

TARYBOS DIREKTYVOS 2009/133/EB NUOSTATŲ, SKIRTŲ KOVOTI SU MOKESČIŲ VENGIMU, PERKĖLIMAS Į LIETUVOS TEISĘ

Agnė Petkevičiūtė

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedros doktorantė
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius, Lietuva
Tel. (+370 5) 236 61 75
El. paštas: <Agne.Petkeviciute@tf.stud.vu.lt>

Straipsnyje atkreipiamas dėmesys į tai, kad Lietuvoje, įgyvendinant 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvą 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą, į Perno mokesčio įstatymą nebuvo tiesiogiai perkelta jos 15 straipsnyje įtvirtinta norma, dėl skirta kovoti su mokesčių vengimu. Atlikus išsamią šio direktyvos straipsnio analizę, pateikiamas vertinimas, ar šio straipsnio perkėlimas buvo reikalingas.

The author of the article draws attention to the fact that the article 15 of the Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States was not directly transposed into the Law on Corporate Income Tax in Lithuania. An indepth analysis of the mentioned article provides an answer whether the transposition was necessary.

Įvadas

Siekiant panaikinti kliūtis, kylančias iš valstybių nacionalinės teisės, kurios apunkina įmonių jungimąsi, skaidymą, turto perleidimą ir keitimąsi akcijomis tais atvejais, *kai tokioje operacijoje dalyvauja kelių valstybių narių įmonės*, buvo priimta Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą¹ (toliau – Direktyva). Šia direktyva sukuriama sistema, kuri leidžia tam tikromis sąlygomis *atidėti* reorganizavimo ar perleidimo atvejais susidarančių turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimą tol, kol šis turtas bus parduotas ar kitaip perleistas vėlesnių operacijų metu. Direktyva sukurtas mechanizmas taip pat leidžia perkelti iki reorganizavimo ar perleidimo operacijos susidariusius mokesčius nuostolius. Kad Direktyvos nuostatomis nebūtų piktnaudžiaujama, jos 15 straipsnyje buvo įtvirtinta priemonė nuo mokesčių vengimo. Kaip nustatyta šiame straipsnyje, „valstybė narė gali atsisakyti taikyti arba gali neleisti pasinaudoti visomis arba dalimi Direktyvos <...> nuostatų, jeigu

¹ 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 ir keitimuisi akcijomis ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą. *Oficialusis leidinys* L, 310, p. 34–46.

išaiškėja, kad jungimosi, skaidymo, turto perleidimo arba keitimosi akcijomis pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas; tai, kad viena iš <...> nurodytų operacijų vykdoma ne dėl tinkamų komercinių priežasčių <...> gali leisti manyti, kad operacijos pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas“.

Lietuvoje Direktyva buvo įgyvendinta Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme² (toliau – Pelno mokesčio įstatymas), konkrečiai – jo IX skyriuje. Tačiau minėtas skirtas kovoti su mokesčių vengimu Direktyvos 15 straipsnis į Pelno mokesčio įstatymą tiesiogiai³ perkeltas nebuvo. Kodėl įstatymų leidėjas priėmė tokį sprendimą ir kokia mokesčių vengimo priemonė reorganizavimo ir perleidimo atvejais galėtų būti taikoma (jeigu galėtų būti taikoma) Lietuvoje, nėra aišku – aiškinamajame atitinkamo įstatymo projekto rašte⁴ viso labo nurodoma, kad įstatymo nuostatas siekiama suderinti su Direktyva.

Aiškindamas minėtą Direktyvos 15 straipsnį Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – Teisingumo Teismas, Teismas) suformulavo tokią bendrąją šio straipsnio taikymo taisyklę⁵: Direktyva be jokių išimčių taikoma *visiems* joje numatytiems tarptautiniams reorganizavimo ir perleidimo atvejams, nesvarbu, kad ir koks būtų tokių operacijų tikslas. Atsižvelgiant į subjektyvius mokesčių mokėtojo ketinimus, taikant 15 straipsnį kai kurios operacijos gali būti eliminuojamos iš Direktyvos veikimo srities.

Toks Teismo išaiškinimas reiškia, kad, vadovaujantis Direktyvos 15 straipsniu, valstybės narės gali atsisakyti taikyti visas Direktyvos nuostatas arba dalį, arba neleisti jomis pasinaudoti *tik ypatingais atvejais ir išimties tvarka*. Kaip nurodoma mokslinėje literatūroje⁶, Direktyvos 15 straipsnis yra Direktyva suteikiamų pamatinių teisių išimtis, todėl neturi būti aiškinamas plečiamai.

Atsižvelgiant į cituotą Teisingumo Teismo sprendimą, vadovaujantis kuriuo Direktyvos 15 straipsnis gali būti taikomas tik *ypatingais atvejais*, kyla klausimas, ar galima atsisakyti taikyti Direktyva sukurtą mechanizmą, jei toks straipsnis net nėra perkeltas į nacionalinę teisę. Ar neperkėlus Direktyvos 15 straipsnio, tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas *tarptautinio*⁷ *reorganizavimo ar perleidimo atveju* siekia išvengti mokesčių, jo pajamos apskritai galėtų būti atitinkamai apmokestintos Lietuvoje ir koku instrumentu tokiu atveju galėtų vadovautis mokesčių administratorius?

Dėl priemonės, skirtos kovoti su mokesčių vengimu, taikymo reorganizavimo ir perleidimo atvejais iš dalies pasisakyta kitame autorės straipsnyje „Reorganizavimo ir perleidimo metu kylančių klausimų sprendimas atsižvelgiant į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką“⁸ – ten daroma išvada, kad tuo atveju, kai tarptautiniu reorganizavimu ar perleidimu siekiama išvengti mokesčių mokėjimo Lietuvoje, galėtų būti taikomas Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas. Tačiau minėtame straipsnyje dėl jo dalyko, skirtingai nei šiame, nepateikiama nei išsamaus nuomonės pagrindimo, nei atliekama detali Direktyvos 15 straipsnio analizė.

² Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992.

³ Dėl priemonių, kurios galėtų būti laikomos *netiesioginiu* Direktyvos 15 straipsnio įgyvendinimu, rašoma šiame straipsnyje toliau.

⁴ *Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo projekto* [interaktyvus. Žiūrėta 2015-04-14]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=154555>.

⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. *1997 m. liepos 17 d. sprendimas A. Leur-Bloem prieš Nyderlandų mokesčių inspekciją (C-28/95)*; Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. *2010 m. gegužės 20 d. sprendimas Modehuis A. Zwijnenburg BV prieš Valstybės finansų sekretorių (C-352/08)*.

⁶ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers Within the EU*, Netherlands: Kluwer Law International, 2012, p. 307.

⁷ Atkreiptinas dėmesys, kad šiame straipsnyje detalai nagrinėjamos tik tarptautinį elementą turinčioms operacijoms taikytinos taisyklės. Dėl priemonės, skirtos kovoti su mokesčių vengimu, taikymo tais atvejais, kai vykdomas reorganizavimas ar perleidimas dalyvauja tik nacionaliniai subjektai, išvada pateikiama straipsnio pabaigoje.

⁸ PETKEVIČIŪTĖ, A. Reorganizavimo ir perleidimo metu kylančių klausimų sprendimas atsižvelgiant į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką. *Teisė*, 2014, t. 91, p. 198.

Taip pat atkreiptinas dėmesys į tai, kad, vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymu, turinio viršenybės prieš formą principas taikomas mokesčių vengimo atvejais, o mokesčių vengimas šiame įstatyme apibrėžiamas kaip sandoris, ūkinė operacija ar jų grupė, sudaromi turint tikslą gauti mokesstinę naudą, t. y., *inter alia*, tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus. Direktyva sukurtas mechanizmas būtent ir nukelia turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimą, taigi, galima sakyti, reorganizavimo ar perleidimo atvejai turi tam tikrą mokesčio išvengimo elementą. Todėl labai svarbu atskirti atvejus, kai mokesstinė nauda gaunama dėl Direktyvos nuostatų taikymo, nuo mokesčių vengimo⁹.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, šio straipsnio tikslas – atsakyti į klausimą, ar mokesčių mokėtojui vykdant reorganizavimo ir perleidimo operacijas ir jų pagalba vengiant mokėti mokesčius Lietuvoje, gali būti taikoma bendroji norma, skirta kovoti su mokesčių vengimu, turinio viršenybės prieš formą principas? Šiam tikslui pasiekti keliami šie uždaviniai: 1) detali Direktyvos 15 straipsnio analizė ir atsakymo į klausimą, ar šį straipsnį perkelti į nacionalinę teisę yra būtina, pateikimas; 2) bendrosios Lietuvoje įtvirtintos normos, skirtos kovoti su mokesčių vengimu, analizė ir atsakymo, ar ji gali būti taikoma tais atvejais, kai tarptautiniu reorganizavimu ar perleidimu siekiama išvengti pelno mokesčio¹⁰ mokėjimo Lietuvoje, pateikimas; 3) probleminių turinio viršenybės prieš formą principo taikymo tarptautiniams reorganizavimo ir perleidimo atvejams aspektų analizė.

Tyrimo objektas – Direktyvos 15 straipsnyje įtvirtinta norma, skirta kovoti su mokesčių vengimu, bei turinio viršenybės prieš formą principas, įtvirtintas Mokesčių administravimo įstatyme.

Naudojant sisteminės analizės, loginį ir analitinį, istorinį, teleologinį ir kitus tyrimo metodus straipsnyje išnagrinėti šie šaltiniai: Direktyvos nuostatos, Teisingumo Teismo praktika aiškinant Direktyvą ir kita aktuali šio teismo praktika, specialioji literatūra, Pelno mokesčio įstatymas, Mokesčių administravimo įstatymas¹¹ ir kiti aktualūs teisės aktai, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika.

Anksčiau reorganizavimo ir perleidimo atvejai Lietuvos teisės moksle nagrinėti Vilniaus universiteto Teisės fakulteto studento Lauryno Ladietos magistro darbe „Bendrovių reorganizavimo procese susiklostantys mokesčiai teisiniai santykiai“¹², tačiau minėtame darbe šio straipsnio keliamos problemos neanalizuojamos. Direktyvos 15 straipsnis analizuotas užsienio autorių – M. Lang, K. Petrosovitch, B. Terra, P. Walter ir H. Van den Broek, tačiau šiuose moksliniuose darbuose aptariami tik tam tikri Direktyvos 15 straipsnio aiškinimo aspektai, taip pat, atsižvelgiant į tarptautinį darbų pobūdį, neatliekama nacionalinių normų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, analizė.

