

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedra**

Indrės Vereniūtės  
V kurso, Finansų ir mokesčių teisės  
studijų šakos studentės

**Magistro darbas**

**Anti – BEPS priemonės Europos Sąjungoje**

Vadovas: Lekt. dr. Povilas Gruodis  
Recenzentas: Prof. dr. Vitas Vasiliauskas

Vilnius  
2020

## TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS.....	3
ĮVADAS.....	5
1. BAZĖS EROZIJOS IR PELNO PERKĖLIMO SAMPRATA IR BEPS VEIKSMŲ PLANAS .....	8
1.1. Bazės erozijos ir pelno perkėlimo samprata.....	8
1.2. Europos bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos BEPS veiksmų planas.....	10
1.3. Antivengiminių teisės normų pokyčiai Europos Sąjungos teisėje iki ir po BEPS veiksmų plano priėmimo .....	17
2. KOVOS SU MOKESČIŲ BAZĖS EROZIJA IR PELNO PERKĖLIMU PRIEMONĖS EUROPOS SĄJUNGOJE .....	23
2.1. 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164 ir 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/952, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokesstinės tvarkos neatitikimais. .....	23
2.1.1. Palūkanų ribojimo taisyklės.....	24
2.1.2. Perkėlimo apmokestinimo taisyklės.....	29
2.1.3. Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė.....	31
2.1.4. Kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės.....	33
2.1.5. Šalių mokestinės tvarkos neatitikimų taisyklės.....	37
2.2. Administracinis bendradarbiavimas tiesioginio apmokestinimo srityje.....	43
2.2.1. Automatiniai informacijos apie išankstinius tarpvalstybinius sprendimus dėl mokesčių mainai.....	44
2.2.2. Automatiniai informacijos apie tarptautinių bendrovių veiklos ataskaitas pagal šalis mainai.....	46
2.2.3. Privalomas informacijos apie agresyvių mokesčių planavimo susitarimus atskleidimas.....	48
2.3. Pasiūlymas dėl bendros (konsoliduotos) pelno mokesčio bazės.....	52
IŠVADOS.....	57
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS.....	59
SANTRAUKA.....	69
SUMMARY.....	70

## SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

<b>ATAD</b>	2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės
<b>ATAD II</b>	2017 m. gegužės 29 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/952, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokesstinės tvarkos neatitikimais
<b>BEPS</b>	Bazės erozija ir pelno perkėlimas
<b>BKPMB</b>	Bendra konsoliduota pelno mokesčio bazė
<b>BPMB</b>	Bendra pelno mokesčio bazė
<b>CFC</b>	Kontroliuojamoji užsienio bendrovė
<b>DAC</b>	2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti Direktyvą 77/799/EEB
<b>DAC 3</b>	2015 m. gruodžio 8 d. Tarybos direktyva (ES) 2015/2376, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos, susijusios su privalomais automatiniais apmokestinimo srities informacijos mainais
<b>DAC 4</b>	2016 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/881, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos mainų
<b>DAC 6</b>	2018 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/822, kuria dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos, susijusios su praneštiniais tarpvalstybiniais susitarimais, mainų iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES
<b>EBITDA</b>	pelnas prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją
<b>EBPO</b>	Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija
<b>EEE</b>	Europos ekonominė erdvė
<b>EK</b>	Europos Komisija
<b>ES</b>	Europos Sąjunga
<b>ESS</b>	Europos Sąjungos sutartis
<b>ESTT</b>	Europos Sąjungos teisingumo teismas

<b>GAAR</b>	Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė
<b>SAAR</b>	Specialioji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė
<b>SESV</b>	Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo
<b>TGI</b>	Tarptautinė įmonių grupė

## IVADAS

**Darbo aktualumas.** Nacionalinių pelno mokesčių sistemų skirtumai ir spragos mokesčių teisės sistemose sudaro sąlygas tarptautinėms įmonėms rengti mokesčių planavimo schemas, kurių tikslas perkelti pelną į mažesnių mokesčių jurisdikcijas taip sumažinant bendrą savo mokesčių našą. Tokia praktika žalinga valstybių biudžetams ir sukelia jų mokesčių bazės eroziją, nes pelnas neapmokestinamas ten, kur vykdoma jį generuojanti veikla. EBPO duomenimis pasauliniu mastu dėl tarptautinių įmonių grupių naudojimosi pelno perkėlimo strategijomis valstybės praranda nuo 100-240 mlrd. dolerių pajamų kasmet<sup>1</sup>. Tai, kad tarptautinės įmonės sumoka nedidelius mokesčius palyginti su jų pajamomis kelia visuomenės nepasitenkinimą, nes kiti mokesčių mokėtojai patiria didesnę mokesčių našą, iškraipoma sąžininga mokesčių konkurencija. Šios priežastys lėmė poreikį įteisinti priemones kovai su agresyviu mokesčių planavimu.

Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijai priklausančios G20 šalys 2013 m. priėmė 15 veiksmų planą prieš mokesčių bazės eroziją ir pelno perkėlimą (angl. *base erosion and profit shifting*), dar žinomą kaip BEPS veiksmų planas, kurio siūlomas priemonės Europos Sąjunga jau ėmėsi įgyvendinti „kietosios“ teisės instrumentų pagalba. Todėl šiame magistro darbe bus nagrinėjamos su įmonių pajamų apmokestinimu ir skaidrumu susijusios BEPS veiksmų plano priemonės ES antrinėje teisėje įgyvendinančios direktyvos, siekiant įvertinti jų, kaip prieš BEPS nukreiptų priemonių, efektyvumą.

**Darbo objektą** sudaro: 1. Europos Sąjungos kovos su piktnaudžiavimu ir agresyviu mokesčių planavimu taisyklės, įgyvendinančios BEPS veiksmų plano 2 (hibridiniai neatitikimai), 3 (kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimas) ir 4 (palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklė) priemonės. Nors 2016 m. Europos Komisijos pasiūlymai dėl bendros pelno mokesčio bazės ir bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės dar nėra įgyvendinti ES, šios iniciatyvos taip pat bus nagrinėjamos darbe ir yra laikomos anti-BEPS priemonėmis, kadangi vienas iš pagrindinių šiems pasiūlymams keliamų tikslų yra kovoti su agresyvaus mokesčių planavimo praktikomis<sup>2</sup>, pasiūlymai taip pat įtvirtina BEPS veiksmų plano 2, 3 ir 4 priemones; ir 2. mokesčių skaidrumo taisyklės, įtvirtintos

---

<sup>1</sup> OECD. *Understanding Tax Avoidance*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/tax/beps/>>

<sup>2</sup> European Commission Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base. COM (2016) 685 final [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_685\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_en.pdf)>, p. 5 European Commission Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). COM (2016) 683. [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_683\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_683_en.pdf)>, p. 3

Administracinio bendradarbiavimo direktyvos pakeitimuose – DAC 3, DAC 4 ir DAC 6, kurios įgyvendino BEPS veiksmų plano 5 (tiek, kiek susiję su išankstiniais tarpvalstybiniais mokesčių administratorių sprendimais dėl mokesčių), 12 (tarpvalstybinių mokesčių planavimo susitarimų atskleidimas) ir 13 (tiek, kiek susiję su ataskaitomis pagal šalis) veiksmus. Taigi, darbo objektas neapima visų BEPS veiksmų plane įtvirtintų priemonių, pasirinktos tik išvardintos priemonės, kadangi magistro baigiamajame darbe siekta apsiriboti BEPS veiksmų plano priemonės įgyvendinančiais ES antrinės „kietosios“ teisės aktais, kurių pagrindinis priėmimo tikslas yra kova su agresyviu mokesčių planavimu ir bazės erozija ir pelno perkėlimu.

#### **Darbo uždaviniai:**

1. atskleisti mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo sampratą, apžvelgti 2, 3, 4, taip pat 5, 12 ir 13 BEPS veiksmų plano priemones ir Europos Sąjungose antivengimines teisės normas tiesioginio apmokestinimo srityje iki ir po BEPS veiksmų plano priėmimo;
2. išnagrinėti Europos Sąjungoje priimtus teisės aktus ir teisės aktų iniciatyvas, įgyvendinančius BEPS veiksmų plano 2, 3, 4 ir 5, 12, 13 priemones.

**Darbo originalumas.** Darbo originalumas pasireiškia tuo, kad šiame magistro darbe nėra fokusuojamasi tik į vieną iš BEPS veiksmų plano priemonių, atvirkščiai, bandoma pateikti bendrą BEPS priemonių, kurios įgyvendinamos ES antrinėje teisėje, vaizdą. Darbo tema aktuali ir tuo, kad Lietuvoje parašyta itin mažai darbų panašia tema arba parašyti darbai yra siauros apimties ir koncentruojasi tik į konkrečią BEPS veiksmų plano priemonę (pvz. Liuda Marcinkevičiūtė 2019 m. Mykolo Romerio universitete apsigynė darbą tema „BEPS 6 veiksmas: piktnaudžiavimo sutarčių teikiama nauda prevencija. Problemos ir iššūkiai) ar konkretų ES teisės aktą ir jo įgyvendinimą ES valstybėse narėse (pvz. Mykolo Romerio universiteto studentės Brigitos Čepurnaitės 2018 m. darbas tema „Prieš mokesčių vengimą nukreiptos direktyvos įgyvendinimas pasirinktose jurisdikcijose: poveikis nacionaliniams reguliavimams“).

