. „The C.J.E.U. Case Law Relevant to the General Anti-Avoidance Rule (G.A.A.R.) Under the Anti-Tax Avoidance Directive (A.T.A.D.)“. *University of Bologna Law Review* 4, Nr. 2 (2019 m.): 261–82. doi:10.6092/issn.2531-6133/10023.
325. Lang, Michael, Jeffrey Owens, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch, ir Claus Staringer. *GAARs - a Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*. European and International Tax Law and Policy Series. Amsterdam: IBFD, 2016.
326. Law, Shee Boon, ir Marjolein Kinds. „Hybrid Instruments in the Post-BEPS Era“. *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*, 127–51. Amsterdam: IBFD, 2015.
327. Lazarov, Ivan. „(Un)Tangling Tax Avoidance Under the Interest and Royalties Directive: The Opinion of AG Kokott in N Luxembourg 1“. *Intertax* 46, Nr. 11 (2018 m.): 873–84.
328. Lazarov, Ivan, ir Sriram Govind. „Carpet-Bombing Tax Avoidance in Europe: Examining the Validity of the ATAD Under EU Law“. *Intertax* 47, Nr. 10 (2019 m.): 852–68.
329. Lenaerts, Koen. „The Concept of ‚abuse of Law‘ in the Case Law of the European Court of Justice on Direct Taxation“. *Maastricht Journal of European and Comparative Law* 22, Nr. 3 (2015 m.): 329–51.
330. Lučinskienė, Ainė, ir Valdas Rimkus. „Mokestinių sutarčių vieta tarptautinio apmokestinimo teisinio reguliavimo šaltinių hierarchijoje“. *Socialinių mokeslių studijos* 3, Nr. 7 (2010 m.): 197–211.
331. Lukas, Mindaugas. „Narystės Europos Sąjungoje įtaka Lietuvos nacionalinei mokesčių sistemai“. *Europos Sąjungos teisės įtaka Lietuvos teisei sistemai: mokslinių straipsnių, skirtų Europos Sąjungos teisės įtakai Lietuvos konstitucinei, administracinei, aplinkos apsaugos, baudžiamajai, civilinei ir civilinio proceso, darbo ir socialinės apsaugos bei finansų teisei, rinkinys, sudarė Aistė Medelienė ir Andrius Paulauskas*, 487–524. Vilnius: Vilniaus universitetas: Vilniaus universiteto leidykla, 2014.
332. Maine, Jeffrey A. *The Intellectual Property Holding Company: Tax Use and Abuse from Victoria's Secret to Apple* / Jeffrey A. Maine, Xuan-Thao Nguyen. Cambridge: University Press, 2017.
333. Maisto, Guglielmo, ir Pasquale Pistone. „A European Model for Member States' Legislation on the Taxation of Controlled Foreign Subsidiaries (CFCs). Part 1“. *European Taxation: Official Journal of the Confederation Fiscale Europeenne* 48, Nr. 10 (2008 m.): 503–13.
334. Marres, Otto. „The Parent-Subsidiary Directive“. *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation*, 219–78. Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019.
335. Medelienė, Aistė, ir Mindaugas Lukas. „Vacatio legis mokesčių teiseje“. *Teisė* 94 (2015 m.): 132–48.
336. Medelienė, Aistė, ir Bronius Sudavičius. „Finansų ir mokesčių teisė kaip mokslinio tyrimo objektas. Būklė ir perspektyvos“. *Teisė* 78 (2011 m. sausio 1 d.): 104–18. doi:10.15388/Teise.2011.0.186.
337. Medelienė, Aistė, ir Bronius Sudavičius. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011.
338. Melkonyan, Satenik, ir Filip Schade. „Flow-Through Holding Companies in Light of the Parent-Subsidiary Directive: The Thin Line between Tax Planning and Tax Abuse“. *Intertax* 47, Nr. 6 (2019 m.): 590–608.

339. Merkx, Madeleine. „VAT and Holding Companies: Position Finally Clear“. *EC Tax Review* 25, Nr. 1 (2016 m.): 49–54.
340. Message, Nicolas. „Country Report: France“. *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies*, 277–99. Amsterdam: IBFD, 2008.
341. Mikelėnienė, Dalia, ir Valentinas Mikelėnas. *Teismo procesas: teisės aiškinimo ir taikymo aspektai*. Scripta juris 1. Vilnius: Justitia, 1999.
342. Moser, Till, ir Sven Hentschel. „The Provisions of the EU Anti-Tax Avoidance Directive Regarding Controlled Foreign Company Rules: A Critical Review Based on the Experience with the German CFC Legislation“. *Intertax* 45, Nr. 10 (2017 m.): 606–23.
343. Nikolakakis, Angelo. „The Common Law Perspective on the International and EC Aspects of Groups of Companies“. *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies*, 21–43. Amsterdam: IBFD, 2008.
344. Oana, Popa. „Past, Present and Future of Tax Structuring Using Hybrid Entity Mismatches“. *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*, 153–84. Amsterdam: IBFD, 2015.
345. Oestreicher, Andreas, ir Reinald Koch. „The Determinants of Opting for the German Group Taxation Regime with Regard to Taxes on Corporate Profits“. *Review of Managerial Science* 4, Nr. 2 (2010 m.): 119–47. doi:10.1007/s11846-009-0036-3.
346. Os, Pieter van. „Interest Limitation under the Adopted Anti-Tax Avoidance Directive and Proportionality“. *EC Tax Review* 25, Nr. 4 (2016 m.): 184–98.
347. Panayi, Christiana HJI. „Exit Taxation as an Obstacle to Corporate Emigration from the Spectre of EU Tax Law“. *Cambridge Yearbook of European Legal Studies 2010-2011* 13 (2011 m.): 245–81.
348. Panayi, Christiana HJI. „The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law“. *Bulletin for International Taxation* 70, Nr. 1/2 (2015 m.). SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2697511>.
349. Panayi, Christiana HJI. „The Peripatetic Nature of EU Corporate Tax Law“. *Deakin Law Review* 24 (2019 m.): 1–60. doi:10.21153/dlr2019vol24no1art870.
350. Papijanc, Vitalij. „Įmonių grupės teisinio reguliavimo aspektai: samprata ir požymiai“. *Jurisprudencija* 94, Nr. 4 (2007 m.): 81–88.
351. Papijanc, Vitalij. „Piercing the corporate veil institutas ir patronuojančios įmonės atsakomybė pagal dukterinės įmonės prievolės Lietuvos teisėje“. *Jurisprudencija* 112, Nr. 10 (2008 m.): 95–102.
352. Paulauskas, Andrius. „Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu“. *Viešoji politika ir administravimas*, Nr. 15 (2006 m.). <https://vb.mruni.eu/object/elaba:6094473/>.
353. Paunio, Elna. *Legal Certainty in Multilingual EU Law: Language, Discourse, and Reasoning at the European Court of Justice*. Farnham, Surrey, England ; Burlington, VT, USA: Ashgate, 2013.
354. Pauwels, Melvin. „Retroactive and Retrospective Tax Legislation: A Principle-Based Approach; a Theory of ‚Priority Principles of Transitional Law‘ and ‚the Method of the Catalogue of Circumstances‘“. *Retroactivity of Tax Legislation*, 95–116. Amsterdam: ETALP / IBFD, 2013.
355. Peeters, Bart. „Imported Mismatches“. *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: a Comprehensive Study*, 437–51. Amsterdam: IBFD, 2018.
356. Peeters, Steven. „Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool“. *EC Tax Review* 26, Nr. 3 (2017 m.): 122–32.

357. Peeters, Steven. „Exit Taxation on Capital Gains in the European Union: A Necessary Consequence of Corporate Relocations?“ *European Company and Financial Law Review* 10, Nr. 4 (2013 m.): 507–23.
358. Perdelwitz, Andreas. „Developing a Common Framework against Tax Avoidance in the European Union“. *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: a Comprehensive Study*, 329–53. Amsterdam: IBFD, 2018.
359. Perdelwitz, Andreas. „International Tax Structuring for Holding Activities“. *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*, 281–322. Amsterdam: IBFD, 2015.
360. Petkevičiūtė, Agnė. „Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę“. *Teisė* 98 (2016 m.): 114–34.
361. Petkevičiūtė, Agnė. „Vienetų reorganizavimo ar perleidimo metu kylančių klausimų sprendimas atsižvelgiant į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką“. *Teisė* 91 (2014 m.): 193–211.
362. Popa, O. „An Overview of ATAD Implementation in EU Member States“. *European Taxation* 59, Nr. 2/3 (2019 m.): 120–22.
363. Popelier, Patricia. „Five Paradoxes on Legal Certainty and the Lawmaker“. *Legisprudence: International Journal for the Study of Legislation*. - Oxford 2, Nr. 1 (2008 m.): 47–66. doi:10.1080/17521467.2008.11424673.
364. Popelier, Patricia. „Legal Certainty and Principles of Proper Law Making“. *European Journal of Law Reform* 2, Nr. 3 (2000 m.): 321–42.
365. Potgens, Frank P. G., Pieter van Os, Pierre-Henri Durand, Anne Robert, Alienor Dony, Matthias Scheifele, Gunther Wagner, ir kt. „The Compatibility of Exit Tax Legislation Applicable to Corporate Taxpayers in France, Germany, Italy, The Netherlands, Portugal, Spain and The United Kingdom with the EU Freedom of Establishment - Part 1“. *Intertax* 44, Nr. 1 (2016 m.): 40–62.
366. Potgens, Frank P. G., Pieter van Os, Pierre-Henri Durand, Anne Robert, Alienor Dony, Matthias Scheifele, Gunther Wagner, ir kt.. „The Compatibility of Exit Tax Legislation Applicable to Corporate Taxpayers in France, Germany, Italy, The Netherlands, Portugal, Spain and The United Kingdom with the EU Freedom of Establishment - Part 2“. *Intertax* 44, Nr. 2 (2016 m.): 163–79.
367. Potgens, Frank P. G., Pieter van Os, Pierre-Henri Durand, Anne Robert, Aliénor Dony, Matthias Scheifele, Gunther Wagner, ir kt. „The Compatibility of Exit Tax Legislation Applicable to Corporate Taxpayers in France, Germany, Italy, The Netherlands, Portugal, Spain and The United Kingdom with the EU Freedom of Establishment - Part 3“. *Intertax* 44, Nr. 3 (2016 m.): 247–65.
368. Puzinskaitė, Egidija. „Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą“. *Jurisprudencija* 20, Nr. 4 (2013 m.): 1409–26.
369. Puzinskaitė, Egidija. „Turinio viršenybės prieš formą taikymas mokesčių teisėje. Teoriniai ir praktiniai aspektai“. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis, 26:451–59. Vilnius: Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2013.
370. Raitio, Juha. „Legal Certainty, Non-Retroactivity and Periods of Limitation in EU Law“. *Legisprudence* 2, Nr. 1 (2008 m.): 1–24.
371. Raitio, Juha. *The Principle of Legal Certainty in EC Law*. Dordrecht / Boston / London: Kluwer Academic Publishers, 2010.
372. Ravluševičius, Pavelas. „ES ir nacionalinės teisės sąveikos ypatumai“. *Konstitucionalizmas ir teisės politika Europos sąjungoje*, 53–89. Mykolo Romerio Universitetas, 2013. <https://>

- ebooks.mruni.eu/product/konstitucionalizmas-ir-teiss-politika-europos-sjungoje.
373. Raviuševičius, Pavelas. „Tarptautinės ir Europos Sąjungos teisės santykis su Lietuvos teise“. *Jurisprudencija* 2, Nr. 92 (2007 m.): 28–36.
374. Ritter, Cyril. „Purely Internal Situations, Reverse Discrimination, Guimont, Dzodzi and Article 234“. SSRN. Žiūrėta 2020 m. balandžio 26 d. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=954242&download=yes](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=954242&download=yes).
375. Ruiz Almendral, Violeta. „Tax Avoidance, the ‚Ballanced Allocation of Taxing Powers‘ and the Arm’s Lenght Standard: an odd Threesome in Need of Clarification“. *Allocating taxing powers within the European Union*, 131–70. Berlin; New York: Springer, 2013.
376. Sasseville, Jacques. „Treaty Recognition of Groups of Companies“. *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies*, 129–36. Amsterdam: IBFD, 2008.
377. Schnitger, Arne, ir Ivan Zafirov. „The Interest Limitation Rule“. *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: a Comprehensive Study*, 259–86. Amsterdam: IBFD, 2018.
378. Silva, Bruno da. „Report of the Seminar From Marks & Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation“. *From Marks & Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation*, 203–2018. Eucotax Series on European Taxation ; 29. Alphen/Rijn: Wolters Kluwer, Law & Business, 2011.
379. Sinkevičius, Vytautas. „Konstitucinio Teismo nutarimų įgyvendinimas įstatymų leidyboje“. *Jurisprudencija* 18, Nr. 2 (2011 m.): 497–516.
380. Sinkevičius, Vytautas. Parlamento teisės studijos. Vilnius: Mykolo Romerio Universitetas, 2011. <https://ebooks.mruni.eu/product/parlamento-teiss-studijos26719#>.
381. Smit, Daniel. „The Anti-Tax-Avoidance Directive (ATAD)“. *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation*, 485–538. Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019.
382. Staringer, Claus. „Business Income of Tax Groups in Tax Treaty Law“. *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies*, 147–56. Amsterdam: IBFD, 2008.
383. Steponavičienė, Ingrida. „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“. *Jurisprudencija* 25, Nr. 2 (2018 m.): 498–526.
384. Steponavičienė, Ingrida. „The Constitutional Principle of Legal Certainty in Lithuania: A Few Issues of Tax Legislation“. *International Comparative Jurisprudence* 6, Nr. 1 (2020 m. birželio 26 d.): 28–45.
385. Streek, Jan van de. „A Common (Consolidated) Corporate Tax Base (CC(C)TB)“. *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation*, 429–84. Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019.
386. Sudavičius, Bronius. „Mokesčių teisės kodifikavimas Lietuvoje: mokesčių administravimo įstatymas“. *Central and Eastern European legal studies* 2 (2016 m.): 325–47.
387. Surgailis, Žygimantas. „Turinio viršenybės prieš formą principo mokesčiniuose santykiuose taikymas viešojo administravimo subjektams keliamų bendrųjų reikalavimų kontekste“. *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis*, 30:387–404. Vilnius: Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2015. [https://www.lvat.lt/data/public/uploads/2018/01/d1\\_biuletenis\\_30.pdf](https://www.lvat.lt/data/public/uploads/2018/01/d1_biuletenis_30.pdf).
388. Tavares, Romero J. S., ir Bret N. Bogenschneider. „The New De Minimis Anti-Abuse Rule in the Parent-Subsidiary Directive: Validating EU Tax Competition and Corporate Tax Avoidance?“ *Intertax* 43, Nr. 8 & 9 (2015 m.): 484–94.
389. Teijeiro, Guillermo. „Anti-Avoidance Measures of General Nature and Scope-GAAR and Other Rules“. *Anti-Avoidance Measures of General Nature and Scope-GAAR and*

- Other Rules. Seoul, Republic of Korea: International Fiscal Association, 2018 m. rugsėjo 2 d. [https://www.academia.edu/34899488/SEUL\\_IFA\\_CONGRESS\\_SUBJECT\\_1\\_ANTI-AVOIDANCE\\_MEASURES\\_OF\\_GENERAL\\_NATURE\\_AND\\_SCOPE-GAAR\\_AND\\_OTHER\\_RULES\\_ARGENTINE\\_REPORT](https://www.academia.edu/34899488/SEUL_IFA_CONGRESS_SUBJECT_1_ANTI-AVOIDANCE_MEASURES_OF_GENERAL_NATURE_AND_SCOPE-GAAR_AND_OTHER_RULES_ARGENTINE_REPORT).
390. Terra, Ben J. M., ir Peter J. Wattel, sud. *European Tax Law*. Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Kluwer Law International, 2012.
  391. Thiel, Servaas van. „Exit Taxes“. *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation*, 829–49. Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019.
  392. Ting, Antony. *The Taxation of Corporate Groups Under Consolidation: An International Comparison*. Cambridge tax law series. Cambridge [UK]; New York: Cambridge University Press, 2013. <http://web.b.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail/detail?vid=6&sid=bf4ea56a-e5cc-4a52-a57e-9b7f6b6c6279%40pdc-v-sessmgr02&bdata=JnNpdGU9ZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#AN=508303&db=e000xww>.
  393. Tridimas, Takis. *The General Principles of EU Law*. Oxford, New York: Oxford University Press, 2006.
  394. Vaišvila, Alfonsas. *Teisės teorija*. Vilnius: Justitia, 2000.
  395. Vaišvila, Alfonsas. „Teisinis aiškinimas kaip teisės atpažinimas įstatymų tekstuose“. *Jurisprudencija. Mokslo darbai* 8, Nr. 86 (2006 m.): 7–17.
  396. Vanistendael, Frans. „Group Taxation Under Domestic Law: Common Law versus Civil Law Countries“. *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies*, 45–91. Amsterdam: IBFD, 2008.
  397. Vansėvičius, Stasys. *Valstybės ir teisės teorija*. Vilnius: Justitia, 2000.
  398. Vėgėlė, Ignas. *Europos Sąjungos teisė. Vidaus rinkos laisvės, konkurencija ir teisės derinimas*. Vilnius: Registrų centras, 2011.
  399. Verhoog, Marlous, ir Almut Breuer. „Hybrid Entity Issues in a Tax Treaty Context: OECD Approach versus Actual Tax Treaties“. *Intertax* 44, Nr. 8–9 (2016 m.): 684–700.
  400. Vermeulen, Hein. „Corporate Income Taxation“. *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation*, 725–55. Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019.
  401. Vermeulen, Hein. „Enterpreneurial, Corporate and Asset Emigration in Exit Taxation in the ATAD“. *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: a Comprehensive Study*, 287–99. Amsterdam: IBFD, 2018.
  402. Vildžiūnaitė, Vilma. „Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas palankia mokesčių mokėtojams kryptimi“. *Jurisprudencija* 27, Nr. 1 (2020 m.): 58–74. doi:10.13165/JUR-20-27-1-03.
  403. Wacks, Raymond. *Understanding Jurisprudence: An Introduction to Legal Theory*. Fourth edition. New York, NY: Oxford University Press, 2015.
  404. Waerzeggers, Christophe, ir Cory Hillier. „Introducing a General Anti-Avoidance Rule (GAAR): Ensuring That a GAAR Achieves Its Purpose“. *Tax Law IMF Technical Note* 1, Nr. 1 (2016 m.). <https://www.imf.org/en/Publications/Tax-Law-Technical-Note/Issues/2016/12/31/Introducing-a-General-Anti-Avoidance-Rule-GAAR-Ensuring-That-a-GAAR-Achieves-Its-Purpose-43662>.
  405. Wattel, Peter J. „Exit Taxes“. *European Tax Law*, 955–74. Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Kluwer Law International, 2012.
  406. Wattel, Peter J. „General EU Law Concepts and Tax Law“. *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation*, 39–151. Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019.
  407. Wattel, Peter J., ir Cécile Brokelind. „Free Movement and Tax Base Integrity“. *European*

Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation, 649–93. Alpen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019.

408. Weber, Dennis. „Legal Certainty, Legitimate Expectations, Legislative Drafting, Harmonisation and Legal Enforcement in EU Tax Law“. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, 235–72. Amsterdam: IBFD, 2014.
409. Weber, Dennis. „The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect“. *Intertax* 44, Nr. 2 (2016 m.): 98–129.
410. Weber, Dennis. „The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law“. *Sudare Maarten de Wilde. Erasmus Law Review* 10, Nr. 1 (2017 m.). doi:10.5553/ELR.000081.
411. Willems, Ward. „Belgian Exit Taxation after the Corporate Income Tax Reform: What’s New on the Horizon?“. *Tijdschrift Beleggingsfiscaliteit/Revue Fiscalité Des Placements* 2, Nr. 05 (2018 m.): 42–57.
412. Žaltauskaitė-Žalimienė, Skirgailė. „Teisinio saugumo principas ir Lietuvos Respublikos Konstitucija“. Lietuvos Respublikos Konstitucijos dvidešimtmetis: patirtis ir iššūkiai; recenzuotų mokslinių straipsnių rinkinys, 136–55. Klaipėda: Druka, 2012. <https://www.notarurumai.lt/leidiniai>.
413. Žiobienė, Edita. „Konstitucinės teisės samprata“. Lietuvos konstitucinė teisė, 61–107. Vilnius: Mykolo Romerio Universitetas, 2012.

## KITI ŠALTINIAI

### EBPO dokumentai

414. „BEPS 2015 Final Reports - OECD“. *OECD*. Žiūrėta 2020 m. rugpjūčio 13 d. <https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>.
415. „Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues“. OECD, 2012 m. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/hybridmismatcharrangementstax-policyandcomplianceissues.htm>.
416. „Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent BEPS“. *OECD*. Žiūrėta 2021 m. kovo 30 d. <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.
417. OECD. „2010 Report in the Attribution of Profits to Permanent Establishments“, 2010 m. <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>.
418. OECD. *Additional Guidance on the Attribution of Profits to a Permanent Establishment under BEPS Action 7 - OECD*, 2018. <https://www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-beps-action7.htm>.
419. OECD, sud. *Corporate Governance of Company Groups in Latin America*. Corporate Governance. Paris: OECD Publishing, 2015. [https://read.oecd-ilibrary.org/governance/corporate-governance-of-company-groups-in-latin-america\\_9789264241725-en](https://read.oecd-ilibrary.org/governance/corporate-governance-of-company-groups-in-latin-america_9789264241725-en).
420. OECD. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD, 2015. doi:10.1787/9789264241152-en.
421. OECD. *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing, 2015. <https://www.oecd.org/tax/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2015-final-report-9789264241176-en.htm>.

422. OECD. *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update*. Paris: OECD Publishing, 2016. [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2016-update\\_9789264268333-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2016-update_9789264268333-en).
423. OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version 2017) (as It Read on 21 November 2017)*. OECD Publishing, 2017. [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en).
424. OECD. *Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2: Inclusive Framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2017. <http://www.oecd.org/tax/beps/neutralising-the-effects-of-branch-mismatch-arrangements-action-2-9789264278790-en.htm>.
425. OECD. *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015. <https://doi.org/10.1787/9789264241138-en>.
426. OECD. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports: Executive Summaries*. Paris: OECD Publishing, 2015. <http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>.
427. OECD. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD, 2015. doi:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>.
- 428.

### **Teisės aktų apibendrinti komentarai, VMI pranešimai dėl teisės aktų**

429. VMI prie LR FM. „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2021-01-05 redakcija)“. *Valstybinė mokesčių inspekcija. Žiūrėta 2021 m. sausio 6 d.* <https://www.vmi.lt/evmi/mokes%C4%8Di%C5%B3-administravimas?inheritRedirect=true>.
430. VMI prie LR FM. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2020-04-09 d. redakcija)“. *Valstybinė mokesčių inspekcija. Konsultacinės medžiagos katalogas. Žiūrėta 2020 m. balandžio 29 d.* <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.8>.
431. VMI prie LR FM. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2020-07-02 d. redakcija)“. *Valstybinė mokesčių inspekcija. Konsultacinės medžiagos katalogas. Žiūrėta 2020 m. rugpjūčio 2 d.* [https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.8/-/asset\\_publisher/0OhS/content/lietuvos-respublikos-pelno-mokescio-istatymo-apibendrintas-komentaras-2020-07-02-redakcija-/10174?redirect=https%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fweb%2Fkmdb%2F1.14.8%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](https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.8/-/asset_publisher/0OhS/content/lietuvos-respublikos-pelno-mokescio-istatymo-apibendrintas-komentaras-2020-07-02-redakcija-/10174?redirect=https%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fweb%2Fkmdb%2F1.14.8%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).
432. VMI prie LR FM. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2020-12-31 d. redakcija)“. *Valstybinė mokesčių inspekcija. Konsultacinės medžiagos katalogas. Žiūrėta 2021 m. kovo 10 d.* <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391221/Pelno+mokes%C4%8Dio+komentaras+%28aktualus+2020-12-30%29.docx/d524882a-5e7a-ea20-2e26-99a6b92b4e4d?t=1609319994458>.
433. VMI prie LR FM. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2021-05-07 d. redakcija)“. *Valstybinė mokesčių inspekcija. Konsultacinės medžiagos katalogas. Žiūrėta 2021 m. liepos 19 d.* [https://www.vmi.lt/evmi/pagrindinis?p\\_p\\_id=com\\_liferay\\_portal\\_search\\_web\\_portlet\\_SearchPort](https://www.vmi.lt/evmi/pagrindinis?p_p_id=com_liferay_portal_search_web_portlet_SearchPort)



let&p\_p\_lifecycle=0&p\_p\_state=maximized&p\_p\_mode=view&\_com\_liferay\_portal\_search\_web\_portlet\_SearchPortlet\_mvcPath=%2Fview\_content.jsp&\_com\_liferay\_portal\_search\_web\_portlet\_SearchPortlet\_redirect=https%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fevmi%2Fpagrindinis%3Fp\_p\_id%3Dcom\_liferay\_portal\_search\_web\_portlet\_SearchPortlet%26p\_p\_lifecycle%3D0%26p\_p\_state%3Dmaximized%26p\_p\_mode%3Dview%26\_com\_liferay\_portal\_search\_web\_portlet\_SearchPortlet\_redirect%3Dhttps%253A%252F%252Fwww.vmi.lt%252Fevmi%252Fpagrindinis%253Fp\_p\_id%253Dcom\_liferay\_portal\_search\_web\_portlet\_SearchPortlet%2526p\_p\_lifecycle%253D0%2526p\_p\_state%253Dnormal%2526p\_p\_mode%253Dview%26\_com\_liferay\_portal\_search\_web\_portlet\_SearchPortlet\_mvcPath%3D%252Fsearch.jsp%26\_com\_liferay\_portal\_search\_web\_portlet\_SearchPortlet\_keywords%3Dapibendrintas%2Bkomentaras%26\_com\_liferay\_portal\_search\_web\_portlet\_SearchPortlet\_formDate%3D1626668867127%26\_com\_liferay\_portal\_search\_web\_portlet\_SearchPortlet\_scope%3Dthis-site&\_com\_liferay\_portal\_search\_web\_portlet\_SearchPortlet\_assetEntryId=396141&\_com\_liferay\_portal\_search\_web\_portlet\_SearchPortlet\_type=content&inheritRedirect=true.