1. Direktyva nustatyto palankaus apmokestinimo mechanizmo netaikymo pagrindai

Numačius palankų apmokestinimo režimą (turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo nukėlimas ir mokesčių nuostolių perkėlimas) tarptautinio reorganizavimo ir perleidimo atvejais Direktyvoje valstybėms narėms tam tikrais atvejais paliekama teisė jo netaikyti. Direktyvos 15 straipsnyje numatyti du tokie atvejai, o būtent, kai: 1) tokiomis operacijomis siekiama išvengti mokesčių arba juos nuslėpti; 2) dėl šių operacijų įmonė – nesvarbu, ar ji dalyvauja operacijoje, ar ne – nebeatitinka būtinų pagal iki operacijos galiojusius susitarimus darbuotojų atstovavimo įmonės valdymo organuose sąlygų.

⁹ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 290–291.

¹⁰ Vavovaujantis Teisingumo Teismo praktika ir mokslinėje literatūroje pateikiamomis išvadomis, Direktyvos 15 straipsnis yra skirtas tik mokesčių, kurie įvardijami pačioje Direktyvoje, vengimo atvejams. Direktyvoje nurodyti valstybėse narėse taikomi pelno mokesčiai.

¹¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.

¹² LADIETA, L. *Bendrovių reorganizavimo procese susiklostantys mokesčiai teisiniai santykiai*: magistro darbas. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2007.

Kaip nurodyta šio straipsnio įvade, toliau detaliai nagrinėjamas tik pirmasis Direktyva sukurto mechanizmo galimo netaikymo pagrindas – mokesčių vengimas ar slėpimas.

Antrasis pagrindas – darbuotojų atstovavimą įmonės valdymo organuose turėjusi užtikrinti taisyklė – mokslinėje literatūroje įvardijamas kaip neproporcingas, praktikoje netaikomas ir jo apskritai siūloma atsisakyti¹³. Įdomu pažymėti, kad ši nuostata Direktyvoje įtvirtinta Vokietijos reikalavimu ir būtent dėl jos vykusių derybų Direktyvos priėmimas užtruko net 20 metų. Tačiau šis antrasis pagrindas nė vienoje iš ES valstybių narių (net ir pačioje Vokietijoje) į nacionalinius teisės aktus nebuvo perkeltas.

Taigi, kalbant apie mokesčių vengimo ir slėpimo prevenciją, kaip numatyta Direktyvos 15 straipsnio 1 dalyje¹⁴, „valstybė narė gali atsisakyti taikyti arba gali neleisti pasinaudoti visomis arba dalimi Direktyvos 4–14 straipsnių nuostatų (turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimas ir nuostolių perkėlimas – *aut.*), jeigu išaiškėja, kad jungimosi, skaidymo, turto perleidimo arba keitimosi akcijomis pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas; tai, kad viena iš 1 straipsnyje nurodytų operacijų (reorganizavimo ar perleidimo atvejai – *aut.*) vykdoma ne dėl tinkamų komercinių priežasčių, pvz., operacijoje dalyvaujančių įmonių veiklos restruktūrizavimo arba racionalizavimo, gali leisti manyti, kad operacijos pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas“.

Toliau straipsnyje, nagrinėjant šią sudėtingą Direktyvos 15 straipsnio formuluotę, aptariami šie aspektai: 1) 15 straipsnio taikymo pagrindas – mokesčių vengimas arba slėpimas; 2) straipsnyje įtvirtinta mokesčių vengimo ar slėpimo prezumpcija bei įrodinėjimo naštos paskirstymas; 3) Direktyvos 15 straipsnio kilmės analizė; 4) Direktyvos 15 straipsnio neperkėlimo į nacionalinę teisę padariniai; 5) priemonės, skirtos kovoti su mokesčių vengimu, taikymas Lietuvoje.

2. Direktyvos 15 straipsnio taikymo pagrindas – mokesčių vengimas arba slėpimas (nėra tinkamų komercinių priežasčių)

Aiškinant Direktyvos 15 straipsnį, visų pirma atkreiptinas dėmesys į tai, kad jo taikymo pagrindas yra mokesčių slėpimas (angl. *tax evasion*) arba mokesčių vengimas (angl. *tax avoidance*). Nė vienos iš šių sąvokų definicijos pačioje Direktyvoje nėra pateikiama.

Mokslinėje literatūroje mokesčių slėpimas aiškinamas kaip teisei priešingas veiksmas, o mokesčių vengimas gali būti aiškinamas ir kaip teisei nepriešinga veika – mokesčių sutaupymas, mokesčių planavimas, pasinaudojant galiojančių teisės aktų suteikiamomis galimybėmis. Atsižvelgiant į tarptautinį kontekstą mokesčių vengimas tampa įmanomas dėl tarp valstybių vykstančios konkurencijos mokesčiais¹⁵. Pažymėtina, kad pačioje Direktyvoje minėtos sąvokos traktuojamos vienodai¹⁶, todėl ir šiame straipsnyje toliau vartojama apibendrinta „mokesčių vengimo“ definicija.

Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad, siekiant palengvinti įrodinėjimo naštą mokesčių administratoriui, Direktyvos 15 straipsnyje buvo įtvirtinta prezumpcija¹⁷. Vadovaujantis šiuo Direktyvos straipsniu, „tai, kad viena iš Direktyvoje įtvirtintų reorganizavimo ar perleidimo operacijų vykdoma ne dėl *tinkamų komercinių priežasčių*, <...> gali leisti manyti, kad operacijos pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas“.

¹³ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 310–318.

¹⁴ Lietuvos Respublikos Seimo svetainė. *Oficialus Direktyvos vertimas į Lietuvių kalbą* [interaktyvus. Žiūrėta 2014-05-12]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=37718&p_tr2=2>.

¹⁵ LENAERTS, K. *Tax Mitigation vs. Tax Evasion in the Case Law of the European Court of Justice*. *Teisė*, 2001, t. 89, p. 219; LUKAS, M. *Bendrovių reorganizavimo procese susiklostantys mokesčiai teisiniai santykiai*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2013.

¹⁶ TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law*, Nyderlandai: Kluwer Law International, 2012, p. 686.

¹⁷ Įrodinėjimo naštos paskirstymas nagrinėjamas šiame straipsnyje toliau.

Taigi Direktyvoje vartojamos ne tik mokesčių slėpimo, vengimo, bet ir tinkamų komercinių priešasčių sąvokos, tačiau jos nei paaiškinamos, nei nubrėžiama aiški riba tarp jų.

Analizuojant Direktyvos nuostatas ir siekiant išsiaiškinti minėtų mokesčių vengimo bei tinkamų komercinių priešasčių sąvokų reikšmę, atsižvelgiant į tai, kad jos vartojamos ES direktyvoje, pagrindinis šaltinis turėtų būti Teisingumo Teismo praktika¹⁸. Tiek Direktyvos, tiek jos 15 straipsnio – normos, skirtos kovoti su mokesčių vengimu, – taikymo srityje Teisingumo Teismo sprendimų yra nedaug, o mokesčių vengimo ir tinkamų komercinių priešasčių sąvokos aiškintos tik trijuose iš jų: *A. Leur–Bloem, Foggia, Kofoed* bylose.

A. Leur–Bloem byloje¹⁹ priimtame sprendime Teismas konstatavo, kad mokesčių vengimas yra tie atvejai, kai pagrindinis mokesčių mokėtojo tikslas yra mokestinė nauda: „iš Direktyvos nuostatų aki-vaizdu, kad tinkamos komercinės priešastys yra sąvoka, apimanti daugiau nei vien mokestinę naudą.“

Šioje byloje Teisingumo Teismas pateikė dar vieną išvadą, kurią patikslino vėlesnėje savo praktikoje – o būtent tai, kad mokestinių nuostolių perkėlimas tarp reorganizuojant dalyvaujančių įmonių nėra tinkamos ekonominės priešastys pagal Direktyvos prasmę. „Mokestinių nuostolių perkėlimas laikytinas mokestinės naudos siekimu, o tinkamos ekonominės priešastys, kaip minėta, turėtų būti aiškinamos plačiau nei vien mokestinė nauda“²⁰.

Vėliau nagrinėtoje *Foggia*²¹ byloje Teismas pažymėjo, kad, siekiant nustatyti mokesčių vengimo faktą svarbus ne vien subjektyvus šalių ketinimas gauti mokestinės naudos; turėtų būti atsižvelgiama ir į kitas objektyvias bylos aplinkybes. Šis Teismo sprendimas svarbus tuo, jog jame konstatuota, kad tinkamos ekonominės priešastys pagal Direktyvą gali egzistuoti *net ir tada*, kai operacija vykdoma dėl mokestinių priešasčių. Svarbu, kad mokestinės priešastys *nebūtų vyraujančios*²².

Nagrinėjant tarptautines reorganizavimo ir perleidimo operacijas, taip pat svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad 2007 m. Europos Bendrijų Komisija²³ išleido komunikatą²⁴ dėl prie normų, neleidžiančių piktnaudžiauti, taikymo tiesioginių mokesčių srityje²⁵. Komunikate pažymėta, kad mokestinės naštos sumažinimas iš esmės yra tinkama komercinė priešastis. Tol, kol mokesčių mokėtojas nepiktnaudžiauja savo teisėmis, valstybės narės negali apriboti jo judėjimo laisvės tokį ribojimą grįsdamos vien mažesniais mokesčiais kitose valstybėse narėse. Europos Bendrijų Komisija tokią savo išvadą grindė Teisingumo Teismo sprendimu *Eurowings*²⁶ byloje – jurisdikcijos ar teisinės formos pasirinkimas vien tam, kad būtų išvengta nepalankių nacionalinės teisės normų taikymo, yra sudedamoji bendros rinkos koncepcijos dalis, tačiau tik tol, kol atliekamos operacijos turi ekonominį pagrindą. Tokios pozicijos

¹⁸ *Survey of the implementation of the Council Directive 90/434/EEC (The Merger Directive, as amended)* [interaktyvus. Žiūrėta 2014-05-13]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/mergers_directive/study_impl_direct.pdf>.

¹⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. *1997 m. liepos 17 d. sprendimas A. Leur-Bloem <...>*.

²⁰ IBDF Tax Travel Companions. *ECJ Direct Tax Compass*. Amsterdam: IBFD Publications BV, 2013, p. 78.

²¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. *2011 m. lapkričio 10 d. sprendimas Foggia prieš Valstybės sekretorių mokesčių klausimais (C-126/10)*.

²² TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law <...>*, p. 697

²³ Straipsnio rengimo metu Europos Bendrijų Komisija vadinama Europos Komisija, tačiau straipsnyje, siekiant tikslumo, išlaikomas originalus dokumento pavadinimas.

²⁴ Komunikatas yra privalomosios galios neturintis politikos dokumentas. Komisija imasi iniciatyvos skelbti komunikatą, kai nori išdėstyti savo poziciją kokiu nors svarbiu klausimu.

²⁵ *Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui – Kovos su piktnaudžiavimu priemonių ES ir trečiųjų šalių atžvilgiu taikymas tiesioginio apmokestinimo srityje* [interaktyvus. Žiūrėta 2013-05-12]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52007DC0785&from=EN>>.

²⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. *1999 m. spalio 26 d. sprendimas Eurowings Luftverkehrs prieš Finanzamt Dortmund-Unna (C-294/97)*.

Teismas laikėsi ir *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*²⁷ bei *Barbier*²⁸ ir *Halifax*²⁹ byloje.

Teisingumo Teismo nagrinėtoje *Hans Markus Kofoed* byloje³⁰ buvo vertinamos akcijų mainų bei *netrukus* po jų įvykusio dividendų išmokėjimo operacijos.

Kaip savo išvadoje pažymėjo generalinė advokatė³¹, nagrinėjamoje byloje nebuvo jokių konkrečių komercinių priežasčių ir veikiau buvo siekiama sutaupyti mokesčių. Todėl galėjo būti svarstomas Direktyvos 15 straipsnio taikymo klausimas. Keitimasis akcijomis, kuriuo siekiama vien mokesstinės naudos, nėra vykdomas dėl tinkamų komercinių priežasčių pagal Direktyvą. Glaudi pelno išmokėjimo ir atlikto keitimosi akcijomis sąsaja laiko požiūriu taip pat gali reikšti galimą piktnaudžiavimą Direktyva suteiktomis galimybėmis.

Teisingumo Teismas pritarė tokiai generalinės advokatės nuomonei, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad Direktyvos 15 straipsnis į šalies narės, kurios teisės aktai šiuo atveju turėjo būti taikomi, nacionalinę teisę nebuvo perkeltas, byloje iš esmės buvo sprendžiama, ar tokiais atvejais priemonė, skirta kovoti su mokesčių vengimu, apskritai gali būti taikoma. Šiuo aspektu *Kofoed* byla nagrinėjama kitame šio straipsnio skyriuje.

Apibendrinant aptartą Teisingumo Teismo praktiką Direktyvos 15 straipsnio taikymo srityje, reikia pažymėti, kad bendros mokesčių vengimo ar tinkamų komercinių priežasčių sąvokų čia nėra pateikiama, o iš kelių pavyzdžių daryti apibendrinančių išvadų, kas turėtų būti laikoma mokesčių vengimu ar tinkamomis komercinėmis priežastimis Direktyvos taikymo tikslais, taip pat negalima.

Vadovaujantis nurodyta Teisingumo Teismo praktika, *mokesčių vengimo atvejais galėtų būti laikomos* reorganizavimo ar perleidimo operacijos, siekiant perimti grupės įmonių nuostolius, ar sumažinti mokesstinę našta dividendų išmokėjimo atveju, taip pat, straipsnio autoriaus nuomone, operacijos, kuriomis siekiama pasinaudoti skirtingų mokesčių jurisdikcijų sukuriama dvigubo neapmokestinimo galimybėmis (hibridinės paskolos, hibridiniai vienetai) ar struktūruoti įmonių grupę prieš numatomą tam tikrų jos narių pardavimą taip, kaip kiltų kuo švelnesni mokesčiai padariniai, ir pan. O *tinkamos komercinės priežastys* Teismo viso labo apibrėžiamos kaip platesnė sąvoka nei vien mokesstinės naudos, tokios kaip antai nuostolių perkėlimas grupės narei, gavimas. Straipsnio autoriaus nuomone, tinkamomis komercinėmis priežastimis laikytini atvejai, kai kita mokesstinė jurisdikcija pasirenkama dėl aiškesnio reglamentavimo, komercinių (įskaitant ir informacijos apie sąskaitas bankuose) paslaptį apsaugos ar, pvz., iškeliant verslą pagrindiniam akcininkui pakeitus gyvenamąją vietą, ir kt.

Labai svarbu pažymėti, kad, vadovaujantis Teisingumo Teismo praktikoje suformuluotomis taisyklėmis, kiekvienas galimo mokesčių vengimo atvejis turi būti *nagrinėjamas ir įrodinėjamas atskirai*. Kuri mokesstinio teisinio santykio šalis – mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius, kurias aplinkybes turėtų įrodinėti, nagrinėjama toliau.

3. Mokesčių vengimo prezumpcija; įrodinėjimo naštos paskirstymas

Vadovaujantis Direktyvos 15 straipsniu, „valstybė narė gali atsakyti taikyti arba gali neleisti pasinaudoti visomis arba dalimi Direktyvos 4–14 straipsnių nuostatų, jeigu išaiškėja, kad jungimosi,

²⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue (C-196/04)*.

²⁸ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2003 m. gruodžio 11 d. sprendimas *H. Barbier ipėdiniai prieš Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren (C-364/01)*.

²⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise (C-255/02)*.

³⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed prieš Mokesčių ir akcijų ministeriją (C-321/05)*.

³¹ Generalinės advokatės Juliane Kokott išvada byloje, kurioje buvo priimtas 2007 m. liepos 15 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed prieš Mokesčių ir akcijų ministeriją (C-321/05)*.

skaidymo, turto perleidimo arba keitimosi akcijomis pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas“.

Iš šio 15 straipsnio pirmojo sakinio galima daryti išvadą, kad pareiga įrodyti mokesčių vengimo faktą tenka mokesčių administratoriui³². Taip pat labai svarbu pažymėti, kad Direktyvos 15 straipsnyje nėra reikalavimo, jog operacija būtų objektyviai išvengta mokesčių sumokėjimo – pakanka tokio mokesčių mokėtojo *tikslo*. Tai, ar mokesčių buvo objektyviai išvengta, ar ne, – tik padeda įrodinėjant subjektyviųjų mokesčių vengimą³³.

Kadangi praktikoje subjektyvius mokesčių mokėtojo *ketinimus* nustatyti sunku, o tikroji reorganizavimo ar perleidimo operacijos priežastis praktiškai niekada nebus užrašyta, siekiant palengvinti mokesčių administratoriui tenkančią įrodinėjimo našta, Direktyvos 15 straipsnyje įtvirtinta *prezumpcija*. Kaip nurodyta šio Direktyvos straipsnio antrame sakinyje, „tai, kad viena iš Direktyvoje įtvirtintų reorganizavimo ar perleidimo operacijų vykdoma ne dėl tinkamų komercinių priežasčių, pvz., operacijoje dalyvaujančių įmonių veiklos restruktūrizavimo arba racionalizavimo, gali leisti manyti, kad operacijos pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas“.

Analizuojant šią prezumpciją labai svarbu atkreipti dėmesį tai, kad ji *nėra besąlyginė* ir jai galioja griežtos Teisingumo Teismo A. *Leur-Bloem* byloje suformuluotos taisyklės. Būtent dėl šios priežasties ši byla mokslinėje literatūroje³⁴ įvardijama kaip *kertinė*. Atsakydamas į prejudicinius klausimus, šioje byloje priimtame sprendime Teisingumo Teismas suformulavo tris svarbias taisykles.

Pirma, neatsižvelgiant į tai, kokia mokesčių vengimo prezumpcija yra įtvirtinta nacionaliniuose teisės aktuose, kiekviena ūkinė operacija taip pat privalo būti įvertinta *individualiai*, ištiriant visas svarbias aplinkybes. Mokesčių vengimas ar slėpimas tais atvejais, kai nėra tinkamų komercinių priežasčių, tėra *preziumuojamas* (Direktyva nenumato galimybės tokiu atveju daryti *išvadą* dėl mokesčių mokėtojo tikslo), taigi mokesčių mokėtojui paliekama teisė tokią prezumpciją *ginčyti*³⁵.

Antra, mokesčių mokėtojui turi būti suteikta galimybė mokesčių administratoriaus sprendimą apskųsti teismui. Kaip nurodo Teisingumo Teismas *Leur-Bloem* sprendime, turi būti ištirtos visos bylos aplinkybės, taigi turi būti išklausomos abi ginčo šalys.

Trečia, nacionaliniai teisės aktai ir procedūros, kuriomis siekiama užkirsti kelią galimai vengti mokesčių, turėtų būti proporcingos siekiamam tikslui, o išankstinis *neginčijamas* tam tikrų operacijų eliminavimas iš Direktyvos taikymo srities pažeidžia proporcingumo principą.

Įdomu pažymėti, kad, pvz., Teisingumo Teismui pateikus savo išvadą ir *Leur-Bloem* byla išnagrinėjus iš esmės, nacionalinis teismas, vadovaudamasis prejudiciniame sprendime suformuluotomis taisyklėmis, konstatavo, kad mokesčių vengimo faktas byloje nebuvo nustatytas³⁶.

Taip pat, atsižvelgiant į nurodytas Teisingumo Teismo nustatytas taisykles, Vokietijoje ir Nyderlanduose atsisakyta nacionaliniuose teisės aktuose įtvirtinto reikalavimo tam tikrais reorganizavimo ar perleidimo atvejais įgytas akcijas išlaikyti tam tikrą iš anksto nustatytą terminą.

Atkreiptinas dėmesys, kad Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 42 straipsnio 10 dalyje taip pat nustatyta papildoma sąlyga, kuri turi būti įvykdyta, kad reorganizavimo ar perleidimo operacijų metu turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimas būtų atidėtas. Vadovaujantis šia sąlyga, skaidymo, veiklos perleidimo į apačią ir į šoną ir akcijų mainų atvejais nei vienetai, nei jų dalyviai mainais gautų akcijų negali parduoti ar kitaip perleisti nuosavybėn trejus metus, išskyrus atvejus, kai akcijos

³² Įdomu pažymėti, kad iki šalims narėms susitariant dėl galutinio Direktyvos teksto, įrodinėjimo pareiga buvo priskiriama tai mokesčių mokėtojui, tai mokesčių administratoriui.

³³ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 293.

³⁴ TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 690.

³⁵ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 294.

³⁶ Ten pat, p. 295.

perleidžiamos dėl teisės aktų reikalavimų ar įgyvendinant vėlesnius skaidymo, veiklos perleidimo į apačią bei į šoną ir akcijų mainų atvejus.

Išnagrinėjus Direktyvoje nustatytą turto vertės padidėjimo pajamų atidėjimo mechanizmą ir atsižvelgiant į tai, kad jame nėra konkrečių nuostatų dėl reorganizavimo ar perleidimo metu įgytų akcijų perleidimo ribojimo, galima daryti prielaidą³⁷, kad nurodytas apribojimas yra tam tikras analizuojamo Direktyvos 15 straipsnio perkėlimas į Lietuvos teisę. Pažymėtina, kad, atsižvelgiant į pirmiau išdėstytą Teisingumo Teismo poziciją *Leur-Bloem* byloje ir kitus šaltinius, šio straipsnio autorės nuomone, minėtas Pelno mokesčio įstatyme numatytas apribojimas prieštarauja Direktyvai ir bendriesiems ES principams ir jo Pelno mokesčio įstatyme turi būti atsakyta³⁸.