Taip pat magistro baigiamojo darbo originalumas pasireiškia ir tuo, kad darbe apžvelgiami Administravimo bendradarbiavimo direktyvos pakeitimai, priimti siekiant įgyvendinti BEPS veiksmų plane numatytas skaidrumo priemones. Magistro darbo autorės žiniomis šiuo rakursu administracinis bendradarbiavimas tiesioginių mokesčių srityje Lietuvos universitetų studentų darbuose nebuvo nagrinėtas.

**Tyrimo metodologija.** Išsikeltų uždavinių pasiekimui magistro baigiamajame darbe bus kompleksiskai taikomi įvairūs tyrimo metodai: 1) aprašomasis metodas naudojamas nagrinėjant EBPO veiksmų plane nustatytas priemones prieš mokesčių bazės eroziją ir

pelno perkėlimą; 2) lingvistinis metodas naudojamas aiškinant darbe pateikiamas sąvokas bendrinėje ir teisinėje kalboje; 3) sisteminis metodas naudojamas siekiant atskleisti nagrinėjamų teisės normų turinį; 4) teleologinis (įstatymų leidėjo ketinimo) taikomas atskleidžiant nagrinėjamų teisės normų prasmę; 6) loginis metodas naudojamas analizuojant ES antrinės teisės aktus, vertinant skirtingų autorių nuomones, formuluojant darbo išvadas.

**Šaltiniai.** Magistro baigiamajame darbe daugiausia remiamasi Europos Sąjungos antrinės teisės aktais, t.y. 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvoje (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės ir 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos direktyvoje (ES) 2017/952, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokesstinės tvarkos neatitikimais, taip pat Administracinio bendradarbiavimo direktyvos pakeitimais – 2015 m. gruodžio 8 d. Tarybos direktyva (ES) 2015/2376, 2016 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/881 ir 2018 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/822. Remiamasi ir EBPO veiksmų plano prieš mokesčių bazės eroziją ir pelno perkėlimą galutinėmis ataskaitomis. Darbe pasitelkta ir specialioji literatūra – daugiausia užsienio autorių Michael Lang *et al.*, Viktoria Wöhrer, Ana Paula Dourado, Sol Picciotto, Marteen Floris de Wilde moksliniai darbai, lietuvių mokslininkų - Ingridos Steponavičienės, Andriaus Paulausko, Agnės Petkevičiūtės straipsniai.

**Darbo struktūra:** magistro baigiamąjį darbą sudaro dvi dalys ir išvados. Pirmojoje dalyje nagrinėjama BEPS samprata, trumpai apžvelgiami EBPO BEPS veiksmų plano paskirtis ir pagrindiniai aspektai, taip pat Europos Sąjungos antivengiminių teisės normų raida tiesioginio apmokestinimo srityje. Antroje dalyje detalai nagrinėjami BEPS veiksmų plano priemonės įgyvendinantys ES antrinės teisės aktai, t.y. 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164 ir 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos direktyvos (ES) 2017/952 apimtis ir tikslas, specifinių kovos su piktnaudžiavimu taisyklių ir bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės aiškinimas ir taikymas. Taip pat apžvelgiami ES teisės aktai administracinio bendradarbiavimo srityje – DAC 3, DAC 4 ir DAC 6, įgyvendinantys BEPS veiksmų plane numatytas nefiskalines priemones, skirtas pažaboti mokesčių bazės eroziją ir pelno perkėlimo praktikas. Antroje darbo dalyje taip pat nagrinėjami 2016 m. Europos Komisijos pasiūlymai dėl Bendros pelno mokesčio bazės ir Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės, vertinamas šių pasiūlymų efektyvumas kovojant su agresyviu mokesčių planavimu.

# 1. BAZĖS EROZIJOS IR PELNO PERKĖLIMO SAMPRATA IR BEPS VEIKSMŲ PLANAS

## 1.1. Bazės erozijos ir pelno perkėlimo samprata

Grynai ekonomine prasme mokesčių sistemos efektyvumo principas reiškia, kad apmokestinimas privalo būti neutralus ir jo poveikis rinkos subjektų ekonominiams sprendimams turi būti kuo mažesnis<sup>3</sup>, įskaitant ir sprendimus, susijusius su vieta, kur uždirbamos pajamos. Šis principas yra ir institucinio Europos Sąjungos manifesto dalis, užkertanti kelią valstybėms narėms kurti mokesčines kliūtis naudotis ES judėjimo laisvėmis. Kita vertus, mokesčių efektyvumo principas ne tik suponuoja valstybės pareigą susilaikyti nuo pernelyg didelio kišimosi į mokesčių mokėtojų veiklą, bet ir suteikia valstybėms teisę užkirsti kelią situacijoms, kurios gali suteikti nesąžiningą konkurencinį pranašumą vieniems mokesčių mokėtojams palyginti su kitais. Kitaip tariant, mokesčių efektyvumas turėtų būti suprantamas ne tik kaip dvigubo apmokestinimo draudimas, bet ir kaip dvigubo neapmokestinimo draudimas. Ši idėja puoselėjama skirtingų tarptautinių institucijų, tokių kaip G20, EBPO ar ES, atkreipiant ypatingą dėmesį į poreikį „papildyti jau egzistuojančius standartus, sukurtus dvigubam apmokestinimui išvengti instrumentais, kurie užkirstų kelią dvigubam neapmokestinimui situacijose <...> kurios apima neapmokestinimo ar žemo apmokestinimo situacijas, susijusias su praktikomis, kai apmokestinamos pajamos dirbtinai atskiriamos nuo jas generuojančios veiklos“<sup>4</sup>.

BEPS pažodžiui reiškia bazės eroziją ir pelno perkėlimą. Šie terminai lingvistine prasme išreiškia „judėjimą“ („pelno perkėlimas“ – tai pajamų judėjimas dėl mokesčių vietos atirbojimo nuo verslo veiklos vietos) ir „poveikį“ („bazės erozija“ indikuoja finansines pasekmes valstybės pajamų balansui)<sup>5</sup>. EBPO tuo tarpu pateikia tokį BEPS apibrėžimą: „tai tarptautinių įmonių naudojamos mokesčių planavimo strategijos, kurios išnaudoja spragas ir neatitikimus mokesčių taisyklėse siekiant dirbtinai perkelti pelną į mažus mokesčius taikančias ar jokių mokesčių netaikančias jurisdikcijas, kur beveik ar iš

<sup>3</sup> BUDRYTĖ, A. ir MAČIULAITYTĖ, E. *Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje. Ekonomikos teorija ir praktika. Ekonomikos teorija ir praktika. Pinigų studijos*, 2004 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.lb.lt/uploads/documents/docs/publications/budryte\\_2.pdf](https://www.lb.lt/uploads/documents/docs/publications/budryte_2.pdf)>, p. 58

<sup>4</sup> OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing, 2013 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 12 d.]. Prieiga per internetą: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>, p. 13

<sup>5</sup> PIANTAVIGNA, P. Tax Abuse and Aggressive Tax planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic discrepancies. *World Tax Journal*. 2017 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/wtj\\_2017\\_01\\_int\\_3.pdf?utm\\_source=twitter&utm\\_medium=social-media&utm\\_campaign=tweet-week-18&utm\\_content=pdf/wtj\\_2017\\_01\\_int\\_3.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/wtj_2017_01_int_3.pdf?utm_source=twitter&utm_medium=social-media&utm_campaign=tweet-week-18&utm_content=pdf/wtj_2017_01_int_3.pdf)>, p. 52



viso nevykdoma ekonominė veikla“<sup>6</sup>. Šis apibūdinimas iš esmės atitinka tai, ką Europos Komisija vadina agresyviu mokesčių planavimu<sup>7</sup>, kadangi EK požiūriu „vykdant agresyvų mokesčių planavimą mokestinė prievolė mažinama pasinaudojant mokesčių sistemos techniniais aspektais arba dviejų ar daugiau mokesčių sistemų neatitikimais“<sup>8</sup>. Iš principo BEPS vyksta dirbtinai perkeliant pajamas iš vienos valstybės į kitą, taip sukcentruojant įmonės apmokestinamąsias pajamas žemo mokestinio tarifo jurisdikcijose ar atskaitant sąnaudas aukšto mokesčio tarifo valstybėse. Tokiu būdu aukšto tarifo valstybėse mokesčių bazė yra sumažinama (patiriama erozija) ir padidinama žemo mokesčių tarifo valstybėje, todėl įmonei tenka mažesnė mokestinė našta nei tuo atveju, jei mokesčiai būtų mokami valstybėje, kurioje vyksta pagrindinė įmonės ekonominė veikla.