434. VMI prie LR FM. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (red. nuo 2004-01-01 iki 2020-08-27); registracijos numeris KM-1222V“. *Valstybinė mokesčių inspekcija. Konsultacinės medžiagos katalogas*. Žiūrėta 2021 m. kovo 10 d. [https://www.vmi.lt/evmi/pagrindinis?p\\_p\\_id=com\\_liferay\\_portal\\_search\\_web\\_portlet\\_SearchPortlet&p\\_p\\_lifecycle=0&p\\_p\\_state=maximized&p\\_p\\_mode=view&\\_com\\_liferay\\_portal\\_search\\_web\\_portlet\\_SearchPortlet\\_mvcPath=%2Fview\\_content.jsp&\\_com\\_liferay\\_portal\\_search\\_web\\_portlet\\_SearchPortlet\\_redirect=https%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fevmi%2Fpagrindinis%3Fp\\_p\\_id%3Dcom\\_liferay\\_portal\\_search\\_web\\_portlet\\_SearchPortlet%26p\\_p\\_lifecycle%3D0%26p\\_p\\_state%3Dmaximized%26p\\_p\\_mode%3Dview%26\\_com\\_liferay\\_portal\\_search\\_web\\_portlet\\_SearchPortlet\\_redirect%3Dhttps%253A%252F%252Fwww.vmi.lt%252Fevmi%252Fpagrindinis%253Fp\\_p\\_id%253Dcom\\_liferay\\_portal\\_search\\_web\\_portlet\\_SearchPortlet%2526p\\_p\\_lifecycle%253D0%2526p\\_p\\_state%253Dnormal%2526p\\_p\\_mode%253Dview%26\\_com\\_liferay\\_portal\\_search\\_web\\_portlet\\_SearchPortlet\\_mvcPath%3D%252Fsearch.jsp%26\\_com\\_liferay\\_portal\\_search\\_web\\_portlet\\_SearchPortlet\\_keywords%3Daibendrintas%2Bkomentaras%26\\_com\\_liferay\\_portal\\_search\\_web\\_portlet\\_SearchPortlet\\_formDate%3D1615354819093%26\\_com\\_liferay\\_portal\\_search\\_web\\_portlet\\_SearchPortlet\\_scope%3Dthis-site&\\_com\\_liferay\\_portal\\_search\\_web\\_portlet\\_SearchPortlet\\_assetEntryId=693966&\\_com\\_liferay\\_portal\\_search\\_web\\_portlet\\_SearchPortlet\\_type=content&inheritRedirect=true](https://www.vmi.lt/evmi/pagrindinis?p_p_id=com_liferay_portal_search_web_portlet_SearchPortlet&p_p_lifecycle=0&p_p_state=maximized&p_p_mode=view&_com_liferay_portal_search_web_portlet_SearchPortlet_mvcPath=%2Fview_content.jsp&_com_liferay_portal_search_web_portlet_SearchPortlet_redirect=https%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fevmi%2Fpagrindinis%3Fp_p_id%3Dcom_liferay_portal_search_web_portlet_SearchPortlet%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dmaximized%26p_p_mode%3Dview%26_com_liferay_portal_search_web_portlet_SearchPortlet_redirect%3Dhttps%253A%252F%252Fwww.vmi.lt%252Fevmi%252Fpagrindinis%253Fp_p_id%253Dcom_liferay_portal_search_web_portlet_SearchPortlet%2526p_p_lifecycle%253D0%2526p_p_state%253Dnormal%2526p_p_mode%253Dview%26_com_liferay_portal_search_web_portlet_SearchPortlet_mvcPath%3D%252Fsearch.jsp%26_com_liferay_portal_search_web_portlet_SearchPortlet_keywords%3Daibendrintas%2Bkomentaras%26_com_liferay_portal_search_web_portlet_SearchPortlet_formDate%3D1615354819093%26_com_liferay_portal_search_web_portlet_SearchPortlet_scope%3Dthis-site&_com_liferay_portal_search_web_portlet_SearchPortlet_assetEntryId=693966&_com_liferay_portal_search_web_portlet_SearchPortlet_type=content&inheritRedirect=true).
435. VMI prie LR FM. „VMI prie LR FM 2017-11-14 raštas Nr. (32.42-31-1E)-RM-34608 Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 32 straipsnio 6 dalies, 33 straipsnio 1 dalies, 34 straipsnio 1 dalies, 35 straipsnio 1 ir 5 dalių bei 36 straipsnio apibendrinto paaiškinimo (komentarų) papildymo“. *Valstybinė mokesčių inspekcija. Konsultacinės medžiagos katalogas*. Žiūrėta 2020 m. spalio 17 d. <https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/8782061/RM-34608/89dd1a16-8a2d-487f-9678-2b54172d2411>.
436. „VMI prie LR FM 2018 m. gruodžio 21 d. informacinis pranešimas dėl pelno mokesčio įstatymo pakeitimo“. *Valstybinė mokesčių inspekcija. Konsultacinės medžiagos katalogas*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 14 d. <https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/8782061/RM-42327/8c297fb5-6dfb-4587-b5a6-5b87e3071055>.
437. „VMI prie LR FM 2020-11-11 informacinis pranešimas Nr. (18.10-31-1E)RM-57235 Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 39-1 punkto, 12 straipsnio 15 punkto pakeitimo, 14 straipsnio 7 dalies ir 40-2 straipsnio apibendrinto paaiškinimo (komentarų)“.

*Valstybinė mokesčių inspekcija. Mokesčių naujienos. Žiūrėta 2020 m. gruodžio 20 d.* [https://www.vmi.lt/cms/mokesciu-naujienos/-/asset\\_publisher/DkY4/content/del-lietuvos-respublikos-pelno-mokescio-istatymo-2-straipsnio-39-1-punkto-12-straipsnio-15-punkto-pakeitimo-14-straipsnio-7-dalies-ir-40-2-straipsnio-?redirect=https%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fmokesciu-naujienos%3Fp\\_p\\_id%3D101\\_INSTANCE\\_DkY4%26p\\_p\\_lifecycle%3D0%26p\\_p\\_state%3Dnormal%26p\\_p\\_mode%3Dview%26p\\_p\\_col\\_id%3Dcolumn-1%26p\\_p\\_col\\_count%3D1%26\\_101\\_INSTANCE\\_DkY4\\_advancedSearch%3Dfalse%26\\_101\\_INSTANCE\\_DkY4\\_keywords%3D%26\\_101\\_INSTANCE\\_DkY4\\_delta%3D5%26p\\_r\\_p\\_564233524\\_resetCur%3Dfalse%26\\_101\\_INSTANCE\\_DkY4\\_cur%3D2%26\\_101\\_INSTANCE\\_DkY4\\_andOperator%3Dtrue](https://www.vmi.lt/cms/mokesciu-naujienos/-/asset_publisher/DkY4/content/del-lietuvos-respublikos-pelno-mokescio-istatymo-2-straipsnio-39-1-punkto-12-straipsnio-15-punkto-pakeitimo-14-straipsnio-7-dalies-ir-40-2-straipsnio-?redirect=https%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fmokesciu-naujienos%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_DkY4%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D1%26_101_INSTANCE_DkY4_advancedSearch%3Dfalse%26_101_INSTANCE_DkY4_keywords%3D%26_101_INSTANCE_DkY4_delta%3D5%26p_r_p_564233524_resetCur%3Dfalse%26_101_INSTANCE_DkY4_cur%3D2%26_101_INSTANCE_DkY4_andOperator%3Dtrue).

### Kiti interneto šaltiniai

438. „Apie Terminų banką“. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 20 d. [http://terminai.vlkk.lt/pls/tb/tb.view\\_help?p\\_sid=2145872&p\\_page\\_no=1](http://terminai.vlkk.lt/pls/tb/tb.view_help?p_sid=2145872&p_page_no=1).
439. Endrijaitis, Martynas. „Mokesčių vengimo schemas: kaip identifikuoti rizikas ir įvertinti apmokestinimo pasekmes? Pranešimas MGK ir VU konferencijoje „Apmokestinimo aktualijos ir mokestiniai ginčai““. Vilnius, 2021 m. kovo 18 d. [https://www.lb.lt/uploads/documents/files/6\\_Martynas\\_Endrijaitis\\_mokesciu\\_vengimo\\_schemas.pdf](https://www.lb.lt/uploads/documents/files/6_Martynas_Endrijaitis_mokesciu_vengimo_schemas.pdf).
440. „EUR-Lex duomenų bazės teisės aktų ir teismų praktikos paieška“. *EUR-Lex*. Žiūrėta 2021 m. kovo 31 d. <https://eur-lex.europa.eu/advanced-search-form.html>.
441. European Commission. „Global Agreement on Corporate Taxation: Frequently Asked Questions (10 July 2021)“. *European Commission*. Žiūrėta 2021 m. liepos 24 d. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda\\_21\\_3564](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_21_3564).
442. European Commission. „Press Release: Taxation: Historic Global Agreement to Ensure Fairer Taxation of Multinational Enterprises (10 July 2021)“. *European Commission*. Žiūrėta 2021 m. liepos 24 d. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_21\\_3582](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_21_3582).
443. European Commission. „Minimum Corporate Taxation: Questions and Answers (22 December 2021)“. *European Commission*. Žiūrėta 2021 m. gruodžio 30 d. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/qanda\\_21\\_6967](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/qanda_21_6967).
444. European Union. „IATE - European Union Terminology“. Žiūrėta 2020 m. kovo 20 d. <https://iate.europa.eu/home>.
445. „Europos Sąjungos teisės aktų įgyvendinimo nacionalinėje teisėje ir administracinės naštos pagrįstumo įvertinimo rekomendacijos parengtos Europos teisės departamento prie Lietuvos Respublikos teisingumo ministerijos“. Žiūrėta 2020 m. rugsėjo 17 d. <http://tm.lrv.lt/lt/veiklos-sritys-1/es-reikalu-koordinavimas/administracines-nastos-mazinimas-1>.
446. „EuroVoc paieška“. *EU Vocabularies*. Žiūrėta 2020 m. kovo 20 d. <https://publications.europa.eu/lt/web/eu-vocabularies/th-dataset/-/resource/dataset/eurovoc?target=About>.
447. „EuroVoc paieška pagal „legal certainty““. *EU Vocabularies*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 23 d. <https://publications.europa.eu/en/web/eu-vocabularies/th-concept/-/resource/eurovoc/8468?target=Browse>.
448. „EuroVoc paieška pagal „teisinis tikrumas““. *EU Vocabularies*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 23 d. <https://publications.europa.eu/lt/web/eu-vocabularies/th-concept/-/resource/eurovoc/8468?target=Browse>.
449. „Glossary of Tax Terms - OECD“. OECD. Žiūrėta 2020 m. gegužės 15 d. <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.
450. „IATE paieška pagal „legal certainty““. *IATE - European Union Terminology*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 23 d. <https://iate.europa.eu/search/standard/result/1566553161752/1>.

451. „IATE paieška pagal ‚principe de sécurité juridique‘“. *IATE - European Union Terminology*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 23 d. <https://iate.europa.eu/search/standard/result/1566556199682/1>.
452. „IATE paieška pagal ‚principle of legal certainty‘“. *IATE - European Union Terminology*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 23 d. <https://iate.europa.eu/entry/result/823532/en>.
453. KPMG. „EU Country Profiles - KPMG Global“. *KPMG*. Žiūrėta 2021 m. vasario 20 d. <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/regional-tax-centers/eu-tax-centre/eu-country-profiles.html>.
454. Lietuvių kalbos institutas. „Dabartinės lietuvių kalbos žodynas“. *Lietuvių kalbos išteklių informacinė sistema*. Žiūrėta 2020 m. kovo 19 d. <http://lkiis.lki.lt/dabartinis>.
455. Lietuvių kalbos institutas. „Lietuvių kalbos žodynas“. Žiūrėta 2020 m. kovo 19 d. <http://www.lkz.lt/>.
456. Lietuvos statistikos departamentas. „Terminų žodynas“. *Oficialiosios statistikos portalas*. Žiūrėta 2020 m. vasario 25 d. <https://osp.stat.gov.lt/statistikos-terminu-zodynas#>.
457. „LR finansų ministerijos 2021-02-23 d. paskelbta informacija apie ministerijos vykdomą mokesčių lengvatų peržiūrą“. *Lietuvos Respublikos finansų ministerija*, 2021 m. vasario 23 d. <https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/Mokes%C4%8Di%C5%B3%20lengvat%C5%B3%20per%C5%BEi%C5%ABra%202021.pdf>.
458. „Members of the Inclusive Framework of BEPS. Updated: February 2021“. *OECD*. Žiūrėta 2021 m. kovo 26 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>.
459. „MLI Matching Database (beta) - OECD“. *OECD*. Žiūrėta 2021 m. kovo 29 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/mli-matching-database.htm>.
460. OECD. „Action 1 - Tax Challenges Arising from Digitalisation“. Žiūrėta 2021 m. gruodžio 30 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>.
461. OECD. „Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy – 1 July 2021 - OECD“. Žiūrėta 2021 m. liepos 24 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.htm>.
462. OECD. „Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021 - OECD“. Žiūrėta 2021 m. gruodžio 30 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>.
463. „Press release: OECD presents outputs of OECD/G20 BEPS Project for discussion at G20 Finance Ministers meeting“. *OECD*. Žiūrėta 2020 m. rugpjūčio 13 d. <https://www.oecd.org/tax/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>.
464. Ruchelman P.L.L.C. „Insights: Holding Companies of Europe – Tax Planning for European Expansion in a Changing Landscape“. *RUCHELMAN*, 2019 m. <http://publications.ruchelaw.com/news/2019-07/InsightsHoldCo2019.pdf>.
465. „Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (Status as of 25 March 2021)“. *OECD*. Žiūrėta 2021 m. kovo 26 d. <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.
466. „Structural business statistics glossary“. *Eurostat - Statistics Explained*. Žiūrėta 2020 m. vasario 26 d. [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Category:Structural\\_business\\_statistics\\_glossary](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Category:Structural_business_statistics_glossary).

467. „Tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys - VMI mokesčių žinynas“. *Valstybinė mokesčių inspekcija*. Žiūrėta 2021 m. kovo 26 d. <https://www.vmi.lt/evmi/tarptautines-dvigubo-apmokestinimo-ismengimo-sutartys>.
468. „Tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys: sutarčių sąrašas (atnaujintas 2020-12-02), daugiašalė konvencija, daugiašalės konvencijos ir tarptautinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių paaiškinimai, sintezuoti tekstai, straipsnių komentarai.“ *Valstybinė mokesčių inspekcija. Konsultacinės medžiagos katalogas*. Žiūrėta 2021 m. kovo 27 d. <https://www.vmi.lt/cms/tarptautines-dvigubo-apmokestinimo-ismengimo-sutartys>.
469. „Teisės aktų paieška (Lietuvos Respublikos)“. *Teisės aktų registras*. Žiūrėta 2020 m. gegužės 3 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalActSearch>.
470. „Teisės portalo INFOLEX posistemės Infolex.Praktika duomenys“. *Infolex*. Žiūrėta 2021 m. kovo 31 d. <http://www.infolex.lt/teise/Default.aspx?Id=20#>.
471. „Terminų vertimai“. *Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 18 d. <https://www.lrkt.lt/lt/vertimai/konstitucinio-teismo-aktuose-vartojami-terminai/terminu-vertimai/1255>.
472. „UNCITRAL Legislative Guide on Insolvency Law. Part three: Treatment of enterprise groups in insolvency“. *United Nations Commission On International Trade Law*, 2010 m. [https://uncitral.un.org/en/texts/insolvency/legislativeguides/insolvency\\_law](https://uncitral.un.org/en/texts/insolvency/legislativeguides/insolvency_law).
473. Valstybinė lietuvių kalbos komisija. „Lietuvos Respublikos terminų bankas“. Žiūrėta 2021 m. liepos 14 d. <http://terminai.vlkk.lt/paieska?search=kontroliuojan%C4%8Dioji&limit=15>.
474. Valstybinė lietuvių kalbos komisija. „Valstybinės lietuvių kalbos komisijos konsultacijų bankas“. Žiūrėta 2020 m. kovo 19 d. [http://www.vlkk.lt/paieska?q=&areas\[0\]=consultations](http://www.vlkk.lt/paieska?q=&areas[0]=consultations).
475. Valstybinė mokesčių inspekcija. „Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių paaiškinimai (komentarai) (atnaujinimo data 2012-05-20)“. *Konsultacinės medžiagos katalogas*. Žiūrėta 2021 m. kovo 27 d. [https://www.vmi.lt/cms/teises-aktai-ir-komentarai41/-/asset\\_publisher/iJo8qq70M7Yu/content/dvigubo-apmokestinimo-ismengimo-sutarciau-paaiskinimai-komentarai-/10174;jsessionid=09459BE9AFCDF12B3B80253CBC75A8E](https://www.vmi.lt/cms/teises-aktai-ir-komentarai41/-/asset_publisher/iJo8qq70M7Yu/content/dvigubo-apmokestinimo-ismengimo-sutarciau-paaiskinimai-komentarai-/10174;jsessionid=09459BE9AFCDF12B3B80253CBC75A8E).
476. „VMI skelbiama Lietuvos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių (DAIS) ir Daugiašalės konvencijos (DK) sintezuotų tekstų suvestinė (atnaujinta 2021-01-06)“. *Valstybinė mokesčių inspekcija*. Žiūrėta 2021 m. kovo 27 d. [https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/704116/MLI\\_pagrindinis\\_2021\\_01\\_06.pdf/7853728b-18d0-20b2-d0a6-01f65bf73816?t=1614068428611](https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/704116/MLI_pagrindinis_2021_01_06.pdf/7853728b-18d0-20b2-d0a6-01f65bf73816?t=1614068428611).

### Kiti šaltiniai

477. IBFD Tax Knowledge Centre. *European Tax Handbook 2018*. Global Tax Series. IBFD, 2018. <http://web.b.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail/detail?vid=4&sid=b-f4ea56a-e5cc-4a52-a57e-9b7f6b6c6279%40pdc-v-sessmgr02&bddata=JnNpDGU9ZWhvc-3QtbGl2ZQ%3d%3d#AN=1860863&db=e000xww>.
478. International Bureau of Fiscal Documentation. *IBFD International Tax Glossary*. Seventh revised edition. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2015.
479. Vainienė, Rūta. *Ekonomikos terminų žodynas: apie 1400 terminų*. Vilnius: Tyto alba, 2008.



MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

**Ingrida Steponavičienė**

ĮMONIŲ GRUPĖMS IR JŲ  
KONTROLIUOJANČIOSIOMS ĮMONĖMS  
TAIKOMOS KOVOS SU PELNO MOKESČIO  
VENGIMU TAISYKLĖS LIETUVOJE IR TEISINIO  
TIKRUMO PRINCIPAS: SISTEMINIO  
REGULIAVIMO IŠŠŪKIAI

Daktaro disertacijos santrauka  
Socialiniai mokslai, teisė (S 001)

Vilnius, 2022

Daktaro disertacija rengta 2016-2021 metais, ginama Mykolo Romerio universitete pagal Mykolo Romerio universitetui ir Vytauto Didžiojo universitetui Lietuvos Respublikos švietimo, mokslo ir sporto ministro 2019 m. vasario 22 d. įsakymu Nr. V-160 suteiktą doktorantūros teisę.

*Mokslinis vadovas:*

prof. dr. Virginijus Bitė (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė, S 001).

Daktaro disertacija ginama Mykolo Romerio universiteto ir Vytauto Didžiojo universiteto teisės mokslo krypties taryboje:

*Pirmininkė:*

prof. dr. Solveiga Palevičienė (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė, S 001).

*Nariai:*

doc. dr. Paulius Čerka (Vytauto Didžiojo universitetas, socialiniai mokslai, teisė, S 001);

prof. dr. Oleg Fedosiuk (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė, S 001);

doc. dr. Evaldas Klimas (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė, S 001);

doc. dr. Michal Radvan (Masaryko universitetas, Čekijos Respublika, socialiniai mokslai, teisė, S 001).

Daktaro disertacija bus ginama viešame teisės mokslo krypties tarybos posėdyje 2022 m. balandžio 1 d. 14 val. Mykolo Romerio universitete, I-414 auditorijoje.

Adresas: Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius, Lietuva.

Daktaro disertacijos santrauka išsiusta 2022 m. kovo 1 d.

Daktaro disertaciją galima peržiūrėti Lietuvos nacionalinėje Martyno Mažvydo bibliotekoje (Gedimino pr. 51, Vilnius), Mykolo Romerio universiteto bibliotekoje (Ateities g. 20, Vilnius) ir Vytauto Didžiojo universiteto bibliotekoje (K. Donelaičio g. 52, Kaunas).

ĮMONIŲ GRUPĖMS IR JŲ KONTROLIUOJANČIOSIOMS  
ĮMONĖMS TAIKOMOS KOVOS SU PELNO MOKESČIO  
VENGIMU TAISYKLĖS LIETUVOJE IR TEISINIO TIKRUMO  
PRINCIPAS: SISTEMINIO REGULIAVIMO IŠŠŪKIAI

DISERTACIJOS SANTRAUKA

**Tyrimo aktualumas ir problematika.** 2014-2017 m. pagreitį įgavęs kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES bei BEPS ataskaitų rekomendacijos įnešė reikšmingų pokyčių ir Lietuvos pelno mokesčio reguliavime: Lietuvos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių arsenalas per 2016-2020 m. laikotarpį, lyginant su iki tol buvusiu laikotarpiu, pasipildė beveik dvigubai: bent septyniomis naujomis taisyklėmis, iš kurių dvi – naujos bendrosios kovos su mokesčiniu piktnaudžiaivimu taisyklės. Įvykęs pokytis buvo ne tik kiekybinis, bet ir kokybinis: vien tik įgyvendinant Kovos su pelno mokesčio vengimu direktyvą (toliau taip pat - ATAD) buvo iš esmės peržiūrėta ir pakeista kontroliuojamojo užsienio vieneto pozityviųjų pajamų apmokestinimo taisyklė, PMI papildytas nauja su EBITDA siejama palūkanų atskaitos ribojimo taisykle, įtvirtinti du pelno mokesčio srityje Lietuvai nauji institutai - tarpvalstybinių mokesstinės tvarkos neatitikimų pasekmių šalinimo taisyklės ir turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės, PMĮ 11 straipsnis papildytas 8 dalimi, įtvirtinančia naują bendrąją, kovai su piktnaudžiaivimu būtent pelno mokesčiu skirtą taisyklę.

Dėl staigaus kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių kiekybinio ir kokybinio šuolio (įskaitant bendrųjų taisyklių skaičiaus padidėjimą nuo vienos, įtvirtintos MAĮ, iki trijų, įtvirtintų MAĮ, DAIS ir PMĮ), itin padidėjusios šių taisyklių reguliavimo apimties, dėl vienių taisyklių detalumo, o kitų – atvirkščiai – abstraktumo, dėl jų įtvirtinimo įvairios teisinės galios teisės aktuose, dėl fakto, kad kai kurios naujosios taisyklės turi būti taikomos greta (pvz., palūkanų atskaitą ribojančios taisyklės) arba vietoje senųjų (pvz., pozityviųjų pajamų apmokestinimo taisyklė), o taip pat atsižvelgiant į tai, kad



šie pokyčiai įvyko palyginti neseniai (paskutiniai ATAD perkeliantys PMĮ pakeitimai įsigaliojo 2020 m. pradžioje), natūraliai kyla visa eilė susijusių mokslinių probleminių klausimų, atsakymai į kuriuos ženkliai padėtų ir praktikoje – mokesčių mokėtojams, mokesčių administratoriui ir teismams tinkamai aiškinant ir taikant naują kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklę.

