

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Aušrinės Šipulskytės,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės

Magistro darbas

**Kovos su mokestiniais pažeidimais priemonių reglamentavimas ES teisės aktais
Regulation of the Fight Against Tax Violations by EU Legal Acts**

Vadovas: Vyr. lekt. dr. Povilas Gruodis

Recenzentas: Doc. dr. Martynas Endrijaitis

Vilnius
2025

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojami Europos Sąjungos teisės aktai, skirti kovoti su mokestiniais pažeidimais, tokiais kaip mokesčių vengimas, slėpimas, agresyvus planavimas ir sukčiavimas. Dėmesys sutelkiamas į teises ir administracines priemones, padedančias užkirsti kelią šiai neteisėtai veiklai. Darbe taip pat nagrinėjamas bendrasis principas, draudžiantis piktnaudžiauti ES teisėmis. Remiantis ES teisės aktais ir teismų praktika, klasifikuojamos priemonės, taikomos kovai su mokestiniais pažeidimais tiek tiesioginių (pelno), tiek netiesioginių (pridėtinės vertės) mokesčių srityse.

Pagrindiniai žodžiai: priemonė, mokestiniai pažeidimai, mokesčiai, reglamentavimas, bendrasis principas, Europos Sąjunga.

This paper analyses European Union legislation aimed at combating tax offences such as tax evasion, avoidance, aggressive planning, and fraud. It focuses on the legal and administrative measures that help to prevent such illegal activities. The study also examines the general principle prohibiting the abuse of EU law. Based on EU legislation and case law, the paper classifies the measures taken to combat tax violations in both direct (corporate) and indirect (value added) taxation.

Keywords: measure, tax violations, tax, regulation, general principle, European Union.

TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS	2
IŽANGA	3
1. Priemonės, kylančios iš bendrųjų principų	5
1.1. Draudimo naudotis ES teisėmis piktnaudžiaujant ir sukčiaujant principo analizė	5
2. Priemonės kovai su mokestiniais pažeidimais tiesioginių mokesčių srityje	9
2.1. Kovos su mokestiniais pažeidimais priemonių, įtvirtintų Tarybos direktyvoje (ES) 2016/1164, analizė	12
2.1.1. Bendroji kovos su mokestiniais pažeidimais taisyklė – GAAR.....	12
2.1.2. Specialiosios kovos su mokestiniais pažeidimais taisyklės – SAAR... 17	
2.1.2.1. SAAR kaip prevencinės priemonės prieš mokestinius pažeidimus	21
3. Priemonės kovai su mokestiniais pažeidimais netiesioginių mokesčių srityje	26
3.1. Priemonių kovai su mokestiniais pažeidimais PVM srityje analizė	28
IŠVADOS	35
LITERATŪROS SĄRAŠAS	37
SANTRAUKA.....	43
SUMMARY	44

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

AAM	Atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas
ATAD	2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės
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
BEPS	Mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo 15 veiksmų planas
CFC taisyklės	Kontroliuojamų užsienio bendrovių taisyklės
DAC	2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti Direktyvą 77/799/EEB
DAC 7	Tarybos direktyva (ES) 2021/514 2021 m. kovo 22 d. kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje
DAC 8	2023 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva (ES) 2023/2226, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje
EEE	Europos ekonominė erdvė
EBITDA	Pelnas prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą bei amortizaciją
EBPO	Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija
ES	Europos Sąjunga
ESTT	Europos Sąjungos Teisingumo Teismas
GAAR	Bendroji kovos su mokestiniais pažeidimais taisyklė
GRM	Greitojo reagavimo mechanizmas
PVM	Pridėtinės vertės mokestis
PVM direktyva	2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos
SAAR	Specialiosios kovos su mokestiniais pažeidimais taisyklės

IŽANGA

Temos aktualumas. Mokestiniai pažeidimai yra vienas iš reikšmingiausių iššūkių, su kuriuo susiduria tiek nacionalinės valdžios institucijos, tiek tarptautinės organizacijos. Vengiant mokėti arba slepiant mokesčius, pagrindinis tikslas yra sumažinti mokestinę naštą ar kitaip siekti mokestinės naudos. Tokie veiksmai kelia didelę grėsmę mokesčių sistemos vientisumui, kenkia sąžiningai konkurencijai ir mažina visuomenės pasitikėjimą valstybės institucijomis. Magistro darbe aptariami ES teisės aktai yra svarbūs, nes jie reglamentuoja priemones, skirtas kovai su šiais pažeidimais. Šių priemonių analizė yra aktuali, kadangi jų taikymas konkretiems mokesčiams Lietuvoje ir visoje ES gali padėti užkirsti kelią mokestiniams pažeidimams ir užtikrinti, kad mokesčiai būtų mokami sąžiningai ir proporcingai.

Darbo tikslas. Išnagrinėti ES teisės aktus ir atlikti juose numatytą kovos su mokestiniais pažeidimais priemonių analizę.

Darbo uždaviniai. Šiame darbe keliami tokie uždaviniai:

- 1) Išanalizuoti ESTT praktikoje suformuotą draudimo naudotis ES teisėmis piktnaudžiaujant ir sukčiaujant principą bei jo reikšmę mokestinių pažeidimų vertinimui.
- 2) Išskirti ir įvertinti ES teisės aktuose numatomas priemones, taikomas kovai su mokestiniais pažeidimais tiesioginių mokesčių (pelno mokesčio) srityje.
- 3) Surasti ir išanalizuoti ES teisės aktuose įtvirtintas kovos su mokestiniais pažeidimais priemones, taikomas netiesioginių mokesčių (PVM) srityje.

Tyrimo objektas yra ES antrinės teisės aktuose ir teismų praktikoje įtvirtintos priemonės, skirtos kovai su mokestiniais pažeidimais. Darbe atliekama šių priemonių klasifikacija ir analizė tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityse, pasirenkant du mokesčius – pelno mokestį ir PVM. Šie mokesčiai pasirinkti dėl jų reikšmingumo ES mastu ir plačios juos reglamentuojančių teisės aktų apimties. Pirmoje darbo dalyje atliekama bendrojo principo, draudžiančio naudotis ES teisėmis piktnaudžiaujant, analizė. Antroje dalyje vertinamos kovos su mokestiniais pažeidimais priemonės, įtvirtintos Tarybos direktyvose (ES) 2016/1164 (ATAD) ir 2017/952 (ATAD 2). Trečioje dalyje analizuojami ES teisės aktai, reglamentuojantys kovos su mokestiniais pažeidimais priemones PVM srityje, įskaitant skaitmeninimo iniciatyvas ir administracinę valstybių narių bendradarbiavimą. Šiame darbe mokestiniai pažeidimai suprantami kaip mokesčių vengimas, slėpimas, agresyvus

planavimas ir sukčiavimas, kadangi būtent šios sąvokos vartojamos nagrinėjamuose teisės aktuose ir teismų praktikoje.

Tyrimo metodai. Iškeltų uždavinių įgyvendinimui magistro darbe bus kompleksškai taikomi įvairūs tyrimo metodai:

- 1) aprašomasis metodas naudojamas nagrinėjant ES teisės aktus ir juose nustatytas priemones kovai su mokestiniais pažeidimais;
- 2) lingvistinis metodas naudojamas aiškinant darbe pateikiamas sąvokas;
- 3) sisteminis metodas naudojamas siekiant atskleisti nagrinėjamų teisės normų turinį;
- 4) loginis metodas naudojamas analizuojant atitinkamų ES teisės aktų pritaikymo rezultatus ir įgyvendinimo problematiką.

Darbo originalumas. Darbo originalumas pasireiškia tuo, kad šiame magistro darbe dėmesys nėra sutelkiamas tik į vieną teisės aktą – atvirkščiai, siekiama pateikti bendrą kovos su mokestiniais pažeidimais priemonių, taikomų pelno mokesčio ir PVM srityse bei reglamentuojamų ES teisės aktuose, vaizdą. Per pastaruosius penkerius metus Lietuvoje nebuvo parengta darbų, kuriuose būtų nagrinėjamos šios priemonės tiesioginių ir netiesioginių mokesčių kontekste. Iki šiol daugiausia dėmesio buvo skiriama atskiriems teisės aktams, pavyzdžiui, ATAD, arba konkrečiam mokesčiui, tuomet aptariant ir mokestinių pažeidimų aspektus. Šiame darbe taip pat orientuojamasi į mokestinių pažeidimų reglamentavimą ES teisėje, o ne pasauliniu mastu, taip susisteminant būtent ES lygmens reguliavimą.

Pagrindiniai šaltiniai. Darbe daugiausia remiamasi ES antrinės teisės aktais, t. y. direktyvomis ir reglamentais, kuriais reguliuojami tiesioginiai bei netiesioginiai mokesčiai ir nustatomos kovos su mokestiniais pažeidimais priemonės. Šie dokumentai laikytini esminiais, nes jie sudaro teisinį pagrindą, kuriuo vadovaujasi valstybės narės, formuodamos nacionalinį reguliavimą. Taip pat analizuojama ESTT praktika aktualiose bylose, kuri padeda atskleisti teisės normų turinį ir jų pritaikymą. Be to, darbe remiamasi ir specialiąja literatūra – daugiausia užsienio autorių moksliniais straipsniais, kuriuose nagrinėjamas mokestinių pažeidimų reglamentavimas, taikomos taisyklės ir jų pritaikymo svarba bei spragos.

1. Priemonės, kylančios iš bendrųjų principų

1.1. Draudimo naudotis ES teisėmis piktnaudžiaujant ir sukčiaujant principo analizė

Mokesčių sistema, kaip ir bet kuri kita teisės taisyklių sistema, turi savo spragų. Nagrinėjant ES teisės aktus, reglamentuojančius kovą su mokestiniais pažeidimais, šiame darbe bus išsamiai aptariamos įvairios priemonės, skirtos šiems pažeidimams identifikuoti bei riboti. Tokios priemonės gali būti skirtos kovoti su jau įvykusiais pažeidimais, taip pat būti prevencinio pobūdžio – siekiant užkirsti kelią galimiems pažeidimams ateityje. Šioje dalyje analizė pradedama nuo teismų praktikoje sutinkamo bendrojo principo – draudimo naudotis ES teisėmis piktnaudžiaujant ir sukčiaujant. Šis principas yra reikšmingas, nes turėjo esminės įtakos formuojantis kitoms aktualioms mokesčių teisės taisyklėms, kurios bus išsamiau analizuojamos vėlesnėse darbo potemėse.

ES – teisė atvira teisinė sistema, nuolat besivystanti, nuolatiniuose kontaktuose su valstybių narių teise. Bendrieji ES teisės principai Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) jurisprudencijoje atlieka norminio pobūdžio teisės spragų užpildymo, teisės aiškinimo ir teisminės kontrolės pagrindo funkcijas (Jarašiūnas, 2020, 138 psl.). Galima teigti, kad bendrieji principai ES gali būti ne tik pagalbinė priemonė aiškinant teisės normas, bet ir įgyti imperatyvų pobūdį. Jie gali būti aiškinami *contra legem*, veikti kaip teisminės kontrolės priemonės ir tiesiogiai būti taikomi nacionaliniu lygmeniu, net ir tuo atveju, kai nėra atitinkamų nacionalinių ar ES teisės aktų (Feria, 2020, 1 psl.). Draudimo naudotis ES teisėmis piktnaudžiaujant ir sukčiaujant principas yra svarbus užtikrinant tinkamą ir skaidrą ES teisės taikymą. ESTT suformuota doktrina dėl „piktnaudžiavimo teise“ padėjo pagrindą vėliau susiformavusioms ES mokesčių teisės normoms.

Pirmiausia, kalbant apie pačios piktnaudžiavimo sąvokos sampratą, svarbu išskirti 2000 m. ESTT bylą Nr. C-110/99, *Emsland-Stärke GmbH prieš Hauptzollamt Hamburg-Jonas* (toliau – *Emsland-Stärke*), kurioje ši sąvoka buvo išplėtotą. ESTT šioje byloje suformavo vadinamąjį piktnaudžiavimo testą, kuris apima du elementus – objektyvųjį ir subjektyvųjį kriterijus, reikalingus tam, kad būtų galima nustatyti, ar tam tikras veiksmas gali būti laikomas piktnaudžiavimu. Remiantis šios bylos 39 punktu, objektyvus elementas, t. y. įrodymas, kad lengvatos suteikimo sąlygos buvo sukurtos dirbtinai; kad komercinė operacija buvo vykdoma ne ekonominiais tikslais, o tik siekiant gauti iš Bendrijos biudžeto su šia operacija susijusią finansinę pagalbą. Tuo tarpu subjektyvusis elementas, tame pačiame bylos punkte, aiškinamas kaip faktas, kad komercinė operacija buvo vykdoma iš

esmės siekiant gauti finansinę naudą, nesuderinamą su Bendrijos taisyklių tikslu (*Emsland-Stärke*, 39 p.). Tęsiant teismų praktikos analizę, svarbu paminėti 2006 m. ESTT byla Nr. C-255/02, *Halifax plc* prieš *Commissioners of Customs & Excise* (toliau – *Halifax*), laikomą pirmąją bylą mokesčių srityje, kurioje teismas rėmėsi *Emsland-Stärke* byloje suformuluotu kriterijų testu. Šis testas tapo piktnaudžiavimo vertinimo pavyzdžiu ES teisėje ir nuo to laiko buvo taikomas visose ESTT jurisdikcijai priklausančiose srityse (Kemmeren *et al*, 2018, 8-10 psl.). Pavyzdžiui, *Halifax* byloje ESTT nagrinėjo, ar nacionalinės mokesčių institucijos turi teisinį pagrindą atsisakyti atskaityti mokesčių mokėtojo pirkimo pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) dėl „piktnaudžiavimo“, nepaisant to, kad tuo metu galiojusioje Šeštojoje Tarybos direktyvoje 77/388/EEB piktnaudžiavimo sąvoka nebuvo įtvirtinta. Taigi, byloje buvo keliamas klausimas dėl draudimo naudotis ES teisėmis piktnaudžiaujant ir sukčiaujant principo bei anksčiau aptarto piktnaudžiavimo testo taikymo ribų. ESTT priėmė sprendimą, kad Šeštoji direktyva turi būti aiškinama taip, jog ji draudžia apmokestinamojo asmens teisę atskaityti perkant sumokėtą PVM, jei sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant (*Halifax*, 90 p.). Tęsiant apie principo taikymo apimtį, svarbi ir generalinio advokato Michal Bobek išvada byloje Nr. C-251/16, *Edward Cussens, John Jennings, Vincent Kingston* prieš *T. G. Brosnan* (toliau – *Cussens*). Šioje byloje ESTT buvo pateikti prejudiciniai klausimai, iš kurių keli susiję su draudimo naudotis ES teisėmis piktnaudžiaujant principo taikymu PVM srityje po *Halifax* sprendimo. Vienas iš jų: ar kovos su piktnaudžiavimu teisėmis principas gali būti tiesioginio veikimo asmeniui, jeigu nėra nacionalinės teisėkūros arba teisminės priemonės, kuria tas principas įgyvendinamas (*Cussens*, Bobek, 19 p.). M. Bobek patvirtino, jog tiesioginis veikimas ir konkretus perkėlimas į nacionalinę teisę nėra būtinos bendrųjų ES teisės principų taikymo sąlygos. Vertinant sandorius, ES taisyklės dėl PVM ir nacionalinės perkėlimo į nacionalinę teisę taisyklės turi būti taikomos atsižvelgiant į jurisprudencijoje suformuotus bendruosius principus ir laikantis jų, įskaitant draudimo piktnaudžiauti teise PVM srityje principą (*Cussens*, Bobek, 41 p.). Galima suprasti, kad ES jurisprudencija gali būti integruojama į nacionalinę sistemą priimant naujas teisės aktų redakcijas, tačiau tai nėra būtina taikymo sąlyga. Tam, kad jurisprudencija galiotų, jos nebūtina įgyvendinti (*Cussens*, Bobek, 37 p.).