BEPS suvokiamas kaip globali problema, nes vienos valstybės suvereni teisė leisti mokesčių įstatymus savo nuožiūra, daro įtaką kitos valstybės galimybei surinkti pajamas iš mokesčių<sup>9</sup>. Šios pasekmės labiausiai pasireiškia, kai viena valstybė taiko labai mažą efektyvų mokesčių tarifą arba siūlo tam tikras mokesčių lengvatas, kadangi įmonės linkusios perkelti pelną būtent ten, kur joms labiausiai apsimoka. Būtent tarptautinės įmonių grupės labiausiai pelnosi iš BEPS fenomeno, pastatydamos nacionaliniu mastu veikiančias įmones į konkurencinę prasme prastesnę poziciją<sup>10</sup>. Nepaisant to, pasak EK, tarptautinės įmonių grupės tokiu būdu apeidamos mokesčių taisykles naudojasi teisėtais būdais ir veikia mokesčių įstatymų apimtyje<sup>11</sup>.

---

<sup>6</sup> OECD. *What is BEPS?* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 12 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/tax/beps/about/>>

<sup>7</sup> BURGERS, I., MOSQUERA, I. *Corporate Taxation and BEPS: A Fair Slice for Developing Countries?* *Erasmus Law Review*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.erasmuslawreview.nl/tijdschrift/ELR/2017/1/ELR\\_2017\\_10\\_01\\_004](http://www.erasmuslawreview.nl/tijdschrift/ELR/2017/1/ELR_2017_10_01_004)>

<sup>8</sup> Europos Komisijos rekomendacija dėl agresyvaus mokesčių planavimo C(2012) 8806 final. 2012 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <<http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=LT&f=ST%2017617%202012%20INIT>>, p. 2

<sup>9</sup> United Nations Subcommittee on Base Erosion and Profit Shifting Issues for Developing Countries [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/BEPS\\_note.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/BEPS_note.pdf)>, 3 p.

<sup>10</sup> EGGER, P., EGGERT., W., WINNER H. *Saving Taxes Through Foreign Plant Ownership. In Europos Komisija. Europos Semestro teminės informacijos suvestinė. Agresyvaus mokesčių planavimo pažabojimas. 2017* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <[https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/european-semester-thematic-factsheet-curbing-aggressive-tax-planning\\_lt.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester-thematic-factsheet-curbing-aggressive-tax-planning_lt.pdf)>, p. 2

<sup>11</sup> Europos Komisijos rekomendacija dėl agresyvaus mokesčių planavimo C(2012) 8806 final. 2012 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <<http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=LT&f=ST%2017617%202012%20INIT>>, p. 2

## 1.2. Europos bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos BEPS veiksmų planas

Su tikslu bendromis taisyklėmis ir koordinuotu jų įgyvendinimu užkirsti kelią mokesčių vengimui, kurį sukelia mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimas 2013 m. rugsėjį EBPO paskelbė Veiksmų plano dėl mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo projektą (toliau – BEPS veiksmų planas), kurio tikslas – nustatyti bendras kovos su piktnaudžiavimu taisykles, sukurtas užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui. Galutinės BEPS veiksmų plano ataskaitos (angl. *Final Reports*) buvo sutartos 2015 m. ir patvirtintos G20 priklausančių valstybių ir vyriausybių vadovų 2015 m. lapkričio 16 d.

EBPO pabrėžia, kad iš vienos pusės globalizacija daugelyje valstybių paskatino tarptautinę prekybą ir padidino tiesiogines užsienio investicijas, tačiau iš kitos pusės sudarė sąlygas tarptautinėms įmonių grupėms naudotis mokesčių planavimo galimybėmis siekiant minimizuoti mokestinę naštą<sup>12</sup>. Esant tokiai situacijai, kai mokesčių taisyklės leidžia įmonių grupėms susimąžinti mokėtinus mokesčius perkeliant pajamas iš jurisdikcijų, kuriose vykdoma pajamas generuojanti veikla, kitiems mokesčių mokėtojams toje jurisdikcijoje tenka didesnė mokestinė našta<sup>13</sup>. Todėl BEPS veiksmų plane nustatyti instrumentai, skirti kovoti su įmonių agresyvaus mokesčių planavimo strategijomis ir užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui, užtikrinant, kad pelnas būtų apmokestinamas ten, kur vykdoma pelną generuojanti ekonominė veikla ir kuriama vertė<sup>14</sup>.

BEPS veiksmų planas susideda iš 15 veiksmų, kuriuose pateikiamos rekomendacijos, skirtos pakeisti valstybių nacionalines taisykles ir/ar mokesčių sutartis, kad apmokestinimo teisė atsirastų ten, kur kuriama vertė ir būtų veiksmingai kovoje su dvigubu neapmokestinimu pasauliniu mastu<sup>15</sup>. Pasirinkimą išleisti vieną visapusišką priemonių paketą lėmė suvokimas, kad jokia viena mokesčių taisyklė negali aprėpti visų mokestinių iššūkių, kad tik skirtingų probleminių klausimų sprendimų sąveika gali duoti vaisių<sup>16</sup>. Siekiant iškeltų tikslų, BEPS veiksmų planas remiasi trimis „ramsčiais“ (angl. *pillars*): 1) didinti šalių mokestinių sistemų darną (siekiant mažinti neatitikimus skirtingų valstybių mokesčių sistemose); 2) stiprinti turinio reikalavimus (pajamos turi būti apmokestinamos

---

<sup>12</sup> OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing, 2013 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 12 d.]. Prieiga per internetą: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>, p. 7-8

<sup>13</sup> *Ibid.*, p. 8

<sup>14</sup> *Ibid.*, p. 13

<sup>15</sup> LANG, M., et al. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. London: Spiramus Press, 2018, p. 51

<sup>16</sup> REMEUR, C. *Understanding BEPS. From tax avoidance to digital challenges. European parliamentary Research Service*, 2019 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 12 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=EPRS\\_BRI\(2019\)642258](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=EPRS_BRI(2019)642258)>, p. 2

toje valstybėje, kurioje vykdoma jas generuojanti ekonominė veikla); 3) didinti skaidrumą ir užtikrintumą<sup>17</sup>.

BEPS veiksmų plano efektyvumas priklauso nuo susitariančių šalių nuoseklaus jo įgyvendinimo, kadangi tai yra tarpvalstybinis susitarimas priimtas konsensuso būdu („minkštosios“ teisės instrumentas) ir jame nėra tiesiogiai taikomų privalomų nuostatų. EBPO vykdomasis organas – Taryba, turi teisę priimti sprendimus ir rekomendacijas. Rekomendacijos neturi teisinės privalomos galios, tačiau praktiškai jos labai reikšmingos, kadangi išreiškia susitariančių šalių politinę valią, todėl tos valstybės, kurios neketina įgyvendinti rekomendacijų paprastai susilaiko jau jų priėmimo metu<sup>18</sup>.

Veiksmus įgyvendinančios priemonės susideda iš:

- Minimalių standartų, tarp kurių yra sudarytų iš dvigubų taisyklių, t.y. bendrųjų (pirminių) ir apsauginių (skirtų spręsti problemoms, kylančioms iš situacijų, kai kita mokesčių jurisdikcija nusprendžia netaikyti tam tikros taisyklės) taisyklių;
- Gerosios praktikos, skirtos tiems atvejams, kai minimalūs standartai nenustatyti (susitariančiosios šalys vadovaujasi gerąja praktika kurdamos nacionalines priemones konkrečioms situacijoms spręsti);
- Bendro požiūrio (angl. *common approaches*), kuris laikui bėgant turėtų palengvinti nacionalinių praktikų konvergenciją. Šiame kontekste kitas žingsnis turėtų būti apsvaistymas, ar nustatytos priemonės ateityje turėtų tapti minimaliais standartais;
- Daugiašalio instrumento (angl. *multilateral instrument*) (daugiašalės konvencijos), kuriuo siekiama pakeisti dvišales mokesčių sutartis<sup>19</sup>.

Minimalūs standartai BEPS veiksmų plane yra taikomi tik keturiems iš 15 veiksmų, t.y. 5-ajam, 6-ajam, 13-ajam ir 14-ajam veiksmams (tose srityse, kuriose tam tikroms jurisdikcijoms nesiėmus veiksmų, tai turėtų neigiamą šalutinį poveikį kitoms valstybėms, įskaitant poveikį konkurencingumui<sup>20</sup>). Sekti šių minimalių standartų įgyvendinimą EBPO įsteigė „bendrą sistemą“ (angl. *Inclusive framework*), kurios pagalba suteikiama galimybė bendradarbiauti ir G20 ar EBPO nepriklausančioms valstybėms, įsipareigojančioms įgyvendinti BEPS veiksmų planą, taip pat vykdoma BEPS veiksmų plano įgyvendinimo priežiūra ir susitariančių šalių peržiūra (angl. *peer review*)<sup>21</sup>. Galima daryti išvadą, kad didžioji dalis BEPS veiksmų plano priemonių yra neprivalomos, todėl EBPO valstybės

---

<sup>17</sup> *Ibid.*, p. 2

<sup>18</sup> *Ibid.*, p. 4

<sup>19</sup> *Ibid.*, p. 4

<sup>20</sup> OECD. *Background Brief – Inclusive Framework on BEPS*, 2017 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 12 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>>, p. 9

<sup>21</sup> *Ibid.*, p. 10

narės turi daug laisvės įgyvendinti BEPS plano priemones tokia apimtimi, kokia jos mano tinkama.