Visų pirma, padidėjus kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių skaičiui ir jų įvairovei, kyla taisyklių aiškinimo bei tarpusavio santykio klausimai, pavyzdžiui, koks yra naujų bendrųjų ir specialiųjų taisyklių santykis, ar tikrai kiekviena naujoji specialioji kovos su mokesčių vengimu taisyklė visada eliminuoja bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikymo galimybę? Atitinkamai, kyla taisyklių sisteminimo (bendrų bruožų ir skirtumų identifikavimo bei grupavimo) poreikis, kadangi būtent šiame procese geriausiai išryškėja taisyklių ypatumai.

Visa eilė teisės aiškinimo ir taikymo klausimų, vertinant iš sisteminio reguliavimo pusės, kyla ir dėl konkrečių specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių tarpusavio santykio, taip pat dėl naujų specialiųjų taisyklių santykio su senosiomis. Pavyzdžiui, ar, atsižvelgiant į taisyklių įtvirtinimą skirtingos teisinės galios ir skirtingu metu priimtuose teisės aktuose, su EBITDA siejama naujoji palūkanų atskaitos taisyklė gali (turi?) būti taikoma kartu su senąja plonos kapitalizacijos taisykle, o gal tam tikrais atvejais jos taikymą eliminuoja? Ar kontroliuojamojo užsienio subjekto pajamų apmokestinimo atveju, pateisinamas panaikintą įstatymo nuostatą įgyvendinančio teisės akto, prieštaraujančio naujai įtvirtintai taisyklei, galiojimas? Kaip vertintinas įstatymą įgyvendinančio teisės akto priėmimo vėlavimas daugiau, nei metus, bei mokesstinės tvarkos neatitikimų pavyzdžių įtvirtinimas finansų ministro lygiu? Ar atsižvelgiant į mokesstinės tvarkos neatitikimų pavyzdžių apraše naudojamą juridinę techniką, toks teisės aktas būtų privalomas, ar rekomendacinis? Koks, atsižvelgiant į PMĮ įtvirtintą turto perkėlimo apibrėžtį, yra turto perleidimo, įskaitant mokesetine prasme neutralius reorganizavimus, ir turto perkėlimo apmokestinimo nuostatų tarpusavio santykis? Ar į turto perkėlimo apmokestinimo taisyklių reguliavimo sritį gali patekti turto perleidimo atvejai, ir, jei gali, tai kokie bei kokiomis sąlygomis?

Aukščiau minėtos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės yra naujos arba iš esmės atnaujintos, su jų teisinio reguliavimo specifika Lietuvoje susijusių mokslinių tyrimų kol kas nėra, kaip kol kas iš principo nėra ir šių taisyklių aiškinimo ir taikymo praktikos, išskyrus ne itin korektiškai suformuluotus mokesčių administratoriaus apibendrintus komentarus. Atsižvelgiant į šių taisyklių reikšmę įmonių grupėms ir

siekiant, kad naujosios ar iš esmės atnaujintos taisyklės turėtų laukiamą efektą – mokesčių mokėtojai suprastų naujuosius reikalavimus ir galėtų juos savanoriškai įvykdyti, o mokesčių administratorius galėtų kuo ekonomiškiau pasiekti, kad naujieji reikalavimai būtų vykdomi, tampa ypač aktualus teisinio reguliavimo aiškumas tikslumas, teisės normų darna, hierarchija, sistemiškumas, prieštaravimų nebuvimas. Tai teisinio tikrumo principo keliami reikalavimai teisėkūrai, užtikrinantys galimybę asmenims suprasti, ko iš jų reikalauja teisė, skatinantys pasitikėjimą valstybe ir teise, ir sudarantys prielaidas tinkamai ir savanoriškai įvykdyti mokesčines prievole. Todėl į įmonių grupes ir jų kontroliuojančiąsias įmones orientuotų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių teisinio reguliavimo Lietuvoje analizė ir įvertinimas per teisinio tikrumo principo keliamų imperatyvų prizmę yra reikalingas būtent šiuo metu, kai pokyčiai ką tik įvyko, siekiant tiek atsakyti į klausimus dėl naujųjų taisyklių turinio ir santykio su iki tol galiojusiu ir tebegaliojančiu teisiniu reguliavimu, tiek ir identifikuoti teisinės sistemos neatitikimus ir vidinius prieštaravimus, kad būtų galima juos pašalinti.

**Mokslinio tyrimo objektas, tikslas ir uždaviniai.** *Mokslinio tyrimo objektas* – įmonių grupėms ir jų kontroliuojančiosioms įmonėms adresuotų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių teisinis reguliavimas Lietuvoje.

Atkreiptinas dėmesys, kad šiame disertaciniame tyrime esminis dėmesys yra skiriamas PMĮ įtvirtintoms kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklėms, kurios buvo pakeistos arba naujai įtvirtintos į Lietuvos teisę perkeliant ATAD. Toks mokslinio tyrimo objekto apribojimas buvo pasirinktas atsižvelgiant, visų pirma, į tai, kad visos ATAD įtvirtintos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės yra aktualios įmonių grupėms bei jų kontroliuojančiosioms įmonėms, ypač veikiančioms keliuose valstybėse, kadangi apima svarbius įmonių grupių veiklos aspektus: nuo palūkanų atskaitos ribojimo, pozityviųjų pajamų apmokestinimo, iki turto perkėlimo, valstybių mokesčines tvarkos neatitikimų ir pirmą kartą ES mastu įtvirtintos plačios apimties privalomos bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės. Antra, aukščiau minėtos taisyklės yra naujos arba iš esmės atnaujintos, kaip minėta, jų aiškinimo ir taikymo praktikos dar praktiškai nėra, tačiau taikyti jas reikia jau dabar; todėl būtent minėtų taisyklių teisinio reguliavimo tyrimas būtų labai savalaikis. Galiausiai, šio disertacinio tyrimo apimtis yra ribota, todėl jo ribose būtų praktiškai neįmanoma iširti absoliučiai visas kovos su pelno mokesčio vengimu taisykles. Ypač atsižvelgiant į tai, kad kovos su mokesčių vengimu taisyklių klausimais Lietuvos mokesčių teisėje apskritai yra atlikta mažai ty-

rimų (išskyrus MAĮ 69 str. įtvirtintos bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikymo klausimą, kuris yra plačiau išnagrinėtas), o ir esami atlikti iki naujųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių įtvirtinimo PMĮ. Todėl beveik bet kokia tema Lietuvos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių sisteminio reguliavimo tematikoje yra nauja ir reikalauja nuodugnesnio ištyrimo.

Atsižvelgiant į aukščiau nurodytus apribojimus, kitos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės (pvz., asocijuotų asmenų sandorių kainų koregavimo nuostatos, prie šaltinio išskaičiuojamas pelno mokestis, taisyklės, nustatančios mokestinius apribojimus operacijoms su tikslinėse teritorijose organizuotais vienetais, taisyklės, ribojančios naudojimąsi DAIS nustatytomis lengvatomis), nors taip pat neabejotinai aktualios įmonių grupėms, šiame disertaciniame tyrime plačiau netiriamos ir aptariamoms tik tiek, kiek reikalinga šio disertacinio tyrimo uždaviniams pasiekti. Šių taisyklių teisinio reguliavimo ypatumai neabejotinai ateityje bus kitų teisės mokslo tyrimų objektu.

*Mokslinio tyrimo tikslas* – įvertinti įmonių grupėms ir jų kontroliuojančiosioms įmonėms taikomų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, pakeistų ar naujai įtvirtintų perkeliant Kovos su mokesčių vengimu direktyvą, teisinį reguliavimą Lietuvoje per sisteminio reguliavimo, vieno iš teisinio tikrumo principo suponuojamų imperatyvų, prizmę.

Tyrimo tikslui pasiekti keliami šie *uždaviniai*:

1. Atskleisti įmonių grupių bei jų kontroliuojančiųjų įmonių teisinio reguliavimo pelno mokesčio srityje specifiką, įskaitant bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklių sampratą, paskirtį ir taisyklių įvairovę.
2. Atskleisti teisinio tikrumo principo, kaip disertacinio tyrimo vertinamojo kriterijaus, turinį ir svarbą.
3. Atskleisti bendrųjų ir specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių ypatumus ir specifinį jų tarpusavio santykį bei įvertinti bendrosios kovos su pelno mokesčio piktnaudžiavimu taisyklės ir specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, Lietuvos PMĮ įtvirtintų perkeliant Kovos su pelno mokesčio vengimu direktyvą, teisinio reguliavimo atitikimą teisinio tikrumo principo suponuojamam sisteminio reguliavimo imperatyvui.

**Ginamieji mokslinio tyrimo teiginiai.** Moksliniu tyrimu įrodinėjamas šių ginamųjų mokslinių teiginių pagrįstumas:

1. Tarp bendrųjų ir specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių nebūtinai susiformuoja teisės normų konkurencija; atitinkamai, ne visada operacijos patekimas į specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės reguliavimo sritį šalina bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikymo galimybę.
2. Bendrosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės nacionalinis teisinis reguliavimas, vertinant jį teisinio reguliavimo sistemiškumo aspektu, turi trūkumų įtvirtinant mokestinio piktnaudžiavimo standartą ir būtinuosius mokestinio piktnaudžiavimo elementus.
3. Specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, Lietuvos PMĮ įtvirtintų perkeliant Kovos su pelno mokesčio vengimu direktyvą, nacionalinis teisinis reguliavimas, vertinant jį teisinio reguliavimo sistemiškumo aspektu, pasižymi pastangomis sistemiškai inkorporuoti naujas kovos su mokesčių vengimu taisykles į esamą pelno mokesčio reguliavimą, tačiau faktiškai vis dar egzistuoja įstatymų leidėjo nuoseklumo, sisteminio požiūrio ir savalaikio sprendimų priėmimo trūkumas.

**Ankstesnių mokslinių tyrimų apžvalga.** Disertacijos temą visapusiškai atsileidžiančių Lietuvos ar užsienio teisės mokslo darbų disertacinio tyrimo rengimo metu nebuvo. Įmonių grupių teisinį reguliavimą mokesčių teisėje nagrinėjančių Lietuvos autorių darbų autorei nepavyko rasti, todėl siekiant atskleisti įmonių grupių bei jų kontroliuojančiųjų įmonių mokestinio teisinio reguliavimo ypatumus ir ieškant paralelių su Lietuvos teisiniu reguliavimu remtasi užsienio autorių darbais, nagrinėjusiais įmonių grupių mokestinio teisinio reguliavimo aspektus (pvz., T. Hackemann (2013)<sup>933</sup>, B. da Silva (2011)<sup>934</sup>, A. P. Dourado (2019)<sup>935</sup>, C. Staringer (2008)<sup>936</sup>, D. Gajewski (2013)<sup>937</sup>,

---

933 Tim Hackemann, „Group Taxation in the European Union. Unitary vs. Per-Country Approach“, *Allocating taxing powers within the European Union*, MPI Studies in tax law and public finance, volume 2 (Berlin; New York: Springer, 2013).

934 Bruno da Silva, „Report of the Seminar From Marks & Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation“, *From Marks & Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation*, Eucotax Series on European Taxation ; 29 (Alphen/Rijn: Wolters Kluwer, Law & Business, 2011), 206.

935 Ana Paula Dourado, „Cross-Border Loss Relief“, *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation* (Alpen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019), 757–797.

936 Claus Staringer, „Business Income of Tax Groups in Tax Treaty Law“, *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies* (Amsterdam: IBFD, 2008), 147–156.

937 Dominik Gajewski, „The Holding Company as an Instrument of Companies’ Tax-Financial Policy Formation“, *Contemporary Economics* 7, nr. 1 (2013 m.): 75–82.

P. Harris (2013)<sup>938</sup>, R. Eicke (2009)<sup>939</sup>, M. A. Perdelwitz (2015)<sup>940</sup>, D. W. Blum (2018)<sup>941</sup>, A. Ting (2013)<sup>942</sup> tyrimai, lietę įmonių grupių apmokestinimo koncepcijų klausimus, S. Kalss (2008)<sup>943</sup>, F. Vanistendael (2008)<sup>944</sup> darbai, kuriuose įmonių grupės tirtos tiek iš įmonių, tiek iš mokesčių teisės perspektyvos). Tačiau po šių tyrimų atlikimo ES įvyko reikšmingų pokyčių tiesioginių mokesčių reguliavimo harmonizavimo linkme, be to, užsienio teisės mokslo atstovų darbuose nebuvo tirtas įmonių grupių mokestinis teisinis reguliavimas Lietuvoje.

Įmonių grupėms aktualioms kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklėms skirtų teisės mokslo darbų Lietuvoje yra itin mažai, jų dėl istorinių ir kultūrinių priežasčių gerokai daugiau užsienyje. Pavyzdžiui, disertaciniame tyrime remtasi užsienio autorių R. Krever<sup>945</sup>, G. Teijeiro (2018)<sup>946</sup> darbais, analizavusiais bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių ypatumus, M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer<sup>947</sup> atliktais kovos su mokesčių vengimu taisyklių ypatumų tyrimais, taip pat A. Johansson, Ø. B. Skeie, ir S. Sorbe<sup>948</sup> pasiūlytais bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių palyginimo kriterijais.

Bendrąją kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklę, įtvirtintą ATAD, užsienio autoriai tyrė tiek apskritai Kovos su pelno mokesčio vengimu direktyvos vertinimo

---

938 Peter Harris, *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice*, Cambridge Tax Law Series (Cambridge; New York (N.Y.): Cambridge University Press, 2013).

939 Rolf Eicke, *Tax Planning with Holding Companies - Repatriation of US Profits from Europe: Concepts, Strategies, Structures* (Alphen aan den Rijn, The Netherlands / Frederick, MD, USA: Kluwer Law International, 2009).

940 Andreas Perdelwitz, „International Tax Structuring for Holding Activities“, *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures* (Amsterdam: IBFD, 2015), 281–322.

941 Daniel W. Blum, „Controlled Foreign Companies: Selected Policy Issues - or the Missing Elements of BEPS Action 3 and the Anti-Tax Avoidance Directive“, *Intertax* 46, nr. 4 (2018 m.): 296–312.

942 Antony Ting, *The Taxation of Corporate Groups Under Consolidation: An International Comparison*, Cambridge tax law series (Cambridge [UK] ; New York: Cambridge University Press, 2013).

943 Susanne Kalss, „Corporate Group Law in Europe: The Status Quo under Company and Commercial Law“, *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies* (Amsterdam: IBFD, 2008), 3–20.

944 Frans Vanistendael, „Group Taxation Under Domestic Law: Common Law versus Civil Law Countries“, *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies* (Amsterdam: IBFD, 2008), 45–91.

945 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.

946 Guillermo Teijeiro, „Anti-Avoidance Measures of General Nature and Scope-GAAR and Other Rules“, *Anti-Avoidance Measures of General Nature and Scope-GAAR and Other Rules* (Seoul, Republic of Korea: International Fiscal Association, 2018 m. rugsėjo 2 d.).

947 Michael Lang ir kt., *GAARs - a Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, European and International Tax Law and Policy Series (Amsterdam: IBFD, 2016).

948 Åsa Johansson, Øystein Bieltvedt Skeie, ir Stéphane Sorbe, „Anti-Avoidance Rules against International Tax Planning: A Classification“, *OECD Economics Department Working Papers*, nr. 1356 (2016 m.): 5–16.

kontekste (D. Smit (2019)<sup>949</sup>, M. Helminen (2018)<sup>950</sup>, I. Lazarov (2018, 2019)<sup>951</sup>), tiek atskirą dėmesį skiriant būtent šiai taisyklei ir jos santykiui su ESTT plėtojama draudimo piktnaudžiauti (*abuse of law*) doktrina (pavyzdžiui, C. HJI Panayi (2015)<sup>952</sup>, A. Cordewener (2017)<sup>953</sup>, L. De Broe ir D. Beckers (2017)<sup>954</sup>, K. Blazej (2019)<sup>955</sup>). Čia paminėtinai ir A. Perdelwitz (2018)<sup>956</sup>, kuris analizuodamas bendrąją kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklę kaip minimalų ATAD standartą, paliečia ir ATAD bei kitose direktyvose įtvirtintų bendrųjų ir specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių tarpusavio santykio klausimus. Paminėtina, kad tiriant bendrųjų ir specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių tarpusavio santykio specifiką buvo remiamasi ir Lietuvos autorių darbais bendrosios teisės teorijos (A. Vaišvila (2000)<sup>957</sup>, S. Vansevičius (2000)<sup>958</sup>), teisės principų ir jų santykio (Jankauskas (2005)<sup>959</sup>, Baltrimas (2014)<sup>960</sup>) bei teisės aiškinimo tematika (D. Mikelėnienė ir V. Mikelėnas (1999)<sup>961</sup>, A. Vaišvila (2006)<sup>962</sup>).

Specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių tyrimų užsienio valstybėse esama nemažai, tačiau juose nėra tiriamos Lietuvos teisės aktuose įtvirtintos tai-

949 Daniel Smit, „The Anti-Tax-Avoidance Directive (ATAD)“, *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation* (Alpen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019), 485–538.

950 Marjaana Helminen, *EU Tax Law: Direct Taxation* (Amsterdam: IBFD, 2018).

951 Ivan Lazarov ir Sriram Govind, „Carpet-Bombing Tax Avoidance in Europe: Examining the Validity of the ATAD Under EU Law“, *Intertax* 47, nr. 10 (2019 m.): 852–68; Ivan Lazarov, „(Un)Tangling Tax Avoidance Under the Interest and Royalties Directive: The Opinion of AG Kokott in N Luxembourg 1“, *Intertax* 46, nr. 11 (2018 m.): 873–84.

952 Christiana HJI Panayi, „The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law“, *Bulletin for International Taxation* 70, nr. 1/2 (2015 m.).

953 Axel Cordewener, „Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives?“, *EC Tax Review* 26, nr. 2 (2017 m.): 60–66.

954 Luc De Broe ir Dorien Beckers, „The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice - Case Law on Abuse of EU Law“, *EC Tax Review* 26, nr. 3 (2017 m.): 133–144.

955 Blazej Kuzniacki, „The C.J.E.U. Case Law Relevant to the General Anti-Avoidance Rule (G.A.A.R.) Under the Anti-Tax Avoidance Directive (A.T.A.D.)“, *University of Bologna Law Review* 4, nr. 2 (2019 m.): 261–282.

956 Andreas Perdelwitz, „Developing a Common Framework against Tax Avoidance in the European Union“, *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: a Comprehensive Study* (Amsterdam: IBFD, 2018), 329–353.

957 Alfonsas Vaišvila, *Teisės teorija* (Vilnius: Justitia, 2000).

958 Stasys Vansevičius, *Valstybės ir teisės teorija* (Vilnius: Justitia, 2000).

959 Kęstutis Jankauskas, „Teisės principų samprata ir jos įtvirtinimas konstituciniame jurisprudencijoje“ (daktaro disertacija, Mykolo Romerio universitetas, 2005).

960 Johanas Baltrimas, *Argumentavimas remiantis teisės principais: atkuriamasis ir plėtojamas būdai* (Vilnius: Lietuvos teisės institutas, 2014).

961 Dalia Mikelėnienė ir Valentinas Mikelėnas, *Teismo procesas: teisės aiškinimo ir taikymo aspektai*, *Scripta juris I* (Vilnius: Justitia, 1999).

962 Alfonsas Vaišvila, „Teisinis aiškinimas kaip teisės atpažinimas įstatymų tekstuose“, *Jurisprudencija. Mokslo darbai* 8, nr. 86 (2006 m.): 7–17.

syklės. Pavyzdžiui, tokie užsienio autoriai, kaip M. Helminen (2018)<sup>963</sup>, C. HJI Panayi (2019)<sup>964</sup>, D. Smit (2019)<sup>965</sup> analizavo bendrai Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje įtvirtintas kovos su mokesčių vengimu taisyklės ir jų specifiką. P. van Os (2016)<sup>966</sup> tyrė ES *de minimis* su EBITDA siejamą palūkanų atskaitos ribojimo taisyklę ES proporcingumo principo, o G. F. Boulogne (2019)<sup>967</sup> – grupės susijungimų ir įsigijimų kontekste. H. Vermeulen (2019)<sup>968</sup> tyrė palūkanų plonos kapitalizacijos taisykles per ES laisvių prizmę. Paminėtini ir A. Schnitger bei I. Zafirov (2018)<sup>969</sup>, kaip vieni iš nedaugelio autorių, pateikę išvalgas dėl būtino nacionalinio įstatymų leidėjo sisteminio požiūrio perkeliant ATAD palūkanų atskaitos ribojimo taisyklę, kadangi nuo to priklauso, kokios nacionalinės nuostatos gali turėti pirmumą ATAD palūkanų atskaitos ribojimo taisyklės atžvilgiu.

Kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamų apmokestinimo taisyklės prigimtį, paskirtį ir jos europietiško modelio elementus tyrė G. Maisto ir P. Pistone (2008)<sup>970</sup>. D. W. Blum (2018)<sup>971</sup> tyrė šių taisyklių istoriją, pateikė ATAD įtvirtintų ir BEPS projekto ataskaitose siūlomų kontroliuojamojo užsienio vieneto taisyklių kritiką, išvalgas dėl užprogramuotų problemų ir neatitikimų; G. Ginevra (2017)<sup>972</sup>, S. Douma (2017)<sup>973</sup> vertino kontroliuojamojo užsienio vieneto taisyklės atitikimą ES laisvėms ir ESTT suformuotiems teisinio reguliavimo būtinumo ir pakankamumo kriterijams, vokiečių

---

963 Helminen, *EU Tax Law*.

964 Christiana HJI Panayi, „The Peripatetic Nature of EU Corporate Tax Law“, *Deakin Law Review* 24 (2019 m.): 23.

965 Smit, „The Anti-Tax-Avoidance Directive (ATAD)“.

966 Pieter van Os, „Interest Limitation under the Adopted Anti-Tax Avoidance Directive and Proportionality“, *EC Tax Review* 25, nr. 4 (2016 m.): 184–198.

967 G. F. Boulogne, „Debt Push-Downs in Times of BEPS Action 4 and the ATAD“, *Intertax* 47, nr. 5 (2019 m.): 444–53.

968 Hein Vermeulen, „Corporate Income Taxation“, *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation* (Alpen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019), 725–755.

969 Arne Schnitger ir Ivan Zafirov, „The Interest Limitation Rule“, *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: a Comprehensive Study* (Amsterdam: IBFD, 2018), 259–286.

970 Guglielmo Maisto ir Pasquale Pistone, „A European Model for Member States’ Legislation on the Taxation of Controlled Foreign Subsidiaries (CFCs). Part 1“, *European Taxation: Official Journal of the Confédération Fiscale Européenne* 48, nr. 10 (2008 m.): 503–513.

971 Blum, „Controlled Foreign Companies“.

972 Guglielmo Ginevra, „The EU Anti-Tax Avoidance Directive and the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan: Necessity and Adequacy of the Measures at EU Level“, *Intertax* 45, nr. 2 (2017 m.): 125–131

973 Sjoerd Douma, „BEPS and European Union Law“, *Cahiers de Droit Fiscal International* 102a (2017 m.): 65–95.

autorai T. Moser ir S. Hentschel (2017)<sup>974</sup> pateikė ATAD įtvirtintos taisyklės kritiką remiantis Vokietijos kontroliuojamojo užsienio vieneto apmokestinimo taisyklių, kurios yra seniausios Europoje ir vienos seniausių pasaulyje, teisinio reguliavimo praktika Vokietijoje.