Aptarus analizuojamo principo taikymo sritį, svarbu grįžti prie paties piktnaudžiavimo testo, t. y. objektyviojo bei subjektyviojo kriterijų. *Halifax* byloje ESTT patikslino, kad objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (*Halifax*, 75 p.). Taigi, tai skiriasi nuo *Emsland-*

Stärke byloje priimto sprendimo, kuriame minimas piktnaudžiavimui nustatyti reikalingas vienintelis tikslas – gauti mokestinę naudą (*Emsland-Stärke*, 50 p.). Šio pokyčio reikšmę analizavo generalinis advokatas M. Poiars Maduro išvadoje dėl *Halifax* bylos. Jis teigė, jog subjektyvusis elementas kyla iš objektyviųjų elementų ir kad tikslas nėra lemiamas piktnaudžiavimo vertinimo kriterijus. Veikiau objektyviai turėtų būti vertinama pati veikla (*Halifax*, Maduro, 70 p.). M. Poiars Maduro pateikė pavyzdį: jei asmuo atlieka veiksmus, kurių vienintelis tikslas yra gauti mokesčių lengvatą, net jei šis asmuo tvirtina neturėjęs piktnaudžiavimo intencijos, objektyviai vertinant, jo veiksmai vis tiek laikytini piktnaudžiavimu (*Halifax*, Maduro, 70 p.). Vėliau *Cussens* byloje taip pat nurodoma, kad ESTT, siekdamas nustatyti pagrindinėje byloje nagrinėjamų nuomos sutarčių tikrąjį turinį ir prasmę, gali atsižvelgti į visiškai dirbtinį šių sandorių pobūdį, taip pat į atitinkamus ūkio subjektus siejančius teisinius, ekonominius ir (arba) asmeninius ryšius. Tokios aplinkybės gali parodyti, kad mokestinio pranašumo įgijimas yra pagrindinis siekiamas tikslas, nors galbūt yra ir ekonominių tikslų (*Cussens*, 60 p.).

Galima suprasti, kad subjektyvusis ir objektyvusis piktnaudžiavimo kriterijai yra susiję. Tačiau, jei asmens veiksmai atitinka objektyvųjį kriterijų, subjektyvusis negali būti paneigtas, nes svarbiausia yra ne tai, ar asmuo sąmoningai siekė padaryti žalos, o tai, ar jo veiksmai sukėlė nepageidaujamų pasekmių.

Prieš tai aptartos bylos buvo nagrinėtos netiesioginių mokesčių kontekste. Kalbant apie tiesioginius mokesčius, pagrindinės laisvės yra pagrindinė varomoji jėga, todėl pagal ją ESTT praktikoje daugiausia dėmesio skiriama tam, ar piktnaudžiavimo prevencija gali pateisinti laisvių apribojimą (Lazarov, Govind, 2019, 854 psl.). Vienas iš esminių sprendimų šiuo klausimu ESTT yra 2006 m. byla Nr. C-196/04, *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* prieš *Commissioners of Inland Revenue* (toliau – *Cadbury Schweppes*). Šioje byloje buvo nagrinėjamas įsisteigimo laisvės ir piktnaudžiavimo šia laisve mokestiniais tikslais santykis. ESTT sprendime rėmėsi ankstesne teismų praktika ir teigė, kad vien tik aplinkybė, jog bendrovė valstybėje narėje buvo įsteigta turint tikslą pasinaudoti palankesniais teisės aktais, nėra pakankama, kad būtų galima daryti išvadą apie piktnaudžiavimą šia laisve (*Cadbury Schweppes*, 37 p.). Siekis mokėti mažiau mokesčių nėra draudžiamas – tai natūralus reiškinys. Tačiau, svarbu, kad tai nebūtų vienintelis tokio veiksmo tikslas, nes nacionalinė įsisteigimo laisvę ribojanti priemonė gali būti pateisinama, kai ji yra susijusi su išimtinai dirbtiniais dariniais, kurių tikslas yra išvengti atitinkamos valstybės narės teisės aktų taikymo (*Cadbury Schweppes*, 51 p.). Taigi, sprendime pabrėžiama įsisteigimo laisve siekiamo tikslo svarba – ar siekis patvirtina piktnaudžiavimą

ar realius veiklos vykdymo, ekonominius tikslus. Be subjektyviojo elemento, ESTT nurodo ir objektyviojo elemento reikalavimą, taigi yra referuojama į *Emsland-Stärke* sprendimą ir jame suformuotą kriterijų testą. Vėlesniame, 2019 m. ESTT sprendime sujungtose bylose *N Luxembourg 1* (C-115/16), *X Denmark A/S* (C-118/16), *C Danmark I* (C-119/16), *Z Denmark ApS* (C-299/16) prieš *Skatteministeriet* (toliau – *N Luxembourg 1*) buvo analizuojamas Tarybos direktyvos 2003/49/EB, dar vadinamos palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva, taikymas ir piktnaudžiavimas. ESTT vėl priminė *Emsland-Stärke* objektyvųjų ir subjektyvųjų kriterijus. Dar ši byla svarbi tuo, kad ESTT, nagrinėjant prašymą priimti prejudicinį sprendimą, pateikė gaires minėtiems kriterijams atpažinti, taip padedant nacionaliniams teismams įvertinti jau konkrečius jų nagrinėjamus atvejus. ESTT išskyrė šiuos požymius, indikuojančius fiktyvų darinį:

1) bendrovė ar bendrovių grupė, kuri buvo sukurta dėl ekonominės realybės neatspindinčių motyvų ir kurios struktūra yra tik formali, o jos pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų yra gauti mokestinės naudos, prieštaraujančios taikytinos mokesčių teisės tikslui ar paskirčiai (*N Luxembourg 1*, 127 p.);

2) bendrovė, kuri gautas pajamas per labai trumpą laiką nuo jų gavimo perveda subjektams, kurie neatitinka sąlygų, nustatytų atitinkamuose įstatymuose (*N Luxembourg 1*, 128 p.);

3) aplinkybė, kai bendrovių grupės struktūroje yra bendrovė tarpininkė, kurios vienintelė veikla yra gauti palūkanų ir pervesti jas tikrajam savininkui ar kitoms bendrovėms tarpininkėms. Ji taip pat neturi realios ekonominės veiklos išanalizavus visas reikšmingas aplinkybes, susijusias, be kita ko, su bendrovės valdymu, balansu, išlaidų struktūra ir faktiškai patirtomis išlaidomis, įdarbintais darbuotojais, taip pat su turimomis patalpomis ir įranga (*N Luxembourg 1*, 131 p.);

4) įvairios sutartys tarp bendrovių, dalyvaujančių finansiniuose sandoriuose, kurių tikslas – gautų palūkanų pervedimas bendrovėms akcininkėms siekiant išvengti mokestinės naštos ar maksimaliai ją sumažinti (*N Luxembourg 1*, 132 p.).

Aukščiau išvardintos gairės suteikia daugiau aiškumo piktnaudžiavimo fakto analizėje, taip pat atgraso asmenis nuo piktnaudžiavimo, priverčiant įvertinti griežtesnį požiūrį į įmonių schemas ir turinį, taip skatinant atsakomybę.

Taigi, iš nagrinėtos ESTT teismų praktikos matyti, kad mokesčių mokėtojas turi teisę pasirinkti jam palankią jurisdikciją veiklai vykdyti, tol kol veikla nėra išimtinai formali ir nėra vykdoma tik siekiant mokestinės naudos. Jei išanalizavus veiklos požymius ir pritaikius ESTT praktikoje suformuotą kriterijų testą, nustatoma, kad veikla yra dirbtinė,

galima pripažinti piktnaudžiavimą, kuriam esant taikomas bendrasis draudimo naudotis ES teisėmis piktnaudžiaujant ir sukčiaujant principas. Apibendrinant galima teigti, kad piktnaudžiavimas pripažįstamas tuomet, kai:

1) dėl tam tikrų sandorių buvo įgyta mokestinė nauda, kurios suteikimas prieštarauja atitinkamos teisės normų tikslui ir paskirčiai;

2) iš objektyvių aplinkybių, tokių kaip dirbtinis sandorių pobūdis, ūkio subjektų tarpusavio ryšiai ir ekonominės veiklos nebuvimas, akivaizdu, kad pagrindinis šių sandorių tikslas buvo gauti mokestinį pranašumą.

ESTT teigia, kad nacionaliniai teismai kiekvienu konkrečiu atveju, atsižvelgdami į pateiktus įrodymus, turi patikrinti, ar šios sąlygos yra įvykdytos ir ar dėl to buvo piktnaudžiaujama (Feria, 2019, 9 psl.). Tokia teismų pareiga užtikrina nuoseklų teisės taikymą visoje ES ir kartu stiprina kovos su mokestiniais pažeidimais sistemą. Galima daryti išvadą, jog ESTT piktnaudžiavimo draudimas įtvirtinamas kaip bendrasis draudimo naudotis ES teisėmis piktnaudžiaujant ir sukčiaujant principas, todėl jam būdingas visapusiškas pobūdis. Šis principas taikomas tiek suderintose, tiek nesuderintose srityse ir nereikalauja perkėlimo į nacionalinę teisę, net ir ten, kur dėl suderinimo į nacionalines sistemas reikėjo perkelti ES teisę, pavyzdžiui, PVM (Kemmeren *et al*, 2018, 9 psl.). Šis principas suformavo pagrindą tolesniam kovos su mokestiniais pažeidimais priemonių reglamentavimui, o dabar mokesčių srityje yra kodifikuotas antrinėje ES teisėje įsigaliojus Tarybos direktyvai (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (angl. Anti Tax Avoidance Directive, toliau – ATAD), kuri bus analizuojama kitoje darbo dalyje.

2. Priemonės kovai su mokestiniais pažeidimais tiesioginių mokesčių srityje

Šioje dalyje bus aptariamos kovos su mokestiniais pažeidimais priemonės, nustatytos ES teisės aktuose, reglamentuojančiuose tiesioginių mokesčių sritį. Tiesioginiais mokesčiais laikomi mokesčiai, mokami nuo mokėtojo pajamų ar turto (Užubalis, 2012, 64 psl.). Šie mokesčiai ES mastu harmonizuojami minimaliai, todėl dėl skirtingų nacionalinių reguliavimo sistemų atsiranda spragų, kuriomis pasinaudodami mokesčių mokėtojai gali siekti išvengti mokesčių ir taip padaryti mokestinį pažeidimą.

Pirmiausia aktualu aptarti, kas paskatino imtis priemonių kovojant su mokestiniais pažeidimais tiesioginių mokesčių srityje harmonizavimo. Be anksčiau aptarto bendrojo draudimo naudotis ES teisėmis piktnaudžiaujant ir sukčiaujant principo, Tarybos

direktyvos 2003/49/EB (dar vadinamos palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva) 5 straipsnyje ir Tarybos direktyvos 2009/133/EB (dar vadinamos mokestinių susijungimų direktyva) 15 straipsnyje yra įtvirtinta valstybėms narėms suteikiama galimybė atsisakyti taikyti arba neleisti pasinaudoti direktyvos nuostatomis, jei pagrindinis arba vienas iš pagrindinių sandorio motyvų yra mokesčių vengimas, jų nemokėjimas ar piktnaudžiavimas. Taigi, šios taisyklės, nors ir numatytos teisiškai privalomuose ES teisės aktuose – direktyvose, – nebuvo imperatyvaus pobūdžio. Tačiau, nors direktyvose minėtos taisyklės numatė galimybę, o ne pareigą, jos buvo veiksmingos. Kaip pažymi I. Steponavičienė – vien galimybės piktnaudžiavimo atveju netaikyti direktyvomis nustatytų taisyklių buvimas direktyvų tekstuose suteikė valstybėms narėms galimybę, esant atitinkamoms nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu nuostatomis, mokesčių slėpimo ar vengimo atvejais neleisti pasinaudoti konkrečioje direktyvoje numatytu palankiu apmokestinimo režimu (Steponavičienė, 2018, 507 psl.). Vis dėlto, nors pati galimybė neleisti taikyti direktyvų piktnaudžiavimo atvejais buvo reikšminga, imperatyvios nuostatos nebūvimas leido valstybėms narėms skirtingai taikyti atitinkamas normas, todėl nebuvo užtikrintas vienodumas, taip paliekant spragų mokestiniams pažeidimams vykdyti.

Tęsiant, svarbu paminėti ir Europos Komisijos rekomendaciją 2012/772/ES dėl agresyvaus mokesčių planavimo. Joje rekomenduojama visoms valstybėms narėms priimti bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę, pritaikytą nacionaliniams ir tarpvalstybiniais atvejais ES, taip pat atvejais, susijusiems su trečiosiomis šalimis (Europos Komisijos rekomendacija 2012/772/ES, 2012). Be pačios taisyklės, rekomendacijoje išplėtojama dirbtinės priemonės sąvoka ir pateikiamas nebaigtinis situacijų, kurios paprastai prilygtų „mokestinei naudai“, sąrašas (plačiau aptariama 2.1.1. dalyje).

Toliau, šio klausimo harmonizavimą paskatino ir Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo 15 veiksmų planas (angl. base erosion and profit shifting action plan, toliau – BEPS). 2013-2015 m. buvo įgyvendinamas EBPO ir G20 šalių BEPS projektas, į kurį įtrauktos įvairios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės, kurios turi būti įgyvendintos valstybių vidaus mokesčių įstatymuose ir mokesčių sutartyse (Scherleitner, Korving, 2022, 4 psl.). Nors šis projektas ir nagrinėja aktualias problemas, susijusias su mokesčių vengimu, jis pats savaime valstybių neįpareigoja keisti savo mokestines sistemas. Vis dėlto šio plano nuostatos tapo pagrindu ES iniciatyvoms, ypač direktyvose įtvirtintoms taisyklėms, nukreiptoms į kovą su mokestiniais pažeidimais.

Kadangi tiek BEPS plane, tiek ES teisės aktuose analizuojamos įvairios netinkamo mokestinio elgesio formos, šiame darbe būtina apibrėžti, kokios sąvokos vartojamos mokestinių pažeidimų kontekste. Aptartuose dokumentuose buvo minimos įvairios sąvokos, kaip mokesčių vengimas, mokesčių slėpimas ar agresyvus mokesčių planavimas. Šiame darbe visos jos laikomos mokestiniais pažeidimais, tačiau svarbu trumpai aptarti kuo šios sąvokos skiriasi. Remiantis A. Paulausku, mokesčių vengimas nuo mokesčių slėpimo skiriasi tuo, kad vengiant mokesčių, mokėtojas mokesčio bazę sumažina atlikdamas veiksmus, formaliai atitinkančius įstatymo reikalavimus, todėl dirbtinai sudaroma situacija, kad jis gautų mokestinę naudą. O mokesčius slepiant, mokesčio bazė sumažinama iškreipiant realias aplinkybes, t. y. atliekant įstatymui prieštaraujančius veiksmus ir nefiksuojant iš tiesų įvykusių ūkinių operacijų (Paulauskas, 2006, 39 psl.). Kita pažeidimo forma – agresyvus mokesčių planavimas – pasireiškia, kai mokestinė prievolė mažinama pasinaudojant mokesčių sistemos techniniais aspektais arba dviejų ar daugiau mokesčių sistemų neatitikimais (Europos Komisijos rekomendacijos 2012/772/ES preambulė, 2 p.). Taigi, skiriamieji bruožai yra tokie: vengiant mokesčių, yra dirbtinai konstruojamas veiklos modelis ar verslo operacijų seka siekiant, kad būtų formaliai atitiktos normos, numatančios lengvatas; mokesčių slėpimas yra sunkiausia piktnaudžiavimo forma, kai įstatymas pažeidžiamas tiesiogiai, fiziniais veiksmais; agresyvus mokesčių planavimas vykdomas teisėtai, išnaudojant spragas mokesčių sistemoje arba skirtingų jurisdikcijų neatitikimus.