Pabaigoje, analizuojant Direktyvoje numatytą įrodinėjimo naštos paskirstymą mokesčių mokėtojui ir mokesčių administratoriui, taip pat svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad Direktyvos sukurto mechanizmo leidžiama netaikyti jau tada, kai *bent vienas* iš operacijos tikslų yra mokesčių vengimas. Todėl ta aplinkybė, kad mokesčių mokėtojas pateikė įrodymų dėl tinkamų komercinių priežasčių egzistavimo, dar neapsaugo jo nuo to, kad būtų taikoma priemonė nuo mokesčių vengimo. Mokesčių administratorius gali pateikti įrodymų, kad *šalia* tinkamų komercinių priežasčių egzistavo ir mokesčių mokėtojo siekis išvengti mokesčių. Tolesnis įrodymų vertinimas ir sprendimas taikyti Direktyvos 15 straipsnio nuostatas ar jų netaikyti priklauso mokesčių administratoriaus diskrecijai (vadovaujantis Teisingumo Teismo suformuluotomis taisyklėmis, dėl mokesčių administratoriaus sprendimo mokesčių mokėtojui privalo būti suteikta ir apeliacijos teisė).

Mokslinėje literatūroje taip pat nurodoma (straipsnio autorė su tokia nuomone sutinka), kad nėra iki galo aišku, ar Direktyva iš tikrųjų buvo siekiama kuo įmanoma labiau apriboti mokesčių planavimo galimybes ir 15 straipsnį formuluoti taip, kad ūkinė operacija ne tik turėtų tinkamus komercinius tikslus, bet ir apskritai nebūtų *jokių* mokesčių slėpimo ar vengimo požymių. Apžvelgus Teisingumo Teismo praktiką aiškinant ES teisę, prieinama prie išvados³⁹, kad, vadovaujantis Direktyvos 15 straipsnio formuluote, mokesčių mokėtojui vis dėlto tenka pareiga pagrįsti, kad operacijoje *vyrauja* tinkamos komercinės priežastys. Bet kuriuo atveju, taikant Direktyvos 15 straipsnį, valstybės narės negali nustatyti papildomų reikalavimų įrodinėjant tinkamas komercines priežastis įmonėms, dalyvaujančioms vykdant tarptautinį reorganizavimą ar perleidimą, palyginti su tais, kurie taikomi analogiškoms situacijoms, neturintioms tarptautinio elemento. Valstybės narės taip pat negali neproporcingai apsunkinti Direktyvos nuostatų taikymo ar jų taikymą padaryti praktiškai neįmanomą.

Įdomu pažymėti, kad mokslinėje literatūroje⁴⁰ taip pat atkreipiamas dėmesys į tai, kad Direktyvos 15 straipsnio formuluotė, pagal kurią, kaip nurodo K. Petrosovitch, *galimai* nėra vienas iš operacijos tikslų negali būti mokesčių vengimas, pačios Direktyvos taikymą praktikoje daro neįmanoma. K. Petrosovitch nuomone, reorganizavimo ir perleidimo atvejai, kurių esmė yra turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimas, patys savaime reiškia mokesčių, kurie būtų mokami, jei būtų vykdomos pirkimo ir pardavimo, likvidavimo ar kitos operacijos, išvengimą. Atsižvelgiant į tai, Direktyvos 15 straipsnio formuluotė, pagal kurią *nė vienas* iš operacijos tikslų negali būti mokesčių vengimas, K. Petrosovitch mano esant neapgalvota ir prieštaraujančia Direktyvos priėmimo tikslams.

Su išdėstyta nuomone būtų galima sutikti, tačiau sisteminis Direktyvos nuostatų aiškinimas, šio straipsnio autorės nuomone, veda prie išvados, kurią nurodo ir *Harm van den Broek* – atsižvelgiant į tai, kad mokesčių mokėjimo atidėjimas yra Direktyvos esmė, mokesčių vengimas neturėtų būti painio-

³⁷ Atitinkamas Pelno mokesčio įstatymo projektas ir jo lydymieji dokumentai konkrečios išvados daryti neleidžia.

³⁸ PETKEVIČIŪTĖ, A. Reorganizavimo ir perleidimo <...>, p. 204.

³⁹ TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 693–695.

⁴⁰ PETROSOVITCH, K. Abuse under the Merger Directive. *European Taxation*, 2010 gruodis, p. 562.

jamas su Direktyva teikiamomis lengvatomis⁴¹. Taigi ir Direktyvos 15 straipsnio formuluotė neužkerta kelio taikyti Direktyvos nuostatas.

Taigi, apibendrinant tai, kas išdėstyta, Direktyvoje įtvirtintas įrodinėjimo naštos paskirtymas nėra iki galo aiškus, tačiau, atsižvelgiant į straipsnio formuluotę bei Teisingumo Teismo praktiką, galima daryti išvadą, kad, kilus ginčui dėl Direktyva sukurto palankaus apmokestinimo mechanizmo taikymo, būtent mokesčių mokėtojui tenka pareiga įrodyti, kad jo vykdomose operacijose *vyrauja* tinkamos komercinės priežastys.

Atsižvelgiant į tokią sudėtingą Direktyvos 15 straipsnio formuluotę, mokslinėje literatūroje daroma išvada, kad tinkamiausias Direktyvos 15 straipsnio įgyvendinimas būtų pažodinis jo perkėlimas į nacionalinę teisę⁴². Ar toks šio straipsnio įgyvendinimas tikrai yra privalomas ir kokių padarinių kyla neperkėlus Direktyvos 15 straipsnio į nacionalinę teisę, nagrinėjama toliau.

4. Direktyvos 15 straipsnio kilmė – bendrasis ES principas, draudžiantis piktnaudžiauti teise

Direktyvos 15 straipsnio taikymo pagrindas yra mokesčių vengimas, kuris preziumuojamas, kai tarptautinė reorganizavimo ar perleidimo operacija nėra vykdoma dėl tinkamų komercinių priežasčių. Nei mokesčių vengimo, nei tinkamų komercinių priežasčių sąvokos pačioje Direktyvoje nėra pateikiama, taip pat Teisingumo Teismo praktika Direktyvos 15 straipsnio taikymo srityje yra negausi. Atsižvelgiant į tai, negalima daryti konkrečių išvadų, kada gali būti konstatuojamas mokesčių vengimas ar slėpimas, kuriems esant gali būti taikoma ši skirta kovoti su mokesčių vengimu priemonė, t. y. nėra tiksliai aišku, kokie nagrinėjamo Direktyvos straipsnio taikymo pagrindai.

Aptariant Direktyvos 15 straipsnio taikymo pagrindų klausimą *Kofoed* byla⁴³ padeda atsakyti, kas turėtų būti laikoma mokesčių vengimu Direktyvos 15 straipsnio taikymo tikslais, taip pat duoda pagrindą tolesnei diskusijai, ar Direktyvos 15 straipsnis apskritai yra reikalingas.

Šioje byloje priimtame sprendime Teismas išaiškino, kad Direktyvos 15 straipsnis kyla iš bendrojo Sąjungos principo, draudžiančio piktnaudžiauti teise. Kaip šiame sprendime pažymėjo Teismas: „Direktyvos 90/434 15 straipsnio 1 dalies a punktas atspindi bendrąjį Bendrijos teisės principą, kad piktnaudžiavimas teise yra draudžiamas. Asmenys negali remtis Bendrijos teisės normomis siekdami apgauti arba piktnaudžiauti. Šių normų taikymas negali būti išplėstas taip, kad apimtų piktnaudžiavimo praktiką, t. y. operacijas, atliekamas ne sudarant pagrįstus komercinius sandorius, bet turint vienintelį tikslą – piktnaudžiaujant pasinaudoti Bendrijos teisėje numatytais lengvatomis.“⁴⁴ Analogiškos nuostatos išdėstytos ir *Foggia*⁴⁵ byloje.

Atkreiptinas dėmesys, kad draudimas piktnaudžiauti teise nėra rašytinis ES teisės principas – piktnaudžiavimo teisėmis (angl. *abuse of rights*) doktrina buvo išplėtotą Teisingumo Teismo praktikoje⁴⁶. Tačiau taip pat įdomu pažymėti, kad 1990 m., kai Direktyva buvo priimta, šis principas Teisingumo Teismo dar nebuvo suformuluotas, tad mokslinėje literatūroje taip pat keliamas klausimas, kaip Direktyvos nuostatos gali būti kildinamos iš jų priėmimo metu neegzistavusio principo⁴⁷.

⁴¹ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 290.

⁴² TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 693–695; PETROSOVITCH, K. *Abuse* <...>, p. 566.

⁴³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed* <...>.

⁴⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed* <...>; TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 686.

⁴⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. lapkričio 10 d. sprendimas *Foggia* <...>.

⁴⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax* <...>; LANG, M., et al. *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Viena: Spiramus Press, 2013, p. 75; TERRA, B.; KAJUS, J. *A Guide to the European VAT Directives*. Amsterdam: IBFD Publications BV, 2013, p. 49; *Survey of the implementation of the Council Directive* <...>.

⁴⁷ PETROSOVITCH, K. *Abuse* <...>, p. 559.

Taigi, anot Teismo, Direktyvos 15 straipsnis turi būti siejamas su bendroju ES principu, draudžiančiu piktnaudžiauti teise. Tokia Teismo išvada labai svarbi, nes Direktyvos taikymo praktika yra labai ribota. Bendrasis principas, draudžiantis piktnaudžiauti teise, yra taikomas vienodai tiek teisei, suderintai ES lygiu (netiesioginių mokesčių sritis), tiek ir nesuderintai (tiesioginiams, iš jų ir pelno, mokesčiams)⁴⁸. Iš Teisingumo Teismo praktikos analizės taip pat matome, kad, nagrinėdamas Direktyvos taikymo aspektus, Teismas savo sprendimuose duoda nuorodas ir į pridėtinės vertės mokesčio sritį – pirmiau cituotų *Kofoed* ir *Foggia* sprendimų motyvuojamosiose dalyse Teismas nurodo ankstesnę savo praktiką, tokią kaip antai sprendimas *Halifax*⁴⁹ byloje (pridėtinės vertės mokesčio sritis). Iš to galima daryti išvadą, kad, Teismo nuomone, Direktyvos 15 straipsnyje kalbama apie tą patį mokesčių vengimą, kuris prieštarauja ES teisei bei yra uždraustas ir pridėtinės vertės mokesčio srityje⁵⁰.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, ir ieškant atsakymo, kas turėtų būti laikoma Direktyvos 15 straipsnio taikymo pagrindu, t. y. mokesčių vengimu (piktnaudžiovimu), turi būti analizuojama Teismo praktika ne tik Direktyvos taikymo, bet ir kitose srityse.