O. Popa (2015)<sup>975</sup> įvardijo pagrindines, plačiausiai naudojamas hibridinių neatitikimų rūšis, populiarias jurisdikcijas, kuriose šiais neatitikimais naudojamosi, taisykles, orientuotas į mokestinės tvarkos neatitikimus iki BEPS. G. K. (Gijs) Fibbe ir A. J. A. (Ton) Stevens (2017)<sup>976</sup> apžvelgė mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmių šalinimo taisyklių istoriją ir raidą ES, lyginimo principu tyrė ATAD-1 ir ATAD-2 įtvirtintas mokestinės tvarkos neatitikimų taisykles, pateikė jų kritiką, be to, G. K. (Gijs) Fibbe (2018)<sup>977</sup> ir B. Peeters (2018)<sup>978</sup> analizavo ir konkrečius hibridinių neatitikimų tipus. C. Kahlenberg (2016)<sup>979</sup>, M. Verhoog ir A. Breuer (2016)<sup>980</sup> tyrė santykį tarp mokestinės tvarkos neatitikimams skirtų taisyklių ir kontroliuojamojo užsienio vieneto apmokestinimo taisyklių. S. Douma (2017)<sup>981</sup> pateikė tarpvalstybinių mokestinės tvarkos neatitikimų taisyklių BEPS kontekste kritiką.

Iš turto perkėlimo srityje reikšmingų mokslo darbų paminėtini K. Laszlo (2009)<sup>982</sup>, analizavęs perkėlimo apmokestinimo tikslus ir priežastis, EK politiką perkėlimo apmokestinimo srityje iki 2009 m. ir jau tada identifikavęs jo koordinavimo

---

974 Till Moser ir Sven Hentschel, „The Provisions of the EU Anti-Tax Avoidance Directive Regarding Controlled Foreign Company Rules: A Critical Review Based on the Experience with the German CFC Legislation“, *Intertax* 45, nr. 10 (2017 m.): 606–623.

975 Popa Oana, „Past, Present and Future of Tax Structuring Using Hybrid Entity Mismatches“, *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures* (Amsterdam: IBFD, 2015), 153–184.

976 G. K. (Gijs) Fibbe ir A. J. A. (Ton) Stevens, „Hybrid Mismatches Under the ATAD I and II“, *EC Tax Review* 26, nr. 3 (2017 m.): 153–166.

977 G. K. (Gijs) Fibbe, „Hybrid Mismatch Rules under ATAD I & II“, *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: a Comprehensive Study* (Amsterdam: IBFD, 2018), 409–418; Fibbe ir Stevens, „Hybrid Mismatches Under the ATAD I and II“; Gijsbert Karel Fibbe ir A. J. A. Stevens, sud., *Hybrid Entities and the EU Direct Tax Directives*, EUCOTAX series on European taxation, volume 41 (The Hague, The Netherlands: Wolters Kluwer, Law & Business, 2015).

978 Bart Peeters, „Imported Mismatches“, *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: a Comprehensive Study* (Amsterdam: IBFD, 2018), 437–451.

979 Christian Kahlenberg, „Interplay between the OECD Recommendations of Actions 2 and 3 Regarding Hybrid Structures“, *Intertax* 44, nr. 4 (2016 m.): 316–323.

980 Marlous Verhoog ir Almut Breuer, „Hybrid Entity Issues in a Tax Treaty Context: OECD Approach versus Actual Tax Treaties“, *Intertax* 44, nr. 8–9 (2016 m.): 684–700.

981 Douma, „BEPS and European Union Law“.

982 László Kovács, „European Commission Policy on Exit Taxation“, *Studi Tributari Europei* 1, nr. 1 (2009 m. sausio 1 d.).



poreikį, C. HJI Panayi (2010)<sup>983</sup> persikėlimo mokesčius vertinusi kaip įmonių migravimo kliūtį ES, P. J. Wattel (2012)<sup>984</sup> bei S. van Thiel (2019)<sup>985</sup>, tyrę persikėlimo mokesčių prigimtį ir Komisijos bei ESTT praktiką iki (P. J. Wattel) ir po (S. van Thiel) ATAD, autorių kolektyvas F. P.G. Potgens, P. Van Os, P. H. Durrand, A. Robert, A. Dony, M. M. Scheifele, G. Wagner, A. Silvestri, L. Lancellotti, F. Romao (2016) atlikęs 3 dalių tyrimą dėl Europos valstybių (Prancūzijos, Vokietijos, Italijos, Olandijos, Portugalijos, Ispanijos, Jungtinės Karalystės) nacionalinių perkėlimo apmokestinimo nuostatų, galiojusių iki turto perkėlimo harmonizavimo ATAD, atitikimo ES įsisteigimo laisvei, S. Peeters (2013, 2017)<sup>986</sup>, vertinęs perkėlimo apmokestinimo nuostatas per ESTT praktikos prizmę, H. Vermeulen (2018)<sup>987</sup> analizavęs perkėlimo apmokestinimo priežastis, reguliavimo istoriją ES, ESTT suformuluotas perkėlimo apmokestinimą pateisinančias priežastis. Tačiau, kaip minėta, užsienio autorių darbuose Lietuvos nacionalinis kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių reguliavimas tirtas nebuvo.

Atskirus kovos su mokesčių vengimu taisyklių aspektus yra tyrę ir Lietuvos autoriai, pavyzdžiui, A. Paulauskas (2006, 2014)<sup>988</sup> analizavo mokesčių vengimo institutą mokesčių teisėje, kai kuriuos kovos su mokesčių vengimu taisyklių aspektus, ES įtaką Lietuvos finansų teisei, O. Fedosiuk (2017)<sup>989</sup> vertino mokesčių vengimo ir mokesčių

---

983 Christiana HJI Panayi, „Exit Taxation as an Obstacle to Corporate Emigration from the Spectre of EU Tax Law“, *Cambridge Yearbook of European Legal Studies 2010-2011* 13 (2011 m.): 245–281.

984 Peter J. Wattel, „Exit Taxes“, *European Tax Law* (Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Kluwer Law International, 2012), 955–974.

985 Servaas van Thiel, „Exit Taxes“, *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation* (Alpen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019), 829–849.

986 Steven Peeters, „Exit Taxation on Capital Gains in the European Union: A Necessary Consequence of Corporate Relocations?“, *European Company and Financial Law Review* 10, nr. 4 (2013 m.): 507–523; Steven Peeters, „Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool“, *EC Tax Review* 26, nr. 3 (2017 m.): 122–132.

987 Hein Vermeulen, „Enterpreneurial, Corporate and Asset Emigration in Exit Taxation in the ATAD“, *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: a Comprehensive Study* (Amsterdam: IBFD, 2018), 287–299.

988 Andrius Paulauskas, „Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu“, *Viešojo politika ir administravimas*, nr. 15 (2006 m.); Andrius Paulauskas, „Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos“ (daktaro disertacija, Vilniaus universitetas, 2006); Mindaugas Lukas, „Narystės Europos Sąjungoje įtaka Lietuvos nacionalinei mokesčių sistemai“, *Europos Sąjungos teisės įtaka Lietuvos teisei sistemai: mokslinių straipsnių, skirtų Europos Sąjungos teisės įtakai Lietuvos konstitucinei, administracinei, aplinkos apsaugos, baudžiamajai, civilinei ir civilinio proceso, darbo ir socialinės apsaugos bei finansų teisei, rinkinys*, sud. Aistė Medelienė ir Andrius Paulauskas (Vilnius: Vilniaus universitetas: Vilniaus universiteto leidykla, 2014), 487–524.

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

slėpimo atribojimą iš baudžiamosios teisės perspektyvos, M. Lukas (2013)<sup>990</sup> tyrė istorinę kovos su mokesčių vengimų taisyklių raidą Lietuvoje, vertino jų efektyvumą per valstybės konkurencingumo prizmę, pateikė kai kurių taisyklių kritiką. Kita lietuvių autorių grupė dėmesį skyrė būtent turinio viršenybės prieš formą principui ir juo pagrįstai MAĮ 69 str. įtvirtintai bendrajai kovos su mokesčių vengimu taisyklei (E. Puzinskaitė (2013)<sup>991</sup>, Ž. Surgailis (2015)<sup>992</sup>, V. Vildžiūnaitė (2020)<sup>993</sup>). Trečioji lietuvių autorių grupė specialiąsias kovos su mokesčių vengimu taisykles, esančias šio disertacinio tyrimo objektu, savo darbuose palietė netiesiogiai, kitų tirtų klausimų kontekste. Pavyzdžiui, K. Savickaitė (2014)<sup>994</sup> sandorių kainodaros kontekste apžvelgė plonos kapitalizacijos teisinio reguliavimo koncepcijas, pateikė įžvalgų apie šios taisyklės paskirtį (kryptis), jos santykį su sandorių kainodaros taisyklėmis. A. Petkevičūtė (2016, 2017)<sup>995</sup> analizavo Reorganizavimų ir perleidimų direktyvos nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimą į Lietuvos teisę. Iki šiol bene vienintelis, konkrečiai nacionalinei specialiajai kovos su mokesčių vengimu taisyklei dėmesį skyręs yra Martynas Endrijaitis (2017)<sup>996</sup>, apžvelgęs Lietuvos ir užsienio mokslininkų tyrimus paslėptos kapitalizacijos problematikos tema, tyręs plonos kapitalizacijos taisyklės sampratą ir koncepcijas, pateikęs šios taisyklės taikymo sąlygų Lietuvoje kritinį vertinimą.

Tačiau visų minėtų Lietuvos autorių darbų parengimo metu Lietuvoje dar nebuvo perkeltos Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos bei Kovos su mokesčių vengimu direktyvos įtvirtintos privalomos ir įmonių grupėms aktualios kovos su pelno

---

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

991 Egidija Puzinskaitė, „Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą“, *Jurisprudencija* 20, nr. 4 (2013 m.): 1409–26; Egidija Puzinskaitė, „Turinio viršenybės prieš formą taikymas mokesčių teisėje. Teoriniai ir praktiniai aspektai“, *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis*, t. 26 (Vilnius: Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2013), 451–459.

992 Žygmantas Surgailis, „Turinio viršenybės prieš formą principo mokesčiuose santykiuose taikymas viešojo administravimo subjektams keliamų bendrųjų reikalavimų kontekste“, *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis*, t. 30 (Vilnius: Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2015), 387–404.

993 Vilma Vildžiūnaitė, „Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas palankia mokesčių mokėtojams kryptimi“, *Jurisprudencija* 27, nr. 1 (2020 m.): 58–74.

994 Kristina Savickaitė, „Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje“ (daktaro disertacija, Vilnius University, 2014).

995 Agnė Petkevičiūtė, „Reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimas Lietuvoje: tarybos direktyvos 2009/133/EB įgyvendinimas“ (daktaro disertacija, Vilniaus universitetas, 2017); Agnė Petkevičiūtė, „Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę“, *Teisė* 98 (2016 m.): 114–134.

996 Martynas Endrijaitis, „Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta“, *Teisė* 104 (2017 m.): 106–127.

mokesčio vengimu taisyklės, todėl juose, natūralu, nebuvo ir negalėjo būti analizuojamos minėtų iniciatyvų įtakoje Lietuvos teisės aktuose įtvirtintos naujos ar iš esmės atnaujintos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, o taip pat nekilo (ar beveik nekilo) bei nebuvo tiriami ir kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių sisteminio įtvirtinimo bei taikymo klausimai.

Apibendrinant, Lietuvoje kol kas nėra įmonių grupių mokesčio reguliavimo nacionalinio lygmens tyrimų, tyrimų dėl bendrųjų ir naujųjų specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių specifikos ir tarpusavio santykio, o taip pat, atsižvelgiant į teisinio reguliavimo naujumą, kol kas nėra ir kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, pakeistų ar naujai įtvirtintų perkeltant Kovos su mokesčių vengimu direktyvą, teisinio reguliavimo tyrimų, tuo labiau vertinant per teisinio reguliavimo sistemiškumo, kaip vieno iš teisinio tikrumo principo imperatyvų, prizmę.

**Mokslinio tyrimo naujumas ir praktinė reikšmė.** Disertacijos originalumas, visų pirma, pasižymi tuo, kad autorė, siekdama atskleisti kovos su mokesčių vengimu taisyklių formavimosi ir taikymo teisinę aplinką, atlieka įmonių grupių bei jų kontroliuojančiųjų įmonių mokesčio teisinio reguliavimo specifikos analizę, kuri padeda geriau suprasti taisyklių teisinio reguliavimo priežastis ir tikslus. Mokslinio darbo naujumas pasireiškia tuo, kad Lietuvos mokesčių teisėje iki šiol nebuvo atlikta išsami bendrųjų ir specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių požymių bei tarpusavio santykio analizė, taip pat nebūta ir bandymų klasifikuoti kovos su mokesčių vengimu taisyklės bei teisės mokslo argumentais pagrįsti lygiagretaus bendrųjų ir specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių veikimo galimybę. Trečia, disertacinio tyrimo objektu esantis kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, įtvirtintų PMĮ perkeltant ATAD, teisinis reguliavimas yra visiškai naujas ir kol kas Lietuvoje itin mažai tirtas, tačiau jau dabar keliantis nemažai klausimų tiek teisės mokslo, tiek praktinio taikymo srityse.

Tyrimo pateiktos išvalgos dėl bendrųjų ir specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių požymių bei jų tarpusavio santykio, taip pat išvalgos dėl konkrečių kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių pozicionavimo bendroje pelno mokesčio reguliavimui skirtoje teisės normų sistemoje gali padėti tiek mokesčių mokėtojai, tiek mokesčių administratoriui, tiek ir teismams geriau suvokti bendrųjų ir specialiųjų, taip pat konkrečių specialiųjų taisyklių veikimo mechanizmus, šių taisyklių specifiką ir skirtumus ir realioje mokesstinėje situacijoje tiksliau pritaikyti kovos su mokesčių vengimu taisyklės.

Autorės pateikiamos įžvalgos ir konkrečių kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių nacionalinio teisinio reguliavimo kritika sistemiškumo aspektu, pateikiami siūlymai dėl nacionalinės teisės normų keitimo gali būti naudingi įstatymų leidėjui tobulinant kovos su mokesčių vengimu taisyklių reguliavimą – šalinant prieštaravimus, besidubliuojančias nuostatas ir kitus teisinio reguliavimo trūkumus, o siūlymai dėl apibendrintų mokesčių komentarų keitimo gali būti naudingi mokesčių administratoriui tikslinant teisės aktų išaiškinimus.

Tikimasi, kad Disertacinio tyrimo rezultatai bus atspirties taškas arba polemikos objektas tolimesniems Lietuvos mokslo tyrimams kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu srityje.

**Darbo struktūra.** Disertacinio darbo struktūrą sudaro įvadas, trys skyriai, išvados bei pasiūlymai.

*Pirmojo* skyriaus paskirtis – atskleisti įmonių grupių bei jų kontroliuojančiųjų įmonių, kaip objektyviai egzistuojančio teisinio ir ekonominės realybės reiškinių, mokestinio teisinio reguliavimo specifiką, sudėtingumą, kompleksiškumą ir tendencijas, jo skirtynes ir sąsajas iš įmonių ir mokesčių teisės perspektyvos. Šiuo tikslu pirmasis skyrius susideda iš dviejų skirsnių. Pirmajame skirsnyje atskleidžiamas mokesčių teisės požiūris į įmonių grupes, jų narius ir juos siejančius ryšius, analizuojami įmonių grupių mokestinio teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvos pelno mokesčio reguliavimo srityje – tai daugialypis ir dinamiškas kontekstas, kuriame veikia įmonių grupės ir jų kontroliuojančiosios įmonės, ir į kurį atsižvelgiant aktyviai formuojasi kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių sistema. Antrajame skirsnyje atskleidžiama bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklių samprata ir paskirtis, Lietuvos teisės aktuose įtvirtintų ir įmonių grupėms adresuotų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių įvairovė, ES ir EBPO formuojamos mokesčių politikos, o taip pat ir pačių įmonių grupių mokesčių planavimo praktikų įtaka šių taisyklių formavimuisi.

*Antrajame skyriuje* atskleidžiama konstitucinio teisinio tikrumo principo, kaip disertacinio tyrimo vertinamojo kriterijaus, svarba ir turinys.

*Trečiajame skyriuje* atliekamas kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių nacionalinio teisinio reguliavimo vertinimas per sisteminio reguliavimo, vieno iš teisinio tikrumo principo imperatyvų, prizmę. Skyrių sudaro trys skirsniai. Pirmajame skirsnyje tiriami kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių sistemos bendrieji klausimai, esminį dėmesį skiriant bendrųjų ir specialiųjų taisyklių požymių atskleidimui, specia-

liujų taisyklių kategorijų išskyrimui ir specifinio jų santykio su bendrosiomis kovos su mokesčių vengimu taisyklėmis analizei.

Antrajame skirsnyje tiriama perkeliant Kovos su mokesčių vengimu direktyvą PMĮ 11 str. 8 d. įtvirtinta bendroji taisyklė, skirta kovai su piktnaudžiavimu tik pelno mokesčio srityje: vertinamas jos santykis su MAĮ 69 str. 1 d. įtvirtinta pačia bendriausia kovos su mokesčių vengimu taisykle bei su PMĮ 32 str. 6 d. įtvirtinta siauros apimties kovos su mokesčių vengimu taisykle, skirta kovai su mokestiniu piktnaudžiavimu dividendų neapmokestinimo lengvatomis.

Trečiasis skirsnis skirtas keturių likusių, perkeliant ATAD PMĮ įtvirtintų specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių (palūkanų atskaitą ribojančios taisyklės, kontroliuojamojo užsienio subjekto pajamų apmokestinimo taisyklės, mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmių šalinimo taisyklių ir turto perkėlimo apmokestinimo taisyklės) probleminių sisteminio reguliavimo klausimų tyrimui.

Disertacinio darbo pabaigoje pateikiamos išvados, pasiūlymai ir literatūros sąrašas.

**Tyrimo metodai.** Atsižvelgdama į disertacinio tyrimo objektą, vykdydama iškeltus uždavinius ir siekdama tyrimo tikslo, autorė kompleksiškai taikė dokumentų analizės, lingvistinį, istorinį, lyginamąjį, teleologinį, kritikos, loginį-analitinį (analizės ir sintezės) ir sisteminės analizės metodus.

**Išvados.** Apibendrinama atliktą tyrimą, autorė konstatuoja, kad tyrimo pradžioje iškelti ginamieji teiginiai pasitvirtino, ir atlikto tyrimo pagrindu teikia žemiau išdėstytas išvadas:

1. Taisyklė *lex specialis derogat legi generali* taikoma, ir specialioji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklė turi prioritetą bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės atžvilgiu tada, jei konkrečioje situacijoje konkreti specialioji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklė iš tikro konkuruoja su konkrečia bendrąja kovos su mokesčių vengimu taisykle, ir tik tiek, kiek šios taisyklės konkuruoja. Teisės normų konkurencija neabejotinai susiklosto tarp bendrųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių ir tų specialiųjų kovos su pelno mokesčio

vangimu taisyklių, kurios taikomos tik konkretaus mokesčių mokėtojo veiksmuose nustatčius mokestinio piktnaudžiavimo faktą, kadangi šių kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių teisinio reguliavimo objektas (įvykusio mokestinio piktnaudžiavimo pelno mokesčiu situacijos), paskirtis ir sprendžiamas klausimas (pašalinti įvykusio mokestinio piktnaudžiavimo pasekmes atkuriant tikrąjį operacijų turinį su tikslu būtent jį apmokestinti) bei veikimo metodas (neatsižvelgiama į apsimestinius darinius ir tokiu būdu atkuriamos iškreiptos aplinkybės pirmenybę teikiant turiniui, o ne formai) iš esmės sutampa, skiriasi tik taisyklių reguliavimo apimtis.

Specialiųjų taip vadinamų „mechaniškai taikomų“ kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių atveju situacija kitokia: specialiosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, kurių taikymas nesiejamas su mokestinio piktnaudžiavimo konkretaus mokesčių mokėtojo veiksmuose buvimu (nereikalaujama jį įrodinėti), ir bendrosios kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės tarpusavyje greičiau ne konkuruoja, o sudaro specifinę kovos su mokesčių vengimu priemonių visumą ir egzistuoja ne suformuodamos tarpusavio hierarchiją, o greičiau veidamos lygiagrečiai: kai mokestinė situacija savo forma patenka į specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės, skirtos su mokesčių vengimu, kaip tokiu, konkretaus mokesčių mokėtojo veiksmuose nesiejamoms situacijoms, veikimo sritį, ir nesant objektyviais faktais pagrįstų abejonių, kad mokestinės situacijos forma neatitinka jos turinio, yra taikoma būtent konkrečiai specialioji kovos su mokesčių vengimu taisyklė, o bendrosios taisyklės taikymui tokiu atveju nėra pagrindo (turinys atitinka formą). Tačiau kai mokestinė situacija tik savo forma patenka į specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės, skirtos su mokesčių vengimu konkretaus mokesčių mokėtojo veiksmuose nesiejamoms situacijoms, veikimo sritį, tačiau mokesčių mokėtojo veiksmuose yra mokestinio piktnaudžiavimo požymių, remiantis kuriais mokestinės situacijos forma neatitinka tikrojo jos turinio, bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė ne tik gali, bet ir turėtų būti taikoma, o bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės pritaikymas nešalina galimybės atkurtam tikrajam mokestinio teisinio santykio turiniui pritaikyti ir atitinkamą specialiąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę, jei tik atkurtosios aplinkybės patenka į specialiosios taisyklės reguliavimo sritį.

2. Kovai būtent su pelno mokesčio vengimu (PMĮ 11 str. 8 d.) skirtos **bendrosios**

**kovos su pelno mokesčio vengimu** taisyklės nacionalinis teisinis reguliavimas, įvertinus jį teisinio reguliavimo sistemiškumo aspektu, turi šiuos trūkumus:

- 1) laikantis MAĮ 69 str. 1 dalies, kuri Lietuvoje įtvirtina plačiausios apimties, praktiškai visiems mokesčiams taikomą bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę, siaurina mojo aiškinimo, pagal kurį ši taisyklė gali būti taikoma, kai mokestinė nauda yra vienintelis arba pagrindinis operacijos tikslas, ir lyginant jį su perkeliant ATAD PMĮ 11 str. 8 dalyje įtvirtintos tik pelno mokesčio ribose taikomos bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės lingvistine konstrukcija<sup>997</sup>, PMĮ įtvirtinta taisyklė yra griežtesnė: pagal ją 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). Aiškinant ir taikant minėtas taisykles tokiu būdu, turėtume situaciją, kai naujoji, griežtesnė bendroji taisyklė būtų taikoma ne visiems mokesčių mokėtojams ir mokesčiams, o tik pelno mokestį mokantiems Lietuvos ir užsienio vienetams. Toks skirtingo mokestinio piktnaudžiavimo standarto taikymas priklausomai nuo mokesčių mokėtojo tipo (fizinis ar juridinis asmuo) ir mokesčio rūšies (pelno mokestis ar kiti mokesčiai) galimai reiškia mokesčių mokėtojų lygybės ir nediskriminavimo principų pažeidimą. Todėl šiuo aspektu yra kvestionuojamas įstatymų leidėjo sprendimas perkeliant ATAD ne koreguoti MAĮ 69 str. 1 d. įtvirtintą taisyklę, o įtvirtinti naują griežtesnę bendrąją taisyklę PMĮ.
- 2) Perkeliant ATAD ir PMĮ 11str. 8 dalyje įtvirtinant bendrąją kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklę, taisyklės formuluotėje neišliko ir PMĮ nėra įtvirtinta viena esminių mokestinio piktnaudžiavimo sąlygų – mokestinės naudos prieštaravimas konkretaus mokesčių įstatymo tikslui (objektyvusis elementas), nors šio aspekto būtinumą bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių taikymui pripažįsta tiek ESTT, tiek LVAT, tiek Lietuvos ir užsienio teisės doktrina. Situacija, kai mokesčių įstatymo raidė sako viena, o siauresnė jo taikymo apimtis apsprendžiama ne įstatymu, o besikeičiančia teismų praktika, disertacinio tyrimo autorės vertinimu, yra nesuderinama su MAĮ 9 str. įtvirtintu apmokestinimo aiškumo principu, reikalaujančiu,

---

<sup>997</sup> Tikslas šių taisyklių formuluotes žr. Lentelėje Nr. 1, disertacinio tyrimo 3.2 skirsnyje.

kad „mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti“.

- 3) Įgyvendinant ATAD ir papildžius PMĮ 11 str. 8 dalimi, įtvirtinančia bendrąją kovos su būtent pelno mokesčio vengimu taisyklę, pagrįstą apsimestinių darinių ignoravimo koncepcija, nuo 2016-03-26 d. galiojanti PMĮ 32 str. 6 dalyje įtvirtinta kovos su mokesčių vengimu taisyklė, taip pat pagrįsta apsimestinių darinių ignoravimo koncepcija, ir skirta kovai su mokestiniu piktnaudžiavimu tik dividendų neapmokestinimo pelno mokesčiu lengvatomis<sup>998</sup>, faktiškai tapo pertekline, dubliuojančia nuostata. Todėl atsižvelgiant į tokius imperatyvius teisėkūrai taikomus reikalavimus, kaip efektyvumas (teisės akte turi būti įtvirtinamos veiksmingiausiai ir ekonomiškiausiai 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), logiškai turėtų būti svarstyti Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 1 str. 2-3 dalių, dubliuojančių platesnės reguliavimo apimties ATAD 6 str. 1-2 dalis, keitimo inicijavimas, o iš to sekant – ir dividendams skirtos specialiosios kovos su mokesčių piktnaudžiavimu taisyklės, įtvirtintos PMĮ, panaikinimas.