Išsiaiškinus sąvokų skirtumus, apibendrinant galima teigti, jog aptarti dokumentai ir strategijos padėjo pagrindus kovos su mokestiniais pažeidimais harmonizavimui ES lygiu. Pavyzdžiui, atsižvelgdama į ES kovos su mokestiniu sukčiavimu ir mokesčių slėpimu stiprinimo veiksmų planą ir raginimą peržiūrėti ES teisės aktų nuostatas dėl kovos su piktnaudžiavimu (Europos Komisijos komunikatas COM (2012) 722 final, 15 p.), Europos Komisija pasiūlė iš dalies pakeisti Tarybos direktyvą 2011/96/ES (dar vadinama patronuojančių ir dukterinių įmonių direktyva), siekiant nustatyti privalomą minimalų standartą kovai su piktnaudžiavimo sandoriais (Kemmeren *et al*, 2018, 27 psl.). Ši direktyva buvo pakeista priimant naują redakciją – direktyvą (ES) 2015/121 – ir įtraukiant į šio dokumento 1 straipsnį privalomą kovos su mokesčių vengimu taisyklę. Galiausiai, 2016 m. liepos 12 d. buvo oficialiai priimta ATAD, kuri bus analizuojama tolesniame poskyryje.

2.1. Kovos su mokestiniais pažeidimais priemonių, įtvirtintų Tarybos direktyvoje (ES) 2016/1164, analizė

ATAD tikslas – padidinti ES vidaus rinkos atsparumą tarpvalstybinio mokesčių vengimo praktikai. Nacionalinės pelno mokesčio sistemos yra skirtingos, o atskirų valstybių narių veiksmai gali kelti grėsmę vidaus rinkos vientisumui tiesioginio apmokestinimo srityje. Dėl šios priežasties ATAD siekiama koordinuoti valstybių narių veiksmus, sukuriant minimalų nacionalinių pelno mokesčio sistemų apsaugos lygį nuo mokesčių vengimo praktikos visoje ES. ATAD įtvirtintos specialios taisyklės taikomos visiems mokesčių mokėtojams, kuriems taikomas pelno mokestis vienoje ar daugiau valstybių narių, įskaitant subjektų, kurie yra rezidentai mokesčių tikslais trečiojoje valstybėje, nuolatinės buveinės vienoje ar daugiau valstybių narių (ATAD, 1 str.). Šios taisyklės taip pat skirstomos į dvi rūšis: bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę (angl. General Anti-Avoidance Rule, toliau – GAAR) ir specialiąsias kovos su mokestiniais pažeidimais taisykles (angl. Specific Anti-Avoidance Rules, toliau – SAAR). Toliau šiame skyriuje bus analizuojamos būtent GAAR ir SAAR kaip pagrindinės priemonės kovai su mokestiniais pažeidimais tiesioginio apmokestinimo srityje.

2.1.1. Bendroji kovos su mokestiniais pažeidimais taisyklė – GAAR

Kaip minėta anksčiau, GAAR nėra naujas mechanizmas kovojant su mokestiniais pažeidimais. Dauguma valstybių narių šią taisyklę jau buvo įtvirtinusios savo nacionaliniuose teisės aktuose. Tačiau pirmoje darbo dalyje minėtas draudimo naudotis ES teisėmis piktnaudžiaujant ir sukčiaujant principas buvo kodifikuotas ir atsispindi būtent per GAAR, kuri pirmą kartą tapo imperatyvi, ją įtvirtinus ATAD 6 straipsnyje. Pirmoji šio straipsnio dalis nurodo, jog: apskaičiuodama pelno mokestį, valstybė narė neatsižvelgia į darinį ar kelis darinius, kurių sukūrimo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja taikytinos mokesčių teisės esmei ar tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai, atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Šiai daliai būdingi trys pagrindiniai elementai. Pirmiausia, dėmesys sutelkiamas į darinius – į tai, kad šis straipsnis turi būti taikomas tada, kai darinys ar keli dariniai yra sukurti turint pagrindinį ar vieną iš pagrindinių tikslų, gauti mokestinę naudą. Antra, mokesčių lengvatos gavimas turi prieštarauti taikytinos mokesčių teisės esmei ar tikslui. Trečia, darinys ar keli dariniai turi būti laikomi apsimestiniais, atsižvelgus į visus faktus ir aplinkybes, į visas pagrįstas ekonomines priežastis, įskaitant finansinę veiklą (ATAD preambulė, 11 p.). Žvelgiant į šią

straipsnio dalį matomas ryšys su jau aptartais subjektyviojo ir objektyviojo kriterijų testais iš *Emsland-Stärke* bylos.

Taigi, pirmiausia dėmesys sutelkiamas į darinius ir jų sudarymo tikslą. Šis elementas atitinka subjektyviojo kriterijaus testą, taikomą ESTT praktikoje, todėl toliau bus aptariami būtent šio testo kriterijai, atspindintys GAAR. Kalbant apie darinio sąvoką, galima prisiminti jau trumpai minėtą Europos Komisijos rekomendaciją 2012/772/ES dėl agresyvaus mokesčių planavimo. Joje buvo pateikta siūloma GAAR formuluotė, taip pat paaiškinta sąvoka „priemonė“, kuri šiame kontekste atitinka žodį „darinys“. Pasak šios rekomendacijos 4.3 dalies, priemonė reiškia bet kokią sandorį, schemą, veiksmą, operaciją, susitarimą, dotaciją, sutarimą, pažadą, įsipareigojimą ar įvykį. Priemonė gali apimti daugiau nei vieną etapą ar dalį. Taigi, galima teigti, kad „darinys“ ar „dariniai“ apima bet kokius mokesčio mokėtojo veiksmus. Tačiau, pasak B. Kuzniacki, svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad laiko parametrai gali apriboti „kelių darinių“ taikymo sritį ta prasme, kad GAAR turėtų būti taikomas tik iš anksto numatytiems dariniams, kuriais siekiama gauti mokestinį pranašumą (Kuzniacki, 2020, 137 psl.).

Kitas aptariamas kriterijus – tikslas. Verta atkreipti dėmesį, jog taisyklėje įtvirtinta sąlyga „pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų“ sulaukė daug kritikos tarp mokslininkų, kurie mano, kad ja nustatoma stebėtinai žema piktnaudžiavimo riba, galinti apimti patikimus ekonominius susitarimus (Kuzniacki, 2020, 143 psl.). GAAR kritikuojama dėl to, kad leidžia taikyti taisyklę ne tik tada, kai vienintelis tikslas yra mokestinė nauda, bet ir tada, kai mokestinė nauda yra tik vienas iš kelių tikslų. Tokiu būdu nukrypstama nuo ESTT praktikos, kurioje, kaip aptarta pirmoje darbo dalyje, piktnaudžiavimui nustatyti taikomas bent jau pagrindinio tikslo kriterijus. Taip pat, formuluotė „vienas iš pagrindinių tikslų“ prieštarauja daugelyje valstybių narių įtvirtintoms GAAR versijoms ir gali sudaryti sąlygas ginčyti teisėtus susitarimus (Bilonozhkina, 2023, 56 psl.). Tai reiškia, kad nacionalinės taisyklės gali būti griežtesnės nei nustatytos ATAD. Kadangi, pagal ATAD 3 straipsnį, direktyvos nuostatos nustato tik minimalų apsaugos lygį, t. y. šia direktyva netrukdoma taikyti nacionalines arba susitarimu pagrįstas nuostatas, kuriomis siekiama išsaugoti aukštesnį nacionalinės pelno mokesčio bazės apsaugos lygį, valstybės narės pirma turi įsivertinti, ar jų nacionalinė GAAR yra griežtesnė už tą, kuri numatoma ATAD.

Paskutinis aptartinas pirmojo elemento kriterijus – mokestinės naudos sąvoka. Ji taip pat plėtojama Europos Komisijos rekomendacijos 2012/772/ES 4.7 punkte, kuriame aptariamos mokestinės lengvatos. Šiame punkte nurodoma, kad kai yra gaunama mokesčių

lengvata, nacionalinės valdžios institucijos raginamos palyginti mokesčio mokėtojo mokėtino mokesčio sumą, kai priemonė (-s) taikoma (-os), ir mokestį, kurį tas pats mokesčio mokėtojas mokėtų tomis pačiomis aplinkybėmis, jeigu priemonė (-ės) nebūtų taikoma (-os). Vadinasi, siūloma palyginti realią mokesčių sumą, susidariusią atsižvelgiant į darinį ar kelis darinius, su ta suma, kuri būtų apskaičiuota, jeigu šie dariniai nebūtų egzistavę. Taip pat toje pačioje rekomendacijos dalyje pateikiami konkretūs atvejai, kurie rodo mokestinę naudą ir į kuriuos reiktų atsižvelgti darant prieš tai minėtą palyginimą. Tai tokios situacijos kaip:

- 1) suma neįtraukta į mokesčio bazę;
- 2) mokesčio mokėtojui taikoma atskaita;
- 3) patiriamas nuostolis mokesčių tikslais;
- 4) nereikia mokėti išskaičiuojamojo mokesčio;
- 5) kompensuojamas užsienyje nustatytas mokestis.

Taigi, mokestinės naudos sąvoka yra plati ir apima įvairias situacijas, kai mokesčių mokėtojas gali sumažinti savo mokestinę naštą. Norint nustatyti, ar tam tikras darinys suteikia mokestinę naudą, būtina atlikti išsamią analizę ir palyginti realų bei tariamai mokėtiną mokestį.

Toliau, nagrinėjant ATAD 6 straipsnio 1 dalį, matomas ir objektyviojo kriterijaus testas – mokestinės naudos gavimas turi prieštarauti taikytinos mokesčių teisės tikslui ar esmei. Prieštaravimas gali būti suprantamas kaip įstatymo apėjimas, dėl kurio mokesčių mokėtojui sukuriamas našta ar kaip mokesčių įstatymo, kuris yra palankus mokesčių mokėtojui, išnaudojimas. Pirmuoju atveju paprastai siekiama padidinti arba išlaikyti pajamas, o antruoju – pasinaudoti lengvatomis, kurios, pavyzdžiui, skatina verslą tam tikruose sektoriuose ar geografiniuose regionuose (Kuzniacki, 2020, 151 psl.). Prieštaravimas mokesčių teisės esmei ar tikslui yra glaudžiai susijęs su nuostata, kad darinys ar keli dariniai turi būti laikomi apsimestiniais, atsižvelgus į visus faktus ir aplinkybes, įskaitant visas pagrįstas ekonomines priežastis, įskaitant finansinę veiklą (ATAD preambulė, 11 p.). Reiškia, kad darinio „tikrumas“ priklauso nuo jo ekonominės realybės – jei nėra pagrįsto ekonominio turinio, darinys gali būti laikomas apsimestiniu. Dėl to šis elementas taip pat priskirtinas prie objektyviojo kriterijaus. Antroji ATAD 6 straipsnio dalis aiškina, kad „apsimestiniai“ dariniai reiškia, kad jų sudarymui nebuvo jokių pagrįstų komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę tikrovę. Kaip nurodoma ATAD preambulės 11 punkte – kitu atveju mokesčių mokėtojas turėtų turėti teisę pasirinkti savo komercinei veiklai mokesčių požiūriu veiksmingiausią struktūrą, kaip ir buvo pažymėta

Cadbury Schweppes byloje, aptartoje pirmoje darbo dalyje. Dirbtinumo elementas yra svarbus, kadangi yra glaudžiai susijęs tiek su subjektyviuoju, tiek su objektyviuoju GAAR elementu. Pasak B. Kuzniacki, kuo daugiau dirbtinumo, tuo labiau tikėtina, kad pagrindinis mokesčių mokėtojo susitarimo ar kelių susitarimų tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinę naudą ir kad toks gavimas paneigia mokesčių įstatymo esmę ir tikslą (Kuzniacki, 2020, 142 psl.). Dirbtinumo požymiai taip pat detalai aptarti 2019 m. ESTT sprendime sujungtose bylose *Skatteministeriet prieš T Danmark* (C-116/16) ir *Y Denmark Aps* (C-117/16) (toliau – *T Danmark*). Šiame sprendime ypatingas dėmesys skirtas „bendrovės tarpininkės“ sąvokai ir jos vertinimui ekonominės realybės kontekste. Teismas pažymėjo, kad fiktyviu dariniu gali būti laikoma bendrovių grupė, kuri buvo sukurta dėl ekonominės realybės neatspindinčių motyvų ir kurios struktūra yra tik formali (*T Danmark*, 100 p.). Teismas pateikė konkretų pavyzdį – bendrovė gali būti laikoma tarpininke, jei jos vienintelė veikla yra gauti dividendų ir juos pervesti tikrajam savininkui ar kitoms bendrovėms tarpininkėms. Tokiu atveju teisinis vertinimas neturėtų apsiriboti vien formalumais, būtina išanalizuoti, ar egzistuoja tikroji ekonominė veikla. Tai, pagal ESTT, turi būti daroma išanalizavus visas reikšmingas aplinkybes, susijusias, be kita ko, su bendrovės valdymu, balansu, išlaidų struktūra ir faktiškai patirtomis išlaidomis, įdarbintais darbuotojais, taip pat su turimomis patalpomis ir įranga (*T Danmark*, 104 p.). Tokiu būdu pabrėžiama, kad piktnaudžiavimo teise buvimą gali atskleisti įrodymų visuma, jei šie įrodymai yra objektyvūs bei nuoseklūs. Tokie įrodymai gali būti ekonominio pateisinimo neturinčių bendrovių tarpininkių buvimas, taip pat visiškai formalus bendrovių grupės struktūros, finansinio darinio ir paskolų pobūdis (*T Danmark*, 114 p.).

Atlikus objektyviųjų ir subjektyviųjų kriterijų testą, pereinama prie jų taikymo pasekmių. Trečioji ATAD 6 straipsnio dalis nustato, jog kai į darinius arba jų grupę neatsižvelgiama pagal 1 dalį, mokestinis įsipareigojimas apskaičiuojamas laikantis nacionalinės teisės. Taigi, šioje nuostatoje įtvirtinamos teisinės pasekmės. Joje reglamentuojama, kaip turi elgtis valstybė narė nustačiusi, jog darinys apsimestinis. Tokiu atveju šis darinys ignoruojamas ir mokesčiai apskaičiuojami taip, tarsi minėtas darinys niekada nebūtų egzistavęs. Pasak B. Kuzniacki, nors tai nėra suformuluota 6 straipsnyje, siekiant teisinio tikrumo ir dėl tvirto doktrininio pagrindo, būtų tikslinga mokestinę prievolę nustatyti iš naujo apibrėžiant piktnaudžiaujantį susitarimą remiantis ekonominio turinio ir (arba) pagrįstų komercinių priežasčių buvimu. Tai turėtų būti daroma siekiant iš naujo apibrėžti piktnaudžiavimo susitarimą arba piktnaudžiavimo susitarimus, kad jie būtų laikomi suderinamais su mokesčių teisės objektu ir tikslu (Kuzniacki, 2020, 172-173 psl.).

Ši pozicija atskleidžia, kad nepakanka vien atmesti apsimestinius darinius – reikia konstruktyviai permodeliuoti situaciją pagal tikrąją ekonominę esmę.

GAAR, įtvirtinta ATAD 6 straipsnyje, yra privalomo pobūdžio teisės norma, taikoma visose ES valstybėse narėse tiek vidaus, tiek tarpvalstybinėse situacijose. Vienodas šios taisyklės taikymas būtinas siekiant užtikrinti vidaus rinkos vientisumą ir išvengti skirtingų interpretacijų tarp valstybių narių. GAAR paskirtis yra kovoti su piktnaudžiavimo mokesčių srityje praktika, kuri dar nebuvo sprendžiama konkrečiai tam skirtomis taisyklėmis (SAAR). Tai reiškia, kad SAAR taikymas nėra baigtinis, nes kai taikant SAAR piktnaudžiavimo negalima pašalinti, GAAR vis tiek gali būti taikomas, užpildant atsiradusias spragas (Vanistendael, 2020, 28 psl.). Tai pabrėžia GAAR svarbą, nes ši taisyklė leidžia reaguoti į įvairiai pasireiškiančius ir nuolat kintančius mokesčių vengimo scenarijus.