Toliau bus apibendrintos tik kelios pasirinktos BEPS veiksmų plano priemonės, jau įgyvendintos Europos Sąjungos direktyvose, kurios bus detaliau nagrinėjamos antroje darbo dalyje:

- *2 veiksmas*: sukurti taisyklės naudojimosi mokestinės tvarkos neatitikimais (toliau ir – hibridiniai neatitikimai) padarinių neutralizavimui. Šio veiksmo tikslas – sukurti rekomendacinio pobūdžio nuostatas, skirtas suderinti nacionaliniams teisės aktams ir tarptautinėms dvišalėms sutartims, kurios neutralizuotų šalių mokestinės tvarkos neatitikimų poveikį (dvigubą neapmokestinimą, dvigubą atskaitymą ir t.t.). Hibridiniai neatitikimai išnaudoja prieštaravimus, susijusius su finansinių priemonių, mokėjimų ar subjektų kvalifikavimu dviejose ar daugiau jurisdikcijose, sukurdami, pvz. dvigubą atskaitymą vienai skolai, atskaitymą neįtraukiant ar keleto mokesčių kreditų susidarymą vienai užsienio valstybėje sumokėti mokesčio sumai. Tokiais atvejais sudėtinga nustatyti, kuri iš šalių iš tiesų prarado mokesčių pajamas, nes laikomasi kiekvienos jurisdikcijos įstatymų, tačiau bendra sumokėta mokesčių suma yra mažesnė nei turėtų būti, o tai žalinga valstybių konkurencijai, ekonominiam efektyvumui ir skaidrumui<sup>22</sup>. BEPS veiksmų planas pateikia rekomendacijas tokioms neatitikimų rūšims: a) dvigubas neatskaitymas; b) atskaitymas neįtraukiant, arba; c) netiesioginis atskaitymas neįtraukiant. Siekiant neutralizuoti hibridinius neatitikimus, BEPS plano 2 veiksmas rekomenduoja suderinti instrumento ar subjekto kvalifikavimą mokesčių tikslais vienoje jurisdikcijoje su jo kvalifikavimu kitoje. Hibridinių neatitikimų taisyklės draudžia tokių darinių naudojimą kaip BEPS priemonę, neleisdamos taikyti mokesčių lengvatos, tačiau nesikišant į šių instrumentų ar subjektų naudojimą kaip tokių, taigi, taisyklės neturėtų užkirsti kelio tarpvalstybinei prekybai ir investicijoms, tačiau turėtų padėti vienodai aiškinti tarptautinę mokesčių teisę. Taisyklės yra padalintos į „pirmines“ ir „apsaugines“; pastarosios skirtos tiems atvejams, kai motininės įmonės ar mokėtojo jurisdikcija netaiko pirminės taisyklės:

1. Dvigubų atskaitymų atveju pirminė taisyklė draudžia motininei arba rezidavimo vietos bendrovei atskaityti pajamas, o apsauginė taisyklė draudžia mokėtojui atskaityti pajamas tuo atveju, jei hibridinis subjektas atlieka leidžiamą atskaityti mokėjimą;

---

<sup>22</sup> OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing, 2013 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 12 d.]. Prieiga per internetą: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>, p. 15

2. Atskaitymo neįtraukiant atveju pirminė taisyklė neleidžia atskaityti pajamų mokėtojo lygmenyje, o apsauginė – leidžia įtraukti hibridinius mokėjimus į gaunančiojo subjekto apmokestinamąsias pajamas;
3. Netiesioginio atskaitymo neįtraukiant atveju (kyla importuotų neatitikimų atveju) pirminė taisyklė neleidžia atskaityti mokėtojo lygmenyje<sup>23</sup>.

Dvigubo apmokestinimo prevencijai taikomas principas, kad atskirą apmokestinimo normą gali taikyti tik viena iš šalių.

- *3 veiksmas*: pateikia rekomendacijas dėl kontroliuojamų užsienio bendrovių taisyklių, kurios atsižvelgia į riziką, kad mokesčių mokėtojai (motininės įmonės), turintys kontrolinį akcijų paketą užsienio dukterinėje įmonėje, kuriai taikomi nedideli mokesčiai, gali perkelti į ją pajamas ir tokiu būdu sumažinti mokesčių bazę savo rezidavimo vietos jurisdikcijoje<sup>24</sup>. CFC taisyklės leidžia iš naujo priskirti kontroliuojamos dukterinės įmonės pajamas motininei įmonei, kad jos vėliau būtų apmokestinamos. Šio veiksmo tikslas – padėti valstybėms sukurti tokias CFC taisykles, kurios užkirstų mokesčių mokėtojams kelią perkelti pajamas į dukterines įmones, esančias užsienio jurisdikcijose. Šios rekomendacijos nėra minimalūs standartai, tačiau leidžia tam tikrą lankstumą išskirdamos šešias sudedamąsias dalis efektyvių užsienio kontroliuojamų bendrovių taisyklių sukūrimui, t.y.:

1. CFC apibrėžimas: nustatomos rekomendacijos akcininkų pakankamos įtakos nustatymui užsienio bendrovės atžvilgiu, kad ši būtų laikoma kontroliuojama užsienio bendrove (paprastai laikoma, kad kontrolė egzistuoja jei mokesčių mokėtojas, vienas ar kartu su asocijuotomis įmonėmis, tiesiogiai ar netiesiogiai turi daugiau nei 50 % balsavimo teisių, tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau nei 50 % kapitalo, arba turi teisę į daugiau nei 50% užsienio įmonės pelno<sup>25</sup>);
2. Išimtys ir ribų reikalavimai: rekomenduojama, kad CFC taisyklės būtų taikomos tik tokioms kontroliuojamoms užsienio bendrovėms, kurioms taikomas efektyvus mokesstinis tarifas būtų reikšmingai mažesnis nei taikomas motininei įmonei;

<sup>23</sup> OECD. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2-2015 Final Report. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* [interaktyvus]. Paris: OECD Publishing, 2015. [žiūrėta 2020 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>>, p. 20

<sup>24</sup> OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3-2015 Final Report. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* [interaktyvus]. Paris: OECD Publishing, 2015. [žiūrėta 2020 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>>, p. 9

<sup>25</sup> *Ibid.*, p. 25

3. Pajamų apibrėžimas: įtvirtintas nebaigtinis sąrašas metodų, kuriais būtų galima vadovautis nustatant CFC pajamų apibrėžimą;
4. Pajamų apskaičiavimas: rekomenduojama, kad apskaičiuojant akcininkams priskiriamas pajamas, būtų laikomasi motininės įmonės jurisdikcijos taisyklių;
5. Pajamų priskyrimas: rekomenduojama, kad priskiriamų pajamų suma būtų apskaičiuojama proporcingai atsižvelgiant į turimos nuosavybės dalį ar kontrolę;
6. Dvigubo apmokestinimo prevencija ir panaikinimas (rekomenduojama, kad jurisdikcijos, taikydamos CFC taisykles, taikytų kreditą faktiškai užsienio valstybėje sumokėtiems mokesčiams)<sup>26</sup>.

Šis veiksmas taip pat nustato tam tikras CFC taisyklių kūrimo gaires, kad šios būtų suderinamos su ES teise, konkrečiai – pagrindinėmis ES laisvėmis, įtvirtintomis SESV, ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijoje nustatytomis teisėmis<sup>27</sup>.

- *4 veiksmas*: apriboti bazės mažinimą palūkanų ir kitų finansinių mokėjimų sąnaudomis. Palūkanų atskaitymai dažnai naudojami, kaip priemonė tarptautinėms įmonių grupėms reikšmingai sumažinti mokesstinę naštą. Tam tikslui naudojami trys pagrindiniai scenarijai, su kuriais kovoti skirtas 4 BEPS veiksmų plano veiksmas:
  - a) įmonių grupės perkelia didelę dalį trečiųjų šalių skolos aukšto mokesstinio tarifo valstybėse;
  - b) įmonių grupės naudoja grupės vidaus paskolas, kad sugeneruotų palūkanų atskaitymus, kurie viršija faktines įmonių grupės trečiųjų šalių palūkanų sąnaudas;
  - c) įmonių grupės naudoja trečiųjų šalių ar grupės vidaus finansavimą neapmokestinamų pajamų generavimui finansuoti<sup>28</sup>.