Kadangi Teisingumo Teismo praktikos nagrinėjant piktnaudžiavimo atvejus analizė dėl klausimo kompleksiskumo ir apimties turėtų būti atskiro darbo dalykas, toliau šiame straipsnyje apsiribojama teisės moksle kaip kertinių išskiriamų bylų apžvalga⁵¹. Visų pirma apžvelgiama minėta *Halifax* byla. Taip pat analizuojama *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*⁵² byla – teisės moksle⁵³ ji nurodoma kaip svarbiausia ir pati pirmoji, kurioje piktnaudžiavimo sąvoka aiškinta *tiesioginių mokesčių srityje*. Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* byloje Teisingumo Teismas sujungė *Halifax* sprendime ir ankstesnėje savo praktikoje padarytas išvadas.

*Halifax*⁵⁴ byloje Teismas aiškino, ar piktnaudžiavimo atveju gali būti ribojama asmens teisė į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą. Piktnaudžiavimas šiame Teismo sprendime apibūdinamas objektyviu ir subjektyviu elementais. Teismo nuomone, „tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, reikalaujama, pirma, kad nagrinėjama sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų Šeštosios direktyvos ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymą, būtų įgyjamas mokesstinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą. Antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokesstinį pranašumą⁵⁵.

Analogiškos nuostatos cituojamos ir vėlesnėje Teisingumo Teismo nagrinėtoje – *RBS*⁵⁶ – byloje.

*Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*⁵⁷ byloje Teismas išaiškino, kad ES teisėje įtvirtinta įsisteigimo laisvė gali būti ribojama viešojo intereso pagrindais. Vienas iš tokių pagrindų yra būtinybė riboti mokesčių vengimo galimybes. O mokesčių vengimas yra tada, kai sudaromi apsimės-

⁴⁸ TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 687–688.

⁴⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax* <...>.

⁵⁰ *Survey of the implementation of the Council Directive* <...>

⁵¹ Paminėtina ir tai, kad teisės moksle taip pat nurodoma, jog vargu ar apskritai yra bendras principas, draudžiantis piktnaudžiauti teise, nes skirtinguose savo sprendimuose nustatant piktnaudžiavimo atvejus Teisingumo Teismas taiko kiek skirtingą testą. Šiame straipsnyje, atsižvelgiant į jo tyrimo objektą, nėra ieškoma atsakymo į klausimą, ar bendras principas, draudžiantis piktnaudžiauti teise, egzistuoja, ar ne.

⁵² Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Cadbury Schweppes* <...>.

⁵³ LENAERTS, K. *Tax Mitigation vs. Tax Evasion* <...>, p. 220.

⁵⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax* <...>.

⁵⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax* <...>; TERRA, B.; KAJUS J. *A Guide to the European VAT Directives* <...>, p. 67.

⁵⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas *Commissioners prieš RBS Deutschland Holdings GmbH (C-277/09)*.

⁵⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Cadbury Schweppes* <...>.

tiniai sandoriai. Šiame savo sprendime, kaip ir *Halifax* byloje, aiškindamas piktnaudžiavimo sąvoką, Teismas išaiškino, kad apsimestiniam sandoriui yra būtini du elementai – subjektyvusis ir objektyvusis. Subjektyvusis elementas šiuo atveju reiškia asmens siekį gauti mokestinę naudą, o objektyvusis elementas yra objektyvios aplinkybės, įrodančios, kad tikslai, kurių buvo siekiama priimant tam sandoriui pritaikytą teisės normą, šiuo konkrečiu atveju nebuvo pasiekti.

Subjektyvusis elementas, Teismo nuomone, pats vienas nėra pagrindas pripažinti, kad sudarytas sandoris yra apsimestinis. Be subjektyviojo elemento būtinas ir objektyvusis, o būtent tai, kad mokesčių mokėtojo veikla neatitinka ES principų.

Apibendrinant tai, kad išdėstyta, galima daryti tokias išvadas: 1) Direktyvos 15 straipsnis yra bendrojo principo, draudžiančio piktnaudžiauti teise, išraiška tarptautinių reorganizavimų ir perleidimų apmokestinimo srityje; 2) piktnaudžiavimas (taigi ir mokesčių vengimas pagal Direktyvą) apibūdinamas objektyviais ir subjektyviais kriterijais. Subjektyvusis kriterijus reiškia mokesčių mokėtojo tikslą išvengti mokesčių, objektyvusis – tai, kad mokesčių mokėtojo veikla neatitinka Direktyvoje įtvirtintų principų (ja siekiamų tikslų).

Kas nagrinėjamos Direktyvos taikymo atveju galėtų būti laikoma objektyviais kriterijumi, apibūdinančiu apsimestinį sandorį, Teismas savo praktikoje kol kas nėra išaiškinęs. Atsižvelgiant į pateiktą pavyzdį *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* byloje bei Direktyvos 15 straipsnio formuluotę (o būtent į joje įtvirtintą prezumpciją), galima daryti išvadą, kad šiuo atveju objektyvusis kriterijus yra tada, kai mokesčių mokėtojas tarptautiniu reorganizavimu ar perleidimu siekia ne tinkamų komercinių priežasčių – veiklos restruktūrizavimo (pertvarkymo) ar racionalizavimo, o kitų tikslų. Pavyzdžiui, dviejų visiškai skirtingų veiklų atskyrimas į atskiras įmones; veiklą vykdančios ir turtą valdančios įmonių suformavimas, siekiant sumažinti verslo riziką, verslo iškėlimas į palankesnio apmokestinimo jurisdikciją ir pan., straipsnio autorės nuomone, laikytini atitinkančiais Direktyvos siekiamus tikslus. Tačiau jei šie veiksmai vykdomi tik tam, kad, pvz., būtų pasiektas palankesnis *jau numatytų* išmokėti dividendų apmokestinimas arba visa įmonių grupės struktūra ir operacijos sudėliojamos taip, kad mokesčiai nebūtų mokami nė vienoje iš jurisdikcijų, tai laikytina mokesčių vengimu. Tačiau kiekvienas konkretus atvejis, kaip nurodo ir Teisingumo Teismas savo praktikoje, nagrinėtinas atskirai.

Padarius išvadą, kad Direktyvos 15 straipsnis atspindi bendrąjį Europos Sąjungos principą, draudžiantį piktnaudžiauti teise, taip pat atsižvelgiant į jau aptartas problemas, kurias kelia Direktyvos 15 straipsnio formuluotė (neaiškus vartojamų sąvokų turinys, įrodinėjimo naštos paskirstymas), toliau šiame straipsnyje nagrinėjama, ar Direktyvos 15 straipsnio perkėlimas į nacionalinius teisės aktus apskritai yra būtinas ir kokių padarinių kyla jo neperkėlus.

Pažymėtina, kad mokslinėje literatūroje galima rasti nuomonę, jog Direktyvos 15 straipsnis nesukuria reikšmingos naudos ir jo turėtų būti atsisakyta⁵⁸.

5. Direktyvos 15 straipsnio neperkėlimo į nacionalinę teisę padariniai

Direktyvos 15 straipsnis suteikia valstybėms narėms *teisę* mokesčių slėpimo ar vengimo atvejais neleisti pasinaudoti Direktyvoje numatytu palankiu apmokestinimo režimu. Direktyvoje nėra numatyta, kokių padarinių kyla, jei valstybė narė minėto Direktyvos straipsnio neperkelia į nacionalinę teisę.

Kadangi Direktyva be jokių išimčių taikoma *visiems* joje numatytiems tarptautiniams reorganizavimo bei perleidimo atvejams ir Direktyvos 15 straipsnis yra išimtis iš Direktyva suteikiamų pamatinių teisių, todėl neturi būti aiškinamas plečiamai, kyla klausimas, ar valstybė narė, neperkėlus šio Direktyvos straipsnio į nacionalinį įstatymą, tarptautinio reorganizavimo ar perleidimo atveju praranda galimybę taikyti bet kokias, skirtas kovoti su mokesčių vengimu, priemones?

⁵⁸ TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 697.

Atsakydas į šį klausimą pateikiamas Teisingumo Teismo praktikoje – sprendime *Hans Markus Kofoed*⁵⁹ byloje.

Šiame Teismo sprendime visų pirma atkreipiamas dėmesys į tai, kad teisinio saugumo principas draudžia direktyvoms pačioms tiesiogiai sukurti pareigas asmenims. Taigi valstybė narė negali rentis direktyvomis asmenų atžvilgiu. Tačiau taip pat pažymima, kad valstybės narės gali pasirinkti direktyvų įgyvendinimo formą ir būdus, leidžiančius geriausiai užtikrinti jų siekiamą rezultatą⁶⁰.

Kaip šioje byloje pažymėjo generalinė advokatė⁶¹, tam tikrais atvejais Direktyvai perkelti, atsižvelgiant į jos turinį, gali pakakti ir bendro teisinio konteksto, todėl formalus ir pažodinis direktyvos nuostatų perėmimas specialiose nacionalinėse nuostatose nėra būtinas. Teismas sutiko su tokia nuomone ir nurodė, kad nagrinėjamoje byloje turėtų būti patikrinta, ar Danijos teisėje yra *nuostata ar bendrasis principas, pagal kuriuos piktnaudžiavimas teise yra uždraustas*, arba kitos nuostatos dėl mokesčių vengimo ar mokesčių slėpimo, kurios galėtų būti aiškinamos pagal Direktyvos 15 straipsnį ir pagrįstų Direktyvoje numatytų lengvatų netaikymą.

Taigi *Kofoed* byloje Teisingumo Teismas padarė aiškią išvadą, kad šalis narė gali uždrausti naudotis palankiu Direktyvoje numatytu apmokestinimo režimu net ir tuo atveju, kai Direktyvos 15 straipsnis nėra perkeltas į nacionalinę teisę. Bendroji skirta kovoti su mokesčių vengimu priemonė ar net nerašytas (teismų praktikos suformuluotas) principas tokiais atvejais gali būti tinkamos priemonės apmokestinimui pagrįsti⁶². Tačiau taip pat labai svarbu pažymėti, kad tiesioginio Direktyvos 15 straipsnio taikymo galimybės Teismas nenurodė, nes direktyvos asmenims pareigų sukurti negali.

Pažymėtina ir tai, kad 2008 m. tarptautinės audito kompanijos atliktos Direktyvos studijos duomenimis⁶³, nagrinėjamas Direktyvos 15 straipsnis į nacionalinį įstatymą tiesiogiai buvo perkeltas tik 13-oje (iš tuo metu buvusių 27-ių) ES valstybių narių. Kitos valstybės narės mokesčių vengimo atvejais taikė arba *bendrąsias*, arba specialiąsias priemones, skirtas kovoti su mokesčių vengimu.