- 2.1 **Specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių**, Lietuvos PMĮ įtvirtintų perkeltant ATAD, teisinis reguliavimas, vertinant jį teisinio reguliavimo sistemiškumo aspektu, yra nevienareikšmis: viena vertus, pastebimos įstatymų leidėjo pastangos sistemiškai inkorporuoti naują kovos su mokesčių vengimu taisyklės į esamą pelno mokesčio reguliavimą, užpildyti ankstesnes teisinio reguliavimo spragas, tačiau faktiškai vis dar egzistuoja įstatymų leidėjo nuoseklumo, sisteminio požiūrio ir savalaikio sprendimų priėmimo trūkumas nepanaikinant prieštaraujančių anksčiau priimtų teisės aktų, delsiant priimti įstatymus įgyvendinančius teisės aktus, nukrypstant nuo ATAD reikalaujamo minimumo ir įtvirtinant aptakias nevienareikšmes formuluotes, turinčias esminės reikšmės mokestinių prievolių apimčiai. Konkrečiai:

- 2.1.1. Su EBITDA siejamą **palūkanų atskaitos ribojimo** taisyklę įtvirtinus

---

998 Tiksliai šių taisyklių formuluotes žr. Lentelėje Nr. 2, disertacinio tyrimo 3.2.4 skirsnyje.



PMĮ 31 (1) str., o plonos kapitalizacijos taisyklę palikus įtvirtintą anksčiau priimtame žemesnės teisinės galios akte, ir atsižvelgiant į tai, kad šios taisyklės nustato iš esmės skirtingus, o kai kuriais aspektais ir vienas kitam prieštaraujančius reikalavimus palūkanų atskaitai, kyla klausimas dėl šių taisyklių tarpusavio santykio; tokiu būdu potencialiai apsunkinamas mokestinių prievolių vykdymas bei sukuriamas teisinis neaiškumas dėl to, ar minėti teisės aktai gali būti taikomi kartu.

- 2.1.2. ATAD įgyvendinimo metu koncepciškai pakeitus PMĮ 39 str. įtvirtintą **kontroliuojamojo užsienio subjekto** pajamų apmokestinimo taisyklę, susijusio teisinio reguliavimo vertinimas teisinio reguliavimo sistemiskumo aspektu yra nevienareikšmis. Viena vertus, visų su pozityviųjų pajamų apmokestinimu susijusių naujųjų teisės normų įtvirtinimas viename teisės akte – PMĮ, ir daugiaaukščių nukreipiančių nuorodų aiškinant pozityviųjų pajamų sąvoką panaikinimas neabejotinai geriau atitinka TPĮ įtvirtintą teisinio reguliavimo aiškumo, *inter alia*, apimančio nuoseklumą ir glaustumą, reikalavimą, nei nuostatų išdėstymas keliuose skirtingos teisinės galios teisės aktuose, kaip kad buvo iki ATAD perkėlimo, nes tokiu būdu užkertamas kelias nesisteminiam reguliavimui ir iš to kylantiems galimiems prieštaravimams tarp įstatymo ir įstatymą įgyvendinančių teisės aktų. Sveikintinos ir CFC taisyklės turinio transformacijos didesnio teisinio aiškumo linkme: nuo 2019 m. PMĮ aiškiai ir nedviprasmiškai įtvirtina, kad pozityviųjų pajamų apmokestinimo nuostatos taikomos tikslinėse teritorijose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetams, pasyviųjų pajamų rūšys įstatyme išvardintos tiesiogiai, išplečiat jų sąrašą ir užpildant ankstesnio reguliavimo spragas. Tačiau pastebėtinas įstatymų leidėjo atidumo trūkumas nepanaikinant naujai priimtam įstatymui prieštaraujančių anksčiau priimtų įstatymą įgyvendinančių teisės aktų (tiek Vyriausybės nuarimo dėl pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, tiek LR finansų ministro patvirtintų „pilkojo“ ir „baltojo“ sąrašų), ir tokiu būdu sudarant sąlygas vidinio teisės prieštaravimo situacijai (teisės normų kolizijai), kurioje anksčiau priimti žemesnės teisinės galios teisės aktai ar kai kurios jų nuostatos prieštarauja vėliau priimtam aukštesnės teisinės galios teisės aktui, arba jei ir neprieštarauja, tai jį dubliuoja, sukuria vidinį teisės prieštaravimą, jaukia teisės sistemos darną

ir kelia teisinio tikrumo deficitą, demonstruojantį įstatymų leidėjo nuoseklumo, sisteminio požiūrio ir savalaikio sprendimų priėmimo trūkumą. Pažymėtina, kad panaikinus minėtuosius įstatymą įgyvendinusius teisės aktus, vadovaujantis *lex retro non agit* principu, naujųjų, juos keitusių teisės aktų teisinė galia ankstesniems nei 2019 metų mokestiniams laikotarpiams nepakistų, tačiau tai eiliniam mokesčių mokėtojui eliminuotų bet kokias abejones ir suteiktų aiškumo dėl to, kokie mokesčių teisės aktai galioja einamuju metu po 2019 m. sausio 1 d., o tai neabejotinai labiau atitiktų teisinio tikrumo principo keliamus imperatyvus.

- 2.1.3. **Į mokestinių neatitikimų** pasekmių šalinimą nukreiptas kompleksinės ATAD nuostatas įtvirtinus PMĮ, mokestinių neatitikimų pasekmių šalinimo taisyklių teisinio reguliavimo vertinimas teisinio reguliavimo sistemiškumo aspektu yra taip pat nevienareikšmis. Naujasis tarpvalstybinių mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmių šalinimo nuostatas įtvirtinus keturiuose PMĮ straipsniuose, išdėstytuose trijuose PMĮ skyriuose, papildant įstatymą net penkiais visiškai naujais su mokestinės tvarkos neatitikimais susijusiais apibrėžimais, pakoreguojant susijusių asmenų apibrėžimą, pelno mokesčio bazę išplečiant pajamomis dėl mokestinės tvarkos neatitikimo, o nuo 2023 m. – ir Lietuvos hibridinio subjekto pajamomis, ir įtvirtinant konkrečias mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmių šalinimo taisykles, galima konstatuoti, kad taisykles buvo siekta perkelti jas sistemškai integruojant į PMĮ, atsižvelgiant į PMĮ struktūrą bei turinį, ir tai neabejotinai teigiamas indėlis į vientiso ir nuoseklaus mokestinio teisinio reguliavimo sukūrimą. Kita vertus, PMĮ apibrėžiant esminę – „mokestinės tvarkos neatitikimo“ – sąvoką, įtvirtintas įpareigojimas LR finansų ministrui patvirtinti mokestinės tvarkos neatitikimų pavydžių aprašą, kuris galimai neatitinka teisinio tikrumo principo imperatyvo, nes minėtojo aprašo turinys akivaizdžiai panašesnis į įstatymo komentarą, o ne į imperatyvias teisės normas nustatanti teisės aktą, ir todėl kvestionuotinas tokio aprašo atitikimas finansų ministro kompetencijai.
- 2.1.4. PMĮ įtvirtinus visiškai naują **turto perkėlimo** apmokestinimo institutą, turto perkėlimo apmokestinimo teisinio reguliavimo vertinimas teisinio reguliavimo sistemiškumo aspektu yra nevienareikšmis dėl šių priežas-

čių:

- 1) Vertinant naujojo turto perkėlimo instituto įtvirtinimą PMĮ įtvirtinimo būdo (formos) aspektu, jo nuostatų išdėstymas PMĮ – viename įstatymo lygmens teisės akte – mokesčių teisinių santykių dalyviams neabejotinai suteikia teisinio tikrumo, kadangi taip eliminuojama įstatymo ir įstatymą lydinčiojo teisės akto prieštaravimų rizika, tikimybė, kad keičiant kurią nors teisės akto nuostatą bus pamiršta pakeisti atitinkamą kito teisės akto nuostatą, kad bus vėluojama patvirtinti įstatymą įgyvendinantį teisės aktą, kad skirtingi teisės aktai įsigalios skirtingu metu ir pan. Be to, naujasis turto perkėlimo instituto nuostatas Lietuvos PMĮ įtvirtinus net keturiuose PMĮ skyriuose, tuo akivaizdžiai siekta organiškai integruoti mokesstinio reguliavimo naują su tikslu išlaikyti PMĮ sistemą ir vidinę loginę struktūrą, užkirsti kelią teisės normų vidiniams prieštaravimams ir užtikrinti teisinio reguliavimo darną (kaip tai pavyko – kitas klausimas). Tokios pastangos iš teisinio tikrumo pusės yra labai sveikintinos, kadangi teisinio reguliavimo sistemiškumas ženkliai prisideda tiek prie turto perkėlimo instituto, kaip integralaus pelno mokesčio reguliavimo sistemos elemento, tiek ir prie atskirų turto perkėlimo nuostatų turinio, jų nulemtų pareigų ir pasekmių tinkamo aiškinimo, suvokimo ir vykdymo.
- 2) Per teisinio tikrumo imperatyvo prizmę vertinant turto perkėlimo apmokestinimo įtvirtinimą ir jo sistemiškumą turinio prasme, situacija priešinga. Nors ES direktyvos į Lietuvos teisę dažniausiai perkeliamos pažodinio perkėlimo būdu, tačiau šįkart Lietuvos įstatymų leidėjas turto perkėlimo sampratą bei apmokestinimo sąlygas gerokai modifikavo, ir esminis kriterijus (išvykimo valstybės apmokestinimo teisių praradimas arba mokesstinio rezidavimo pasikeitimas), galėjęs suteikti teisinio aiškumo atribojant turto perleidimo bei turto perkėlimo atvejus, Lietuvos įstatymų leidėjo, deja, nebuvo įtvirtintas. Todėl šiuo metu Lietuvos PMĮ įtvirtintas turto perkėlimo apibrėžimas, pirma, suformuluotas taip taipiai, kad į jį teoriškai gali patekti praktiškai visi turto perleidimo ir netgi pardavimo užsienio subjektui atvejai, ir antra, nepateikia jokio aiškaus kriterijaus, pagal kurį būtų galima atriboti, kurie turto perleidimai užsienio subjektui neturėtų būti kvalifikuojami kaip turto perkėlimas.

- 3) Perkeliant ATAD, PMĮ nebuvo įtvirtintas nei nuolatinės buveinės veiklos perkėlimo apibrėžimas, galėjęs suteikti daugiau aiškumo dėl šios aplinkybės, su kuria siejamas perkeliama turto apmokestinimas, turinio, nei rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimo apibrėžimas, nei mokesčių mokėtojo rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimas, kaip sąlyga turto perkėlimo apmokestinimui. Atkreiptinas dėmesys kad nuo 2023 m. sausio 31 d., kai į Lietuvos įmonių teisės aktus turės būti perkelta Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2019/2121, atsiras galimybė akcinių bendrovių ir uždarytųjų akcinių bendrovių registruotos buveinės vietą perkelti į kitą ES valstybę narę, todėl Lietuvoje gali atsirasti perkėlimo apmokestinimo spraga.
- 4) PMĮ 40 (2) str. 1 d. 3 punkte įtvirtinta aplinkybė „Lietuvos vienetas perkelia Lietuvos Respublikoje vykdomą veiklą į užsienio valstybę“, su kuria įstatymas sieja turto perkėlimo apmokestinimą, suformuluota labai aptakiai, yra nevienareikšmė ir kelianti didžiausią teisinį netikrumą dėl to, kokios operacijos gali patekti į šios sąlygos reguliavimo sritį. Tokia situacija iš esmės neatitinka teisinio tikrumo principo imperatyvo, kadangi aplinkybės, su kuriomis įstatymas sieja mokesčių pareigų atsiradimą, negali būti numanomos – jos turi būti aiškiai įvardintos įstatyme – taip, kad mokesčių mokėtojas jas galėtų suprasti ir tinkamai vykdyti. Dabartinis reguliavimas iš esmės stokoja aiškumo, o jo santykis su iki tol galiojusiomis ir tebegaliojančiomis PMĮ nuostatomis yra sunkiai identifikuojamas ir nevienareikšmis.

**Pasiūlymai.** Apibendrinant atliktą disertacinį tyrimą ir atsižvelgiant į jo išvadas, teikiami žemiau nurodyti iš disertacinio tyrimo rezultatų kylantys siūlymai tobulinti Lietuvos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, adresuotų įmonių grupėms, reguliavimą didesnio teisinio tikrumo, įskaitant aiškumą, nuoseklumą ir sistemiškumą, linkme. Siūlant įstatymų pakeitimų formuluotes, teikiamas lyginamasis konkrečios įstatymo nuostatos pakeitimo variantas (išbraukta teksto dalis perbraukta, papildymai paryškinti):

1. Atsižvelgiant į kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių svarbą, sudėtingumą ir teisinio reguliavimo aiškumo, nuoseklumo ir sistemiškumo jų reguliavime poreikį, o taip pat siekiant užkirsti kelią įstatymą ir jį įgyvendinančiame teisės

akte įtvirtintų nuostatų dubliavimuisi ir pašalinti bet kokias galimybes susidaryti aukštesnio ir žemesnio teisės akto įtvirtintų teisės normų kolizijai, siūloma užtikrinti kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių teisinį reglamentavimą įstatymo lygmeniu. Tais atvejais, jei, vis tik, būtų nuspręsta tam tikras detalizuojančias konkrečios taisyklės nuostatas išdėstyti įstatymą įgyvendinančiame teisės akte, būtina užtikrinti, kad toks įstatymą įgyvendinantis teisės aktas būtų paskelbtas ne vėliau, nei įstatymas, kurį jis įgyvendina, ir, pageidautina, ne vėliau, nei laikotarpio, kuriam jis taikomas, pradžia.

2. Atsižvelgiant į susiformavusią ESTT praktiką dėl mokestinio piktnaudžiavimo, į LVAT ir paties Lietuvos mokesčių administratoriaus MAĮ 69 str. 1 d. taikymo praktiką, o taip pat į Kovos su mokesčių vengimu direktyvos tikslą bei jos 6 straipsnyje įtvirtintą bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės apibrėžimą, ir siekiant, kad būtent įstatymo lygiu būtų įtvirtinti (o ne numanomi) visi kriterijai, būtini MAĮ 69 str. 1 d. ir PMĮ 11 str. 8 d. įtvirtintų bendrųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių taikymui, siūloma patikslinti tiek *MAĮ 69 str. 1 dalį*, tiek ir *PMĮ 11 str. 8 dalį*, aiškiai ir nedviprasmiškai įstatymo lygmeniu įtvirtinant, kad abi minėtos bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės taikomos tik mokestinio piktnaudžiavimo atvejais, t. y. kad kiekvienos jų taikymui būtinas tiek subjektyvusis (mokestinės naudos siekis), tiek objektyvusis (mokestinės naudos tikslas turi prieštarauti konkrečioje situacijoje taikytino mokesčių įstatymo esmei) mokestinės naudos tikslo elementai.

Siūloma pakeisti MAĮ 69 straipsnio 1 dalį ir išdėstyti ją taip:

„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, **ir tai prieštarauja taikytinų mokesčių įstatymų esmei ir tikslui**, 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.“

Siūloma pakeisti PMĮ 11 straipsnio 8 dalį ir išdėstyti ją taip:

„8. Apskaičiuojant pelno mokestį, neatsižvelgiama į darinį ar kelis darinius, kurių nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų – gauti mokestinės naudos, **kuri prieštarauja taikytino mokesčių įstatymo esmei ir tikslui**, 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.“

3. Siekiant pašalinti MAĮ 69 str. *apibendrintame komentare* esantį netikslų santykio tarp bendrųjų ir specialiųjų taisyklių aiškinimą, paneigiantį patį turinio viršenybės prieš formos principą (aiškinama, kad MAĮ 69 str. 1 dalis taikoma tik jei neįmanoma pritaikyti bet kokios specialiosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės), siūloma patikslinti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies apibendrinto komentaro 6 punktą, išdėstant jį taip:

„Kai mokesčių administratorius nustato komentaro 2 punkte išvardytas aplinkybes, MAĮ 69 str. 1 dalis taikoma, jeigu nėra galimybės pritaikyti *konkuruojančias* specialias atitinkamo mokesčio įstatyme numatytas nuostatas (pavyzdžiui, PMĮ 11 str. 8 d., PMĮ 32 str. 6 d.). Atkūrus tikrąjį mokesčių mokėtojo veiklos turinį jam papildomai taikomos atitinkamos specialiosios mokesčių įstatymo nuostatos, jei mokesčių mokėtojo tikrasis veiklos turinys patenka į jų reguliavimo sritį.“

4. Siekiant pašalinti bet kokias prielaidas įstatymo, įtvirtinančio EBITDA taisyklę, ir įstatymą įgyvendinančio teisės akto, įtvirtinančio plonos kapitalizacijos taisyklę, teisės normų prieštaravimui ir siekiant teisinio tikrumo dėl palūkanų atskaitą ribojančių taisyklių (EBITDA taisyklės ir plonos kapitalizacijos taisyklės) tarpusavio santykio, siūlytina plonos kapitalizacijos taisyklę (jei ji mokesčių sistemos peržiūros metu nebus apskritai panaikinta) įtvirtinti įstatymo lygmeniu bei eksplicitiškai nustatyti, kad EBITDA taisyklė neriboja plonos kapitalizacijos taisyklės taikymo, o situacijose, patenkančiose į abiejų taisyklių reguliavimo sritį, galima tik tų palūkanų atskaita, kurios atitinka abiejų taisyklių keliamus reikalavimus palūkanų atskaitai.

Šiuo tikslu siūloma bent papildyti PMĮ 30 (1) straipsnį nauja 10 dalimi:

„10. Šiame Įstatymo straipsnyje nustatytos taisyklės ir jų taikymas neriboja kitų šiame Įstatyme ar kituose teisės aktuose įtvirtintų taisyklių, nustatančių

**palūkanų atskaitos ribojimus, taikymo.“**

5. Siekiant, kad PMĮ įtvirtintas teisinis reguliavimas, nustatantis *kontroliuojamojo užsienio subjekto pozityviųjų pajamų* apmokestinimą, atitiktų teisinio tikrumo principo keliamus ir TPĮ įtvirtintus sistemiškumo, darnos, aiškumo ir neprieštaravimo reikalavimus, rekomenduotina panaikinti iki 2018-12-31 d. galiojusį PMĮ 39 straipsnį įgyvendinusius teisės aktus (Vyriausybės Nutarimą dėl pozityviųjų pajamų apskaičiavimo ir LR finansų ministro Įsakymą dėl užsienio valstybių arba zonų), kadangi PMĮ 39 str. redakcija, kurią jie įgyvendino, nuo 2019-01-01 d. nebegalioja, o nuo 2019-01-01 d. galiojančiai PMĮ 39 str. redakcijai šie teisės aktai prieštarauja. Kaip minėta disertaciniame tyrime, net ir panaikinus minėtus iki 2019 m. galiojusią PMĮ 39 str. redakciją įgyvendinusius teisės aktus, vadovaujantis *lex retro non agit* principu, jų teisinė galia ankstesniems nei 2019 metų mokesčiniams laikotarpiams nepakistų, tačiau eiliniam mokesčių mokėtojui būtų eliminuotos bet kokios abejonės ir užtikrintas aiškumas dėl to, kokie mokesčių teisės aktai galioja einamuoju metu po 2019 m. sausio 1 d.
6. Siekiant tinkamai perkelti Kovos su pelno mokesčio vengimu direktyvos nuostatas, skirtas *mokestinės tvarkos neatitikimų* pasekmių šalinimui, ir reikšmingus mokestinės tvarkos neatitikimų požymius įtvirtinti aiškiai ir nedviprasmiškai teisės akto formos, turinio bei jo privalomumo prasme, įstatymų leidėjui siūlytina kritiškai įvertinti tiek apskritai mokestinės tvarkos neatitikimų *pavyzdžių* aprašo būtinumą pilnam Kovos su pelno mokesčio vengimu direktyvos nuostatų perkėlimui, tiek jo turinį bei siekiamų įtvirtinti teisės normų reguliavimo metodą – ar aprašo nuostatos turi būti imperatyvios, ar paaiškinančiojo, patariamąjo pobūdžio. Šiuo tikslu, visų pirma, svarstytina finansų ministro įsakymu įtvirtinti ne mokestinės tvarkos neatitikimų pavyzdžių sąrašą ar aprašymus, o Kovos su pelno mokesčio vengimu direktyvos 2 straipsnio 9 dalyje įtvirtintų mokestinės tvarkos neatitikimų atvejų požymius, formuluojant juos ne patariamąja forma, o imperatyviai, kaip kad yra suformuluota ATAD. Todėl įtvirtinant imperatyvaus pobūdžio teisės normas nevertotinos priešingą efektą indikuojančios lingvistinės konstrukcijos kaip „gali būti“, „pavyzdžiui“ ir pan. Tuo tarpu nuostatos, savo esme reiškiančios tik PMĮ įtvirtintų mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmių neutralizavimui skirtų teisės normų paaiškinimą, komentarą, turėtų būti įtvirtintos ne finansų ministro įsakyme, o mokesčių administrato-

rius, suderinus su LR finansų ministerija, skelbiamame apibendrintame pelno mokesčio komentare.

7. Atsižvelgiant į teisinio tikrumo principo keliamus teisės aktų aiškumo ir sisteminio reguliavimo imperatyvus ir siekiant aiškiau apibrėžti, kokios operacijos yra apmokestinamos kaip turto perkėlimas, PMĮ siūlytina įtvirtinti, kad veiklos perkėlimo atvejais turto perkėlimo apmokestinimo tvarka taikoma tik tada, kai Lietuva dėl perkėlimo operacijos netenka teisės apmokestinti perkėlimo turto.

Šiuo tikslu siūloma pakeisti PMĮ 40 (2) straipsnio 1 dalies 3 punktą ir išdėstyti jį taip:

- „3) Lietuvos vienetas perkelia Lietuvos Respublikoje vykdomą veiklą į užsienio valstybę ir dėl to Lietuvos Respublika netenka teisės apmokestinti su šia veikla susijusio turto vertės padidėjimo, išskyrus atvejus, kai turtas, kuris buvo naudojamas Lietuvos Respublikoje vykdomai veiklai, toliau naudojamas užsienio vieneto per nuolatinę buveinę vykdomai veiklai Lietuvos Respublikoje;“
8. Jei įstatymų leidėjo intencija buvo kaip *turto perkėlimą* apmokestinti tiek aktyvios, tiek pasyvios veiklos turto perkėlimą, svarstytinas aiškus įtvirtinimas pelno mokesčio įstatyme, kad turto perkėlimo apmokestinimo kontekste veiklos perkėlimas apima tiek aktyvią (prekybos, paslaugų teikimo ir kt. veiklą) veiklą, tiek ir pasyvią turto valdymo veiklą.
9. Siekiant aiškumo, kad PMĮ 12 str. 15 punkte įtvirtinta išimties akcijų perleidimui lengvata ir toliau taikoma atvejams, kurie, nors formaliai ir atitinka PMĮ įtvirtintą *turto perkėlimo* apibrėžtį (kuri šiai dienai yra suformuluota taip aptakiai, kad teoriškai gali apimti ir turto pardavimus užsienio subjektams), tačiau kaip turto perkėlimas nėra apmokestinami, rekomenduotina dalyvavimo išimties akcijų perleidimui lengvatos netaikymą sieti ne su operacijos formaliu atitikimu turto perkėlimo apibrėžčiai, o su turto perkėlimo apmokestinimu pagal PMĮ 40 (2) str. nuostatas, nustatant, kad PMĮ 12 str. 15 p. nustatyta dalyvavimo išimties taisyklė akcijų perleidimui netaikoma turto perkėlimo atvejais, atitinkančiais bet kurią iš PMĮ 40 (2) str. 1 dalyje nustatytų sąlygų.