Baigiant GAAR analizę, svarbu įvertinti jos įgyvendinimą nacionalinių lygmeniu. Kadangi ATAD yra privalomas ES teisės aktas, valstybės narės turėjo jį perkelti į nacionalinę teisę ne vėliau kaip iki 2018 m. gruodžio 31 d., o jos nuostatas taikyti nuo 2019 m. sausio 1 d. Valstybės narės taip pat turėjo pateikti Europos Komisijai priimtų teisės aktų tekstus. Kaip buvo pastebėta anksčiau, dauguma valstybių nurodė, kad jos jau turi galiojančią GAAR ir nesitiki didelių pokyčių taikant ATAD direktyvą (Vanistendael, 2020, 29 psl.). Nors iš pirmo žvilgsnio tai gali atrodyti kaip teigiamas aspektas, iš kitos pusės kyla iššūkių dėl šių skirtingų nacionalinių GAAR versijų suderinamumo. ESTT tenka užduotis užtikrinti jų nuoseklų taikymą tarpvalstybinėse situacijose. Terminologijos skirtumai taip pat kelia sunkumų, ypač skirtumas tarp sąvokų „pagrindinis/esminis tikslas“ ir „vienas iš pagrindinių tikslų“. Kadangi GAAR paskirtis – kovoti su netikėtais mokesčių vengimo scenarijais, tokios taisyklės esmė – būti pakankamai abstrakčiai ir lanksčiai (Chen, 2018, 92 psl.). Tačiau būtent šios savybės sukelia taisyklės neapibrėžtumą ir apsunkina jos įgyvendinimą. Kaip pažymi generalinė advokatė J. Kokott 2023 m. ESTT byloje C-454/21P *Engie Global LNG Holding and Others prieš Commission*: mokesčių teisėje, ko gero, nėra bendrosios nuostatos dėl piktnaudžiavimo prevencijos, dėl kurios aiškinimo nekiltų sunkumų. ESTT taip pat nuolat gauna klausimų dėl bendrojo draudimo taikyti piktnaudžiaujamojo pobūdžio darinius ES teisėje išaiškinimo ir atsakymai į juos būna tokie sudėtingi, kad juos nagrinėja Didžioji kolegija (Kokott, 148 p.). Nepaisant šių neapibrėžtumų, GAAR lieka svarbia priemone kovos su mokesčių vengimu sistemoje, suteikiančia mokesčių administratoriui galimybę veiksmingai užkirsti kelią nesąžiningam

mokestinių pranašumų siekimui. Tokiu būdu užtikrinamas sąžiningumas, proporcingumas ir lygybė tarp visų mokesčių mokėtojų.

2.1.2. Specialiosios kovos su mokestiniais pažeidimais taisyklės – SAAR

Kaip jau minėta, be GAAR analizuojamoje direktyvoje yra ir SAAR. Šios taisyklės apima tokias konkrečias nuostatas kaip palūkanų ribojimo taisyklės, perkėlimo apmokestinimo taisyklės, šalių mokestinės tvarkos neatitikimų taisyklės ar kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės (toliau – CFC taisyklės). Svarbu pažymėti, kad SAAR taikymas nereikalauja nustatyti mokestinio pažeidimo fakto, kuris, priešingai, yra esminis GAAR elementas. Kitaip tariant, jeigu GAAR kovoja su realiai įvykusiais mokesčių vengimo padariniais, tai SAAR siekia užkirsti kelią potencialiam mokesčių vengimui ir jo pasekmėms (Steponavičienė, 2018, 505 psl.). Verta atkreipti dėmesį, kad viena iš SAAR rūšių, susijusi su šalių mokestinės tvarkos neatitikimais, gali būti taikoma tiek tyčiniams, tiek netyčiniams atvejams. Todėl šioje dalyje nagrinėjant SAAR kaip kovos su mokestiniais pažeidimais priemonės, toliau ši taisyklė bus analizuojama tiek, kiek ji susijusi su tyčiniams pasinaudojimo atvejais. Šalių mokestinės tvarkos neatitikimai yra įtvirtinti ATAD 9 straipsnyje ir taip pat 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos direktyvoje (ES) 2017/952, kuria iš dalies keičiama ATAD, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais (toliau – ATAD 2).

Šalių mokestinės tvarkos neatitikimais laikomi mokėjimų (finansinių priemonių) arba subjektų teisinio kvalifikavimo skirtumai, kurie atsiranda dėl dviejų skirtingų jurisdikcijų sistemų sąveikos (ATAD preambulė, 13 p.). Tokių neatitikimų pasekmės dažnai yra dvigubas atskaitymas (kai atskaitymas įvyksta abiejose valstybėse) arba pajamų atskaitymas vienoje valstybėje neįtraukiant jų į kitos valstybės mokesčių bazę. Siekiant neutralizuoti šalių mokestinės tvarkos neatitikimų poveikį, būtina nustatyti taisykles, pagal kurias viena iš jurisdikcijų turėtų atsisakyti atskaityti mokėjimą, lemiantį tokį rezultatą (Valiante, 2019, 28 psl.).

Taigi pirmiausia, ATAD 9 straipsnyje numatoma, kad:

1) Tais atvejais, kai dėl šalių mokestinės tvarkos neatitikimų sudaromos sąlygos dvigubam atskaitymui, atskaitymas atliekamas tik valstybėje narėje, kurioje yra mokėjimo šaltinis.

2) Tais atvejais, kai dėl šalių mokestinės tvarkos neatitikimų sudaromos sąlygos atskaitymui neįtraukiant, mokėtojo valstybė narė atsisako atlikti tokio mokėjimo atskaitymą.

Tačiau, aukščiau minėtos taisyklės taikomos tik valstybėms narėms, neįtraukiant trečiųjų valstybių. Šalių mokestinės tvarkos neatitikimais siekdami sumažinti savo bendrus mokestinius įsipareigojimus ES naudojami ir ES mokesčių mokėtojai, kurie dalyvauja su trečiosiomis valstybėmis susijusiose tarpvalstybinėse struktūrose. Be to, yra kitokio tipo šalių mokestinės tvarkos neatitikimų, pavyzdžiui, neatitikimų, susijusių su nuolatinėmis buveinėmis ir hibridiniais perkėlimais, vadinamųjų importuotų neatitikimų ir dvigubo bendrovių rezidavimo neatitikimų, kurių ATAD 9 straipsnis nereglamentuoja (Europos Komisijos komunikatas COM (2016) 687 final, 2 psl.). Todėl, siekiant pašalinti likusias spragas ir nustatyti taisykles, atitinkančias EBPO BEPS planą, buvo priimta nauja ATAD redakcija – ATAD 2, kuria šios taisyklės išplečiamos ir į trečiąsias valstybes.

Šioje direktyvoje pagrindinis dėmesys skiriamas atskaitymo iš mokesčio bazės arba įtraukimo į įmonės mokesčio bazę klausimui. Taisyklės, skirtos šalių mokestinės tvarkos neatitikimams, taikomos tik tuo atveju, kai egzistuoja neatitikimas tarp mokesčių mokėtojo ir susijusios įmonės mokestinės tvarkos arba yra sudarytas dalyvaujančių šalių struktūrinis susitarimas (Europos Komisijos komunikatas COM (2016) 687 final, 6 psl.). Norint toliau analizuoti direktyvą, svarbu suprasti, kas yra struktūrinis susitarimas. Pagal ATAD 2, 2 straipsnio, 11 punktą, struktūrinis susitarimas yra susijęs su pasinaudojimu šalių mokestinės tvarkos neatitikimais, kai pasinaudojimo tokiais neatitikimais pasekmių kaina yra įtraukta į susitarimo sąlygas, arba susitarimas, kuris sumanytas siekiant, kad atsirastų pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais pasekmės, nebent negalima pagrįstai manyti, kad mokesčių mokėtojas arba susijusi įmonė žinojo apie galimybę pasinaudoti tokiais šalių mokestinės tvarkos neatitikimais, ir jis (ji) negavo jokios naudos iš mokesčių lengvatos, kuriai sąlygas sudaro šalių mokestinės tvarkos neatitikimai. Kadangi vienas iš šio darbo tikslų yra analizuoti kovą su mokestiniais pažeidimais, toliau bus nagrinėjami tie atvejai, kai struktūrinis susitarimas gali būti suplanuotas būtent turint tikslą pasinaudoti skirtingų šalių mokesčių sistemų spragomis ir toks veiksmas įgyja tyčinio mokestinio pažeidimo pobūdį.

Vienas iš šalių mokestinės tvarkos neatitikimų atvejų yra hibridiniai perkėlimai. Jie atsiranda tada, kai yra susitarimas perkelti finansinę priemonę, kai nesutampa dviejų jurisdikcijų nuostatos, kam – perkėlėjui ar gavėjui – priklauso su pagrindiniu turtu susijusių mokėjimų nuosavybė (Europos Komisijos komunikatas COM (2016) 687 final, 9 psl.).

Taigi šioje situacijoje galėtų atsirasti skirtingas mokestinis vertinimas, jei dėl susitarimo perkelti finansinę priemonę buvo laikoma, kad su šia priemone susijusią grąžą vienu metu gauna daugiau kaip viena susitarimo šalis; Tais atvejais mokėjimas pagal hibridinį perkėlimą mokėtojui galėtų nulemti atskaitymą, tuo tarpu mokėjimo gavėjas jį traktuotų kaip susijusios priemonės grąžą ir dėl tokio skirtingo mokestinio vertinimo galėtų atsirasti atskaitymo neįtraukiant pasekmė arba susidaryti perteklinis mokesčio kreditas už susijusiai priemonei taikomą mokestį prie pajamų šaltinio (ATAD 2 preambulė, 23 p.). Atskaitymo neįtraukiant atveju yra taikoma ATAD 2, 9 straipsnio 2 dalis, o ATAD 2 preambulėje pažymėta, kad hibridinių perkėlimų, struktūrizuotų tokiu būdu, kad būtų generuojami pertekliniai mokesčio kreditai, atveju atitinkama valstybė narė turėtų neleisti mokėtojui naudoti perteklinį kreditą mokestinei naudai gauti, taikydama GAAR, atitinkančią ATAD 6 straipsnį (ATAD 2 preambulė, 23 p.). Svarbu pažymėti, kad direktyvoje nėra siekiama visiškai eliminuoti tokio pobūdžio struktūrų egzistavimo, tačiau tik panaikinti jų mokestines pasekmes tais atvejais, kai tikslas – gauti nepagrįstą naudą dėl šalių mokestinių sistemų skirtumų (Europos Komisijos komunikatas COM (2016) 687 final, 9 psl.).

Tęsiant hibridinio perkėlimo analizę, galimas ir kitas piktnaudžiavimo mokesčių sistema atvejis. Tai situacija, kai finansinio turto pajamos priskiriamos taip, kad tas pats mokėjimas laikomas vienu metu gaunamu iš skirtingų mokesčių mokėtojų, reziduojančių skirtingose valstybėse. Tokiu atveju abu mokesčių mokėtojai gali siekti pasinaudoti mokesčių lengvatomis. Kelią tokioms situacijoms galima užkirsti, mažinant lengvatos sumą proporcingai su susitarimu susijusioms mokesčio mokėtojo grynosioms pajamoms (Europos Komisijos komunikatas COM (2016) 687 final, 10 psl.). Kaip numatyta ATAD 2, 9 straipsnio 6 dalyje, tais atvejais, kai hibridinis perkėlimas yra parengtas siekiant gauti mokesčio prie pajamų šaltinio lengvatą, taikomą mokėjimui, gautam už finansinės priemonės perkėlimą daugiau nei vienai dalyvaujančių šalių, mokesčių mokėtojo valstybė narė apriboja tokios lengvatos naudą proporcingai grynosioms apmokestinamosioms pajamoms, kurios susijusios su tokiu mokėjimu. Taigi, hibridiniai perkėlimai aptariamoje direktyvoje yra reguliuojami siekiant užkirsti kelią situacijoms, kai struktūriniai susitarimai yra naudojami piktnaudžiaujant mokesčių sistema.

Antras analizuojamas šalių mokestinės tvarkos neatitikimų atvejis yra vadinamieji „importuoti neatitikimai“. Jie atsiranda dėl grupės narių susitarimų ar struktūrinių susitarimų, pagal kuriuos trečiosiose valstybėse susidarančio mokestinės tvarkos neatitikimo poveikis šalims perkeliamas į valstybės narės jurisdikciją, naudojant nehibridinę priemonę. Tokiu atveju neatitikimas importuojamas į valstybę narę tada, kai

atskaitomas mokėjimas pagal nehibridinę priemonę gali būti naudojamas padengti išlaidoms, kylančioms pagal struktūrinį susitarimą, susijusį su trečiųjų šalių mokestinės tvarkos neatitikimais. Tai reiškia, kad susiformuoja įplaukų srautas iš ES, kuris galiausiai lieka neapmokestintas (Europos Komisijos komunikatas COM (2016) 687 final, 11 psl.). ATAD 2 preambulės 25 punkte nurodoma, jog siekiant kovoti su tokiais importuotais naudojimosi neatitikimais atvejais, būtina įtraukti taisykles, kuriomis būtų neleidžiama atlikti mokėjimo atskaitymo, jei atitinkamos pajamos iš tokio mokėjimo yra tiesiogiai ar netiesiogiai išskaičiuojamos iš atskaitomos sumos, atsirandančios pasinaudojant susidarančiais šalių mokestinės tvarkos neatitikimais, lemiančio dvigubą atskaitymą arba atskaitymą neįtraukiant tarp trečiųjų valstybių. Taigi, atitinkamai ATAD 2, 9 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad valstybė narė atsisako suteikti atskaitymą bet kurio mokėjimo, kurį atlieka mokesčių mokėtojas, atžvilgiu, jeigu tokiu mokėjimu tiesiogiai arba netiesiogiai, pasitelkiant sandorį ar kelis sandorius, vykdomus tarp susijusių įmonių arba sudarytus kaip struktūrinio susitarimo dalis, finansuojamos atskaitomos išlaidos, dėl kurių sudaromos sąlygos pasinaudojimui šalių mokestinės tvarkos neatitikimais, išskyrus atvejus, kai viena iš jurisdikcijų, susijusių su sandoriu arba keliais sandoriais, yra atlikusi lygiavertį koregavimą tokio pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais atžvilgiu. Apibendrinant, šių taisyklių pagrindinis tikslas yra išlaikyti kitų kovos su pasinaudojimu šalių mokestinės tvarkos neatitikimais taisyklių vientisumą ir neleisti tarptautinėms įmonių grupėms kurti mokestinio planavimo schemų, paremtų skirtingų mokestinių režimų derinimu (Europos Komisijos komunikatas COM (2016) 687 final, 11 psl.).

Taigi, iš ATAD 2 numatytų SAAR, mokestinių pažeidimų kontekste, kaip priemonės kovoti su tokiais pažeidimais, tyčia pasinaudojant šalių mokestinės tvarkos neatitikimais, galime laikyti taisykles numatytas dėl hibridinių perkėlimų ir importuotų neatitikimų. Vis daugiau tarptautinių bendrovių naudojami tokiais priemonėmis, leidžiančiomis išvengti mokesčių ir taip padidinti pelną. Todėl, atsižvelgiant į nuolat besikeičiančią mokestinio planavimo aplinką, būtina nuolat stebėti, kaip mokesčių mokėtojai prisitaiko prie naujai įsigaliojančių taisyklių ir ar galimai kuria naujas strategijas, agresyviai planuojant, kaip išvengti jiems tenkančios mokesčių naštos.

2.1.2.1. SAAR kaip prevencinės priemonės prieš mokestinius pažeidimus

Aptarus SAAR, taikomas dėl šalių mokestinės tvarkos neatitikimų ir skirtas kovai su mokestiniais pažeidimais, svarbu išanalizuoti ir jau minėtas likusias SAAR: palūkanų ribojimo, perkėlimo apmokestinimo ir CFC taisyklės. Šios taisyklės laikomos prevencinėmis, nes jų tikslas iš anksto užkirsti kelią mokestiniais pažeidimams, kurie gali kilti dėl tarpvalstybinių sandorių, dirbtinio pelno perkėlimo ar struktūrinių spragų išnaudojimo. Tokios priemonės ne tik sumažina mokestinių pažeidimų riziką, bet ir skatina mokesčių mokėtojus elgtis sąžiningai. Todėl toliau bus atlikta glausta šių taisyklių analizė, siekiant geriau suprasti SAAR taikymo kontekstą ir jų svarbą ES mastu.