Šioms situacijoms spręsti rekomenduojamas metodas paremtas fiksuoto santykio taisykle, kuri nustato, kad subjekto gryniesi palūkanų ir mokėjimų, ekonomiškai lygiaverčių palūkanoms, atskaitymai neturi viršyti 10-30% subjekto EBITDA. Papildomai taip pat galėtų būti taikoma grupės santykio taisyklė, kuri leidžia subjektui, esant tam tikroms aplinkybėms, viršyti nustatytą ribą.<sup>29</sup>

---

<sup>26</sup> *Ibid.*, p. 9-10

<sup>27</sup> *Ibid.*, p. 17

<sup>28</sup> OECD. Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4-2015 Final Report. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* [interaktyvus]. Paris: OECD Publishing, 2015. [žiūrėta 2020 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>>, p. 11

<sup>29</sup> *Ibid.*

- *5 veiksmas*: veiksmingiau stabdyti žalingas mokesčių praktikas skaidrumo ir turinio reikalavimais. Šis veiksmas nustato minimalų standartą ir yra siejamas su dirbtiniu pelno perkėlimu siekiant pasinaudoti preferenciniais mokesčių režimais ir skaidrumo trūkumu dėl naudojimosi mokestiniais sprendimais. Pateikiamos išvados dėl lengvatinių intelektinės nuosavybės (IP) režimų peržiūros ir rekomenduojama vadovautis vadinamuoju „ryšio“ (angl. *nexus*) principu, kuris reiškia, kad pelnas turi būti apmokestinamas toje valstybėje, kur vykdoma reikšminga veikla<sup>30</sup>. Tai reiškia, kad patentų ar inovacijų lengvatos neturi būti taikomos valstybės, kurioje nėra vykdoma reikšminga pajamas generuojančios veiklos dalis (kitais tariant, mokesčių mokėtojas gali gauti naudos iš IP režimo tik tokia apimti, kiek realiai patyrė mokslinių tyrimų ir eksperimentinės veiklos sąnaudų, kurios sąlygojo pajamas iš intelektinės nuosavybės).

Skaidrumo srityje, 5 BEPS veiksmas nustato privalomus mokesčių sprendimų (angl. *tax rulings*) mainus. Nustatytos šešios mokesčių sprendimų kategorijos, kurios galėtų kelti su mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimu susijusių problemų, jei jais nebūtų mainomasi: a) sprendimai susiję su lengvatiniais režimais; b) tarpvalstybiniai vienašaliai sprendimai dėl sandorių kainodaros tvarkos; c) sprendimai, leidžiantys koreguoti pelną jį mažinant; d) sprendimai, susiję su nuolatinėmis buveinėmis; e) sprendimai, apimantys susitarimus, susijusius su tarpvalstybiniais lėšų ar pajamų srautais per subjektą, esantį jurisdikcijoje, kuri priėmė tokį sprendimą; f) bet kokie kiti sprendimai, kurie, jei jais nebūtų keičiamasi, galėtų sukelti su BEPS susijusias problemas<sup>31</sup>.

- *12 veiksmas*: privalomo atskleidimo taisyklės. Šio BEPS veiksmo galutinė ataskaita nustato modulinę sistemą, kuri leidžia valstybėms, neturinčioms privalomų atskleidimo taisyklių, sukurti jų poreikiams pritaikytą režimą, sudarantį sąlygas gauti savalaikę informaciją apie galimo agresyvaus mokesčių planavimo schemas ir jų naudotojus. Jame taip pat pateikiamos rekomendacijos dėl efektyvesnių informacijos mainų ir bendradarbiavimo tarp mokesčių administratorių vystymo ir įgyvendinimo<sup>32</sup>.

<sup>30</sup> OECD. Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5-2015 Final Report. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* [interaktyvus]. Paris: OECD Publishing, 2015. [žiūrėta 2020 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>>, p. 9

<sup>31</sup> *Ibid.*, p. 10

<sup>32</sup> OECD. Mandatory Disclosure Rules, Action 12-2015 Final Report. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* [interaktyvus]. Paris: OECD Publishing, 2015. [žiūrėta 2020 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>>, p. 9

- *13 veiksmas*: sandorių kainodaros dokumentacija ir ataskaitos pagal šalis. Šis veiksmas nustato minimalų standartą informacijos teikimui mokesčių administracijoms apie sandorių kainodaros dokumentus, įskaitant ataskaitas pagal šalis, skirtas tarptautinėms įmonėms, kurių bendra konsoliduota apyvarta yra ne mažesnė kaip 750 mln. EUR. Ataskaitų teikimo mechanizmo tikslas – užtikrinti kompetentingų mokesčių institucijų informavimą apie pasaulinį pajamų paskirstymą, ekonominę veiklą ir sumokėtus mokesčius skirtingose šalyse. BEPS 13 veiksmas numato trijų lygių standartizuotą sistemą, skirtą tarptautinėms įmonių grupėms pateikti sandorių kainodaros dokumentus, kurią sudaro: a) bendroji (pagrindinė) byla (angl. *master file*), kurioje pateikiama standartinė informacija apie įmonės organizacinę struktūrą, nuosavybės teise priklausantį nematerialųjį turtą, taip pat informacija apie pasaulines verslo operacijas ir taikomas kainodaros politikas; b) lokali (vietos) byla (angl. *local file*), kurioje pateikiama detali informacija apie konkrečioje jurisdikcijoje vykdomus sandorius siekiant užtikrinti, kad įmonė laikosi „ištiestos rankos“ principo ir sandorių kainodaros taisyklių; c) įmonių grupės taip pat savo motininės įmonės rezidavimo vietos valstybėje privalo teikti ataskaitas pagal šalis (angl. *country-by-country reports*; toliau ir – Ataskaitos), kuriose reikalaujama atskleisti daugiau informacijos (informaciją apie pajamas, darbuotojų skaičių, pelno mokesčių, materialųjį turtą ir t.t. kiekvienoje šalyje, kurioje vykdoma įmonių grupės veikla), taip pat reikalaujama pridėti sąrašą įmonių ir nuolatinių buveinių, esančių kiekvienoje jurisdikcijoje. Šie trys dokumentai reikalingi, kad mokesčių mokėtojai kompetentingoms mokesčių institucijoms teiktų nuoseklią kainodaros informaciją siekiant įvertinti sandorių kainodaros rizikas. Ataskaitos pagal šalis kartu su pagrindine byla ir lokalia byla pateikia mokesčių administratoriams „aiškų vaizdą apie subjektą kaip visumą ir jo atskirų dalių ryšį“<sup>33</sup>.

Apibendrinant, BEPS veiksmų planas padėjo tvirtą pagrindą nacionalinėms ir supranacionalinėms taisyklėms, nukreiptoms prieš mokesčių vengimą ir agresyvaus mokesčių planavimo strategijas, kurti. Tokio rezultato nebūtų buvę įmanoma pasiekti be bendrų dalyvaujančių valstybių pastangų. Tai ne tik svarbus instrumentas kovoje su agresyviu mokesčių planavimu, bet ir skaidrumą įmonių tiesioginio apmokestinimo srityje didinanti priemonė.

---

<sup>33</sup> PICCIOTTO, S. *International Taxation and Economic Substance*. 70 Bull. International Taxation 12. In WÖHRER, V. *Data Protection and Taxpayer's Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*. Amsterdam: IBFD, 2018, p. 142



### 1.3. Antivengiminių teisės normų pokyčiai Europos Sąjungos teisėje iki ir po BEPS veiksmų plano priėmimo

Europos Sąjungos sutartyje neįtvirtinta aiškių nuostatų, reglamentuojančių teisės aktų leidybos kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje, tačiau atsižvelgiant į ESS 3 str. Europos Sąjungai nėra suteikta išimtinė kompetencija apmokestinimo srityje<sup>34</sup>. Nors ES sutartyse eksplicitiškai nepasakyta, tačiau vadovaujantis SESV 4 str. tiesioginiai mokesčiai patenka į pasidalijamosios kompetencijos apimtį<sup>35</sup>. Tai reiškia, kad tiek Europos Sąjunga, tiek valstybės narės gali priimti teisiškai privalomus teisės aktus šioje srityje, tačiau vadovaujantis suteikimo principu (angl. *principle of conferral*) ES kompetencija tiesioginių mokesčių srityje yra ribojama, kadangi ESS 5 str. 3 d. reikalauja vadovautis subsidiarumo ir proporcingumo principais ir tose srityse, kurios nepriklauso Sąjungos išimtinai kompetencijai, veikti tik tada ir tik tokiu mastu, kai valstybės narės numatomo veiksmo tikslų negalėtų deramai pasiekti mažesniu lygiu, o Europos Sąjungos lygiu dėl numatomo veiksmo masto arba poveikio juos pasiekti būtų geriau. Dėl šios priežasties tiesioginio apmokestinimo srityje ES teisės aktų leidyba ilgą laiką buvo ribota. Tai paaiškina ir ES teisėkūros fragmentiškumą įvedant tiesioginių mokesčių reguliavime ir kovos su mokesčių vengimu normas<sup>36</sup>.