Šiuo tikslu siūloma pakeisti PMĮ 12 straipsnio 15 punktą ir išdėstyti jį taip:

„15) turto vertės padidėjimo pajamos už vieneto, kuris įregistruotas ar kitaip organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ir kuris yra pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio mokėtojas, akcijų perleidimą kitam



vienetui arba fiziniam asmeniui, jei akcijas perleidžiantis vienetas ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 10 procentų balsus suteikiančių šio vieneto akcijų arba jei akcijos buvo perleistos šio Įstatymo 41 straipsnio 2 dalyje nurodytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais, ne trumpiau kaip 3 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 10 procentų balsus suteikiančių šio vieneto akcijų. Ši lengvata netaikoma **turto perkėlimo atvejais, atitinkančiais bet kurią iš PMĮ 40<sup>2</sup> str. 1 dalyje nustatytų sąlygų**, taip pat tuo atveju, kai akcijas perleidžiantis vienetas jas perleidžia šias akcijas išleidusiam vienetui. Į šiame punkte nustatytus terminus dėl akcijų turėjimo neatsižvelgiama tais atvejais, kai akcijos perleidžiamos dėl teisės aktų reikalavimų. Šiame punkte vartojama sąvoka „akcija“ apima ir turimas teises į rizikos ir privataus kapitalo subjektų paskirstytinojo pelno dalį;“

10. Siekiant užkirsti kelią potencialioms *turto perkėlimo* apmokestinimo reguliavimo spragoms po to, kai į Lietuvos įmonių teisės aktus bus perkelta Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2019/2121, numatanti galimybę Lietuvos uždarosioms akcinėms bendrovėms ir akcinėms bendrovėms be likvidavimo procedūros persitvarkyti į kitos valstybės narės bendrovę kartu į tą valstybę perkeltiant ir registravimo (taigi ir rezidavimo mokesčių tikslais) vietą, svarstytinas tiek rezidavimo mokesčių tikslais apibrėžties (pavyzdžiui, analogiškos pateiktajai ATAD), įtvirtinimas pelno mokesčio įstatyme, tiek ir turto perkėlimo apmokestinimo sąlygų, įtvirtintų PMĮ 40(2) str. 1 dalyje, papildymas sąlyga dėl rezidavimo mokesčių tikslais perkėlimo į kitą valstybę.

Siūloma papildyti PMĮ 2 straipsnį nauja 39 (2) dalimi:

**„39<sup>2</sup>. Rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimas – operacija, dėl kurios Lietuvos vienetas nustoja būti Lietuvos vienetu ir tampa užsienio vienetu, arba operacija, dėl kurios užsienio vienetas nustoja būti užsienio vienetu ir tampa Lietuvos vienetu.“**

Siūloma papildyti PMĮ 40 (2) straipsnį nauja 5 dalimi:

**„5) Lietuvos vienetas perkelia savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais į užsienio valstybę, išskyrus turtą, kuris užsienio vieneto lieka toliau naudojamas per nuolatinę buveinę vykdomai veiklai Lietuvos Respublikoje.“**

## MOKSLINIŲ PUBLIKACIJŲ SĄRAŠAS

Disertacinio tyrimo rezultatai pristatyti žemiau nurodytose mokslinėse publikacijose recenzuojamuose periodiniuose moksliniuose leidiniuose:

1. Ingrida Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, *Jurisprudencija* 25, 2 (2018): 498–526, <https://doi.org/10.13165/JUR-18-25-2-10>;
2. Ingrida Steponavičienė, „The Constitutional Principle of Legal Certainty in Lithuania: A Few Issues of Tax Legislation“, *International Comparative Jurisprudence* 6, 1 (26 June 2020): 28–45, <https://doi.org/10.13165/j.icj.2020.06.003>.

## MOKSLINIO TYRIMO PRISTATYMAS MOKSLINIUOSE RENGINIUOSE

Disertacinio tyrimo rezultatai pristatyti moksliniame renginyje:

2019 m. spalio 14 d. skaitytas mokslinis pranešimas „Certain Uncertainty in Lithuanian Corporate Tax Legislation“ Mykolo Romerio universiteto organizuotoje tarptautinėje mokslinėje konferencijoje SOCIAL INNOVATION: INCLUSIVENESS AND CIVIC MINDEDNESS (SOCIN‘2019).

## MOKSLINĖS STAŽUOTĖS

2018 m. gegužės – birželio mėn. stažuotė Europos Komisijoje ir Europos Sąjungos Taryboje.

# CURRICULUM VITAE

Vardas Ingrida  
Pavardė Steponavičienė  
El. p. ingrida.steponaviciene@gmail.com

## Išsilavinimas

2016 – 2021 Mykolo Romerio universitetas, Teisės mokykla (Vilnius, Lietuvos Respublika), doktorantūros studijos  
1997 – 2002 Vilniaus universitetas, Teisės fakultetas (Vilnius, Lietuvos Respublika), teisės magistro kvalifikacinis laipsnis

## Darbo patirtis

2016 – dabar Advokatė, asocijuota partnerė, Advokatų profesinė bendrija „iLAW“ (Vilnius, Lietuvos Respublika)  
2011 – 2016 Advokatė, partnerė, Advokatų kontora Marcinkevičius, Čaikovski ir partneriai JURIDICON (Vilnius, Lietuvos Respublika)  
2008 – 2010 Advokatė, Advokatų kontora Marcinkevičius, Čaikovski ir partneriai JURIDICON (Vilnius, Lietuvos Respublika)  
2001 – 2008 JURIDICON, UAB teisininkė (Vilnius, Lietuvos Respublika)

## Narystės

2018 – dabar Lietuvos advokatūros Advokatų veiklos mokesstinės aplinkos komiteto narė  
2008 – dabar Lietuvos advokatūra

MYKOLAS ROMERIS UNIVERSITY

**Ingrida Steponavičienė**

**ANTI-AVOIDANCE RULES APPLICABLE FOR  
CORPORATE INCOME TAXATION OF COMPANY  
GROUPS AND THEIR HOLDING COMPANIES  
IN LITHUANIA VS THE PRINCIPLE OF LEGAL  
CERTAINTY: CHALLENGES OF SYSTEMATIC  
REGULATION**

Summary of Doctoral Thesis  
Social Sciences, Law (S 001)

Vilnius, 2022

The Doctoral Thesis was prepared in 2016-2021 at Mykolas Romeris University under the right to organize doctoral studies granted to Mykolas Romeris University and Vytautas Magnus University by the order of the Minister of Education, Science and Sports of the Republic of Lithuania No. V-160 dated on February 22, 2019.

*Scientific supervisor:*

Prof. Dr. Virginijus Bitė (Mykolas Romeris University, Social Sciences, Law, S 001).

The Doctoral Thesis will be defended at the Legal Research Council of Mykolas Romeris University and Vytautas Magnus University:

*Chairperson:*

Prof. Dr. Solveiga Palevičienė (Mykolas Romeris University, Social Sciences, Law, S 001).

*Members:*

Assoc. Prof. Dr. Paulius Čerka (Vytautas Magnus University, Social Sciences, Law, S 001);

Prof. Dr. Oleg Fedosiuk (Mykolas Romeris University, Social Sciences, Law, S 001);

Assoc. Prof. Dr. Evaldas Klimas (Mykolas Romeris University, Social Sciences, Law, S 001);

Assoc. Prof. Dr. Michal Radvan (Masaryk University, Czech Republic, Social Sciences, Law, S 001).

The public defence of the Doctoral Thesis will take place at the sitting of the Legal Research Council at Mykolas Romeris University on the 1st of April, 2022 at 2:00 PM in the Conference Hall of Mykolas Romeris University (Room I-414 ).

Address: Ateities str. 20, LT-08303 Vilnius, Lithuania.

The Summary of Doctoral Thesis was sent out on the 1st of March, 2022.

The Doctoral Thesis is available at Martynas Mažvydas National Library of Lithuania (Gedimino ave. 51, Vilnius,) and the Libraries of Mykolas Romeris University (Ateities str. 20, Vilnius) and Vytautas Magnus University (K. Donelaičio str. 52, Kaunas).

# ANTI-AVOIDANCE RULES APPLICABLE FOR CORPORATE INCOME TAXATION OF COMPANY GROUPS AND THEIR HOLDING COMPANIES IN LITHUANIA VS THE PRINCIPLE OF LEGAL CERTAINTY: CHALLENGES OF SYSTEMATIC REGULATION

## SUMMARY OF DOCTORAL THESIS

### **Relevance and issues of the research.**

The EU harmonisation of the anti-avoidance rules in direct taxation, which gained momentum in 2014-2017, as well as the recommendations of the BEPS reports brought about significant changes into the regulation of the Lithuanian corporate income taxation. Compared to the previous period, the arsenal of Lithuanian anti-avoidance rules for corporate income taxation has almost doubled in 2016 - 2020: at least seven new rules have been introduced, including two brand new general anti-avoidance rules. The changes that took place in Lithuanian corporate income taxation were not only quantitative but also qualitative: transposition of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) has led to a substantial revision and amendment of the national controlled foreign company rule (CFC rule), supplementing the Law on Corporate Income Tax (Law on CIT) with the new EBITDA-based interest deduction limitation rule, introducing two brand new tax institutes - the rules to neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements and the exit tax rule. Finally, the Law on CIT was supplemented with Paragraph 8 to Article 11 introducing a new general anti-avoidance rule to fight the abuse specifically in the field of corporate income taxation.

Because of the before-mentioned rapid quantitative and qualitative increase in the number of national anti-avoidance rules for corporate income taxation the scope of regulation of these rules significantly increased. Moreover, the rules were enshrined in national legislation of different legal force, also some of the rules are extremely detailed, while the others remain of rather abstract manner. Furthermore, some of the new rules

must be applied in addition to (for example, the interest limitation rules) or in place of the old ones (such as the CFC rule). The before mentioned circumstances and the fact that these changes have taken place relatively recently (the last amendments to the Law on CIT transposing the ATAD came into force at the early 2020), naturally raises a whole range of related scientific issues, the answers to which would be of considerable help for both the taxpayers, the tax administrator and the courts to properly interpret and apply the new anti-avoidance rules.

In particular, increase in number and variety of anti-avoidance rules raises questions of interpretation and interrelationship between these rules, such as the relationship between the new general and special rules, or whether each new special anti-avoidance rule always eliminates application of the general anti-avoidance rule. Accordingly, there is a need for systematization of the national anti-avoidance rules (identification of common features and differences, and their grouping), as this process reveals the specifics of the rules the best.

In terms of the systematic regulation, a number of issues of interpretation and application of the tax laws also arise with regard to the inter-relation between the special anti-avoidance rules, as well as the relationship between the new special rules and the old ones. For example, given that the interest limitation rules are enshrined in legislation of different legal force and at different times, can/should the new EBITDA-related interest limitation rule be applied together with the old national thin capitalisation rule, or does it exclude application of the old rule in certain cases? May the validity of a legislative act, implementing a repealed provision of the law, be justified if it contradicts a newly established rule (as in case of the CFC rule)? How should the delay of more than a year in the adoption of the legislation on implementing the law on new rule be assessed, as well as enshrining the examples of hybrid mismatches by the order of the Minister of Finances? Given the legal technique used in this list of examples of hybrid mismatches, would such legislation be binding or recommendatory? What is the relationship between the provision on tax treatment of disposal of assets, including tax-neutral reorganisations, and the tax treatment of transfer (moving) of assets in case of exiting the tax jurisdiction, in the light of the definition of the transfer of assets enshrined in the Law on CIT? Can the disposals of assets fall within the scope of the exit tax rules and if so, which ones and under which conditions?

Whereas the above-mentioned rules on anti-avoidance of corporate income

taxation are new or have been substantially updated, there is no scientific research on the specifics of their legal regulation in Lithuania yet, the practice on their interpretation and application factually is also absent, except for the generalised commentaries issued by the tax administrator, which unfortunately are not formulated in an accurate way. Given the significance of these rules for groups of companies and in order for the new or substantially updated rules to have the expected effect both of ensuring that taxpayers understand and voluntarily comply with the new requirements, and that the tax administrator is able to achieve the taxpayers' compliance with the rules in most cost-effective manner, the clarity and accuracy of the legal regulation, the coherence, hierarchy, consistency and the systemic character of the legal norms become particularly relevant. These are the requirements of the principle of legal certainty for law making, designed to ensure that the participants of the legal relationship understand what the applicable law requires of them at a given moment, as well as ensuring confidence in the State and in law and enabling proper and voluntary taxpayers' compliance with tax obligations. Therefore, an analysis and assessment of the Lithuanian legal regulation of the anti-avoidance rules targeting corporate taxation of groups of companies and their holding companies in the context of the imperatives of the principle of legal certainty is necessary at this time, when the changes have just taken place, in order to both answer questions regarding the content of the new rules and their relationship with the pre-existing and continuing legal regulation as well as to identify the inconsistencies and contradictions of the legal system with a view to eliminate them.

#### **The object, aim and tasks of the scientific research.**

*The object* of the scientific research is the legal regulation of anti-avoidance rules applicable for corporate income taxation of groups of companies and their holding companies in Lithuania.

It should be noted that this thesis focuses on the anti-avoidance rules enshrined in the Law on CIT which have been amended or newly introduced when transposing ATAD. This limitation of the research object was chosen, in particular, taking into account the fact that all anti-avoidance rules established by the ATAD are relevant to corporate income taxation of groups of companies and their holding companies, especially those operating in several countries, since they cover important aspects of group activities, ranging from the limitation of interest deduction, taxation of positive income, transfer of assets, hybrid mismatches and to the introduction of an EU-wide binding



general anti-abuse rule for corporate income taxation. Secondly, the above-mentioned rules are new or substantially updated and, as mentioned before, there is no practice on their interpretation and application yet but despite that they need to be applied. Therefore, the research of the legal regulation of these anti-avoidance rules would in particular be very timely. Finally, the volume of this scientific research is limited, so it would be practically impossible to investigate absolutely all the rules on corporate tax avoidance within its limits, especially considering the fact that there have been quite few researches on anti-avoidance rules in Lithuanian tax law (with the exception of the general anti-avoidance rule enshrined in Article 69 of the Law on Tax Administration (Law on TA), which has been analysed more extensively), and the existing ones were carried out prior to the introduction of the new anti-avoidance rules in the Law on CIT. Therefore, almost any topic in the subject of the systematic regulation of Lithuanian anti-avoidance rules in the field of corporate taxation is new and requires in-depth research.

In view of the above limitations, other anti-avoidance rules applicable in the field of corporate income taxation (e.g., transfer pricing provisions, withholding tax, rules imposing restrictions on transactions with entities organised in target territories, rules limiting the benefits under double taxation agreements) although clearly relevant for corporate groups, are not further investigated in this dissertation research and are discussed only to the extent necessary to achieve the objectives of the present research. The peculiarities of the legal regulation of these rules will undoubtedly be the object of future legal research.

*The aim* of the scientific research is to assess the legal regulation of the anti-avoidance rules addressed to corporate income taxation of groups of companies and their holding companies as amended or newly introduced in the transposition of the Anti-Tax Avoidance Directive in Lithuania, from the perspective of systematic regulation, as one of the imperatives implied by the principle of legal certainty.

1. The following *tasks* were raised to achieve the aim of the research:  
To disclose the specifics of the regulation of groups of companies and their holding companies in the corporate tax field, including the general concept, purpose and variety of the anti-avoidance rules.
2. To reveal the content and importance of the principle of legal certainty as an evaluative criterion for the dissertation research.

3. To reveal the peculiarities of the general and special anti-avoidance rules applicable in corporate income taxation and their specific interrelationship, and to assess the compliance of the legal regulation of general anti-avoidance rule as well as of special anti-avoidance rules, introduced in the Law on CIT in transposition of the EU Anti-Tax Avoidance Directive, with the imperative of systematic regulation implied by the principle of legal certainty.

#### **Propositions to be defended.**

1. The competition of legal norms between general and special anti-avoidance rules is not necessarily always formed; accordingly, the fact that an operation falls within the scope of the special anti-avoidance rule does not always preclude the application of the general anti-avoidance rule.
2. The legal regulation of national general anti-avoidance rule applicable in corporate income taxation has shortcomings in establishing the standard of tax abuse and the necessary elements of tax abuse.
3. The national legal regulation of the special anti-avoidance rules introduced by the Lithuanian Law on CIT when transposing the Anti-Tax Avoidance Directive, when assessed through the compliance with the imperative of systematic regulation, is characterised by efforts to systematically incorporate the new anti-avoidance rules into the existing corporate income tax regulation, but in fact there is still a lack of consistency, systematic approach and timely decision-making by the legislator.

#### **Review of previous scientific research.**

There were no Lithuanian or foreign legal scholarly works that would comprehensively address the topic of the thesis at the time of carrying out the research. The author was not able to find any Lithuanian authors' scientific works dealing with the legal regulation of groups of companies in the tax law; therefore, in order to disclose the specifics of the tax regulation of groups of companies and their holding companies and to find possible parallels with the Lithuanian legal regulation, the author has relied on the works of foreign authors, who have dealt with some aspects of the tax regulation of groups of companies (for example, the researches of T. Hackemann (2013)<sup>999</sup>, B. da Sil-

---

<sup>999</sup> Tim Hackemann, „Group Taxation in the European Union. Unitary vs. Per-Country Approach“, *Allocating taxing powers within the European Union*, MPI Studies in tax law and public finance, volume 2 (Berlin; New York: Springer, 2013).

va (2011)<sup>1000</sup>, A. P. Dourado (2019)<sup>1001</sup>, C. Staringer (2008)<sup>1002</sup>, D. Gajewski (2013)<sup>1003</sup>, P. Harris (2013)<sup>1004</sup>, R. Eicke (2009)<sup>1005</sup>, M. A. Perdelwitz (2015)<sup>1006</sup>, D. W. Blum (2018)<sup>1007</sup>, A. Ting (2013)<sup>1008</sup> which in some extent dealt with group taxation concepts, also works of S. Kalss (2008)<sup>1009</sup>, F. Vanistendael (2008)<sup>1010</sup> who examined corporate groups from both corporate and tax law perspective). However, after the completion of these researches, significant changes took place towards harmonisation of the direct taxation in the EU, and moreover, foreign scholars did not investigate tax regulation of corporate groups in Lithuania in their works.

There are very few Lithuanian legal scholarly works on anti-avoidance rules relevant to corporate groups; scholarly papers on this topic are much more frequent abroad due to historical and cultural reasons. For example, the dissertation research was relied on the works of foreign authors R. Krever<sup>1011</sup>, G. Teijeiro (2018)<sup>1012</sup>, who analysed the peculiarities of the general anti-avoidance rules, on the researches of M.

---

1000 Bruno da Silva, „Report of the Seminar From Marks & Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation“, *From Marks & Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation*, Eucotax Series on European Taxation ; 29 (Alphen/Rijn: Wolters Kluwer, Law & Business, 2011), 206.

1001 Ana Paula Dourado, „Cross-Border Loss Relief“, *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation* (Alpen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019), 757–797.

1002 Claus Staringer, „Business Income of Tax Groups in Tax Treaty Law“, *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies* (Amsterdam: IBFD, 2008), 147–156.

1003 Dominik Gajewski, „The Holding Company as an Instrument of Companies' Tax-Financial Policy Formation“, *Contemporary Economics* 7, nr. 1 (2013 m.): 75–82.

1004 Peter Harris, *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice*, Cambridge Tax Law Series (Cambridge; New York (N.Y.): Cambridge University Press, 2013).

1005 Rolf Eicke, *Tax Planning with Holding Companies - Repatriation of US Profits from Europe: Concepts, Strategies, Structures* (Alphen aan den Rijn, The Netherlands / Frederick, MD, USA: Kluwer Law International, 2009).

1006 Andreas Perdelwitz, „International Tax Structuring for Holding Activities“, *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures* (Amsterdam: IBFD, 2015), 281–322.

1007 Daniel W. Blum, „Controlled Foreign Companies: Selected Policy Issues - or the Missing Elements of BEPS Action 3 and the Anti-Tax Avoidance Directive“, *Intertax* 46, nr. 4 (2018 m.): 296–312.

1008 Antony Ting, *The Taxation of Corporate Groups Under Consolidation: An International Comparison*, Cambridge tax law series (Cambridge [UK] ; New York: Cambridge University Press, 2013).

1009 Susanne Kalss, „Corporate Group Law in Europe: The Status Quo under Company and Commercial Law“, *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies* (Amsterdam: IBFD, 2008), 3–20.

1010 Frans Vanistendael, „Group Taxation Under Domestic Law: Common Law versus Civil Law Countries“, *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies* (Amsterdam: IBFD, 2008), 45–91.

1011 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.

1012 Guillermo Teijeiro, „Anti-Avoidance Measures of General Nature and Scope-GAAR and Other Rules“, *Anti-Avoidance Measures of General Nature and Scope-GAAR and Other Rules* (Seoul, Republic of Korea: International Fiscal Association, 2018 m. rugsėjo 2 d.).

Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer<sup>1013</sup> on the peculiarities of the anti-avoidance rules, also on criteria for comparing general anti-avoidance rules proposed by A. Johansson, Ø. B. Skeie and S. Sorbe<sup>1014</sup>. The general anti-avoidance rule for corporate income taxation enshrined in the ATAD has been investigated by the foreign authors both in the general context of ATAD (D. Smit (2019)<sup>1015</sup>, M. Helminen (2018)<sup>1016</sup>, I. Lazarov (2018, 2019)<sup>1017</sup>), as well as by focusing specifically on this rule and its relationship with the *abuse of law* doctrine developed by the CJEU (for example, C. HJI Panayi (2015)<sup>1018</sup>, A. Cordewener (2017)<sup>1019</sup>, L. De Broe ir D. Beckers (2017)<sup>1020</sup>, K. Blazej (2019)<sup>1021</sup>). A. Perdelwitz (2018)<sup>1022</sup> should be mentioned here, who in his analysis of the general anti-avoidance rule as a minimum standard under ATAD also touches upon the topic of interrelation of the general and specific anti-avoidance rules of ATAD and other EU directives. It should also be noted that works of the Lithuanian

---

1013 Michael Lang ir kt., *GAARs - a Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, European and International Tax Law and Policy Series (Amsterdam: IBFD, 2016).

1014 Åsa Johansson, Øystein Bieltvedt Skeie, ir Stéphane Sorbe, „Anti-Avoidance Rules against International Tax Planning: A Classification“, *OECD Economics Department Working Papers*, nr. 1356 (2016 m.): 5–16.

1015 Daniel Smit, „The Anti-Tax-Avoidance Directive (ATAD)“, *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation* (Alpen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019), 485–538.

1016 Marjaana Helminen, *EU Tax Law: Direct Taxation* (Amsterdam: IBFD, 2018).

1017 Ivan Lazarov ir Sriram Govind, „Carpet-Bombing Tax Avoidance in Europe: Examining the Validity of the ATAD Under EU Law“, *Intertax* 47, nr. 10 (2019 m.): 852–68; Ivan Lazarov, „(Un)Tangling Tax Avoidance Under the Interest and Royalties Directive: The Opinion of AG Kokott in N Luxembourg 1“, *Intertax* 46, nr. 11 (2018 m.): 873–84. It argues that the Directive is incompatible with the general principle of anti-abuse developed by the CJEU. Second, it considers the Directive to not comply with the requirements of Article 115 TFEU as it does not contribute to the ‘establishment and functioning of the internal market’ per accepted case law of the CJEU. Third, the Directive is at odds with the principle of subsidiarity, as the Commission put forward no convincing evidence regarding the need for such a directive at an EU level. Finally, several provisions of the Directive go beyond what is necessary to combat artificial arrangements in a tailor-made fashion, thereby making it incompatible with the principle of proportionality.”

1018 Christiana HJI Panayi, „The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law“, *Bulletin for International Taxation* 70, nr. 1/2 (2015 m.).

1019 Axel Cordewener, „Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives?“, *EC Tax Review* 26, nr. 2 (2017 m.): 60–66.

1020 Luc De Broe ir Dorien Beckers, „The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice - Case Law on Abuse of EU Law“, *EC Tax Review* 26, nr. 3 (2017 m.): 133–144.

1021 Blazej Kuzniacki, „The C.J.E.U. Case Law Relevant to the General Anti-Avoidance Rule (G.A.A.R.) Under the Anti-Tax Avoidance Directive (A.T.A.D.)“, *University of Bologna Law Review* 4, nr. 2 (2019 m.): 261–282.

1022 Andreas Perdelwitz, „Developing a Common Framework against Tax Avoidance in the European Union“, *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: a Comprehensive Study* (Amsterdam: IBFD, 2018), 329–353.

authors on general theory of law (A. Vaišvila (2000)<sup>1023</sup>, S. Vansevičius (2000)<sup>1024</sup>), on the principles of law and their relationship (Jankauskas (2005)<sup>1025</sup>, Baltrimas (2014)<sup>1026</sup>) as well as on the interpretation of law (D. Mikelėnienė ir V. Mikelėnas (1999)<sup>1027</sup>, A. Vaišvila (2006)<sup>1028</sup>) were also relied on when investigating the specifics of the relationship between the general and special anti-avoidance rules.