Taigi pirma, ATAD 4 straipsnyje reglamentuojama palūkanų ribojimo taisyklė. Vienas iš mokestinių pažeidimų yra nepagrįstai didelių palūkanų atskaitymas iš apmokestinamųjų pajamų, siekiant dirbtinai sumažinti mokėtiną mokesčių sumą. Įmonių pelno mokesčio skirtumai įvairiose šalyse suteikia galimybę tarptautinėms įmonėms sumažinti savo mokesčių naštą, perkeltiant pelną iš didelių mokesčių šalių į mažų mokesčių šalis. Siekiant užkirsti kelią tokiai praktikai, pagal ATAD 4 straipsnio 1 dalį yra nustatoma taisyklė: viršijančios skolinimosi sąnaudos atskaitomos tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį jos buvo patirtos, tik iki 30 % mokesčių mokėtojo pajamų prieš palūkanų mokėjimą, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją (angl. Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization, toliau – EBITDA). Taip yra ribojamas „išpūstų“ palūkanų atskaitymas. Viršijančios skolinimosi sąnaudos pagal ATAD 2 straipsnį yra suprantamos kaip suma, kuria atskaitomos mokesčių mokėtojo skolinimosi sąnaudos viršija apmokestinamas palūkanų pajamas ir kitas ekonomiškai lygiavertes apmokestinamas pajamas, kurias mokesčių mokėtojas gauna pagal nacionalinę teisę. Pasak ATAD preambulės, palūkanų ribojimo taisyklė turėtų būti taikoma mokesčių mokėtojo viršijančioms skolinimosi sąnaudoms nepriklausomai nuo to, ar sąnaudos susijusios su skola, įgyta šalies viduje, kitoje ES valstybėje ar trečiojoje valstybėje, taip pat nuo to, ar jos susijusios su trečiosiomis šalimis, susijusiomis įmonėmis ar atsirado grupės viduje (ATAD preambulė, 7 p.). EBITDA apskaičiuojamas pridėdant prie valstybėje narėje pelno mokesčių apmokestinamų įmonės pajamų pagal mokesčius pakoreguotas viršijančių skolinimosi sąnaudų sumas, taip pat pagal mokesčius pakoreguotas nusidėvėjimo ir amortizacijos sumas (ATAD 4 str. 2d.). Šioje taisyklėje yra numatoma ir daug išimčių, kaip, pavyzdžiui ATAD 4 straipsnio 5 dalyje numatytos išimtys taikomos konsoliduotoms įmonėms. Joms suteikiama teisė:

1) atskaityti visas viršijančias skolinimosi sąnaudas, jei gali įrodyti, kad nuosavo kapitalo ir viso turto santykis yra lygus atitinkamam grupės santykiui arba už jį didesnis, kai mokesčio mokėtojo nuosavo kapitalo ir viso turto santykis yra lygus atitinkamam grupės santykiui, jeigu mokesčių mokėtojo nuosavo kapitalo ir viso turto santykis yra iki dviejų procentinių punktų mažesnis ir visas turtas ir įsipareigojimai vertinami taikant tą patį metodą kaip ir konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose;

2) atskaityti viršijančias skolinimosi sąnaudas, kurių suma viršija tą sumą, kurią atskaityti jis turėtų teisę pagal 1 dalį. Ši didesnė viršijančių skolinimosi sąnaudų atskaitymo suma finansinės apskaitos tikslais taikoma konsoliduotai įmonių grupei, kurios narys yra mokesčių mokėtojas, ir ji apskaičiuojama dviem etapais: pirma, nustatomas grupės santykis, grupės viršijančias skolinimosi sąnaudas trečiųjų šalių atžvilgiu padalijant iš grupės EBITDA ir antra, grupės santykis padauginamas iš mokesčių mokėtojo EBITDA (ATAD 4 str. 5d.).

Svarbu pažymėti, kad ATAD 4 straipsnyje pateiktos tik bendrosios nuostatos. Kiekviena valstybė narė turi teisę įgyvendinti šią direktyvą savo nacionalinėje teisėje, todėl gali būti tam tikrų skirtumų taikant šią taisyklę skirtingose šalyse. Tačiau išlieka pagrindinis šios taisyklės tikslas – sukurti sąžiningesnę mokesčių aplinką ir užtikrinti, kad įmonės mokėtų mokesčius ten, kur sukuria vertę.

Antroji aptartina SAAR – perkėlimo apmokestinimo taisyklė. Mokesčių mokėtojai gali mėginti sumažinti savo mokesčius perkeldami savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais ir (arba) turtą į mažų mokesčių jurisdikciją. Tokia praktika iškreipia rinką, nes dėl jos sumažėja išvykimo valstybės mokesčių bazė, o būsimas pelnas perkeliamas apmokestinti į paskirties jurisdikciją, kurioje mokesčiai maži (Europos Komisijos komunikatas COM (2016) 26 final, 7 psl.). Todėl kaip prevencinė priemonė tokiai veiklai taikoma perkėlimo apmokestinimo taisyklė. Ši taisyklė nustatyta ATAD 5 straipsnyje ir numato, kad 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:

1) mokesčių mokėtojas perkelia turtą iš savo pagrindinės buveinės į savo nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, jei pagrindinės buveinės valstybė narė dėl perkėlimo netenka teisės apmokestinti perkėlimo turto;

2) mokesčių mokėtojas perkelia 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 netenka teisės apmokestinti perkėlimo turto;

3) mokesčių mokėtojas perkelia savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais į kitą valstybę narę arba į trečiąją valstybę, išskyrus turtą, kuris lieka faktiškai susijęs su nuolatine buveine pirmojoje valstybėje narėje;

4) mokesčių mokėtojas perkelia savo nuolatinės buveinės vykdomą veiklą iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę arba trečiąją valstybę, jei nuolatinės buveinės valstybė narė dėl perkėlimo netenka teisės apmokestinti perkėlimo turto (ATAD 5 str. 1d.).

Pažymėtina, kad turto, įskaitant grynuosius pinigus, perkėlimas tarp patronuojančiosios bendrovės ir jos patronuojamųjų bendrovių nepatenka į numatytos taisyklės dėl perkėlimo apmokestinimo taikymo sritį. Tokiose situacijose mokesčių mokėtojai turėtų turėti teisę arba iš karto sumokėti apskaičiuotą perkėlimo mokestį arba mokesčio sumą mokėti dalimis tam tikrą metų skaičių (ATAD preambulė, 10 p.). Mokėjimo išdėstymas dalimis yra numatytas aptariamo straipsnio 2 dalyje, taikomoje trečiosioms valstybėms, kurios yra Europos ekonominės erdvės (toliau – EEE) susitarimo šalys, jeigu jos yra sudariusios susitarimą su mokesčių mokėtojo valstybe nare arba su ES dėl savitarpio pagalbos išieškant mokesčius. Remiantis šia dalimi mokesčių mokėtojui yra suteikiama teisė atlikti mokėjimą per 5 metus, esant tam tikroms aplinkybėms:

1) mokesčių mokėtojas perkelia turtą iš savo pagrindinės buveinės į savo nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, kuri yra EEE susitarimo šalis;

2) mokesčių mokėtojas perkelia turtą iš savo nuolatinės buveinės vienoje valstybėje narėje į savo pagrindinę buveinę arba kitą nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, kuri yra EEE susitarimo šalis;

3) mokesčių mokėtojas perkelia savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais į kitą valstybę narę arba trečiąją valstybę, kuri yra EEE susitarimo šalis;

4) mokesčių mokėtojas perkelia savo nuolatinės buveinės vykdomą veiklą į kitą valstybę narę arba trečiąją valstybę, kuri yra EEE susitarimo šalis (ATAD 5 str. 2 d.).

Taip pat, kai mokėjimas atliekamas dalimis, yra galimybė taikyti palūkanas, o kai egzistuoja akivaizdi ir faktinė rizika, kad mokesčiai nebus sumokėti, ir garantiją (ATAD 5 str. 3 d.). Toks aptartas mokėjimų išdėstymas turi būti nutraukiamas ir mokestinė prievolė sumokama, kai:

1) perkeltas turtas arba mokesčių mokėtojo nuolatinės buveinės vykdoma veikla yra parduodami arba kitaip perleidžiami;

2) perkeltas turtas vėliau perkeliamas į trečiąją valstybę;

3) mokesčių mokėtojo rezidavimo vieta mokesčių tikslais arba jo nuolatinės buveinės vykdoma veikla vėliau perkeliama į trečiąją valstybę;

4) mokesčių mokėtojas bankrutuoja arba yra likviduojamas;

5) mokesčių mokėtojas nevykdo savo prievolių, susijusių su daliniais mokėjimais, ir neištaiso padėties per pagrįstą laikotarpį, kuris neviršija 12 mėnesių (ATAD 5 str. 4 d.).

Pagal ATAD 5 straipsnio 7 dalį, jei planuojama turtą gražinti į kilmės valstybę narę per 12 mėnesių, perkėlimo apmokestinimo taisyklė nebus taikoma turto perkėlimams susijusiems su vertybinių popierių finansavimu, turtui, kuris pateikiamas kaip užstatas, arba kai turto perkėlimas vykdomas siekiant įvykdyti prudencinius kapitalo reikalavimus, arba likvidumo valdymo tikslu. Apibendrinant, šios taisyklės tikslas yra užtikrinti, kad mokesčiai būtų sumokėti ten, kur sukurama ekonominė vertė. Tai padeda išlaikyti teisingą konkurencinę aplinką ir užtikrinti, kad visi mokesčių mokėtojai atliktų vienodas mokestines pareigas.

Paskutinės SAAR, kurios bus aptariamose šiame darbe yra CFC taisyklės, įtvirtintos ATAD 7 ir 8 straipsniuose. Šios taisyklės skirtos kovoti su tarptautinių korporacijų taikoma mokesčių vengimo taktika – pelno perkėlimu į dukterines įmones arba nuolatinės buveinės mažų mokesčių jurisdikcijose. Taikant CFC taisyklės patronuojančiajai bendrovei priskirtos pajamos tampa apmokestinamomis valstybėje, kurioje yra jos rezidavimo vieta mokesčių tikslais. Siekiant sumažinti administracinę naštą ir reikalavimų laikymosi sąnaudas, taip pat turėtų būti priimtina, kad tos valstybės narės netaikytų tų taisyklių tam tikriems subjektams, kurių pelnas yra mažas arba kurių pelno marža yra nedidelė, nes dėl to kyla mažesnė mokesčių vengimo rizika (ATAD preambulė, 12 p.). Tiksliau, kaip nurodyta ATAD 7 straipsnio 4 dalyje, valstybės narės gali netaikyti šios taisyklės subjektams, kurių apskaitinis pelnas yra ne didesnis nei 750 000 EUR ir kurių ne iš prekybos gautos pajamos yra ne didesnės nei 75 000 EUR arba kurių apskaitinis pelnas sudaro ne daugiau nei 10 % jų veiklos sąnaudų mokestiniu laikotarpiu. Subjektas ar nuolatinė buveinė, kurių pelnas neapmokestinamas ar yra atleidžiamas nuo mokesčio toje valstybėje narėje, laikomi kontroliuojamąja užsienio bendrove, jei yra įvykdytos dvi pagrindinės sąlygos, nurodytos ATAD 7 straipsnio 1 dalyje:

1) subjekto atveju – pats mokesčių mokėtojas arba kartu su savo susijusiomis įmonėmis tiesiogiai ar netiesiogiai valdo dalį, suteikiančią daugiau nei 50 % balsavimo teisių, arba jam tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso daugiau nei 50 % kapitalo, arba turi teisę gauti daugiau nei 50 % to subjekto pelno; ir

2) faktinis pelno mokestis, kurį nuo pelno sumokėjo subjektas arba nuolatinė buveinė, yra mažesnis nei pelno mokesčio, kuris būtų buvęs taikomas subjektui arba nuolatinei

buveinei pagal taikytiną mokesčių mokėtojo valstybės narės pelno mokesčio sistemą, ir faktinio pelno mokesčio, kurį nuo pelno sumokėjo subjektas arba nuolatinė buveinė, skirtumas (ATAD 7 str. 1 d.).

Taigi, kai yra nustatoma, kad subjektas arba nuolatinė buveinė laikytini kontroliuojamąja užsienio bendrovė, mokesčių mokėtojo valstybė narė turi teisę įtraukti į savo mokesčio bazę:

1) subjekto nepaskirstytas pajamas arba nuolatinės buveinės pajamas, gautas iš šių kategorijų: i) palūkanų arba kitų iš finansinio turto gautų pajamų; ii) autorinių atlyginimų arba bet kurių kitų pajamų iš intelektinės nuosavybės; iii) dividendų ir pajamų perleidus akcijas; iv) pajamų iš finansinės nuomos; v) pajamų iš draudimo, bankinės ir kitos finansinės veiklos; vi) pajamų iš sąskaitas faktūras išrašančių bendrovių, kurios gauna su pardavimu ir paslaugomis susijusių pajamų iš prekių ir paslaugų, įsigytų iš susijusių įmonių ir joms parduotų, ir kurios nekuria pridėtinės ekonominės vertės arba kuria nedidelę pridėtinę ekonominę vertę;

2) subjekto arba nuolatinės buveinės nepaskirstytas pajamas, gautas iš apsimestinių darinių, kurių sukūrimo esminis tikslas – gauti mokestinės naudos. Šio punkto tikslais darinys arba jų grupė laikomi apsimestiniais, jei tas subjektas arba nuolatinė buveinė neturėtų turto arba nebūtų prisiėmę rizikos, iš kurių gaunamos visos jų pajamos arba jų dalis, jeigu jie nebūtų kontroliuojami bendrovės, kurioje vykdomos su tuo turtu ir rizika susijusios vadovaujančių asmenų funkcijos, kurios atlieka svarbų vaidmenį generuojant kontroliuojamosios bendrovės pajamas (ATAD 7 str. 2 d.).

Svarbu pažymėti, kad ši nuostata netaikoma 1) punktui, kai įrodoma, jog kontroliuojamoji užsienio bendrovė faktiškai vykdo ekonominę veiklą – turi darbuotojų, naudoja patalpas, įrangą ir kitus išteklius. Vis dėlto, kai tokia bendrovė yra įsteigta trečiojoje valstybėje, kuri nėra EEE susitarimo šalis, valstybės narės gali šios išimties netaikyti (ATAD 7 str. 2 d.).

Tęsiant CFC taisyklių analizę, dėmesys atkreiptinas ir į ATAD 8 straipsnį, kuriame yra numatytos nuostatos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo:

1) Kai subjektas paskirsto pelną mokesčių mokėtojui ir tas paskirstytas pelnas įtraukiamas į mokesčių mokėtojo apmokestinamąsias pajamas, apskaičiuojant už paskirstytą pelną mokėtino mokesčio sumą, pajamų sumos, anksčiau įtrauktos į mokesčio bazę pagal 7 straipsnį, atskaitomos iš mokesčių bazės siekiant užtikrinti, kad nebūtų dvigubo apmokestinimo (ATAD 8 str. 5 d.).

2) Kai mokesčių mokėtojas perleidžia savo turimą subjekto dalį arba nuolatinės buveinės vykdomą veiklą, ir bet kuri iš perleidimo gautų pajamų dalis anksčiau buvo

įtraukta į mokesčio bazę pagal 7 straipsnį, apskaičiuojant už šias pajamas mokėtino mokesčio sumą ta suma atskaitoma iš mokesčių bazės siekiant užtikrinti, kad nebūtų dvigubo apmokestinimo (ATAD 8 str. 6 d.).

Šios nuostatos padeda išlaikyti pusiausvyrą tarp piktnaudžiavimo prevencijos ir teisingo mokesčių paskirstymo, užtikrinant, kad nebūtų pažeidžiamas dvigubo apmokestinimo vengimo principas.