Atsižvelgiant į išdėstytus Teisingumo Teismo jurisprudencijoje suformuluotus principus (o būtent į tai, kad tiesioginio Direktyvos 15 straipsnio perkėlimo nėra reikalaujama, pakanka nacionalinėje teisėje įtvirtintos *bendrosios priemonės, skirtos kovoti su mokesčių vengimu*); išvadas, daromas mokslinėje literatūroje, ir kitų šalių praktika, konstatuotina, kad siekiant užkirsti kelią vengti mokesčių tarptautinio⁶⁴ reorganizavimo bei perleidimo atvejais, Lietuvos mokesčių administratorius gali vadovautis *bendraja, skirta kovoti su mokesčių vengimu, norma* – turinio viršenybės prieš formą principu, įtvirtintu Mokesčių administravimo įstatymo⁶⁵ 69 straipsnio 1 dalyje.

Toliau straipsnyje pateikiama tokia straipsnio autorės nuomonė patvirtinanti Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika bei aptariamai probleminiai turinio viršenybės prieš formą principo taikymo aspektai.

⁵⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed* <...>.

⁶⁰ Ten pat.

⁶¹ Generalinės advokatės Juliane Kokott išvada byloje, kurioje buvo priimtas 2007 m. liepos 15 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed prieš Mokesčių ir akcizų ministeriją* (C-321/05).

⁶² TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 688; TERRA, B.; KAJUS, J. *A Guide to the European VAT Directives* <...>, p. 55; IBDF Tax Travel Companions <...>, p. 82.

⁶³ *Survey of the implementation of the Council Directive* <...>.

⁶⁴ Dėl reorganizavimo ar perleidimo atvejų, kurie neturi tarptautinio elemento, klausimų nekyla – jiems turėtų būti taikomas bendras visai mokesčių sistemai Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas.

⁶⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.

6. Bendroji priemonė, skirta kovoti su mokesčių vengimu, Lietuvos mokesčių teisės aktuose

Straipsnio rengimo metu *reorganizavimų ir perleidimų apmokestinimo srityje* Lietuvoje buvo⁶⁶ išnagrinėta viena byla⁶⁷. Joje tiesiogiai reorganizavimo ar perleidimo operacija nekvestionuota, tad teismų praktikoje *tiesioginio* atsakymo į klausimą, ar tokiais atvejais būtų taikomas turinio viršenybės prieš formą principas, nėra.

Tačiau straipsnio autorės nuomonę patvirtina toliau aptarta Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika (tiek tiesioginių, tiek netiesioginių mokesčių srityje), kuri turinio viršenybės prieš formą principą kildina iš to paties draudimo piktnaudžiauti teise, iš kurio, vadovaujantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, kilęs ir Direktyvos 15 straipsnis.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinime (I dalyje)⁶⁸ nurodant turinio viršenybės prieš formą principo taikymo sąlygas, jis kildinamas iš bendrojo principo, draudžiančio piktnaudžiauti teise: „akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokesčines pasekmes ir pasirinkti tokią teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas *draudimo piktnaudžiauti teise principas*. <...> Be to, draudimas piktnaudžiauti teise yra bendrasis teisės principas. Šio bendrojo principo egzistavimą pagrindžia ir Teisingumo Teismo praktika (pvz., žr. 2000 m. gruodžio 14 d. prejudicinis sprendimas byloje *EmslandStärke*, C-110/99, rink. p. I-11569)“.

Teisingumo Teismo suformuluota koncepcija, draudžianti piktnaudžiauti teise, vienodai taikoma tiek tiesioginių, tiek netiesioginių mokesčių sričiai⁶⁹. Tai, kad turinio viršenybės prieš formą principas yra bendrasis teisės principas, draudžiantis piktnaudžiauti teise, dar kartą patvirtina ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika *netiesioginių mokesčių srityje*, o būtent nagrinėjant bylas dėl teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą ribojimo pagrindų ir sąlygų. Šiose bylose Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas vadovaujasi Teisingumo Teismo suformuluotomis taisyklėmis, pagal kurias asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama *piktnaudžiavimo atveju*.

Pažymėtina, kad įstatyminiu lygiu piktnaudžiavimas PVM srityje numatytas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo⁷⁰ 64 straipsnio 9 dalyje. Kaip paaiškinta Valstybinės mokesčių inspekcijos parengtame apibendrintame PVM įstatymo komentare⁷¹, šiame PVM įstatymo straipsnyje kalbama apie tuos atvejus, kai yra taikomas Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnyje numatytas turinio viršenybės prieš formą principas.

Taigi ir netiesioginių mokesčių srityje esant piktnaudžiavimo atvejams taikomas Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas.

Be to, reikia atkreipti dėmesį į Europos Bendrijų Komisijos komunikatą dėl kovos su piktnaudžiovimu priemonių⁷², kuriame, siekiant identifikuoti piktnaudžiavimo atvejus, rekomenduojama atlikti *turinio viršenybės prieš formą analizę*.

⁶⁶ 2015 m. rugsėjo 24 d. duomenimis.

⁶⁷ Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. *2011 m. liepos 25 d. sprendimas byloje Nr. S-173(7-119/2011)*.

⁶⁸ *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (I dalis)*. [interaktyvus. Žiūrėta 2015-09-24]. Prieiga per internetą: <file:///C:/Users/Namine%20baze/Downloads/21_apibendrinimas.pdf>.

⁶⁹ TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 687.

⁷⁰ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 35-1271.

⁷¹ *Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras* [interaktyvus. Žiūrėta 2015-04-15]. Prieiga per internetą: < http://mic.vmi.lt/>.

⁷² *Komisijos komunikatas Tarybai* <...>.

Galiausiai paminėtina, kad, sprendžiant, ar taikyti priemonę, skirta kovoti su mokesčių vengimu, reorganizavimo ir perleidimo atvejais, taip pat turėtų būti vadovaujama bendroju teisės principu *lex specialis derogat legi generali*. Atsižvelgiant į tai, kad jokia *speciali* vengti mokesčių neleidžianti priemonė šiems atvejais Lietuvos teisės aktuose nėra įtvirtinta, mokesčių administratoriui belieka vadovautis bendrąja norma, skirta kovoti su mokesčių vengimu (ar specialioji priemonė nagrinėjamiems atvejais turėtų būti numatyta, – aptariama straipsnio pabaigoje).

Pagrindus išvadą dėl turinio viršenybės prieš formą principo taikymo tarptautinių perleidimų ar reorganizavimų atvejais, toliau nagrinėjama pati Mokesčių administravimo įstatymo norma ir jos taikymo sąlygos bei analizuojami probleminiai šio principo taikymo aspektai.

6.1. Reorganizavimas ar perleidimas pats savaime nėra mokesčių vengimas

Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnyje mokesčių vengimas apibrėžiamas kaip sandoris, ūkinė operacija ar jų grupė, sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y., *inter alia*, tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus. Direktyva sukurtas mechanizmas būtent ir nukelia turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimą, taigi, galima manyti, kad reorganizavimo ar perleidimo atvejais turi tam tikrą mokesčio vengimo elementą.

Aiškinant plačiau, pvz., tam tikra įmonių grupės struktūra gali būti pasiekama tiek vykdant pirkimo ir pardavimo sandorius, tiek atliekant perleidimo operacijas. Pirkimo ir pardavimo atveju būtų apmokestinamos turto vertės padidėjimo pajamos, o reorganizavimo ar perleidimo atvejais mokesčių tikslais turto vertės padidėjimo pajamos nesusidaro. Taigi mokesčių mokėtojas, pasirinkdamas ne pirkimą ir pardavimą, o reorganizavimą ar perleidimą, savitai išvengia mokesčių mokėjimo. Tačiau teigti, kad tokiais atvejais turėtų būti taikoma norma, skirta kovoti su mokesčių vengimu, negalima. Mokesčių mokėtojas, įgyvendindamas reorganizavimo ir perleidimo operacijas, tiesiog naudojami įstatymų leidėjo jam suteiktu instrumentu, todėl savarankiška reorganizavimo ar perleidimo operacija pati savaime nėra mokesčių vengimo atvejis. Atsižvelgiant į tai, kad mokesčių mokėjimo atidėjimas yra Direktyvos esmė, mokesčių vengimas neturėtų būti painiojamas su Direktyva teikiamomis lengvatomis⁷³.

Kitokia situacija yra tada, kai reorganizavimo ar perleidimo operacijos yra tik tam tikrų *ūkinių operacijų dalis*. Pavyzdžiui, dėl akcijų mainų įmonės akcininku tampa jurisdikcijoje, kurioje numatytas palankesnis dividendų apmokestinimo režimas, įsikūręs asmuo. Arba įgyvendinamos perleidimo operacijos, dėl kurių įmonės akcininku tampa asmuo, kurio jurisdikcijoje numatytas palankesnis turto vertės padidėjimo pajamų, susidarančių perleidus akcijas, apmokestinimas⁷⁴. Tokias atvejais, esant skirtingoms faktinėms aplinkybėms, nurodytos situacijos gali būti tiek veiklos racionalizavimo, tiek mokesčių vengimo pavyzdžiai. Jeigu, pvz., įmonės akcininkas bus pakeistas prieš pat dividendų išmokėjimą ar akcijų perleidimą, labiau tikėtinas mokesčių vengimo atvejis. Jei nei dividendų mokėjimas, nei akcijų perleidimas artimiausioje ateityje nėra numatyti⁷⁵, tada mokesčių vengimas ginčytinas. Šiuo atveju labai svarbu pažymėti, kad, kaip daugelyje nagrinėtų bylų yra nurodęs ir Teisingumo Teismas, kiekvienas atvejis turėtų būti nagrinėjamas atskirai. Teismo sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* byloje papildomai reikalauja, kad būtų atsižvelgiama į objektyvias, galimas patikrinti aplinkybes.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, *pirmasis* turinio viršenybės prieš formą principo taikymo aspektas tarptautinio reorganizavimo ar perleidimo atvejais yra tas, kad, siekiant išvengti mokesčių, tokios operacijos naudojamos kaip *ūkinių operacijų grupės dalis*. Nustatant, ar mokesčių mokėtojas turėjo tikslą

⁷³ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 290.

⁷⁴ Ten pat, p. 289.

⁷⁵ Ten pat, p. 293.

išvengti mokesčių, turi būti vertinama operacijų visuma ir objektyvios, galimos patikrinti aplinkybės, o ne pavienis reorganizavimo ar perleidimo atvejis.

Nagrinėjant Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą, taip pat aptartina subjektyviojo mokesčių vengimo (piktnaudžiavimo) problema.

6.2. Mokesčių vengimas apibūdinamas ne tik subjektyviu, bet ir objektyviu kriterijumi

Nagrinėjant Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą, taip pat atkreiptinas dėmesys, kad 69 straipsnio 1 dalyje pabrėžiamas tik subjektyvusis mokesčių vengimo elementas. Pagal šį įstatymo straipsnį, tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė *sudaromi turint tikslą* gauti mokestinę naudą <...> 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 mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Taigi, formaliai vadovaujantis galiojančiu reglamentavimu, turinio viršenybės prieš formą principas gali būti taikomas tada, kai nustatomas subjektyvusis elementas – asmens siekis gauti mokestinės naudos. Tokios taisyklės formuluojamos ir teismų praktikoje⁷⁶.