Anot I. Steponavičienės, sąvoka „kovos su mokesčių vengimu taisyklė“ apibūdina du ją sudarančius elementus: a) taisyklės objektą – mokesčių vengimą, kaip teisinės realybės reiškinį, į kurį nukreiptas taisyklės veikimas, ir b) taisyklės paskirtį – kovą su mokesčių vengimu<sup>37</sup>. Taisyklės objektas yra mokesčių vengimas, kuris skirtingose teisinėse sistemose gali būti suvokiamas skirtingai, visgi, mokesčių vengimą (angl. *tax avoidance*) svarbu atskirti nuo mokesčių slėpimo (angl. *tax evasion*). Pastarasis, kaip apibrėžia EBPO mokesčių terminų žodynas, yra veikimas turintis nusikalstamos veikos elementą, nes mokesčių mokėtojas slėpdamas pajamas ar informaciją nuo mokesčių administratoriaus sumoka mažiau mokesčių nei jam nustatyta mokesčių įstatymais<sup>38</sup>. Tos pačios nuomonės laikosi ir A. Paulauskas, kuris pažymi, kad slepiant mokesčius „mokesčio bazė sumažinama

<sup>34</sup> 2007 m. gruodžio 13 d. Europos Sąjungos sutarties suvestinė redakcija. OL C 326, 2012 m. spalio 26 d., p. 13-390

<sup>35</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. gruodžio 6 d. sprendimas *Columbus Container Service BVBA C-298/05*, EU:C:2007:754; HELMINEM, M. *EU Tax Law Direct Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2019, p. 13

<sup>36</sup> STEPONAVIČIENĖ, I. Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčių vengimu taisyklėms. *Jurisprudencija*, 2018, p. 506

<sup>37</sup> *Ibid.*, p. 502

<sup>38</sup> OECD. *Glossary of Tax Terms* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#E>>

slepian ar iškreipiant realias aplinkybes <...>, nefiksuojant buhalterinėje apskaitoje iš tikrųjų įvykusių ūkinių operacijų<sup>39</sup>. Tuo tarpu, mėginant išvengti mokesčių „dirbtinai sukuriama įstatymo reikalavimus atitinkanti ūkinių operacijų grandinė, dėl kurios mokesčių mokėtojas gauna mokestinę naudą“<sup>40</sup>. Tokiu atveju mokesčių įstatymai pažeidžiami netiesiogiai, kadangi mokesčių mokėtojo atliekamų veiksmų visuma prieštarauja apmokestinimo prasmei ir tikslui, tačiau formaliai mokesčių mokėtojo elgesys atitinka įstatymų reikalavimus (vertinant veiksmus atskirai vieną nuo kito)<sup>41</sup>. M. Lang *et al.* pastebi, kad mokesčių vengimas atsiranda išnaudojant nesutapimą tarp formos ir turinio siekiant apeiti tam tikros mokesčių nuostatos taikymo sritį<sup>42</sup>.

Pagal apimtį, kaip pažymi A. Paulauskas, teisės normos, reglamentuojančios mokesčių vengimą, yra skirstomos į bendrąsias (angl. *general anti-avoidance rules*) ir specialiąsias (angl. *specific anti-avoidance rules*). Šis skirstymas paremtas tuo, kad bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės paprastai taikomos interpretuoti mokesčių taisyklėms ir (arba) kvalifikuoti mokesčių mokėtojų veiksmus ir sandorius (t.y. įvertinti faktus)<sup>43</sup>, kai mokesčių vengimo schemas nepakliūna į specialiųjų normų reguliavimo sritį. Kita vertus, specialiosios normos yra nukreiptos į konkrečius mokesčių vengimo atvejus<sup>44</sup>. I. Steponavičienės nuomone šios teisės normų grupės skiriasi dar ir tuo, kad bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės paprastai skiriamos plačiam, nekonkretizuotam situacijų ratui ir yra nukreiptos prieš jau įvykusio mokesčių vengimo padarinius<sup>45</sup>. Tuo tarpu, specialiosios taisyklės taikomos siekiant užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui ir jo pasekmėms, kadangi jos nukreiptos į mokesčių leidėjui žinomus, konkrečius sandorius ar jų schemas, kuriomis mokesčių mokėtojai siekia sumažinti mokestinę prievolę (turimos omenyje tokios situacijos, kurios *ex ante* laikomos keliančiomis mokestinio piktnaudžiavimo grėsmę), t.y. specialiosios kovos su mokesčių vengimu normos nustato konkrečius privalomus sandorių ar operacijų mokestinius

---

<sup>39</sup> PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, p. 40

<sup>40</sup> *Ibid.*

<sup>41</sup> OECD. *Glossary of Tax Terms* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T>>

<sup>42</sup> LANG, M., *et al.* *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. London: Spiramus Press, 2018, p. 54

<sup>43</sup> Teijeiro, G. O. Anti-Avoidance Measures of General Nature and Scope – GAAR and Other Rules. Iš *Seul IFA Congress* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.academia.edu/34937103/ANTI-AVOIDANCE\\_MEASURES\\_OF\\_GENERAL\\_NATURE\\_AND\\_SCOPE-GAAR\\_AND\\_OTHER\\_RULES](https://www.academia.edu/34937103/ANTI-AVOIDANCE_MEASURES_OF_GENERAL_NATURE_AND_SCOPE-GAAR_AND_OTHER_RULES)>

<sup>44</sup> PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, p. 28

<sup>45</sup> STEPONAVIČIENĖ, I. Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėms. *Jurisprudencija*, 2018, p. 505

apribojimus<sup>46</sup>. Tokių taisyklių, pasitaikančių įvairių valstybių mokestinėse sistemose, pavyzdžiai yra sandorių kainodaros taisyklės (angl. *transfer pricing rules*), kontroliuojamų užsienio bendrovių taisyklės (angl. *controlled foreign company rules*), plonos kapitalizacijos taisyklės (angl. *thin capitalization rules*), perkėlimo taisyklės (angl. *exit taxation rules*), šalių mokestinės tvarkos neatitikimų taisyklės (angl. *hybrid mismatch rules*), išmokų tikslinių vienetų nepripažinimo taisyklės.

Bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė Europos Sąjungos tiesioginių mokesčių srityje buvo įtvirtinta Susijungimų direktyvoje<sup>47</sup>, Motininių-dukterinių<sup>48</sup> įmonių direktyvoje, taip pat Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvoje<sup>49</sup>. Ši taisyklė įtraukta ir ATAD direktyvos 6 straipsnyje, kuris bus nagrinėjama antroje darbo dalyje. Minėtų direktyvų normas tikslinga apžvelgti siekiant išsiaiškinti, kaip kito antivengiminės normos ES teisėje laikui bėgant ir kokį poveikį joms turėjo BEPS veiksmų plano priėmimas.

Susijungimų direktyvos, kurios tikslas eliminuoti mokestines kliūtis tarptautinio įmonių reorganizavimo<sup>50</sup> procese, 15 straipsnis nustatė, kad valstybė narė gali atsisakyti taikyti arba neleisti pasinaudoti direktyvos teikiamu palankesniu apmokestinimo režimu, jei paaiškėja, kad viena iš direktyvoje nurodytų operacijų vykdoma turint kaip pagrindinį ar vieną iš pagrindinių tikslų mokesčių slėpimą arba mokesčių vengimą. Preziumuojama, kad operacijos vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas arba slėpimas, jei ji vykdoma ne dėl tinkamų komercinių priežasčių. Kitaip tariant, mokesčių mokėtojas privalo pateikti įrodymų, kad egzistavo tinkamos komercinės priežastys, norėdamas pademonstruoti, kad tam tikra operacija nebuvo siekta išvengti mokesčių.

Palūkanų ir autorinių mokėjimų direktyvos 5 str. 1 d. nustatyta, kad „direktyva neužkerta kelio nacionalinių ar sutartyse įtvirtintų nuostatų, būtinų sukčiavimo ir piktnaudžiavimo prevencijai, taikymui“. Ši formuluo­ tė primena pirminės redakcijos Motininių dukterinių įmonių direktyvoje nustatytą leidimą taikyti nacionalines taisykles

---

<sup>46</sup> *Ibid.*

<sup>47</sup> 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą. OL, 2009 L 310, p. 34–46

<sup>48</sup> 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OL, 2011 L 345, p. 8–16; 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, 2015 L 21, p. 1-3

<sup>49</sup> 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. OL, 2003 L 157, p. 49–54

<sup>50</sup> Susijungimai direktyvoje suprantami plačiai, ji taikoma įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui, akcijų mainams, daliniam skaidymui.

kovai su piktnaudžiavimu, kurios patenka į direktyvos taikymo sritį<sup>51</sup>. Palūkanų ir autorinių mokėjimų direktyva, kaip ir Susijungimų direktyva, suteikia laisvę valstybėms narėms atsisakyti taikyti ar panaikinti direktyvos suteikiamas lengvatas, jei „pagrindinis ar vienas iš pagrindinių sandorio motyvų yra mokesčių vengimas“<sup>52</sup> ar slėpimas.