Bendrai vertinant, visos trys SAAR – palūkanų ribojimo, perkėlimo apmokestinimo ir CFC taisyklės – veikia kaip prevencinės priemonės, nukreiptos į dažniausius tarptautinių mokesčių planavimo modelius. Jos padeda užtikrinti, kad pelnas būtų apmokestinamas ten, kur sukurama ekonominė vertė, kartu išlaikant pusiausvyrą tarp veiksmingos kontrolės ir dvigubo apmokestinimo vengimo.

Apibendrinant visą antrąją darbo dalį, galima teigti, kad ES antriniai teisės aktai – ATAD ir ATAD 2 – sudaro reikšmingą teisinį pagrindą kovai su mokestiniais pažeidimais tiesioginių mokesčių srityje. Šiose direktyvose ne tik reglamentuojamos konkrečios kovos su pažeidimais priemonės, bet ir per GAAR taisyklę kodifikuojama ESTT suformuota praktika, taip harmonizuojant šią sritį ES lygiu. Nors šios direktyvos nustato tik minimalų apsaugos lygį, kuris valstybėms narėms palieka diskreciją taikyti griežtesnes nacionalines taisykles, jos vis dėlto prisideda prie bendro mokestinės sistemos stiprinimo ir vientisumo užtikrinimo ES. Svarbu pažymėti ir tai, kad ES ir toliau imasi naujų iniciatyvų kovoje su mokestiniais pažeidimais, įskaitant teisėkūros pasiūlymus, susijusius su piktnaudžiavimo struktūromis, skaitmenine ekonomika bei tarpvalstybinio skaidrumo stiprinimu, taip žymėdama aiškią kryptį tolesnei harmonizacijai.

3. Priemonės kovai su mokestiniais pažeidimais netiesioginių mokesčių srityje

Pagal apmokestinimo būdą mokesčiai skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius. Šiame skyriuje bus nagrinėjamas PVM – mokestis susijęs su netiesioginiu apmokestinimu, t. y. kai mokestis sudaro prekės/paslaugos kainos priedą ir nėra susijęs su mokesčio mokėtojo turtu ar pajamomis (Sudavičius, Endrijaitis, 2020, 104 psl.). Tiksliau, bus analizuojamos kovos su mokestiniais pažeidimais priemonės PVM srityje. Dar svarbu pažymėti, kad netiesioginiai mokesčiai, priešingai nei tiesioginiai, yra harmonizuoti ES lygiu. Todėl toliau pagrindinis dėmesys bus skiriamas Tarybos direktyvai 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendrosios sistemos (toliau – PVM direktyva), kurioje nustatytos pagrindinės

taisyklės, įskaitant ir kovos su mokestiniais pažeidimais priemonės, taikomas visose valstybėse narėse.

Prieš pereinant prie konkrečių PVM reguliavimui skirtų teisės aktų, verta trumpai paminėti ir administracinį bendradarbiavimą, apmokestinimo srityje įtvirtintą Tarybos direktyva 2011/16/ES (toliau – DAC). Ši direktyva buvo ne vieną kartą keista ją papildančiomis redakcijomis, kaip, pavyzdžiui, Tarybos direktyva (ES) 2021/514 (toliau – DAC 7). Nors DAC 2 straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad direktyva netaikoma PVM, muitams ir akcizams, kuriems taikomi kiti ES teisės aktai dėl valstybių narių administracinio bendradarbiavimo, 16 straipsnio 1 dalis buvo patikslinta DAC 7 numatant, kad informacijos ir dokumentų atskleidimas gali būti naudojamas vertinant bei administruojant valstybių narių nacionalinius teisės aktus, susijusius su 2 straipsnyje nurodytais mokesčiais, PVM ir kitais netiesioginiais mokesčiais, ir užtikrinant jų vykdymą. DAC 7 preambulėje pažymima, kad dėl neaiškios sistemos nebuvo visiško tikrumo, kaip naudoti informaciją. Todėl, atsižvelgiant į PVM svarbą vidaus rinkos veikimui, buvo patikslinta, kad valstybių narių keitimasis informacija gali būti naudojamas ir PVM bei kitų netiesioginių mokesčių apskaičiavimui, administravimui ir jų mokėjimui užtikrinti (DAC 7 preambulė, 30 p.). Tolesnė pažanga šioje srityje atsispindi Tarybos direktyvoje (ES) 2023/2226 (toliau – DAC 8), kuria dar labiau išplečiamas administracinis bendradarbiavimas – jo taikymo sritis praplečiama, įtraukiant kriptoturtą. DAC 8 nustatomos taisyklės dėl keitimosi informacija apie kriptoturto naudotojus ir procedūros, susijusios su išsamaus patikrinimo reikalavimais bei duomenų teikimo pareigomis kriptoturto sandoriuose dalyvaujantiems veiklos vykdytojams ir jų naudotojams. (Europos Komisijos internetinė svetainė, DAC 8¹). Taigi, plėtojant administracinį bendradarbiavimą ir stiprinant keitimosi informacija sistemas, valstybės narės įgyja daugiau galimybių veiksmingai reaguoti į tarpvalstybinį mokesčių vengimą, įskaitant ir sparčiai besikeičiančias skaitmeninės ekonomikos sritis.

¹ https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-transparency-cooperation/administrative-co-operation-and-mutual-assistance/directive-administrative-cooperation-dac/dac8_en?prefLang=lt&etrans=lt

3.1. Priemonių kovai su mokestiniais pažeidimais PVM srityje analizė

PVM, kaip vienas iš netiesioginių mokesčių, įeina į jau minėtą nuosavųjų išteklių sistemą ir sudaro svarbią ES biudžeto dalį, generuojančią reikšmingą dalį valstybių narių pajamų. Mokestiniai pažeidimai PVM srityje kelia didelę grėsmę šiam pajamų šaltiniui ir ES ekonomikai apskritai. Siekiant užtikrinti teisingą ir skaidrią PVM sistemą, ES yra priėmusi įvairių teisės aktų, reglamentuojančių PVM. Šioje dalyje mokestinis pažeidimas bus suprantamas kaip mokesčių vengimas, slėpimas, sukčiavimas ar piktnaudžiavimas, kadangi tokios sąvokos vartojamos nagrinėtinuose ES teisės aktuose. Pačios mokestinio pažeidimo sąvokos PVM reguliuojančiuose aktuose išskirtos nėra, tačiau šie pažeidimai gali pasireikšti kaip apgaulė neteisėtai susigražinant PVM permoką, likviduojant, sumažinant arba išvengiant PVM prievolės. Paprastai PVM vengimas reiškia tyčinį apmokestinamųjų sandorių nedeklaravimą, tačiau tai gali apimti ir apmokestinamųjų sandorių, susijusių su nusiųpta teisėta ir neteisėta ekonomine veikla, nedeklaravimą (Balkevičius, 2016, 193 psl.). Taigi toliau bus aptariami būtent ES teisės aktai ir juose numatytos priemonės, taikomos siekiant užkirsti kelią mokestiniams pažeidimams PVM srityje.

Galime pereiti prie pirmojo analizuojamo teisės akto – PVM direktyvos. Tai yra pagrindinis ES teisės šaltinis reglamentuojantis PVM. Šis dokumentas buvo ne kartą keistas (tai bus aptarta vėliau) ir taip pat pakeitė prieš tai galiojusią vadinamą Šeštąją direktyvą (77/388/EEB) priimtą 1977 m. gegužės 17 d. dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, kurios dauguma nuostatų buvo perkeltą į analizuojamą naująją PVM direktyvą.

PVM direktyvos preambulės 59 punkte nurodoma, kad: valstybėms narėms turėtų būti leidžiama, neperžengiant tam tikrų ribų ir tam tikromis sąlygomis, pradėti ar toliau taikyti specialias priemones, nukrypstančias nuo šios direktyvos, siekiant supaprastinti apmokestinimą arba užkirsti kelią sukčiavimui ar mokesčio vengimui. Šis preambulės punktas suformuoja pagrindą direktyvoje įtvirtintoms papildomoms reguliavimo galimybėms, tarp jų ir 273 straipsniui, kuris yra viena iš pagrindinių nuostatų, leidžiančių valstybėms narėms savarankiškai taikyti tam tikras kovos su PVM pažeidimais priemones. PVM direktyvos 273 straipsnis nurodo, jog: valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu

susijusių formalumų. Šio straipsnio tikslas – suteikti valstybėms narėms galimybę taikyti nacionalines teisės priemones, kurios būtų tinkamos, proporcingos bei neprieštarautų bendriesiems ES teisės principams. 2022 m. ESTT byloje Nr. C-1/21 *MC* prieš *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (toliau – *MC*) buvo atlikta aptariamo 273 straipsnio analizė. Byloje nagrinėta situacija, kai pagal Bulgarijos teisės aktus buvo numatyta galimybė pripažinti juridinio asmens vadovą solidariai atsakingu už įmonės PVM skolas, jei dėl jo nesąžiningų veiksmų bendrovė tapo nepajėgi įvykdyti savo mokestinių prievolių. ESTT pripažino, kad tokia atsakomybė patenka į 273 straipsnio taikymo sritį ir gali būti laikoma teisėta. Sprendime pažymima, kadangi PVM direktyvos 273 straipsnio nuostatose, išskyrus jose nustatytus apribojimus, nenurodomos nei sąlygos, nei prievolės, kurias valstybės narės gali numatyti, šiomis nuostatomis valstybėms narėms suteikiama diskrecija dėl priemonių, skirtų viso mokėtino PVM surinkimui jų teritorijoje užtikrinti ir kovoti su sukčiavimu (*MC*, 69 p.). Be to, ESTT pažymėjo, kad valstybės narės tam tikromis aplinkybėmis gali būti įpareigosios taikyti priemones ir asmenims, kurie formaliai nėra apmokestinamieji – valstybėms narėms tenkanti pareiga imtis visų tinkamų priemonių užtikrinti viso PVM surinkimą ir kovoti su sukčiavimu, tam tikromis aplinkybėmis gali reikšti reikalavimą, kad valstybė narė taikytų sankcijas neapmokestinamiesiems asmenims, dalyvaujantiems priimančioms apmokestinamojo juridinio asmens sprendimus, antraip būtų pakenkta tokių priemonių veiksmingumui (*MC*, 65 p.). Tačiau ESTT aiškiai pabrėžė, kad tokios nacionalinės priemonės privalo atitikti proporcingumo principą. Tai reiškia, kad priemonės turi būti tinkamos siekiamam tikslui ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti – valstybės narės privalo naudoti priemones, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teise siekiamus tikslus, kuo mažiau pakenktų atitinkamais ES teisės aktais nustatytiems tikslams ir principams (*MC*, 73 p.). Apibendrinant, ESTT sprendimas byloje C-1/21 patvirtina, kad PVM direktyvos 273 straipsnis suteikia valstybėms narėms galimybę nustatyti papildomas prievoles kovai su mokestiniais pažeidimais, užtikrinant efektyvų PVM surinkimą. Vis dėlto šios priemonės turi būti įgyvendinamos laikantis proporcingumo principo, siekiant nepažeisti direktyvos ir visos ES teisės tikslų.

Taip pat dar viena iš nukrypti leidžiančių nuostatų yra ir 395 straipsnio 1 dalyje nurodoma nuostata, kad Taryba, remdamasi Europos Komisijos pasiūlymu, gali vieningai leisti bet kuriai valstybei narei imtis specialių priemonių, nukrypstant nuo šios direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta PVM surinkimo procedūra arba užkirstas kelias tam tikrų formų mokesčių vengimui ar sukčiavimui. Siekiant aiškumo, kaip pavyzdį galima aptarti

2019 m. vasario 18 d. Tarybos įgyvendinimo sprendimą (ES) 2019/310, kuriuo Lenkijai leidžiama nustatyti specialią priemonę, kuria nukrypstama nuo Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 226 straipsnio (toliau – sprendimas (ES) 2019/310). Sprendimo (ES) 2019/310 preambulės 4 punkte nurodoma, kad Lenkijos nuomone, taikant šią specialią priemonę, galimybė sukčiauti PVM bus panaikinta. Nors Lenkija jau buvo įgyvendinusi keletą kovos su sukčiavimu priemonių, jų nepakako, kad būtų efektyviai užkirstas kelias pažeidimams. Šiuo sprendimu Lenkijai leista taikyti specialią priemonę – išskaidyto mokėjimo mechanizmą, kuris apima reikalavimą numatyti specialią nuostatą, kad PVM, mokėtinas remiantis sąskaitomis faktūromis, pateiktomis už prekes ir paslaugas, kurias tiekiant ar teikiant gali būti sukčiaujama ir kurioms Lenkijoje paprastai taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas ir solidarioji atsakomybė, turi būti mokamas į blokuotą PVM sąskaitą (Sprendimo (ES) 2019/310 preambulė, 1 p.). Apibendrinant galima teigti, kad PVM direktyvos 395 straipsnis suteikia valstybėms narėms teisę tam tikrais atvejais imtis specialiosios kovos su PVM pažeidimu priemonės ir nukrypti nuo bendrų PVM taisyklių, jei tai padeda supaprastinti mokesčių surinkimo procesą arba veiksmingai užkirsti kelią sukčiavimui.

Toliau aptariamos direktyvos, kuriomis buvo iš dalies keičiama minėta PVM direktyva. Pirmoji iš jų – Tarybos direktyva 2008/117/EB iš dalies keičianti Direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, siekiant kovoti su mokestiniu sukčiavimu, susijusiu su sandoriais Bendrijos viduje. Direktyvos preambulės 2 punkte pažymima, kad viena iš sukčiavimo priežasčių yra Bendrijos vidaus PVM sistemos, ypač informacijos apie prekių tiekimą Bendrijoje mainų sistemos, įdiegtos PVM direktyva, trūkumai. Nurodoma, kad laiko tarpas nuo sandorio iki atitinkamos informacijos apie jį perdavimo į PVM informacijos mainų sistemą trukdo veiksmingai panaudoti šią informaciją kovojant su sukčiavimu. Ir norint su tuo kovoti būtina, kad valstybės narės, kuriose privaloma mokėti PVM, administracija per ne ilgesnį kaip vieno mėnesio laikotarpį gautų informaciją apie prekių tiekimą Bendrijos viduje. O siekiant, kad priešpriešinė informacijos patikra būtų naudinga, reikėtų užtikrinti, kad Bendrijos vidaus sandorius tiekėjas ir pirkėjas ar paslaugas įsigijęs asmuo deklaruotų tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu ir kad šios deklaracijos galėtų būti pateiktos naudojantis paprastomis elektroninėmis priemonėmis. Todėl įtvirtinant šiuos siekius atitinkamai į efektyvesnius buvo pakeisti PVM direktyvos straipsniai 64, 66 ir 263 – reglamentuojantys ataskaitų/deklaracijų teikimą.

Tęsiant direktyvų analizę, verta trumpai paminėti ir Tarybos direktyvą (ES) 2022/890, kuria dėl neprivalomo atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo (toliau – AAM), taikomo

tam tikroms prekėms ir paslaugoms, kurias tiekiant ar teikiant gali būti sukčiaujama, ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčiu Greitojo reagavimo mechanizmo (toliau – GRM) taikymo laikotarpio pratęsimo iš dalies keičiama direktyva 2006/112/EB. Šioje siauresnį klausimą reguliuojančioje direktyvoje yra aptariama GRM speciali priemonė, kuria leidžiama sparčiau pradėti taikyti AAM kaip procedūrą, kuria pasinaudojant galima veiksmingiau reaguoti į stambaus masto sukčiavimą. Ir kadangi, kaip teigiama minėtos direktyvos preambulės 4 punkte, AAM yra veiksminga laikina kovos su sukčiavimu PVM priemonė, o GRM yra naudinga atsargumo priemonė kovojant su išimtiniais sukčiavimo PVM atvejais – joms nustojus galioti, valstybės narės netektų veiksmingų kovos su sukčiavimu priemonių. Todėl šių priemonių galiojimo laikas buvo pratęstas tam, kad Taryboje būtų galima vesti derybas dėl galutinės PVM sistemos ir kad tuo metu būtų galima toliau plėtoti kovai su mokesčių vengimu skirtas priemones ir rengti modernizuotas ataskaitų teikimo taisykles. Taigi, AAM, suprantama kaip kovos su sukčiavimu priemonė, kuria atsakomybė už galutinį PVM sumokėjimą į valstybės biudžetą nuo pardavėjo perkeliama klientui. Tokiu būdu šia priemone siekiama sumažinti sukčiavimo PVM riziką. Įtvirtinti šią priemonę jau siūlyta ir 2008 m. rugsėjo 2 d. Europos Parlamento rezoliucijoje dėl suderintos kovos su mokestiniu sukčiavimu gerinimo strategijos (2008/2033(INI)). Rezoliucijoje numatoma, kad tokios priemonės pranašumas yra tai, jog panaikinama galimybė vykdyti dingusio PVM mokėtojo sukčiavimą, nustatant, kad PVM turi mokėti apmokestinamas asmuo, kuriam tiekiamos prekės. Taigi šiuo metu AAM taikymas PVM direktyvoje nėra tiesiogiai įtvirtintas, tačiau atitinkamose nuostatose valstybėms narėms yra numatoma galimybė taikyti šią priemonę.