There is a number of foreign scholarly researches on special anti-avoidance rules, but they do not examine the rules enshrined in the Lithuanian tax legislation. For example, foreign authors such as M. Helminen (2018)<sup>1029</sup>, C. HJI Panayi (2019)<sup>1030</sup>, D. Smit (2019)<sup>1031</sup> have in general analysed the specific of the anti-avoidance rules of ATAD. P. van Os (2016)<sup>1032</sup> investigated EU *de minimis* EBITDA-related interest limitation rule in the context of the EU proportionality principle, and G. F. Boulogne (2019)<sup>1033</sup> investigated the same rule in the context of group mergers and acquisitions. H. Vermeulen (2019)<sup>1034</sup> investigated thin capitalisation rules with respect to the EU

---

1023 Alfonsas Vaišvila, *Teisės teorija* (Vilnius: Justitia, 2000).

1024 Stasys Vansevičius, *Valstybės ir teisės teorija* (Vilnius: Justitia, 2000).

1025 Kęstutis Jankauskas, „Teisės principų samprata ir jos įtvirtinimas konstitucinėje jurisprudencijoje“ (daktaro disertacija, Mykolo Romerio universitetas, 2005).

1026 Johanas Baltrimas, *Argumentavimas remiantis teisės principais: atkuriamasis ir plėtojamas būdai* (Vilnius: Lietuvos teisės institutas, 2014).

1027 Dalia Mikelėnienė ir Valentinas Mikelėnas, *Teismo procesas: teisės aiškinimo ir taikymo aspektai*, Scripta juris 1 (Vilnius: Justitia, 1999).

1028 Alfonsas Vaišvila, „Teisinis aiškinimas kaip teisės atpažinimas įstatymų tekstuose“, *Jurisprudencija. Mokslo darbai* 8, nr. 86 (2006 m.): 7–17. loginis pagrindas. Objektivaus norminio teksto aiškinimo galimybės pirmiausia siejamos su nepozityvistine teisės samprata, kuri kartu laikoma ir teisininkų tarpusavio susikalbėjimo, aiškinant teisinius aktus, pagrindu. Pats teisinis aiškinimas apibrėžiamas kaip teisės atpažinimas įstatymų tekstuose. Teisinėje valstybėje faktiškai taikomi ne įstatymai, o teisė, turinti įstatymų išraišką. Tuo grindžiamas norminių tekstų loginės prasmės prioritetas. Teisinio personalizmo požiūriu kritiškai vertinami kai kurie Lietuvos teismo aiškinimo praktikos atvejai, priskiriantys teisei ne tik teisingumą, bet ir gailestingumą. Konstitucinio Teismo bandymas aiškinimu sukurti konstitucinę sankciją, suspenduojančią apkaltos būdu nušalinto nuo pareigų asmens dalinį politinį teisumą iki gyvos galvos, sankcijos taikymas jos sukūrimo metu, valstybės atsakomybė už antikonstitucinių įstatymų padarytą žalą piliečių teisėms siejama su tuo, kaip suprantama teisinio aiškinimo kompetencija: aiškinimu teisės norma interpretuojamame tekste atrandama arba naujai sukuriami.

1029 Helminen, *EU Tax Law*.

1030 Christiana HJI Panayi, „The Peripatetic Nature of EU Corporate Tax Law“, *Deakin Law Review* 24 (2019 m.): 23.

1031 Smit, „The Anti-Tax-Avoidance Directive (ATAD)“.

1032 Pieter van Os, „Interest Limitation under the Adopted Anti-Tax Avoidance Directive and Proportionality“, *EC Tax Review* 25, nr. 4 (2016 m.): 184–198.

1033 G. F. Boulogne, „Debt Push-Downs in Times of BEPS Action 4 and the ATAD“, *Intertax* 47, nr. 5 (2019 m.): 444–53.

1034 Hein Vermeulen, „Corporate Income Taxation“, *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation* (Alpen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019), 725–755.

freedoms. A. Schnitger and I. Zafirov (2018)<sup>1035</sup> should also be mentioned as one of a few authors who have provided insights into the necessity of the systematic approach of the national legislator when transposing the ATAD interest limitation rule, as this determines which national provisions may take precedence over the ATAD interest limitation rule.

The nature and purpose of the CFC rule and the elements of the European model of it have been researched by G. Maisto ir P. Pistone (2008)<sup>1036</sup>. D. W. Blum (2018)<sup>1037</sup> investigated the history of these rules, provided criticism of the CFC rules as set out in the ATAD and as proposed in the BEPS project reports, and insights in their inherent problems and inconsistencies. G. Ginevra (2017)<sup>1038</sup>, S. Douma (2017)<sup>1039</sup> assessed the compatibility of the CFC rule with the EU freedoms and the CJEU's criteria on necessity and sufficiency of the legal regulation, while the German authors T. Moser and S. Hentschel (2017)<sup>1040</sup> provided criticism of the CFC rule of ATAD basing on the legal regulation of the German CFC rule, which is the oldest CFC rule in Europe and one of the oldest worldwide.

O. Popa (2015)<sup>1041</sup> identified the main, most widely used types of hybrid mismatches, the popular jurisdictions where these mismatches are used, and the rules focusing on the pre-BEPS mismatches. G. K. (Gijs) Fibbe and A. J. A. (Ton) Stevens (2017)<sup>1042</sup> made a reviewed of the history and evolution of the hybrid mismatches rules in the EU, comparatively analysed the hybrid mismatch rules introduced by ATAD-1

---

1035 Arne Schnitger ir Ivan Zafirov, „The Interest Limitation Rule“, *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: a Comprehensive Study* (Amsterdam: IBFD, 2018), 259–286.

1036 Guglielmo Maisto ir Pasquale Pistone, „A European Model for Member States' Legislation on the Taxation of Controlled Foreign Subsidiaries (CFCs). Part 1“, *European Taxation: Official Journal of the Confederation Fiscale Europeenne* 48, nr. 10 (2008 m.): 503–513.

1037 Blum, „Controlled Foreign Companies“.

1038 Guglielmo Ginevra, „The EU Anti-Tax Avoidance Directive and the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan: Necessity and Adequacy of the Measures at EU Level“, *Intertax* 45, nr. 2 (2017 m.): 125–131.

1039 Sjoerd Douma, „BEPS and European Union Law“, *Cahiers de Droit Fiscal International* 102a (2017 m.): 65–95.

1040 Till Moser ir Sven Hentschel, „The Provisions of the EU Anti-Tax Avoidance Directive Regarding Controlled Foreign Company Rules: A Critical Review Based on the Experience with the German CFC Legislation“, *Intertax* 45, nr. 10 (2017 m.): 606–623.

1041 Popa Oana, „Past, Present and Future of Tax Structuring Using Hybrid Entity Mismatches“, *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures* (Amsterdam: IBFD, 2015), 153–184.

1042 G. K. (Gijs) Fibbe ir A. J. A. (Ton) Stevens, „Hybrid Mismatches Under the ATAD I and II“, *EC Tax Review* 26, nr. 3 (2017 m.): 153–166.

and ATAD-2 and provided their criticism; in addition G. K. (Gijs) Fibbe (2018)<sup>1043</sup> and B. Peeters (2018)<sup>1044</sup> also analysed specific types of hybrid mismatches. C. Kahlenberg (2016)<sup>1045</sup>, M. Verhoog ir A. Breuer (2016)<sup>1046</sup> investigated the relationship between the hybrid mismatch rules and CFC rules. S.Douma (2017)<sup>1047</sup> provided criticism of cross-border mismatch rules in the BEPS context.

The following researches should be mentioned among the relevant scholarly works in the field of exit tax rule: K. Laszlo (2009)<sup>1048</sup> analysed the objectives and reasons for the exit taxation, the policy of European Commission on exit taxation until 2009 and already then identified the need for coordination of it, C. HJI Panayi (2010)<sup>1049</sup> who considered exit taxation as an obstacle to corporate migration within the EU, P. J. Wattel (2012)<sup>1050</sup> and S. van Thiel (2019)<sup>1051</sup>, who investigated the nature of exit taxation and the practice of the Commission and the CJEU prior to (P. J. Wattel) and after (S. van Thiel) ATAD, the team of authors F. P.G. Potgens, P. Van Os, P. H. Durrand, A. Robert, A. Dony, M. Scheifele, G. Wagner, A. Silvestri, L. Lancellotti, F. Romao (2016) who carried out a 3-part study on the compatibility of the national exit tax provisions of selected European countries (France, Germany, Italy, the Netherlands, Portugal, Spain, the United Kingdom), that existed prior to the harmonization of the exit taxation under the ATAD, with the EU freedom of establishment, S. Peeters (2013,

---

1043 G. K. (Gijs) Fibbe, „Hybrid Mismatch Rules under ATAD I & II“, *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: a Comprehensive Study* (Amsterdam: IBFD, 2018), 409–418; Fibbe ir Stevens, „Hybrid Mismatches Under the ATAD I and II“; Gijsbert Karel Fibbe ir A. J. A. Stevens, sud., *Hybrid Entities and the EU Direct Tax Directives*, EUCOTAX series on European taxation, volume 41 (The Hague, The Netherlands: Wolters Kluwer, Law & Business, 2015).

1044 Bart Peeters, „Imported Mismatches“, *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: a Comprehensive Study* (Amsterdam: IBFD, 2018), 437–451.

1045 Christian Kahlenberg, „Interplay between the OECD Recommendations of Actions 2 and 3 Regarding Hybrid Structures“, *Intertax* 44, nr. 4 (2016 m.): 316–323.

1046 Marlous Verhoog ir Almut Breuer, „Hybrid Entity Issues in a Tax Treaty Context: OECD Approach versus Actual Tax Treaties“, *Intertax* 44, nr. 8–9 (2016 m.): 684–700.

1047 Douma, „BEPS and European Union Law“.

1048 László Kovács, „European Commission Policy on Exit Taxation“, *Studi Tributari Europei* 1, nr. 1 (2009 m. sausio 1 d.).

1049 Christiana HJI Panayi, „Exit Taxation as an Obstacle to Corporate Emigration from the Spectre of EU Tax Law“, *Cambridge Yearbook of European Legal Studies 2010-2011* 13 (2011 m.): 245–281.

1050 Peter J. Wattel, „Exit Taxes“, *European Tax Law* (Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Kluwer Law International, 2012), 955–974.

1051 Servaas van Thiel, „Exit Taxes“, *European Tax Law. Volume I - General Topics and Direct Taxation* (Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019), 829–849.

2017)<sup>1052</sup>, who evaluated the exit tax rules through the CJEU case law, H. Vermeulen (2018)<sup>1053</sup> who analysed the reasons for exit taxation, the history of related EU legal regulation, and the justifications for exit taxation formulated by the CJEU. However, as mentioned above, the Lithuanian national anti-avoidance rules applicable in the field of corporate income taxation have not been researched in the works of foreign authors.

Still, Lithuanian authors have researched some individual aspects of anti-avoidance rules, for example, A. Paulauskas (2006, 2014)<sup>1054</sup> analysed the institute of tax avoidance in tax law, some aspects of anti-avoidance rules, the impact of the EU on Lithuanian financial law, O. Fedosiuk (2017)<sup>1055</sup> evaluated the distinction between tax avoidance and tax evasion from the perspective of criminal law, M. Lukas (2013)<sup>1056</sup> researched the historical development of the anti-avoidance rules in Lithuania, evaluated their effectiveness from the perspective of the competitiveness of state, and provided criticism of some rules. Another group of Lithuanian authors has focused on the general anti-avoidance rule enshrined in Article 69 of the Law on TA based on the principle of the content over form (E. Puzinskaitė (2013)<sup>1057</sup>, Ž. Surgailis (2015)<sup>1058</sup>, V. Vildžiū-

---

1052 Steven Peeters, „Exit Taxation on Capital Gains in the European Union: A Necessary Consequence of Corporate Relocations?“, *European Company and Financial Law Review* 10, nr. 4 (2013 m.): 507–523; Steven Peeters, „Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool“, *EC Tax Review* 26, nr. 3 (2017 m.): 122–132.

1053 Hein Vermeulen, „Enterpreneurial, Corporate and Asset Emigration in Exit Taxation in the ATAD“, *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: a Comprehensive Study* (Amsterdam: IBFD, 2018), 287–299.

1054 Andrius Paulauskas, „Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu“, *Viešoji politika ir administravimas*, nr. 15 (2006 m.); Andrius Paulauskas, „Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos“ (daktaro disertacija, Vilniaus universitetas, 2006); Mindaugas Lukas, „Narystės Europos Sąjungoje įtaka Lietuvos nacionalinei mokesčių sistemai“, *Europos Sąjungos teisės įtaka Lietuvos teisei sistemai: mokslinių straipsnių, skirtų Europos Sąjungos teisės įtakai Lietuvos konstitucinei, administracinei, aplinkos apsaugos, baudžiamajai, civilinei ir civilinio proceso, darbo ir socialinės apsaugos bei finansų teisei, rinkinys*, sud. Aistė Medelienė ir Andrius Paulauskas (Vilnius: Vilniaus universitetas: Vilniaus universiteto leidykla, 2014), 487–524.

1055 Oleg Fedosiuk, „Mokesčių slėpimas kaip nusikalstama veika: sisteminė normų analizė ir aktualūs taikymo klausimai“, *Teisės apžvalga* 2, nr. 16 (2017 m.): 58–76.

1056 Mindaugas Lukas, „Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui“ (daktaro disertacija, Vilniaus universitetas, 2013).

1057 Egidija Puzinskaitė, „Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą“, *Jurisprudencija* 20, nr. 4 (2013 m.): 1409–26; Egidija Puzinskaitė, „Turinio viršenybės prieš formą taikymas mokesčių teisėje. Teoriniai ir praktiniai aspektai“, *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis*, t. 26 (Vilnius: Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2013), 451–459.

1058 Žygmantas Surgailis, „Turinio viršenybės prieš formą principo mokesstinioje santykiuose taikymas viešojo administravimo subjektams keliamų bendrųjų reikalavimų kontekste“, *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis*, t. 30 (Vilnius: Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2015), 387–404.



naitė (2020)<sup>1059</sup>). The third group of Lithuanian authors touched upon the special anti-avoidance rules, which are the research object of this dissertation research, indirectly in their works, in the context of the other issues researched by them. For example, K. Savickaitė (2014)<sup>1060</sup> reviewed the concepts of thin capitalization in the context of transfer pricing, provided insights regarding the purpose (direction) of this rule and the relation of it to the transfer pricing rules. A. Petkevičiūtė (2016, 2017)<sup>1061</sup> analysed the transposition of the provisions of the EU Directive on Reorganisations (2009/133/EC), intended to fight the tax avoidance, into Lithuanian law. Martynas Endrijaitis (2017)<sup>1062</sup> is probably the only Lithuanian scholar so far who investigated the particular national special anti-avoidance rule (thin capitalisation rule), reviewed the research of Lithuanian and foreign scholars on hidden capitalization, analysed the concepts of the thin capitalization rule, and provided a critical assessment of the conditions of application of the national thin capitalisation rule in Lithuania.

However, at the time of preparation of all the above-mentioned works by Lithuanian authors, the mandatory anti-avoidance rules established in the Parent-Subsidiary Directive and in the ATAD have not yet been transposed in Lithuania, and therefore, the new or substantially updated anti-avoidance rules introduced in Lithuanian legislation as a result of these initiatives were not, and could not be analysed in these earlier scholarly works, nor were the issues of the systematic establishment and application of the anti-avoidance rules raised and investigated.

To summarise, currently there are no researches on the tax regulation of corporate groups at the national level in Lithuania, as well as no researches on the specifics and interrelationship of the general and the new special anti-avoidance rules. And, taking into account the novelty of the related legal regulation, there are no researches on the national anti-avoidance rules for corporate income taxation, which have been amended or newly introduced as a consequence of the transposition of the ATAD, especially in the light of their compliance with the requirement of systematic regulati-

---

1059 Vilma Vildžiūnaitė, „Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas palankia mokesčių mokėtojams kryptimi“, *Jurisprudencija* 27, nr. 1 (2020 m.): 58–74.

1060 Kristina Savickaitė, „Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje“ (daktaro disertacija, Vilnius University, 2014).

1061 Agnė Petkevičiūtė, „Reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimas Lietuvoje: tarybos direktyvos 2009/133/EB įgyvendinimas“ (daktaro disertacija, Vilniaus universitetas, 2017); Agnė Petkevičiūtė, „Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę“, *Teisė* 98 (2016 m.): 114–134.

1062 Martynas Endrijaitis, „Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta“, *Teisė* 104 (2017 m.): 106–127.

on, being one of the imperatives implied by the principle of legal certainty.

### **Originality and practical significance of the research.**

The originality of the thesis, first of all, lies in the fact that the author, in order to disclose the legal environment of the formation and application of anti-avoidance rules, carries out an analysis of the specifics of the tax regulation of groups of companies and their holding companies, which contributes to a better understanding of the reasons and objectives of the legal regulation of the anti-avoidance rules. The novelty of this scholarly work is manifested by the fact that no Lithuanian tax law scholar has yet made a detailed analysis of the features and interrelationship of the general and special anti-avoidance rules for corporate income taxation, nor has there been any attempt to classify these anti-avoidance rules and to justify the possibility of the parallel operation of the general and special anti-avoidance rules on the argument of the science of law. Thirdly, the legal regulation of the anti-avoidance rules for corporate income taxation, enshrined in the Law on CIT while transposing the ATAD, is completely new and has not been comprehensively analysed in Lithuania so far, but it already raises a number of issues both in the field of legal science and in practical application.

The insights on the features of general and special anti-avoidance rules and their interrelationship provided in the research, as well as insights on the positioning of specific anti-avoidance rules within the system of legal norms for corporate income taxation, may help both the taxpayer, the tax administrator and the courts to better understand the mechanism of operation of the general and the special anti-avoidance rules, also the specifics and the differences between them, as well as to apply the anti-avoidance rules more precisely in the actual tax situation.

The author's insights and criticism of the national legal regulation of particular anti-avoidance rules from the point of view of systematic regulation, also the suggestions for amendments to the national legal acts may be useful for the legislator when improving the regulation of the anti-avoidance rules by removing contradictions, overlapping provisions, and other deficiencies. The suggestions for amendments to the generalised tax commentaries may be useful for the tax administrator in adjusting his interpretation of the tax norms.

It is expected that the results of the thesis will serve as a starting point or object of debates for further Lithuanian scholarly research in the field of anti-tax avoidance.

### **Structure of the dissertation.**

The structure of the dissertation consists of an introduction, three chapters, conclusions and suggestions.

The *first chapter* is dedicated for disclosing the specifics, complexity and tendencies of the tax regulation of groups of companies and their holding companies, as an objectively existing phenomenon of legal and economic reality, its differences and interlinking of the legal regulation from the perspective of corporate and tax law. To this end, the first chapter consists of two sections. The *first section* reveals the tax law approach to corporate groups, their members and the connections between them, and analyses the peculiarities of legal regulation of corporate groups in the field of corporate income taxation in Lithuania. It is concluded that corporate groups and their holding companies operate and the system of anti-avoidance rules for corporate income taxation is being developed within the multi-layered and dynamic context, significantly impacted by the EU and OECD tax policy. The *second section* discloses the general concept and purpose of anti-avoidance rules, the variety of anti-avoidance rules for corporate income taxation, addressed to company groups and their holding companies, in Lithuanian corporate tax legislation, the significant impact of the EU and OECD tax policies, as well as of the tax planning practices of corporate groups themselves on the formation of these rules.

The *second chapter* reveals the content and importance of the principle of legal certainty as an evaluative criterion of the research.

The *third chapter* is dedicated for the assessment of the national anti-avoidance rules for corporate income taxation with respect of the requirement of the systematic legal regulation, as one of the imperatives implied by the principle of legal certainty. The chapter consists of three sections. The *first section* examines the general issues of the system of anti-avoidance rules, focusing on revealing of the characteristics of general and special rules, on the identification of categories of special rules and on the analysis of their specific relationship with the general anti-avoidance rules.

The *second section* examines the new general rule aiming at fighting the tax abuse specifically in the field of corporate income tax, which was enshrined in Part 8 of Article 11 of the Law on CIT when transposing the Anti-Tax Avoidance Directive. For this purpose, the relationship of it with the most general anti-avoidance rule enacted in Part 1 of Article 69 of the Law on TA, and with the narrowly focused anti-avoidance

rule to fight the tax abuse in using dividend exemptions enshrined in Part 6 of Article 32 of the Law on CIT, is assessed.

The *third section* is dedicated to revealing and examining problematic issues in the systematic regulation of the remaining four special anti-avoidance rules (the interest limitation rule, the CFC rule, the hybrid mismatches rules, and the exit tax rule) introduced by the transposition of the ATAD into the Law on CIT.

At the end of the dissertation conclusions, suggestions and the list of bibliography are presented.

### **Methodology of the research.**

While conducting the research and taking into account the subject of the research, fulfilling the set tasks and achieving the aim of the research, the following methods were used alongside: document analysis, linguistic, historical, comparative, teleological, critical, logical-analytical (analysis and synthesis) and systematic analysis.

### **Conclusions.**

In summary of the research carried out, the author states that the propositions formulated at the beginning of the research are proved, and on the basis of the results of the research the following conclusions are made:

1. The rule *lex specialis derogat legi generali* applies and the special anti-avoidance rule takes precedence over the general anti-avoidance rule if, in a given situation, the particular special anti-avoidance rule actually competes with the particular general anti-avoidance rule, and only to the extent that these rules compete. The competition undoubtedly occurs between the general anti-avoidance rules and those specific anti-avoidance rules which apply only after identifying the tax abuse in the actions of a particular taxpayer, whereas the object of the legal regulation of these anti-avoidance rules (the situation of tax abuse which already took place), their purpose and the issue addressed (eliminating the occurred consequences of the tax abuse by recreating the true substance of the transaction with a view to taxing it) and the method of their operation (disregarding sham structures and thus recreating distorted circumstances by favouring substance over form) are essentially identical, with the only difference being in the scope of their regulation.

In the case of the special so-called “mechanically applied” anti-avoidance rules for corporate income taxation, the situation is different: the special anti-avoidance

dance rules, whose application is not linked to the existence of the tax abuse, as such, in the activities of a particular taxpayer (i. e., no proving of abuse, as such, is required for application of the rule), and the general anti-avoidance rules do not compete with each other, but rather form a specific combination of anti-avoidance measures; they do not form a hierarchy, but rather operate in parallel: where the form of a tax situation falls within the scope of a specific anti-avoidance rule, which is designed to deal with situations which are not related to the presence of tax avoidance, as such, in the actions of a particular taxpayer, and where, basing on objective facts, there is no doubt that the form of the tax situation is in conformity with substance, the special anti-avoidance rule applies and there is no ground for the application of the general rule in such case (as substance is in conformity with form).

However, where a tax situation falls within the scope of the special anti-avoidance rule which is designed to deal with situations not related to the presence of tax avoidance, as such, in the actions of a particular taxpayer, but the taxpayer's actions contain indications of tax abuse and therefore the form of the tax situation does not correspond to the actual content, then general anti-avoidance rule not only can but should be applied. In this case the application of the general anti-avoidance rule does not exclude the application of the corresponding special anti-avoidance rule towards the restored true substance of the tax relationship, provided that the restored circumstances fall within the scope of that special anti-avoidance rule.

2. The legal regulation of the **general anti-avoidance rule aimed at fighting tax abuse specifically in the field of corporate income tax** (Part 8 of Art. 11 of the Law on CIT) has the following shortcomings, when assessed from the point of view of the requirements of systematic legal regulation:
  - 1) The broadest national general anti-avoidance rule applicable to practically all taxes in Lithuania enshrined in Part 1 of Article 69 of the Law on TA, may, in line with its narrow interpretation, be applied only when tax benefit is the sole or main purpose of the transaction. Thus, the linguistic construction of the general anti-avoidance rule enshrined in Part 8 of Article 11 of the Law on CIT<sup>1063</sup> while transposing ATAD and applicable to the corporate

---

1063 See exact formulations of these rules in Table No. 1, in page Section 3.2 of the present thesis.

income taxation only, is more severe: it establishes that tax abuse is present and thus the general anti-avoidance rule may be applied not only when the purpose of receiving the tax benefit is the main (including the sole purpose, as it is automatically the main purpose), but also when the purpose of receiving the tax benefit is one of the main purposes (i.e. one of several main purposes). Interpreting and applying the rules in this way would lead to a situation where the new, stricter general rule would not apply to all taxpayers and taxes, but only to the Lithuanian and foreign entities subject to corporate income tax. Such application of a different standard of tax abuse depending on the type of taxpayer (natural or legal person) and the type of tax (corporate income tax or other taxes) may potentially constitute a violation of the principles of equality and non-discrimination between the taxpayers. In this respect, the legislator's decision to introduce a new, stricter general rule in the Law on CIT, rather than to correspondingly adjust the general rule laid down in Part 1 of Article 69 of the Law on TA, could be questioned.