Reaguojant į EBPO darbą dėl BEPS veiksmų plano priemonių, 2013 m. lapkritį pristatytas pasiūlymas pakeisti Motininių ir dukterinių direktyvą su tikslu spręsti dvigubo neapmokestinimo problemą dėl naudojimosi hibridinių paskolų susitarimais šios direktyvos taikymo apimtyje (taip įgyvendinant vieną iš BEPS plano 2 veiksmo pasiūlymų) ir įvesti minimalią bendrąją antivengiminę taisyklę piktnaudžiavimo direktyvos suteikiamomis privilegijomis prevencijai<sup>53</sup>. Dėl šių priežasčių 2014 m. direktyvoje įvesta privaloma kovos su valstybių narių mokesstinės tvarkos neatitikimais taisyklė<sup>54</sup>, kuria siekta užtikrinti, kad direktyva nebūtų naudojama perkelti pajamas į mažesnio mokesčio tarifo trečiąsias valstybes, o 2015 m. įsigaliojo direktyvos pakeitimas įtvirtinęs minimalią bendrąją antivengiminę normą: „valstybės narės nesuteikia galimybės naudotis šios direktyvos teikiama nauda darinio ar kelių darinių atžvilgiu, jeigu jų nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokesstinės naudos, kuri prieštarauja šios direktyvos dalykui ar tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes“<sup>55</sup>. Ši taisyklė priimta atsižvelgiant į Europos Komisijos rekomendaciją dėl agresyvaus mokesčių planavimo, kurioje valstybėms narėms rekomenduota nacionalinėje teisėje įtvirtinti bendrąją antivengiminę taisyklę, pritaikytą nacionalinėms ir tarpvalstybinėms situacijoms ir su trečiosiomis šalimis susijusiems atvejams<sup>56</sup>. Bendroji antivengiminė taisyklė skirta užkirsti kelią piktnaudžiavimo praktikoms, kurios ne visada atsispindi agresyvaus mokesčių planavimo schemose, į kurias nukreipta Motininių-

---

<sup>51</sup> 2011 m. redakcijos Motininių-dukterinių įmonių direktyvos 1 str. 2 d. nustatė, kad „ši direktyva nekliaudo taikyti nacionalinių arba susitarimais paremtų nuostatų dėl sukčiavimo ar piktnaudžiavimo prevencijos“.

<sup>52</sup> 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. OL, 2003 L 157, p. 49–54, 2 str.

<sup>53</sup> European Commission Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. COM(2013) 814 final [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. balandžio 11 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013PC0814&from=EN>>, p. 2

<sup>54</sup> 2014 m. liepos 8 d. Tarybos direktyva 2014/86/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OL, 2014 L 219, p. 40–41

<sup>55</sup> 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, 2015 L 21, p. 1-3

<sup>56</sup> Europos Komisijos rekomendacija dėl agresyvaus mokesčių planavimo C(2012) 8806 final. 2012 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <<http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=LT&f=ST%2017617%202012%20INIT>>, p. 4

dukterinių įmonių direktyvos taisyklė, skirta hibridiniams neatitikimams neutralizuoti, todėl bendrosios antivengiminės taisyklės taikymo apimtis daug platesnė.

Kaip matyti iš pasikeitusio reguliavimo, pirma minėtose direktyvose buvo nustatytas leidimas, bet ne pareiga valstybėms narėms neleisti pasinaudoti direktyvų suteikiamomis lengvatomis, jei pagrindinis ar vienas iš pagrindinių sandorio ar operacijos tikslų yra mokesčių vengimas<sup>57</sup>. A. Petkevičiūtė pastebi, kad net jei direktyvos straipsnis ir nebuvo perkeltas į nacionalinę teisę ESTT praktika formulavo taisyklę, pagal kurią valstybės narės turėjo teisę uždrausti naudotis direktyvos numatytais lengvatomis remdamosi tiktais nacionaline bendrąja kovos su piktnaudžiavimu priemone ar teismų praktikoje suformuluota taisykle<sup>58</sup>. Vis dėl to toks leidimas buvo nebepakankamas įvertinus tai, kad nacionalinės ar sutartyse įtvirtintos nuostatos buvo skirtingo griežtumo laipsnio, o kai kurių valstybių narių teisinėse sistemose antivengiminės taisyklės apskritai neegzistavo<sup>59</sup>.

Siekiant koordinuotai įgyvendinti BEPS veiksmų plano priemones garantuoti minimalų kovos su mokesčių vengimu ir agresyviu mokesčių planavimu lygį visose Europos Sąjungos valstybėse narėse, 2016 m. liepos 12 d. priimta ATAD direktyva, kurios pagrindu valstybės narės nacionalinėje teisėje turi įgyvendinti privalomas antivengimines taisykles pelno mokesčio apskaičiavimo srityje, tarp kurių privaloma bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė ir eilė specialiųjų kovos su mokesčių vengimu taisyklių, kurios bus detalai nagrinėjamos antroje darbo dalyje.

Iš nagrinėtų ES tiesioginio apmokestinimo srities kovos su mokesčių vengimu normų raidos galima daryti išvadą, kad iki BEPS veiksmų plano projekto Europos Sąjungos teisės aktuose neegzistavo privaloma bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė, buvo suteikiama tik galimybė valstybėms narėms nacionalinių antivengiminių normų pagalba neleisti naudotis atskirų direktyvų tiesioginių mokesčių srityje lengvatomis, taip pat nefigūravo ir agresyvaus mokesčių planavimo draudimas. Po BEPS plano priėmimo, ES teisėje pasukta kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimo keliu – iš pradžių privaloma bendroji antivengiminė norma įtvirtinta tik Motininių-dukterinių įmonių

---

<sup>57</sup> CHEN, S. *Predicting the 'Unpredictable' general anti-avoidance rule (GAAR) in EU Tax Law*. SSRN, 2018, p. 98; STEPONAVIČIENĖ, I. Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčių vengimu taisyklėms. *Jurisprudencija*, 2018, p. 507

<sup>58</sup> PETKEVIČIŪTĖ, A. *Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę*. *Teisė*, 2016 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą:

<[https://www.researchgate.net/publication/301707224\\_TARYBOS\\_DIREKTYVOS\\_2009133EB\\_NUOSTATU\\_SKIRTU\\_KOVOTI\\_SU\\_MOKESCIU\\_VENGIMU\\_PERKELIMAS\\_I\\_LIETUVOS\\_TEISE](https://www.researchgate.net/publication/301707224_TARYBOS_DIREKTYVOS_2009133EB_NUOSTATU_SKIRTU_KOVOTI_SU_MOKESCIU_VENGIMU_PERKELIMAS_I_LIETUVOS_TEISE)>, p. 124-125

<sup>59</sup> DEBELVA, P., LUTS, J. *The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive*. *European Taxation*, 2015 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. balandžio 11 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.researchgate.net/publication/311442171\\_The\\_General\\_Anti-Abuse\\_Rule\\_of\\_the\\_Parent-Subsidiary\\_Directive](https://www.researchgate.net/publication/311442171_The_General_Anti-Abuse_Rule_of_the_Parent-Subsidiary_Directive)>, p. 223

direktyvos taikymo apimtyje, vėliau siekiant koordinuotai įgyvendinti BEPS veiksmų plano priemonės priimta ATAD direktyva įtvirtinusi privalomas specialias ir bendrąsias kovos su mokesčių vengimu ir agresyviu mokesčių planavimu taisykles pelno mokesčio apskaičiavimo srityje.

## 2. KOVOS SU MOKESČIŲ BAZĖS EROZIJA IR PELNO PERKĖLIMU PRIEMONĖS EUROPOS SĄJUNGOJE

### 2.1. 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164 ir 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/952, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokesstinės tvarkos neatitikimais

2016 m. priimtas Kovos su mokesčių vengimu dokumentų rinkinys (angl. *Anti-Tax Avoidance Package*), kurio vienas iš elementų yra pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės<sup>60</sup>. Ši direktyva buvo labai sėkmingo politinio bendradarbiavimo pavyzdys, nes buvo priimta vos per penkis mėnesius. Tokį rezultatą galima paaiškinti ilgą laiką besitęsusiomis diskusijomis dėl EBPO BEPS veiksmų plano<sup>61</sup>, kurio dalis rekomendacijų buvo įgyvendinta būtent šioje direktyvoje. Direktyva nukreipta prieš mokesčių planavimo schemas, t.y. tiek prieš mokesčių vengimo schemas, kai mokesčių mokėtojai veikia priešingai įstatymo nustatytam tikslui, tiek agresyvaus mokesčių planavimo schemas, kai naudojamos neatitikimais tarp nacionalinių mokesčių sistemų<sup>62</sup>.