Dar vienas svarbus šaltinis, nagrinėjant mokestinius pažeidimus PVM srityje, yra Tarybos reglamentas (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu PVM srityje. Šio dokumento preambulės 3 punkte yra pažymėta, kad dėl valstybių narių sienas peržengiančio teisėto ir neteisėto vengimo mokėti mokesčius biudžetas netenka pajamų ir pažeidžiamas sąžiningo apmokestinimo principas. Tokia veikla taip pat gali būti iškreipiamas kapitalo judėjimas ir konkurencijos sąlygos. Todėl tai veikia vidaus rinkos funkcionavimą ir kovodamos su sukčiavimu PVM srityje kiekvienos valstybės narės kompetentingos institucijos, atsakingos už šios srities nuostatų taikymą, turi glaudžiai bendradarbiauti. Reglamente taip pat numatyta, jog siekiant, kad PVM sistema tinkamai veiktų ir būtų kovojama su sukčiavimu PVM, būtina elektroniniu būdu saugoti ir perduoti tam tikrus duomenis. Toks technologinis sprendimas leidžia keistis informacija greitai ir patikimai, užtikrinant automatizuotą prieigą ir tokiu būdu stiprinant

sukčiavimo prevenciją. Taigi, svarbus aspektas įtvirtinamas nagrinėjamame reglamente yra „Eurofisc“ – kovos su PVM sukčiavimu ekspertų tinklas, kuris reikšmingai prisideda prie valstybių narių tarpusavio bendradarbiavimo. Šio tinklo dėka valstybės narės gali bendradarbiauti tvarkydamos PVM duomenis ir keistis įspėjimais apie įmones, įtariamas sukčiavimu PVM srityje, efektyviau analizuoti PVM duomenis bei greičiau reaguoti į galimus pažeidimus. „Eurofisc“ yra reikšminga priemonė, stiprinanti glaudų bendradarbiavimą, leidžianti lengviau keistis informacija, koordinuoti veiksmus ir kurti vieningesnę sistemą.

ES pastangos kovoti su mokestiniais pažeidimais PVM srityje yra paremtos tiek teisės aktų tobulinimu, tiek technologinių inovacijų diegimu. PVM direktyvos pakeitimai, susiję su mokestinių pažeidimų reguliavimu, įgalina valstybes nars veiksmingiau reaguoti į sukčiavimo atvejus ir stiprinti mokesčių surinkimo sistemą. Aktualus pranešimas PVM srityje yra 2024 m. lapkričio 5d. priimtas susitarimas dėl dokumentų rinkinio „PVM skaitmeniniame amžiuje“. Šis dokumentas žymi reikšmingą žingsnį skaitmeninant PVM sistemas, siekiant sumažinti administracinę naštą verslui ir didinti duomenų skaidrumą bei prieinamumą realiuoju laiku. Be to, institucinis bendradarbiavimas per „Eurofisc“ tinklą, kaip minėta, stiprina kovą su tarpvalstybiniais mokestiniais pažeidimais, suteikdamas galimybę greitai keistis informacija ir užkirsti kelią sukčiavimui dar ankstyvoje stadijoje. Šios priemonės padeda ne tik stiprinti sąžiningą apmokestinimą, bet ir užtikrinti sąlygas ES biudžeto stabilumui bei vidaus rinkos konkurencingumui. Vis dėlto, svarbu toliau tobulinti šią sistemą, siekiant didesnio harmonizavimo tarp valstybių narių ir sprendžiant likusias administracines bei technologines kliūtis.

Minėtas dokumentų rinkinys „PVM skaitmeniniame amžiuje“ buvo išleistas Europos Komisijos dar 2022 m. gruodžio 8 d. ir jį sudaro trys pasiūlymai:

1) pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria dėl prie skaitmeninio amžiaus pritaikytų PVM taisyklių iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB;

2) pasiūlymas dėl Tarybos reglamento, kuriuo dėl skaitmeniniam amžiui reikalingos administracinio bendradarbiavimo PVM srityje tvarkos iš dalies keičiamas Reglamentas (ES) Nr. 904/2010;

3) pasiūlymas dėl Tarybos įgyvendinimo reglamento, kuriuo dėl tam tikroms PVM schemoms taikomų informacijos teikimo reikalavimų iš dalies keičiamas Įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011.

Europos Komisijos komunikate COM(2022) 701 final yra nustatoma, kad 30 metų senumo tarpvalstybinei prekybai taikomos PVM taisyklės nėra pritaikytos verslui skaitmeniniame

amžiuje, todėl reikia apsvarstyti, kaip būtų galima naudoti technologijas siekiant sumažinti įmonėms tenkančią administracinę naštą ir jų patiriamas susijusias išlaidas, kartu kovojant su mokestiniu sukčiavimu. Viena iš nurodomų priemonių kovoti su mokestiniais pažeidimais yra skaitmeninių PVM ataskaitų teikimas. Teigiama, jog klausimai, susiję su kova su sukčiavimu PVM, atsirandančiu dėl prekybos Bendrijos viduje, bus išspręsti įdiegiant sistemą, pagal kurią ataskaitos bus teikiamos pagal kiekvieną sandorį, valstybės narės gaus informaciją beveik tikruoju laiku, kaip kad yra vidaus sandoriams skirtų sėkmingų sistemų, kurias yra įdiegusios kai kurios valstybės narės, atveju (Europos Komisijos komunikatas COM(2022) 701 final, 5 psl.). Tai reiškia, kad valstybės narės greitai gaus išsamią informaciją apie tarpvalstybinius sandorius ir galės pasinaudoti ja kovoje su sukčiavimu PVM.

2025 m. vasario 12 d. Europos Parlamentas išleido pranešimą spaudai, kuriame pritarė siūlytoms PVM direktyvos pataisoms. Vienas pagrindinių šių pakeitimų tikslų – didinti PVM surinkimo efektyvumą ir mažinti sukčiavimo atvejų skaičių. Pataisomis numatoma, kad nuo 2030 m. PVM mokėjimo prievolė bus taikoma skaitmeninėms platformoms, per kurias teikiamos tam tikros paslaugos (pvz., trumpalaikė nuoma ar keleivių vežimas), net jei paslaugos teikėjai patys nėra PVM mokėtojai. Be to, atnaujinimas visiškai suskaitmenins tarpvalstybinių sandorių PVM atskaitomybės įsipareigojimus iki 2030 m., numatant, kad įmonės turės išrašyti elektronines sąskaitas už tarpvalstybinius verslo sandorius ir automatiškai teikti duomenis savo mokesčių administratoriams, taip siekiant geresnės priežiūros ir didesnio skaidrumo. Taip pat stiprinama bendra vieno langelio sistema, leidžianti įmonėms vykdyti savo PVM prievolės visoje ES per vieną portalą. Europos Komisijos vertinimu, šios priemonės ne tik padės kasmet susigrąžinti apie 11 mlrd. eurų prarasto PVM, bet ir sumažins administracinę naštą verslui.

Apibendrinant galima teigti, kad ES lygmeniu kovos su mokestiniais pažeidimais sistema iš esmės remiasi tiek teisiniu reguliavimu, tiek praktiniu bendradarbiavimu bei technologinėmis inovacijomis. PVM direktyvoje, taip pat ją papildančiuose ir keičiančiuose teisės aktuose įtvirtintos nuostatos ne tik sudaro sąlygas valstybėms narėms savarankiškai taikyti veiksmingas mokestinių pažeidimų prevencijos priemones, bet ir suteikia joms diskreciją pasirinkti priemones skirtas užtikrinti tinkamą PVM surinkimą. Tarp taikomų priemonių, taip pat numatytos ir tokios kaip AAM, GRM ar „Eurofisc“ tinklo veikla, kurios atspindi siekį mažinti rizikas, stiprinti kontrolės priemones ir užtikrinti operatyvų reagavimą į pažeidimus. Skaitmeninimas taip pat atlieka reikšmingą funkciją tiek supaprastinant administracines procedūras, tiek didinant informacijos prieinamumą.

Remiantis Europos Komisijos elektroniniame puslapyje paskelbtoje 2024 m. PVM ataskaitoje² numatyta informacija, dauguma ES valstybių narių 2018 – 2022 m. padarė pažangą užtikrindamos PVM laikymąsi. Kasmetinis tyrimas rodo, kad 2022 m. valstybės narės prarado apie 89 mlrd. eurų PVM, palyginti su 121 mlrd. eurų 2018 m. Šis skaičius – tai pajamos, prarastos daugiausia dėl PVM sukčiavimo, mokesčių slėpimo ir vengimo, nesąžiningų bankrotų, neteisingų skaičiavimų ir finansinio nemokumo bei kitų veiksnių. Taigi iš 2024 m. ataskaitos matyti, kad, nors kai kurių pajamų praradimo neįmanoma išvengti, atrodo, kad tikslingos priemonės davė teigiamų rezultatų. Ypač teigiamų rezultatų davė priemonės, susijusios su mokesčių sistemų skaitmeninimu, sandorių ataskaitų teikimu realiuoju laiku ir e. sąskaitų faktūrų išrašymu. Be to, stebint pastarųjų metų teisinius pokyčius ir siūlymus, matyti aiški ES tendencija siekti vis didesnio netiesioginių mokesčių reguliavimo vienodinimo. Nors valstybėms narėms ir toliau paliekama tam tikra diskrecija taikyti papildomas nacionalines priemones, vis aktyviau plėtojami bendri standartai ir technologiniai sprendimai rodo kryptį link glaudesnio administracinio bendradarbiavimo ir skaitmeninio suderinamumo. Tai leidžia prognozuoti, kad ateityje bus siekiama ne tik efektyvesnio sukčiavimo prevencijos mechanizmo, bet ir tvirtesnio teisinio pagrindo visos ES mastu, užtikrinant ne tik pajamų surinkimo stabilumą, bet ir teisingesnį konkurencinių sąlygų paskirstymą bendroje rinkoje. Visgi, šios srities tobulinimas išlieka tęstinis procesas, ypač atsižvelgiant į greitai kintančią ekonominę aplinką ir besikeičiančias mokestinių pažeidimų formas.

² <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/298d43e2-bd28-11ef-91ed-01aa75ed71a1/language-en>

IŠVADOS

1. ESTT praktikoje suformuotas draudimo naudotis ES teisėmis piktnaudžiaujant ir sukčiaujant principas laikytinas esminiu teisiniu pagrindu mokestinių pažeidimų vertinimui tiek tiesioginių, tiek netiesioginių mokesčių kontekste. Šis principas taikomas nepriklausomai nuo to, ar jis tiesiogiai perkeliamas į nacionalinę teisę. Jis grindžiamas dviejų elementų – objektyviojo ir subjektyviojo – testu, kuris leidžia nustatyti, ar mokestinis susitarimas buvo sudarytas dirbtinai, turint vienintelį tikslą – gauti mokestinę naudą, prieštaraujančią teisės aktų paskirčiai. Teismų praktikoje pripažįstama, kad net ir formaliai teisėta veikla gali būti vertinama kaip piktnaudžiavimas, jei iš objektyvių aplinkybių matyti, jog veikla neatspindi ekonominės realybės. Šis principas prisidėjo prie tolesnio ES teisės normų vystymosi, ypač formuojant bendrąjį požiūrį į piktnaudžiavimo vertinimą, kuris vėliau atsispindėjo GAAR reglamentavime.
2. ATAD direktyva yra pagrindinis ES teisės aktas, reglamentuojantis kovos su mokestiniais pažeidimais priemonės tiesioginių mokesčių srityje. Šioje direktyvoje įtvirtinta GAAR suvienodina ES šalių požiūrį į mokestinių pažeidimų vertinimą, remdamasi objektyviuoju ir subjektyviuoju kriterijų testu. Subjektyvusis kriterijus pasireiškia pripažinimu, kad yra darinys ar keli dariniai, kurių sudarymo pagrindinis ar vienas iš pagrindinių tikslų yra gauti mokestinę naudą. Objektyvieji kriterijai yra nustatomi pripažįstant, kad mokestinės naudos gavimas prieštarauja mokesčių teisės esmei ar tikslui. GAAR leidžia valstybėms narėms atpažinti sandorius, kurie neturi pagrįsto ekonominio turinio ir yra sudaryti mokestinės naudos tikslu. Ši taisyklė yra privaloma visose valstybėse narėse ir taikoma tiek vidaus, tiek tarpvalstybinėse situacijose. Nepaisant to, kad ji grindžiama ESTT praktika, jos įgyvendinimas valstybėse narėse išlieka nevienodas, o interpretacijos skirtumai kelia praktinių iššūkių. Vis dėlto GAAR laikoma esmine priemone, užtikrinančia sąžiningą apmokestinimą ES.
3. ATAD ir ATAD 2 direktyvose yra įtvirtintos SAAR – palūkanų ribojimo, perkėlimo apmokestinimo, CFC ir šalių mokestinių neatitikimų taisyklės. Šios taisyklės dažniausiai taikomos prevenciškai, t. y. nereikia nustatyti piktnaudžiavimo fakto. Palūkanų ribojimo taisyklė riboja galimybę dirbtinai sumažinti apmokestinamąjį pelną per vidaus ar tarpvalstybinius skolos sandorius. Perkėlimo apmokestinimo taisyklė užtikrina, kad pelnas, susidaręs prieš turto ar

rezidavimo vietos perkėlimą į kitą valstybę, būtų apmokestintas išvykimo valstybėje. CFC taisyklės leidžia patronuojančiosioms bendrovėms įtraukti į savo mokesčių bazę žemų mokesčių jurisdikcijose veikiančių dukterinių įmonių nepaskirstytą pelną. Šalių mokestinių neatitikimų taisyklės yra skirtos neutralizuoti situacijas, kai skirtingi teisės aktai toje pačioje situacijoje sukuria dvigubo atskaitymo ar neapmokestinimo rezultatą. Taip pat išskiriami atvejai, susiję su hibridiniais perkėlimais ir importuotais neatitikimais, kai mokesčių mokėtojas gali suplanuoti struktūrinį susitarimą, siekdamas pasinaudoti skirtingų šalių mokesčių sistemų neatitikimais. Hibridinio perkėlimo atveju dvi valstybės skirtingai kvalifikuoja tą patį sandorį, dėl ko gali atsirasti atskaitymo neįtraukiant pasekmė arba susidaryti perteklinis mokesčio kreditas. ATAD 9 straipsnio 2 dalies nuostatos reikalauja, kad tokiais atvejais vienai iš šalių būtų apribota teisė į atskaitą, siekiant išvengti mokestinės naudos gavimo iš šių skirtumų. Importuotų neatitikimų atveju tarptautinės įmonių grupės perkelia trečiosiose šalyse susidariusius mokestinius neatitikimus į ES valstybę narę, pasinaudodamos nehibridinėmis priemonėmis. ATAD 9 straipsnio 3 dalis nustato, kad valstybė narė privalo atsisakyti suteikti atskaitą, jei tokiu mokėjimu, tiesiogiai ar netiesiogiai, finansuojamos atskaitomos išlaidos, susijusios su trečiųjų šalių mokestinės tvarkos neatitikimais.