Tačiau labai svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad turinio viršenybės prieš formą principas yra bendrasis principas, draudžiantis piktnaudžiauti teise. Tą patvirtino ir cituotas Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos apibendrinimas. Maža to, šio teismo sprendimuose duodama nuoroda į šio principo taikymo sąlygas suformulavusią Teisingumo Teismo praktiką. Vadovaujantis Teisingumo Teismo suformuluotais principais, piktnaudžiavimas savo teisėmis yra tada, kai sudaromi apsimestiniai sandoriai, kuriems būtini *abu elementai* – subjektyvusis ir objektyvusis. Subjektyvusis elementas reiškia asmens siekį gauti mokestinę naudą, o objektyvusis elementas yra objektyvios aplinkybės, įrodančios, kad tikslai, kurių buvo siekiama priimant tam sandoriui pritaikytą teisės normą, šiuo konkrečiu atveju nebuvo pasiekti.

Pažymėtina, kad tokios nuomonės yra ir Lietuvos mokesčių administratorius – apibendrintame Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio komentare išaiškinta, kad vienas iš turinio viršenybės prieš formą principo taikymo pagrindų yra tai, kad „sudarytas sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė, vertinant atliktų veiksmų visumą, savo turiniu neatitinka mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės“⁷⁷.

Todėl tais atvejais, kai tarptautinio reorganizavimo ar perleidimo metu vengiama mokėti mokesčius Lietuvoje, taikant turinio viršenybės prieš formą principą turi būti įrodomas ne tik subjektyvusis piktnaudžiavimą apibrėžiantis elementas – mokesčių mokėtojo tikslas gauti mokestinės naudos, bet ir objektyvusis – aplinkybės, įrodančios, kad tikslai, kurių buvo siekiama priimant tam sandoriui pritaikytą teisės normą, šiuo konkrečiu atveju nebuvo pasiekti. Atsižvelgiant į Direktyvos 15 straipsnyje įtvirtintą mokesčių vengimo prezumpciją ir tinkamų komercinių priežasčių apibrėžimą, straipsnio autorės nuomone, priemonė, skirta kovoti su mokesčių vengimu, turi būti taikoma tais atvejais, kai tarptautinio reorganizavimo ar perleidimo operacijos tikslas nėra tinkamos komercinės priežastys – veiklos pertvarkymas (restruktūrizavimas) ar racionalizavimas.

⁷⁶ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-719/2007.

⁷⁷ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras [interaktyvus. Žiūrėta 2015-04-15]. Prieiga per internetą: < <http://mic.vmi.lt/>>.

Atkreiptinas dėmesys, kad objektyvusis kriterijus *expressis verbis* nurodomas ir minėtos Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinime: „<...> 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, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (žr., pavyzdžiui, Europos Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimą *Weald Leasing Ltd.* byloje, par. 28–30)⁷⁸“.

Objektyviojo kriterijaus egzistavimas buvo įrodinėjimas tik keliuose Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nagrinėtose bylose⁷⁸.

Straipsnio autorės nuomone, tarptautinio reorganizavimo ir perleidimo atvejais objektyvaus kriterijaus egzistavimo įrodymas ypač aktualus, nes tokios operacijos leidžia struktūrizuoti verslą taip, kad apmokestinimas būtų perkeltas į mažesnius mokesčių tarifus taikančias jurisdikcijas.

Europos Komisija pripažįsta, kad mokestinės naštos sumažinimas iš esmės yra tinkama komercinė priežastis. Tol, kol mokesčių mokėtojas nepiktnaudžiauja savo teisėmis, valstybės narės negali apriboti jo judėjimo laisvės tokį apribojimą grįsdamos vien mažesniais mokesčiais kitose valstybėse narėse. Tokia Europos Bendrijų Komisijos išvada grindžiama Teisingumo Teismo sprendimu *Eurowings*⁷⁹ byloje – jurisdikcijos ar teisinės formos pasirinkimas vien tam, kad būtų išvengta nepalankių nacionalinės teisės normų taikymo, yra sudedamoji bendros rinkos koncepcijos dalis, tačiau tik tol, kol atliekamos operacijos turi ekonominį pagrindą⁸⁰.

Mokestinės naštos sumažinimą tinkama komercine priežastimi pripažįsta ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas⁸¹: „joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto perleidimo (sandorių sudarymo) būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui.“

Taip pat, kaip minėta, mokestinis reorganizavimo ir perleidimo operacijų neutralumas turi tam tikrą mokesčių išvengimo elementą, todėl galima manyti, kad mokesčių mokėtojo pasirinkimas vykdyti šias, o ne, pvz., pirkimo ir pardavimo operacijas, savaime leidžia taikyti normą, skirtą kovoti su mokesčių vengimu. Tai tik dar kartą patvirtina objektyviojo kriterijaus įrodinėjimo būtinumą nustatinėjant mokesčių vengimo faktą reorganizavimo ir perleidimo atvejais.

Formaliai vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsniu ir įrodinėjant tik subjektyvųjį mokesčių mokėtojo tikslą išvengti mokesčių, dalis tarptautinių reorganizavimo ar perleidimo operacijų, kuriomis apmokestinimas iškeliamas į palankesnes jurisdikcijas, būtų nepagrįstai eliminuojamos iš Direktyvos taikymo srities, nors jurisdikcijos pasirinkimas, kaip minėta, laikytinas tinkama komercine priežastimi.

⁷⁸ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-201-11; Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11; Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-3448-11; Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. lapkričio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013; Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2015 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-26-602/2013.

⁷⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1999 m. spalio 26 d. sprendimas *Eurowings* <...>.

⁸⁰ TERRA, B.; WALTER P. *European Tax Law* <...>, p. 696.

⁸¹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11.

Įdomu pažymėti, kad objektyviojo mokesčių vengimo kriterijaus atsisakyta tik galiojančioje Mokesčių administravimo įstatymo redakcijoje. Anksčiau galiojusiam įstatyme⁸² jis buvo įtvirtintas. Vadovaujantis šio įstatymo nuostatomis, mokesčiai turėjo būti apskaičiuojami sąžiningai, „vadovaujantis mokesčių įstatymais ir nustatant taikomos mokesčio įstatymo normos tikrą prasmę“ (minėta, kad Teisingumo Teismo praktikoje objektyvusis kriterijus būtent ir yra apibrėžiamas kaip konkretaus sandorio tikslų prieštaravimas tiems tikslams, kurių buvo siekiama priimant šiam sandoriui taikomą teisės normą).

Kyla klausimas, ar tokių pačių taisyklių, kaip kad išdėstyta (tiek objektyviojo, tiek subjektyviojo elemento įrodinėjimas) turėtų būti laikomasi ir tais atvejais, kai Direktyvos nuostatos yra tiesiog „pasisukinamos“, t. y. taikomos atvejais, kai reorganizuojant ar perleidžiant dalyvauja tik nacionaliniai subjektai. Kaip nurodyta cituotame Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos apibendrinime, Lietuvoje įtvirtintas ir visai mokesčių sistemai taikomas turinio viršenybės prieš formą principas sujungiamas su bendroju ES teisėje įtvirtintu principu, draudžiančiu piktnaudžiauti teise. Galima daryti išvadą, kad šis principas tiek nacionaliniams, tiek tarptautinį elementą turintiems reorganizavimo ir perleidimo atvejais turi būti taikomas vienodai.

Nagrinėjant Lietuvoje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą, labai svarbu priminti, kad *A. Leur-Bloem* byloje⁸³ Teisingumo Teismas suformulavo taisykles, kurių turėtų būti laikomasi sprendžiant, ar tam tikri veiksmai gali būti laikomi mokesčių vengimu pagal Direktyvos 15 straipsnį. Šio straipsnio autorės nuomone, Mokesčių administravimo įstatyme numatyto turinio viršenybės prieš formą principo taikymas tais atvejais, kai atliekant tarptautinį reorganizavimą ar perleidimą siekiama išvengti mokesčių mokėjimo Lietuvoje, atitinka visus nurodytame Teisingumo Teismo sprendime suformuluotus kriterijus. Šis principas nenustato jokių iš anksto nustatytų požymių, kurie automatiškai eliminuotų tam tikras operacijas iš Pelno mokesčio įstatymo (taigi ir Direktyvos) taikymo srities. Mokesčių administravimo įstatyme taip pat nustatyta mokesčių administratoriaus prievolė pagrįsti mokesčių mokėtojų priskaičiuotas mokesčių sumas; reglamentuota mokesčių administratoriaus sprendimų apskundimo tvarka.

Taigi, taikant turinio viršenybės prieš formą principą tiek tarptautinėms, tiek nacionalinėms reorganizavimo ir perleidimo operacijoms turi būti įrodomas ne tik subjektyvusis mokesčių mokėtojo tikslas išvengti mokesčių, bet ir sandorių prieštaravimas Direktyva siejamiems tikslams, kurie yra įmonių veiklos restruktūrizavimas ir racionalizavimas. Šio principo taikymas atitinka ir Teisingumo Teismo praktikoje suformuluotus principus.

Taip pat dažnai keliamas klausimas, ar nebūtų tikslinga tokiems sudėtingiems tarptautiniams atvejams, kaip kad šiame straipsnyje nagrinėjamos reorganizavimo ir perleidimo operacijos, numatyti ir taikyti specialiųjų priemonių, skirtų kovoti su mokesčių vengimu. Atkreipiamas dėmesys, kad, pvz., ES direktyva, Bendrijos lygmeniu nustatanti dividendų apmokestinimo principus⁸⁴ pastaruoju metu (2014 m. ir 2015 m.) keista du kartus, numatant specialiąsias normas, skirtas kovoti su mokesčių vengimu. Antruoju pakeitimu būtent ir buvo įtvirtinta nuostata, analogiška šiame straipsnyje nagrinėtam Direktyvos 15 straipsniui: „valstybės narės nesuteikia galimybės naudotis šios direktyvos teikiama nauda darinio ar kelių darinių atžvilgiu, jeigu jų nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokesstinės naudos, kuri prieštarauja šios direktyvos dalykui ar tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes.“

Atsižvelgiant į šiame straipsnyje išdėstytą Direktyvos 15 straipsnio formuluotės problemiškumą (neaiškios sąvokos, įrodinėjimo naštos paskirstymas), galima daryti išvadą, kad analogiškos formu-

⁸² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 1995, nr. 61-1525.

⁸³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. *1997 m. liepos 17 d. sprendimas A. Leur-Bloem <...>*.