- 2) In transposing the ATAD and enshrining the general anti-avoidance rule applicable to the corporate income taxation in Part 8 of Article 11 of the Law on CIT, the wording of the rule had lost one of the essential conditions for tax abuse - the contradiction of the tax benefit with the purpose of the specific tax law (the objective element), even though the necessity of the objective element for the application of the general anti-avoidance rules has been recognised by both the CJEU, the Supreme Administrative Court of Lithuania, as well as by the Lithuanian and foreign legal doctrine. The situation where the letter of the tax law says one and the narrower scope of its application is determined not by the law, but by changing case law, in the opinion of the author of this research, is inconsistent with the principle of clarity of taxation enshrined in Art.9 of the Law on TA, which requires that “the content of the tax obligation, the grounds and procedure of occurrence of it, its fulfilment and termination must be clearly defined in the Lithuanian tax legislation”.
- 3) After transposing the ATAD and enshrining the general anti-avoidance rule applicable to the corporate income taxation in Part 8 of Article 11 of the Law on CIT, based on the concept of disregarding artificial arrangements,

the anti-avoidance rule to fight the tax abuse in using dividend exemptions enshrined in Part 6 of Article 32 of the Law on CIT and based on the same concept of disregarding artificial arrangements<sup>1064</sup> has in practice become a redundant, duplicating provision. Therefore, taking into account such imperative requirements for legislation as effectiveness (the legislation must contain the most effective and cost-efficient means of achieving the objective of the legal regulation), clarity (the legal regulation must be logical, coherent, concise, comprehensible, precise, clear and unambiguous), and systematicity (the legal norms must be consistent with each other), it would be logical to initiate amending Parts 2-3 of Art 1 of Parent-Subsidiary Directive which duplicates the Parts 1-2 of Art. 6 of ATAD, and consequently to abolish the special anti-abuse rule for dividends, laid down in Part 6 of Article 32 of the Law on CIT.

- 2.1. The legal regulation of the **special anti-avoidance rules for corporate income taxation** enshrined in the Lithuanian Law on CIT while transposing ATAD is rather ambiguous when assessed through the compliance with the imperative of systematic regulation: although the efforts of the tax legislator to systematically incorporate the new anti-avoidance rules into the existing corporate income tax regulation as well as to fill previous regulatory gaps, are obvious, however, lack of consistency, systematic approach and timely decision-making by the tax legislator (e. g., in not repealing currently conflicting legislation, delaying the adoption of implementing legislation, deviating from *de minimis* required by the ATAD, and by introducing vague and ambiguous wordings having significant impact on the scope of tax obligations) is factually still present, namely:
  - 2.1.1. The introduction of the new EBITDA-related **interest deduction limitation rule** in the Article 31(1) of the Law on CIT, and leaving the earlier national thin capitalisation rule in a previously adopted subordinate (i. e., implementing the Law on CIT) legislation, and given that these rules impose substantially different and in some respects conflicting requirements for the deduction of interest, raises the issue of the relationship between these rules, which potentially complicates the enforcement of

---

1064 See exact formulations of these rules in Table No. 2, in Section 3.2.4 of the present thesis.

tax obligations and creates legal uncertainty as to whether these two legal norms can be applied together.

- 2.1.2. After the **CFC rule** enshrined in Article 39 of the Law on CIT was conceptually changed as a result of transposing ATAD, the related legal regulation if assessed through the compliance with the imperative of systematic regulation remains ambiguous. The enshrining of all the new rules on the taxation of positive income of controlled foreign entity (CFC rule) in a single legal act - the Law on CIT, and the elimination of the multi-storey references when describing the concept of positive income in the law, on the one hand, is certainly more in line with the requirement for clarity of the legal regulation (*inter alia* the requirement of consistency and conciseness), enshrined in the Law on Legislative Framework, if compared with the situation before the transposing ATAD, where the related provisions were set out in several pieces of legislation of different legal force. It is obvious that enshrining the entire related regulation in a single legal act prevents from unsystematic regulation and the potential contradictions that could otherwise arise between the law and the implementing legislation. The transformation of the content of the CFC rule towards greater legal clarity is also to be welcomed: as of 2019, the Law on CIT clearly and unambiguously establishes that the provisions on the taxation of positive income apply to the entities incorporated or otherwise organised in the target (tax haven) territories, and the types of passive income are explicitly enumerated in the Law on CIT by expanding their list and by filling the gaps of the previous regulation.

However, there is a notable lack of diligence on the part of the legislator in not repealing previously adopted implementing legislation (both the Government's decree on calculation of positive income and the "grey" and "white" lists approved by the Minister of Finance of the Republic of Lithuania) that currently contradicts with the newly adopted legal regulation of CFC rule enshrined in the Law on CIT. Thus, the situation of internal conflict of the law (collision of the legal norms), in which previously adopted legislation of lower legal force or some of its provisions contradict with or duplicate the later adopted legislation of higher



legal force, is disturbing the coherence of the legal system, and creates a deficit of legal certainty, demonstrating the legislator's lack of coherence, systematic approach and timely decision-making. It should be noted that the repealing of the previously adopted implementing legislation, would not change, in accordance with the principle of *lex retro non agit*, the legal effect of the new legislation for tax periods earlier than 2019, whilst it would definitely eliminate any uncertainty for the ordinary taxpayer and would provide clarity as to which tax legislation is currently in force for tax periods after 1 January 2019, and would certainly be more in line with the imperatives of the principle of legal certainty.

- 2.1.3. The assessment of the complex provisions of the Law on CIT on the **hybrid mismatches**, enshrined as a consequence of the transposition of ATAD, through their compliance with the imperative of systematic regulation is also ambiguous. The new provisions addressing the consequences of hybrid mismatches have been introduced in four articles of three chapters of the Law on CIT by adding as many as five completely new definitions related to hybrid mismatches, adjusting the definition of related parties, expanding the corporate income tax base to include the income resulting from the hybrid mismatch (as of 2023 also by the income of the Lithuanian hybrid entity) and by introducing specific rules for dealing with the consequences of hybrid mismatches. Thus, it can be concluded that the aim of the tax legislator was to transpose the completely new rules by integrating them systematically into the Law on CIT, taking into account the structure and the content of this law, and this is undeniably a positive contribution to the establishment of a coherent and consistent tax regulation. On the other hand, the definition of the essential concept of "hybrid mismatch" in the Law on CIT refers to the sample descriptions of hybrid mismatches to be approved by the Minister of Finance of the Republic of Lithuania. Such reference may not be in line with the imperative of the principle of legal certainty, as the content of the aforementioned sample descriptions is more similar to a commentary on the law rather than to a legal act setting out the imperative legal norms. Therefore, conformity of such a sample description with the competence

of the Minister of Finance is questionable.

- 2.1.4. The assessment of the completely new legal institute of **exit taxation** introduced in the Law on CIT in terms of the systematic nature of legal regulation is ambiguous for the following reasons:
- 1) In terms of the way (legal form) in which new legal institute of the exit taxation is enshrined in the Law on CIT, i.e. laying down the new legal regulations in a single law, undoubtedly provides legal certainty to the participants in the tax relations, as it eliminates both the risk of contradictions between the law and the implementing legislation, and the likelihood that, when amending a provision of the law, the corresponding provision of another legal act will be forgotten to amend, or that there will be a delay in the adoption of the implementing legislation, or that different inter-related legal acts will enter into force at different times, etc. Moreover, introducing the new provisions on the exit tax in four chapters of the Law on CIT clearly demonstrates an attempt to organically integrate the completely new tax regulation within the system and the internal logical structure of the Law on CIT, to prevent internal contradictions of the legal norms, and to ensure the coherence of the legal regulation (it is a different question in what extent these efforts succeeded). Such efforts are much welcomed from the point of view of legal certainty, as the systematic nature of the legal regulation significantly contributes both to the proper interpretation, understanding and enforcement of the exit tax rules as an integral element of the corporate income tax system, and to the proper interpretation, understanding of the requirements and enforcing the individual provisions on the exit taxation.
  - 2) In terms of content of the legal norms by which new legal institute of the exit taxation is enshrined in the Law on CIT, the situation is contrary. Although the EU directives are usually transposed into Lithuanian law by means of a literal transposition, this time the Lithuanian legislator significantly modified the concept of the transfer of assets and the conditions for exit taxation, so that the essential criterion (loss of the taxing rights of the country of departure or the change of tax residence), which could provide legal clarity in differentiating between the cases of the as-

signment of assets and the cases of the transfer of assets, unfortunately, has not been enshrined by the Lithuanian legislator. Therefore, the definition of transfer of assets currently enshrined in the Lithuanian Law on CIT, firstly, is so broad that it could, theoretically, cover virtually all assignments of assets and even sales of assets to a foreign entity, and, secondly, it does not provide any clear criteria for distinguishing which assignments of assets to a foreign entity should not qualify as transfers of assets subject to exit tax.

- 3) Contrary to the exit tax provisions of the ATAD, the Law on CIT does not enshrine neither the definition of the transfer of a permanent establishment, which could have provided more clarity as to the content of this circumstance being the condition for the taxation of the exited assets, nor does it contain a definition of the transfer of the tax residence or treats this circumstance as the condition for exit taxation. It should be noted that after the Directive (EU) 2019/2121 of the European Parliament and of the Council is transposed to the Lithuanian corporate regulation by 31 January 2023, there will be a possibility of transferring the registered office of Lithuanian public and private joint-stock companies to another EU Member State, which may result in a loophole in Lithuanian exit tax regulation.
- 4) The condition that „a Lithuanian unit transfers activities carried out in the Republic of Lithuania to a foreign state” enshrined in Point 2 Part 2 of Article Article 40(2) of the Law on CIT, to which the law relates the application of exit tax, is worded in a very vague manner, therefore it is ambiguous, and raises the greatest legal uncertainty as to the types of operations that may fall within the scope of regulation of this provision. Such a situation is substantially inconsistent with the imperative of the principle of legal certainty, since the circumstances to which the law relates the incurrance of tax obligations cannot be predictable, but must be expressly set out in the law in a way that the taxpayer is able to understand and comply with them properly. The current regulation of exit taxation is lacking for clarity and the relationship of it with the still existing provisions of the Law on CIT is difficult to identify and ambiguous.

### **Suggestions.**

In the light of the findings of the conducted research, the following suggestions are made to improve the regulation of the Lithuanian anti-avoidance rules for taxation of corporate income in seeking for better legal certainty, including clarity, coherence and systematicity of legal regulation.

1. Taking into account the importance and complexity of the anti-avoidance rules for corporate income taxation and the need for clarity, consistency and systematicity of their legal regulation, as well as in order to prevent duplication of the provisions laid down in the law and in the implementing legislation and to eliminate any possibility of collision between legal norms enshrined in the legal acts of higher and lower force, it is proposed to ensure the legal regulation of the anti-avoidance rules at the level of laws. In cases where it is nevertheless decided to lay down certain detailed provisions of a particular rule in an implementing legal act, it is necessary to ensure that such an implementing act is published no later than the law which it implements and, preferably, no later than the beginning of the period to which it applies.
2. Taking into account the established CJEU case-law on tax abuse, the practice of the Supreme Administrative Court of Lithuania and the practice of the Lithuanian tax administrator on application of Part 1 of Article 69 of the Law on TA, as well as the purpose of the Anti-Tax Avoidance Directive and the definition of the general anti-avoidance rule set out in Article 6 of ATAD, and in order to ensure that all the criteria necessary for the application of general anti-avoidance rules are not implicit but enshrined in the law, it is proposed to amend both general anti-avoidance rules enshrined in Part 1 of Article 69 of the Law on TA and in Part 8 of Article 11 of the Law on CIT by clearly and unambiguously stating at the legislative level that both them are applicable only in cases of tax abuse, i.e., that the application of each of them requires both subjective (the purpose of the tax benefit) as well as the objective (the purpose of the tax benefit must be in contradiction to the essence of the tax law applicable to the specific situation) elements of the tax benefit.

*[The specific wordings of the proposed amendments to the Part 1 of Article 69 of the Law on TA and to the Part 8 of Article 11 of the Law on CIT are additionally presented in the proposals within the text of thesis in Lithuanian.]*

3. In order to eliminate the inaccurate interpretation of the relationship between the general and the special anti-avoidance rules in the General Commentary to the Article 69 of the Law on TA, which currently in principle denies the substance over form principle by indicating that the general rule (based on the substance over form principle) is applicable only in case there is no possibility to apply any special rule, it is proposed to amend the General Commentary to the Article 69 of the Law on TA by stating that „when the tax administrator establishes the grounds for the application of the general anti-avoidance rule laid down in Part 1 of Art. 69 of the Law on TA, this general rule shall apply if it is not possible to apply the *competing* special anti-avoidance rules provided for in the relevant tax law (e.g., Part 8 of Article 11 of the Law on CIT, Part 6 of Article 32 of the Law on CIT). Once the real content of the taxpayer’s activities has been restored, the relevant special anti-avoidance rules shall additionally apply if the restored real content of the taxpayer’s activity falls within the scope of their regulation.”
4. In order to eliminate any possibility of conflict between the legal provisions of the law establishing the EBITDA-related interest limitation rule and the provisions of the implementing legislation establishing the thin capitalisation rule, and when aiming for the legal certainty regarding the relationship between the before mentioned interest limitation rules, it is proposed to enshrine the thin capitalisation rule (if it is not abolished at all during the currently ongoing review of the tax system) at the level of the law and to explicitly state that the EBITDA-related rule does not restrict the application of the thin capitalisation rule; thus, in case the situation falls under the scope of both rules, only interest that meets the conditions of both rules may be deducted for the purpose of calculation of corporate income tax.  
*[The specific wording of the proposed new Part 10 of Article 30(1) of the Law on CIT is additionally presented in the proposals within the text of thesis in Lithuanian.]*
5. In order to ensure that legal regulation of the CFC rule established in the Law on CIT complies with the requirements of the principle of legal certainty and the related imperatives of systematics, coherence, clarity and non-contradictory nature of legal norms, it is proposed to repeal the legislation implementing Article 39 of the Law on CIT that was in force before 31 December 2018 (the Government Resolution on the calculation of positive income and the Order

of the Minister of Finance of the Republic of Lithuania on foreign countries or zones) whereas the wording of Article 39 of the Law on CIT that they were implementing is no longer valid as of 1 January 2019 and currently these implementing acts contradicts to the new wording of Article 39 of the Law on CIT in force as of 1 January 2019. As it was mentioned earlier in this research, the repealing of the previously adopted implementing legislation would not change, in accordance with the principle of *lex retro non agit*, the legal effect of the new tax legislation for tax periods earlier than 2019, whilst it would definitely eliminate any uncertainty for the ordinary taxpayer and would provide clarity as to which tax legislation is currently in force for tax periods after 1 January 2019.

6. In order to properly transpose the provisions of the Anti-Tax Avoidance Directive on hybrid mismatches, and to clearly and unambiguously enshrine the essential characteristics of the hybrid mismatches with respect of the form and content of legal regulation, and their binding effect, the tax legislator is invited to critically assess both the necessity of the description of examples of hybrid mismatches for the full transposition of the ATAD, and the content of the description as well as the intended method of regulation, i.e. whether the provisions of the examples are to be of a mandatory nature, clarifying or advisory nature. To this end, in particular it is advisable to consider introducing, by means of an order of the Minister of Finance, not a list of examples or descriptions of hybrid mismatches, but the characteristics of the hybrid mismatches set out in Part 9 of Article 2 of ATAD, formulating them not in an advisory form, but in a mandatory way, as formulated in the ATAD. Consequently, linguistic constructions such as ‘may be’, ‘for example’, etc., indicating the non-binding effect, should not be used in the wording of legal rules of a mandatory nature. At the same time, the provisions which, in their essence, only mean an explanation or commentary of the legal norms on hybrid mismatches set out in the Law on CIT, should be included in the generalised commentary on corporate income tax, published by the tax administrator, but not approved by the order of the Minister of Finance.
7. Taking into account the imperatives of clarity and systematic regulation implied by the principle of legal certainty, and in order to define more clearly which transactions are subject to exit taxation, it is proposed to enshrine in the Law on CIT that in cases of transferring the activities to a foreign state, the regime of

exit taxation shall apply only for the cases where Lithuania ceases a right to tax the capital gain because of the transfer of assets.

*[The specific wording of the proposed amendment of Point 3 Part 1 of Art. 40(2) of the Law on CIT is additionally presented in the proposals within the text of thesis in Lithuanian.]*

8. Should the intention of the legislator was to tax by exit tax the transfer of assets of both active and passive activities, it should be considered to explicitly state in the Law on CIT that, in the context of exit taxation, the transfer of activities covers both active activities (trading, service, etc. activities) and passive asset management activities.
9. Seeking to clearly establish that the tax exemption for the disposal of shares enshrined in Point 15 of Art 12 of the Law on CIT continues to apply to the cases which, although they formally fall under the definition of the transfer of assets set out in the Law on CIT (which is currently so vaguely worded that it could theoretically cover even the sales of assets to the foreign entities), but still are not subject to exit taxation, it is proposed to link the non-application of the tax exemption for the disposal of shares to the taxation of a transfer of assets in accordance with Article 40 (2) of the Law on CIT, instead of linking to the formal compliance of the transaction with the definition of transfer of assets. Thus, it should be indicated in the law that the participation exemption rule for disposals of shares set out in Part 15 of Article 12 of the Law on CIT does not apply to the transfers of assets which meet any of the conditions set out in Part 1 of Article 40(2) of the Law on CIT.  
*[The specific wording of the proposed amendment of Point 15 of Art. 12 of the Law on CIT is additionally presented in the proposals within the text of thesis in Lithuanian.]*
10. In order to prevent potential national loopholes in the exit taxation following the transposition of Directive (EU) 2019/2121 of the European Parliament and of the Council into the Lithuanian corporate legislation (the Directive provides for the possibility of private and public limited companies to convert into a company of another Member State without a winding-up procedure, together with the possibility of moving their place of registration (and therefore their place of residence for tax purposes) into that Member State) it should be con-

sidered introducing both the definition of tax residence (e.g. similar to the one provided in the ATAD) in the Law on CIT, and supplementing the Art. 40(2) of the Law on CIT with provision on transferring the tax residency to another state, as additional ground for exit taxation.

*[The specific wordings of the proposed new Part 39(2) of Art. 2 of the Law on CIT and of the proposed new Part 5 of Art. 40(2) of the Law on CIT are additionally presented in the proposals within the text of thesis in Lithuanian.]*



## LIST OF SCIENTIFIC PUBLICATIONS

Certain parts and results of the research were published in the peer-reviewed periodic scientific journals:

1. Ingrida Steponavičienė, „Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėms“, *Jurisprudencija* 25, 2 (2018): 498–526, <https://doi.org/10.13165/JUR-18-25-2-10>;
2. Ingrida Steponavičienė, „The Constitutional Principle of Legal Certainty in Lithuania: A Few Issues of Tax Legislation“, *International Comparative Jurisprudence* 6, 1 (26 June 2020): 28–45, <https://doi.org/10.13165/j.icj.2020.06.003>.

## PRESENTATIONS AT SCIENTIFIC CONFERENCES

The results of the research were presented by delivering scientific presentation “Certain Uncertainty in Lithuanian Corporate Tax Legislation” at the international scientific conference SOCIAL INNOVATION: INCLUSIVENESS AND CIVIC MINDEDNESS (SOCIN’2019), organised by the Mykolas Romeris University, on October 14th, 2019.

## SCIENTIFIC INTERNSHIPS

During her doctoral studies the author carried out an internship at the European Commission and at the Council of the European Union in May - June 2018.

# CURRICULUM VITAE

Name Ingrida  
Surname Steponavičienė  
E-mail ingrida.steponaviciene@gmail.com

## Education

2016 – 2021 Mykolas Romeris University, Law School (Vilnius, Republic of Lithuania), doctoral studies  
1997 – 2002 Vilnius University, Faculty of Law (Vilnius, Republic of Lithuania), master's degree in law

## Work experience

2016 – to date Attorney at Law, Associate Partner at Professional Law Partnership iLAW (Vilnius, Republic of Lithuania)  
2011 – 2016 Attorney at Law, Partner at Law Firm Marcinkevičius, Čaikovski ir partneriai JURIDICON (Vilnius, Republic of Lithuania)  
2008 – 2010 Attorney at Law at Law Firm Marcinkevičius, Čaikovski ir partneriai JURIDICON (Vilnius, Republic of Lithuania)  
2001 – 2008 Lawyer at JURIDICON, UAB (Vilnius, Republic of Lithuania)

## Memberships

2018 – to date Member to the Tax Committee at Lithuanian Bar Association  
2008 – to date Lithuanian Bar Association

Steponavičienė, Ingrida

ĮMONIŲ GRUPĖMS IR JŲ KONTROLIUOJANČIOSIOMS ĮMONĖMS TAIKOMOS KOVOS SU PELNO MOKESČIO VENGIMU TAISYKLĖS LIETUVOJE IR TEISINIO TIKRUMO PRINCIPAS: SISTEMINIO REGULIAVIMO IŠŠŪKIAI: daktaro disertacija. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2022. P. 444.

Bibliogr. 347-379 p.

*Disertacijoje „Įmonių grupėms ir jų kontroliuojančiosioms įmonėms taikomos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės Lietuvoje ir teisinio tikrumo principas: sisteminio reguliavimo iššūkiai“ autorė tiria kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių teisinį reguliavimą Lietuvoje, esminį dėmesį skirdama bendrųjų ir specialiųjų taisyklių ypatumams, jų specifiniam tarpusavio santykiui bei kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių, kurios buvo pakeistos arba naujai įtvirtintos PMĮ į Lietuvos teisę perkeltiant Kovos su mokesčių vengimu direktyvą (bendroji kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklė, palūkanų atskaitos ribojimo taisyklė, kontroliuojamojo užsienio subjekto pajamų apmokestinimo taisyklė, turto perkėlimo apmokestinimo taisyklė ir tarpvalstybinių mokestinės tvarkos neatitikimų pasekmių šalinimo taisyklės), teisiniam reguliavimui. Vertinant minėtų taisyklių teisinį reguliavimą per teisinio tikrumo principo suponuojamą sisteminio reguliavimo imperatyvą yra tiriamas bendrųjų ir specialiųjų, naujųjų ir senųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių tarpusavio santykis, taip pat jų santykis su PMĮ įtvirtinta dalyvavimo išimties lengvata akcijų perleidimui bei mokestine prasme neutraliais reorganizavimais ir perleidimais. Tyrimo eigoje identifikuojami teisinio reguliavimo iššūkiai ir problemos, siūlomi aktualūs jų sprendimo būdai.*

*The author of the doctoral thesis „Anti-Avoidance Rules Applicable for Corporate Income Taxation of Groups of Companies and their Holding Companies in Lithuania vs the Principle of Legal Certainty: Challenges of Systematic Regulation“ investigates the legal regulation of the anti-avoidance rules for the corporate income taxation in Lithuania, focusing on the peculiarities of general and special rules and their specific interrelationship, as well as on legal regulation of the anti-avoidance rules (general anti-avoidance rule, interest deduction limitation rule, controlled foreign entity income taxation rule, exit tax rule and the rules for eliminating the consequences of the hybrid mismatches) which have been amended or newly introduced in the Law on Corporate Income Tax of the Republic of Lithuania as a result of transposition of the Anti-Tax Avoidance Directive into the Lithuanian direct tax legislation. The relationship between the general and special, new and*

*old anti-avoidance rules, as well as their relationship with the participation exemption for the transfer of shares and with the tax-neutral reorganisations and disposals provided for in the Law on Corporate Income Tax, is examined in the context of assessing the legal regulation of the above-mentioned rules in the light of the imperative of systematic regulation implied by the principle of legal certainty. The research identifies the challenges and problems of the legal regulation and suggests relevant solutions.*

Ingrida Steponavičienė

ĮMONIŲ GRUPĖMS IR JŲ KONTROLIUOJANČIOSIOMS ĮMONĖMS TAIKOMOS KOVOS  
SU PELNO MOKESČIO VENGIMU TAISYKLĖS LIETUVOJE IR TEISINIO TIKRUMO  
PRINCIPAS: SISTEMINIO REGULIAVIMO IŠŠŪKIAI

Daktaro disertacija  
Socialiniai mokslai, teisė (S 001)

Mykolo Romerio universitetas  
Ateities g. 20, Vilnius  
Puslapis internete [www.mruni.eu](http://www.mruni.eu)  
El. paštas [roffice@mruni.eu](mailto:roffice@mruni.eu)  
Tiražas 20 egz.

Parengė spaudai Jovita Jankauskienė

Spausdino UAB „Šiaulių spaustuvė“  
P. Lukšio g. 9G, 76200 Šiauliai  
El. p. [info@dailu.lt](mailto:info@dailu.lt)  
<https://siauliuspaustuve>