4. Kova su mokestiniais pažeidimais PVM srityje ES lygmeniu grindžiama tiek teisiniu reguliavimu, tiek instituciniu bendradarbiavimu ir technologinėmis priemonėmis. PVM direktyvos 273 ir 395 straipsniai suteikia valstybėms narėms teisę taikyti papildomas ar specialiąsias priemones, leidžiančias užtikrinti efektyvų PVM surinkimą, pavyzdžiui, solidarią vadovų atsakomybę ar išskaidyto mokėjimo mechanizmą. Be to, AAM ir GRM leidžia greitai reaguoti į stambaus masto sukčiavimą. Tarybos reglamentu (ES) Nr. 904/2010 įtvirtintas „Eurofisc“ tinklas skatina valstybių narių informacijos apsikeitimą realiuoju laiku ir bendrų veiksmų koordinavimą. Naujausi dokumentai, tokie kaip iniciatyva „PVM skaitmeniniame amžiuje“, siūlo perėjimą prie realaus laiko ataskaitų teikimo, elektroninių sąskaitų išrašymo ir išplėtos vieno langelio sistemos, taip reikšmingai mažinant sukčiavimo riziką ir administracinę naštą. Šių priemonių taikymas rodo aiškią ES kryptį – didinti kontrolės efektyvumą, skatinti skaitmeninimą ir užtikrinti stabilų PVM surinkimą bendroje rinkoje.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Teisės norminiai aktai:

Europos Sąjungos teisės aktai

1. Tarybos 2010 m. spalio 7 d. reglamentas (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje. OL L 268, p. 1 – 18.
2. Tarybos 2003 m. birželio 3 d. direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. OL L 157, p. 0049 – 0054.
3. Tarybos 2006 m. lapkričio 28 d. direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. OL L 347, p. 1 – 118.
4. Tarybos 2008 m. gruodžio 16 d. direktyva 2008/117/EB iš dalies keičianti Direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, siekiant kovoti su mokestiniu sukčiavimu, susijusiu su sandoriais Bendrijos viduje. OL L 14, p. 7 – 9.
5. Tarybos 2009 m. spalio 19 d. 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. OL L 310, p. 34 – 46.
6. 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti Direktyvą 77/799/EEB. OL, 2011 L 64, p. 1 – 12
7. 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, OL L 21, 2015 1 28, p. 1 – 3
8. Tarybos 2016 m. liepos 12 d. direktyva (ES) 2016/1164 kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklė. OL L 193, p. 1 – 14.

9. Europos Parlamento ir Tarybos 2017 m. liepos 5 d. direktyva (ES) 2017/952 dėl kovos su Sąjungos finansiniams interesams kenkiančiu sukčiavimu baudžiamosios teisės priemonėmis. OL L 198, p. 29 – 41.
10. Tarybos direktyva (ES) 2021/514 2021 m. kovo 22 d. kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje. OL L 104, 2021 3 25, p. 1—26.
11. Tarybos 2022 m. birželio 3 d. direktyvą (ES) 2022/890 kuria dėl neprivalomo atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo, taikomo tam tikroms prekėms ir paslaugoms, kurias tiekiant ar teikiant gali būti sukčiuojama, ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčiu Greitojo reagavimo mechanizmo taikymo laikotarpio pratęsimo iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB. OL L 155, p. 1–2.
12. 2023 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva (ES) 2023/2226, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje. OL L, 2023/2226, p. 1– 48.
13. Europos Komisijos 2012 m. gruodžio 6 d. rekomendacija 2012/772/ES dėl agresyvaus mokesčių planavimo. OL L 338, p. 41 – 43.
14. 2019 m. vasario 18 d. Tarybos įgyvendinimo sprendimas (ES) 2019/310, kuriuo Lenkijai leidžiama nustatyti specialią priemonę, kuria nukrypstama nuo Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 226 straipsnio. OL L 51, p. 19 – 27.

Specialioji ir mokslinė literatūra:

15. Balkevičius, A. (2016). Value added tax and its fraud analysis. *5th International Scientific Conference “Whither Our Economies – 2016”*, Vilnius, p. 197-208. Prieiga per internetą: <https://www.researchgate.net/publication/.pdf> [žiūrėta 2025 m. balandžio 9 d.].
16. Bilonozhkina, Y. (2023). General and Specific Tax Anti-Avoidance Rules in European Union. Magistro darbas, Europos ir tarptautinė verslo teisė, Mykolo Romerio universitetas, Vilnius. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://cris.mruni.eu/cris/entities/etd/d13b5998-719b-4b0f-a055-efd7591c2cfl> [žiūrėta 2025 m. balandžio 9 d.].

17. Chen, S. (2018). Predicting the ‘unpredictable’ general anti-avoidance rule (gaar) in EU tax law, *InterEULawEast*, 5(1), p. 91-120, <https://doi.org/10.22598/iele.2018.5.1.5>
18. De la Feria, R. (2019). EU General Anti-(Tax) Avoidance Mechanisms: From GAAP to GAAR. *The Dynamics of Taxation*. Oxford: Hart Publishing. P. 155-183, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3485784>
19. De la Feria, R. (2020). On Prohibition of Abuse of Law as a General Principle of EU Law. *EC Tax Review* 4, 142-146, <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3628448>
20. Jarašiūnas, E. (2020). Bendrieji Europos Sąjungos teisės principai Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje: kai kurios vartojimo, „įkvėpimo“ šaltinių ir norminio pobūdžio funkcijų problemos, Vilnius: Mykolo Romerio Universitetas [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://cris.mruni.eu/server/api/core/bitstreams/8c9683e2-7442-49a9-b49f-12944cd86575/content> [žiūrėta 2025 m. balandžio 9 d.].
21. Kemmeren, E, Prats, AG, Haslehner, W, Heydt, V, Jofler, G, Lang, M, Lüdicke, J, Nogueira, J, Pistone, P, Raventos-Calvo, S, Raingeard de la Blétière, E, Richelle, I, Rust, A, Shiers, R & Valente, P. (2018). Anti-avoidance of general nature and scope – GAAR and other rules: EU Report. in P Rosenblatt & ME Tron (eds), *Anti-Avoidance of General Nature and Scope – GAAR and Other Rules*. vol. 103A, *Cahiers De Droit Fiscal International*, Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association, vol. 103A, International Fiscal Association - IFA, Rotterdam, pp. 59-93, IFA Congress, Seoul, Korea. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://koflodge.org/wp-content/uploads/2019/01/ifacahier2018vol.103a-eu-report.pdf> [žiūrėta 2025 m. balandžio 9 d.].
22. Kuzniacki, B. (2020). Chapter 6: THE GAAR (ARTICLE 6 ATAD). IN *A GUIDE TO THE ANTI-TAX AVOIDANCE DIRECTIVE*, Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, <https://doi.org/10.4337/9781789905779.00015>
23. Lazarov, I., Govind, S. (2019). Carpet-Bombing Tax Avoidance in Europe: Examining the Validity of the ATAD Under EU Law. *47 Intertax*, Issue 10, 2019. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://ssrn.com/abstract=3569793> [žiūrėta 2025 m. balandžio 9 d.].
24. Paulauskas, A. (2006), Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. Viešojo politika ir administravimas. Nr. 15, ISSN 1648-2603, Vilnius. [interaktyvus] Prieiga per internetą:

- <https://epublications.vu.lt/object/elaba:6094473/index.html> [žiūrėta 2025 m. balandžio 9 d.].
25. Scherleitner, M. ir Korving, J. (2022). Article 6 of the Anti Tax Avoidance Directive – Living a Life on Its Own?. Accepted in European Business Law Review, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4232136>
26. Steponavičienė, I. (2018). Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėms. Jurisprudencija, Vilnius, DOI: 10.13165/JUR-18-25-2-10
27. Sudavičius, B. ir Endrijaitis, M. (2020). Viešųjų finansų teisė. Vilniaus universiteto vadovėlis. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla
28. Užubalis, G. (2012). Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė). Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01 S), Mykolo Romerio universitetas. Vilnius. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:1984779/datastreams/MAIN/content> [žiūrėta 2025 m. balandžio 9 d.].
29. Valiante, G.C., (2018-2019). Hybrid Mismatches: the Anti-Tax Avoidance Directive. [interaktyvus] Prieiga per internetą: https://thesis.unipd.it/retrieve/80cd540d-3885-4035-a446-77e8fd534e55/Valiante_Giacomo_Carlo.pdf [žiūrėta 2025 m. balandžio 9 d.].
30. Vanistendael, F. (2020). Chapter 1: From Abuse To Base Erosion, How Did It Come To This?. In A Guide To The Anti-Tax Avoidance Directive, Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, <https://doi.org/10.4337/9781789905779.00010>

Teismų praktika:

31. *Emsland-Stärke GmbH prieš Hauptzollamt Hamburg-Jonas* [ESTT], Nr. C-110/99, [2000-12-14]. ECLI:EU:C:2000:695
32. *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise* [ESTT], Nr. C-255/02, [2006-02-21]. ECLI:EU:C:2006:121.
33. *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas prieš Commissioners of Inland Revenue* [ESTT], Nr. C-196/04, [2006-09-12], ECLI:EU:C:2006:544

34. *Edward Cussens, John Jennings, Vincent Kingston prieš T. G. Brosnan* [ESTT], Nr. C-251/16, [2017-11-22]. ECLI:EU:C:2017:881
35. *N Luxembourg I (C-115/16), X Denmark A/S (C-118/16), C Danmark I (C-119/16), Z Denmark ApS (C-299/16) prieš Skatteministeriet* [ESTT], [2019-02-26], ECLI:EU:C:2019:134
36. *Skatteministeriet prieš T Danmark (C-116/16) ir Y Denmark Aps* [ESTT], Nr. C-117/16, [2019-02-26]. ECLI:EU:C:2019:135
37. *MC prieš Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* [ESTT], Nr. C-1/21, [2022-10-13]. ECLI:EU:C:2022:788
38. Generalinio advokato Poiares Maduro išvada, pateikta 2005 m. balanžio 7 d. *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd ir County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2005:200
39. Generalinio advokato Michal Bobek 2017 rugsėjo 7d. išvada byloje C-251/16, *Edward Cussens, John Jennings, Vincent Kingston prieš T. G. Brosnan*, ECLI:EU:C:2017:648
40. Generalinės Advokatės Juliane Kokott 2023 m. gegužės 4 d. išvada C-454/21 P *Engie Global LNG Holding S.à.r.l, Engie Invest International S.A., Engie S.A. prieš Europos Komisiją*. ECLI:EU:C:2023:383

Kiti šaltiniai:

41. Europos Parlamentas, 2008. *Europos Parlamento rezoliucija dėl suderintos kovos su mokestiniu sukčiavimu gerinimo strategijos (2008/2033(INI))*, 2008 m. rugsėjo 2 d. OL C 295E, 2009-12-04.
42. Europos Komisija, 2012. *Komunikatas Europos Parlamentui ir Tarybai. Veiksmų planas stiprinti kovą su mokestiniu sukčiavimu ir mokesčių slėpimu*. COM(2012) 722 final, 2012-12-06. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:52012DC0722> [žiūrėta 2025 m. balandžio 9 d.].
43. Europos Komisija, 2016. *Komunikatas Europos Parlamentui ir Tarybai*. COM(2016) 687 final. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13733-2016-INIT/lt/pdf> [žiūrėta 2025 m. balandžio 9 d.].

44. Europos Komisija, 2016. *Komunikatas COM(2016) 26 final*. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0026> [žiūrėta 2025 m. balandžio 9 d.].
45. Europos Komisija, 2022. *Komunikatas Europos Parlamentui ir Tarybai*. COM(2022) 701 final. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52022PC0701> [žiūrėta 2025 m. balandžio 9 d.].
46. Europos Komisija. 2024. European Commission: Center for Social and Economic Research (CASE), Directorate-General for Taxation and Customs Union, Oxford Economics, Syntesia, Bonch-Osmolovskiy, M. et al., VAT gap in the EU – 2024 report, Poniatowski, G.(editor), Publications Office of the European Union. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/298d43e2-bd28-11ef-91ed-01aa75ed71a1/language-en> [žiūrėta 2025 m. balandžio 9 d.].
47. Europos Parlamentas. 2025. Parliament green lights update of VAT rules to make them fit for digital times. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://www.europarl.europa.eu/news/lt/press-room/20250204IPR26688/parliament-green-lights-update-of-vat-rules-to-make-them-fit-for-digital-times> [žiūrėta 2025 m. balandžio 16 d.]
48. Europos Komisija. *DAC 8*. [interaktyvus] Prieiga per internetą: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-transparency-cooperation/administrative-cooperation-and-mutual-assistance/directive-administrative-cooperation-dac/dac8_en?prefLang=lt&etrans=lt [žiūrėta 2025 m. balandžio 16 d.].

Kovos su mokestiniais pažeidimais priemonių reglamentavimas ES teisės aktais

Aušrinė Šipulskytė

Darbe analizuojamas ESTT teismų praktikoje suformuotas bendrasis draudimo naudotis ES teisėmis piktnaudžiaujant ir sukčiaujant principas. Šis principas taikomas kaip priemonė kovai su mokestiniais pažeidimais tiek tiesioginių, tiek netiesioginių mokesčių srityse. Teismų praktikoje aiškinant šį principą buvo suformuotas objektyviojo ir subjektyviojo kriterijų testas, kuris atliekamas siekiant nustatyti, ar egzistuoja piktnaudžiavimo teisėmis faktas.

Taip pat analizuojami ES teisės aktai, numatantys priemones kovai su mokestiniais pažeidimais tiesioginių (pelno) ir netiesioginių (PVM) mokesčių srityse. Nagrinėjant ATAD išskiriamos dvi taisyklių rūšys – GAAR ir SAAR (šalių mokestinių neatitikimų, palūkanų ribojimo, perkėlimo apmokestinimo ir CFC taisyklės). Atliekant ATAD 6 straipsnyje numatytą objektyviojo ir subjektyviojo kriterijų testą, taip taikoma GAAR, identifikuojant apsimestinį darinį ar darinius ir tuomet pašalinant nepagrįstą mokestinę naudą ir apskaičiuojant mokestinę prievolę pagal nacionalinę teisę. SAAR gali būti taikomos ir be būtinybės nustatyti piktnaudžiavimo faktą, kai pelnas dirbtinai perkeliamas, dvigubai atskaitomas arba neapmokestinamas dėl skirtingų jurisdikcijų reguliavimo.

PVM srityje kovos su mokestiniais pažeidimais priemonės apima tiek PVM direktyvoje valstybėms narėms suteikiamą diskreciją taikyti papildomas priemones, tiek tarpinstitucinį bendradarbiavimą ir informacijos mainus. Taip pat svarbus vaidmuo tenka vis tobulinamiems skaitmenizavimo sprendimams, kurie padeda prisitaikyti prie besikeičiančių verslo modelių ir užtikrina efektyvesnį PVM surinkimą.

SUMMARY

Regulation of the Fight Against Tax Violation measures by EU Legal Acts

Aušrinė Šipulskytė

The paper analyzes the general principle, established in the case law of the CJEU, prohibiting the abuse and fraudulent use of EU rights. This principle is applied as a tool to combat tax violations in both direct and indirect taxation. In case law, an objective and subjective criteria test has been developed to determine whether there is an abuse of rights.

The paper also examines EU legal acts that provide measures to combat tax violations in the areas of direct (corporate income) and indirect (VAT) taxation. When analyzing ATAD, two types of rules are distinguished – GAAR and SAAR (rules on hybrid mismatches, interest limitation, exit taxation, and controlled foreign companies). The test based on objective and subjective criteria, provided in Article 6 of ATAD, is applied alongside GAAR to identify artificial arrangements and subsequently eliminate unjustified tax benefits and calculate the tax liability under national law. SAAR can be applied without the need to establish abuse when profit is artificially shifted, doubly deducted, or not taxed due to differences in jurisdictional rules.

In the VAT area, measures to combat tax violations include both the discretion granted to Member States in the VAT Directive to apply additional measures, and interinstitutional cooperation and information exchange. An increasingly important role is also played by evolving digitalisation solutions, which help adapt to evolving business models and ensuring more efficient VAT collection.