⁸⁴ 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. *Specialusis leidimas*, 2004, nr. 1.

luotės įtvirtinimas nacionaliniame įstatyme vargu ar yra tinkamas klausimo sprendimas. Tą patvirtina ir faktas, kad ir minėtos dividendų apmokestinimą reglamentuojančios direktyvos nuostatos į Pelno mokesčio įstatymą kol kas nėra perkeltos, o atsižvelgiant į vykusias diskusijas, panašu, kad greitai ir nebus perkeltos.

Reikia pripažinti, kad ir tinkamas turinio viršenybės prieš formą principo taikymas tarptautinėms reorganizavimo ir perleidimo operacijoms dabar priklauso tik nuo mokesčių administratoriaus išprusimo ir geros valios. Didėjant tarptautinių reorganizavimo ir perleidimo operacijų apimčiai, akivaizdu, kad susidariusios situacijos sprendimas įstatyminiu lygiu yra būtinas. Koks jis turėtų būti – galėtų atsakyti tik atskira išsami studija.

Išvados

1. Direktyvoje normos, skirtos kovoti su mokesčių vengimu, formuluotė – problemiška. Neapibrėžtos esmės joje vartojamos mokesčių vengimo ir tinkamų komercinių priežasčių sąvokos. Nėra iki galo aiškūs Direktyvoje įtvirtintas įrodinėjimo naštos paskirstymas. Vadovaujantis Teisingumo Teismo sprendimais, įvertinus konkretaus atvejo aplinkybes, mokesčių vengimo atvejais *galima laikyti* reorganizavimo ar perleidimo operacijas, kuriomis siekiama perimti grupės įmonių nuostolius ar sumažinti mokesčines naštas dividendų išmokėjimo atveju. O „tinkamas komercinės priežastis“ Teisingumo Teismas sieja su platesniais tikslais nei vien mokesčines naudos, tokios kaip antai nuostolių perkėlimas grupės narei, gavimas. Taip pat, atsižvelgiant į Direktyvos 15 straipsnio formuluotę ir Teisingumo Teismo praktiką, galima daryti išvadą, kad, kilus ginčui dėl Direktyvoje numatyto palankaus apmokestinimo mechanizmo taikymo, būtent mokesčių mokėtojui tektų pareiga įrodyti, kad jo vykdomose operacijose *vyrauja* „tinkamos komercinės priežastys“.
2. Pelno mokesčio įstatyme numatytas apribojimas tam tikrais reorganizavimo ir perleidimo atvejais mainais gautas akcijas perleisti nuosavybėn trejus metus yra Direktyvos 15 straipsnio perkėlimas į Lietuvos teisę. Vis dėlto šis apribojimas prieštarauja Direktyvai ir bendriesiems ES principams ir jo Pelnų mokesčio įstatyme turi būti atsisakyta.
3. Direktyvos 15 straipsnis yra bendrojo principo, draudžiančio piktnaudžiauti teise, išraiška tarptautinių reorganizavimų ir perleidimų apmokestinimo srityje, todėl, siekiant kovoti su mokesčių vengimu, pažodinis šio straipsnio perkėlimas į nacionalinę teisę nėra būtinas – pakanka nacionalinėje teisėje įtvirtinto bendrojo principo, draudžiančio piktnaudžiauti teise. Dėl šios priežasties Direktyvos 15 straipsnyje numatytas mokesčių vengimas turėtų būti apibūdinamas objektyviuoju ir subjektyviuoju kriterijais. Subjektyvusis kriterijus reiškia mokesčių mokėtojo tikslą išvengti mokesčių, objektyvusis – tai, kad mokesčių mokėtojo veikla neatitinka Direktyvoje įtvirtintų tikslų – t. y. veiklos restruktūrizavimo (pertvarkymo) ar racionalizavimo.
4. Lietuvoje tais atvejais, kai tarptautine reorganizavimo ar perleidimo operacija siekiama išvengti pelno mokesčio mokėjimo, turi būti taikomas Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas. Šis principas sietinas su tuo pačiu bendroju draudimu piktnaudžiauti teise, iš kurio kilęs ir pats Direktyvos 15 straipsnis.
5. Turinio viršenybės prieš formą principą taikant tarptautiniams reorganizavimo ar perleidimo atvejams, turėtų būti analizuojama ne tik pavienė reorganizavimo ar perleidimo operacija, o visa operacijų, kuriomis siekiama išvengti mokesčių, grupė, sistema; taip pat įrodinėjamas ne tik subjektyvus mokesčių mokėtojo tikslas išvengti mokesčių, bet ir sandorių prieštaravimas Direktyvoje įtvirtintiems tikslams, kurie įvardijami kaip įmonių veiklos restruktūrizavimas ir racionalizavimas.

LITERATŪRA

Norminė medžiaga

1. 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 ir keitimuisi akcijomis ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą. *Oficialusis leidinys* L, 310, p. 34–46.
2. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. *Specialusis leidimas*, 2004, nr. 1.
3. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. *Oficialusis leidinys* L, 225, p. 1.
4. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.
5. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 35-1271.
6. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992.
7. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 1995, nr. 61-1525.
8. Lietuvos Respublikos Seimo svetainė. *Oficialus Direktyvos vertimas į Lietuvių kalbą* [interaktyvus. Žiūrėta 2015-04-12]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=37718&p_tr2=2>.
9. *Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui – Kovos su piktnaudžiavimu priemonių ES ir trečiųjų šalių atžvilgiu taikymas tiesioginio apmokestinimo srityje* [interaktyvus. Žiūrėta 2015-04-12]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52007DC0785&from=EN>>.
10. *Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo projekto* [interaktyvus. Žiūrėta 2015-04-14]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=154555>.

Praktinė medžiaga

11. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. *2011 m. lapkričio 10 d. sprendimas Foggia prieš Valstybės sekretorių mokesčių klausimais (C-126/10)*.
12. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. *2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas Commissioners prieš RBS Deutschland Holdings GmbH (C-277/09)*.
13. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. *2007 m. liepos 5 d. sprendimas Hans Markus Kofoed prieš Mokesčių ir akcizų ministeriją (C-321/05)*.
14. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. *2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue (C-196/04)*.
15. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. *2006 m. vasario 21 d. sprendimas Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise (C-255/02)*.
16. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. *2003 m. gruodžio 11 d. sprendimas H. Barbier ipėdiniai prieš Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren(C-364/01)*.
17. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. *1999 m. spalio 26 d. sprendimas Eurowings Luftverkehrs prieš Finanzamt Dortmund-Unna (C-294/97)*.
18. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. *1997 m. liepos 17 d. sprendimas A. Leur-Bloem prieš Nyderlandų mokesčių inspekciją (C-28/95)*.
19. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. *2015 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-26-602/2013*.
20. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. *2013 m. lapkričio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013*.
21. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. *2013 m. kovo 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-404/2013*.
22. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. *2012 m. lapkričio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-2691/2012*.
23. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. *2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-3448/2011*.

24. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11.
25. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-201-11.
26. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2009 m. balandžio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-499/2009.
27. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-719/2007.
28. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (I dalis). [interaktyvus. Žiūrėta 2015-09-24]. Prieiga per internetą: <file:///C:/Users/Namine%20baze/Downloads/21_apibendrinimas.pdf>.
29. Generalinės advokatės Juliane Kokott išvada byloje, kurioje buvo priimtas 2007 m. liepos 15 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed prieš Mokesčių ir akcizų ministeriją* (C-321/05).
30. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2011 m. liepos 25 d. sprendimas byloje Nr. S-173(7-119/2011).

Specialioji literatūra

31. IBDF Tax Travel Companions. *ECJ Direct Tax Compass*. Amsterdam: IBFD Publications BV, 2013.
32. LADIETA, L. *Bendrovių reorganizavimo procese susiklostantys mokesčiai teisiniai santykiai*: magistro darbas. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2007.
33. LANG, M., et al. *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. Viena: Spiramus Press, 2013.
34. LENAERTS, K. Tax Mitigation vs. Tax Evasion in the Case Law of the European Court of Justice. *Teisė*, 2011, Vol. 89.
35. LUKAS, M. *Bendrovių reorganizavimo procese susiklostantys mokesčiai teisiniai santykiai*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2013.
36. PETKEVIČIŪTĖ, A. Reorganizavimo ir perleidimo metu kylančių klausimų sprendimas atsižvelgiant į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką. *Teisė*, 2014, t. 91, p. 193–211.
37. PETROSOVITCH, K. Abuse under the Merger Directive. *European Taxation*, 2010.
38. *Survey of the implementation of the Council Directive 90/434/EEC (The Merger Directive, as amended)* [interaktyvus. Žiūrėta 2015-04-13]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/mergers_directive/study_impl_direct.pdf>.
39. TERRA, B.; KAJUS, J. *A Guide to the European VAT Directives*. Amsterdam: IBFD Publications BV, 2013.
40. TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law*. Netherlands: Kluwer Law International, 2012.
41. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras [interaktyvus. Žiūrėta 2015-04-15]. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/>>.
42. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras [interaktyvus. Žiūrėta 2015-04-15]. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/>>.
43. VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers Within the EU*. Netherlands: Kluwer Law International, 2012.

TRANSPOSITION OF THE ANTI-AVOIDANCE MEASURES, ESTABLISHED IN THE COUNCIL DIRECTIVE 2009/133/EC, INTO LITHUANIAN LAW

Agnė Petkevičiūtė

S u m m a r y

On 19 October 2009 The Council Directive 2009/133/EC on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States was adopted.

Provisions of the said Directive were implemented in the Chapter IX of the Law on Corporate Income Tax in Lithuania. However Article 15 of the Directive – a means against tax avoidance – was not directly transposed into Lithuanian legislation. Thus it is not clear whether Lithuanian tax administrator could fight cases of tax avoidance in the international mergers or transfers and what means in such cases should be used. It is also not clear whether the said article of the Directive should have in general been directly transposed into national legislation.

This article provides a comprehensive analysis of the article 15 of the Directive as well as addresses problem aspects of the application of the substance over form principle in the cases of international mergers and transfers in Lithuania.

Having made an in-depth analysis the author of the article draws the following conclusions: wording of the Article 15 of the Directive – namely the definition of tax avoidance and valid commercial reasons, burden of proof – is unclear. The Court of Justice of the European Union does not provide much definition either. According to the Court of Justice, Article 15 of the Directive is a reflection of a general principle which states that abuse of rights is prohibited. Direct transposition of the said article into national legislation is not necessary – a general anti-avoidance rule established in the national legislation may suffice. In the case of tax avoidance in international mergers and transfers a substance over form principle could be applied in Lithuania. In the cases of tax avoidance mergers and transfers are used as a part of group of operations. In order to identify an aim to avoid tax, the whole group of operations and actual circumstances should be analysed. Substance over form principle can only be applied in the cases when there is a subjective intention to gain tax advantage as well as objective circumstances demonstrating that the purpose of the Directive was not achieved.

Įteikta 2015 m. lapkričio 6 d.

Priimta publikuoti 2016 m. vasario 26 d.