ATAD nustato taisykles prieš mokesčių vengimo praktikas, kurios tiesiogiai veikia ES vidaus rinką. Direktyvos preambulė skelbia, kad reikalinga „rasti bendrus, bet lanksčius Sąjungos lygmens sprendimus, suderinamus su EBPO BEPS išvadomis“<sup>63</sup>, taip pat „būtina nustatyti taisykles siekiant sustiprinti vidutinį apsaugos nuo agresyvaus mokesčių planavimo lygį vidaus rinkoje“, o „ši tikslą būtų galima pasiekti sukūrus minimalų nacionalinių pelno mokesčio sistemų apsaugos nuo mokesčių vengimo praktikos lygį visoje Sąjungoje“<sup>64</sup>. Taigi, direktyvos tikslas – užtikrinti gerą vidaus rinkos veikimą ir padėti

---

<sup>60</sup> European Commission. Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market COM/2016/026 final, 2016 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2016%3A26%3AFIN>>

<sup>61</sup> LANG, M., et al. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. London: Spiramus Press, 2018, p. 54,

<sup>62</sup> DOURADO, A. P. The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS? The Netherlands: *Kluwer Law International BV*, 2016 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.deepdyve.com/lp/kluwer-law-international/the-eu-anti-tax-avoidance-package-moving-ahead-of-beps-cHNu4GoaYm>>, p. 441

<sup>63</sup> 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/952, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokesstinės tvarkos neatitikimais. OL, 2017 L 144, p. 1-11

<sup>64</sup> 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. OL, 2016 L 193, p. 1-14

išvengti rinkos susiskaidymo koordinuotai įgyvendinant įsipareigojimus, kylančius iš BEPS veiksmų plano<sup>65</sup>, taip pat nustatyti minimalaus apsaugos lygio taisyklės ES vidaus rinkoje prieš agresyvaus planavimo ir mokesčių vengimo praktikas, taikomas visiems mokesčių mokėtojams, kuriems taikomas pelno mokestis valstybėse narėse<sup>66</sup>, nedraudžiant taikyti nacionalinių ar susitarimu pagrįstų nuostatų, kurių tikslas išsaugoti aukštesnį pelno mokesčio bazės apsaugos lygį<sup>67</sup>. Tuo tikslu direktyvoje įtvirtintos penkios taisyklės, kurias valstybės narės privalo perkelti į nacionalinę mokesčių teisę, t.y. perkėlimo apmokestinimo taisyklės, palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklės, kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės, bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė ir šalių mokestinės tvarkos neatitikimų taisyklės. Dėl pastarųjų, 2017 m. gegužės 29 d. buvo priimta ATAD II, kuri iš dalies pakeitė ATAD, praplečiant direktyvos taikymo sritį, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais ir suderinant taisyklės su EBPO BEPS veiksmų plano rekomendacijomis, nes iki tol taisyklės apimtis ribojosi tik ES valstybėmis narėmis<sup>68</sup>.

### 2.1.1. Palūkanų ribojimo taisyklės

Pirmoji kovos su mokesčių vengimu ir agresyviu mokesčių planavimu priemonė numatyta ATAD yra palūkanų ribojimo taisyklė, kuria ES įgyvendinamas BEPS plano 4 veiksmas. Taisyklė skirta kovoti su agresyvaus mokesčių planavimo praktika, kai tarptautinės įmonės sudarydamos paskolų sutartis naudojami itin dideliais palūkanų išlaidų atskaitymais siekdamas perkelti pelną į mažus mokestinius tarifus taikančias šalis<sup>69</sup>. Palūkanų atskaitymai tarp susijusių įmonių kitaip nei pelno paskirstymas, kurio paprastai negalima atskaityti, leidžia mokesčių mokėtojams optimizuoti jų mokesčių bazę. Paprastai įmonės, esančios aukšto mokestinio tarifo jurisdikcijose skolinasi iš įmonės, esančios žemo mokesčio tarifo jurisdikcijoje arba kur pelno mokestis apskritai netaikomas. Tokiu būdu sugeneruojami palūkanų atskaitymai, kuriuos įmonė, išmokanti palūkanas, gali pilnai atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų kaip sąnaudas, o atitinkamai gaunamos palūkanų pajamos yra apmokestinamos mažu mokesčių tarifu arba visai neapmokestinamos<sup>70</sup>.

---

<sup>65</sup> *Ibid.*, preambulė (1), (2)

<sup>66</sup> *Ibid.*

<sup>67</sup> *Ibid.*

<sup>68</sup> 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. OL, 2017 L 144, p. 1-11

<sup>69</sup> *Ibid.*, preambulė (6)

<sup>70</sup> LANG, M., et al. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. London: Spiramus Press, 2018, p. 223



Naudoti skolos finansavimą, kad sumažinti įmonei taikomą mokesčių našta didelių mokesčių jurisdikcijoje yra vienas dažniausiai naudojamų būdų pelno perkėlimui<sup>71</sup>.

Siekiant užkirsti kelią ES mokesčių mokėtojams naudoti palūkanų sąnaudas kaip būdą pelno perkėlimui ir skatinti naudoti nuosavą kapitalą vietoje skolos<sup>72</sup>, ATAD 4 str. įtvirtinta palūkanų ribojimo taisyklė apriboja viršijančių skolinimosi sąnaudų atskaitymą (tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį jos buvo patirtos) iki 30% mokesčių mokėtojo pajamų<sup>73</sup>. „Viršijančios skolinimosi sąnaudos“ apibrėžiamos 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“<sup>74</sup>. Jei gautos palūkanos viršija išmokėtas palūkanas, palūkanų ribojimo taisyklė nėra taikoma. Direktyvos preambulėje pažymima, kad palūkanų ribojimo taisyklė taikytina viršijančioms skolinimosi sąnaudoms neatsižvelgiant į tai, „ar sąnaudos, susijusios su skola įgyta šalies viduje, kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje ar trečiojoje valstybėje, taip pat nepriklausomai nuo to, ar jos susijusios su trečiosiomis šalimis, susijusiomis įmonėmis ar atsirado grupės viduje“<sup>75</sup>. Kartu su palūkanų ribojimo taisykle valstybės narės gali naudoti ir tikslines taisykles, skirtas kovai su skolos finansavimu įmonių grupės viduje, pvz. kapitalo nepakankamumo taisykles<sup>76</sup>.

Pažymėtina, kad ATAD kontekste terminas „skolinimosi sąnaudos“ yra platesnis nei „palūkanos“ ir apima visų formų skolos palūkanų išlaidas ar kitas sąnaudas, ekonomiškai lygiavertes palūkanoms ir išlaidoms, susijusioms su finansavimo pritraukimu, kaip tai apibrėžta nacionalinėje teisėje, tačiau tuo neapsiriboja<sup>77</sup>. Direktyvoje „apmokestinamos

---

<sup>71</sup> EY Global. *Why new tax rules will alter business financing*, 2019 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.ey.com/en\\_gl/tax/why-new-tax-rules-will-alter-business-financing](https://www.ey.com/en_gl/tax/why-new-tax-rules-will-alter-business-financing)>

<sup>72</sup> LOBITA, J. C. *The ATAD's Interest Limitation Rule – A Step Backwards? European Taxation*, 2019 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/The-ATAD%E2%80%99s-Interest-Limitation-Rule.pdf?utm\\_source=twitter&utm\\_medium=social-media&utm\\_campaign=tweet-week-31&utm\\_content=pdf/The-ATAD%E2%80%99s-Interest-Limitation-Rule.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/The-ATAD%E2%80%99s-Interest-Limitation-Rule.pdf?utm_source=twitter&utm_medium=social-media&utm_campaign=tweet-week-31&utm_content=pdf/The-ATAD%E2%80%99s-Interest-Limitation-Rule.pdf)>, p. 63

<sup>73</sup> 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. OL, 2016 L 193, p. 1-14, 4 str. 1 d.

<sup>74</sup> *Ibid.*, 2 str. 2 d.

<sup>75</sup> *Ibid.*, preambulė (7)

<sup>76</sup> *Ibid.*, preambulė (6)

<sup>77</sup> *Ibid.*, 2 str. 1 d.: skolinimosi sąnaudos – visų formų skolos palūkanų išlaidos, kitos sąnaudos, ekonomiškai lygiavertės palūkanoms ir išlaidoms, susijusios su finansavimo pritraukimu, kaip apibrėžta nacionalinėje teisėje, be kita ko (bet tuo neapsiribojant), mokėjimai pagal paskolas, suteikiančias teisę dalyvauti pelno skirstyme, apskaičiuotos palūkanos, gaunamos už priemones, tokias kaip konvertuojamosios obligacijos ir nulinės atkarpos obligacijos, sumos pagal alternatyvias finansavimo priemones, pavyzdžiui, finansavimą pagal islamo teisę, finansinės nuomos mokėjimų finansinių sąnaudų elementas, į atitinkamo turto balansinę vertę įtrauktos kapitalizuotos palūkanos, arba kapitalizuotų palūkanų amortizacija, sumos, apskaičiuotos pagal finansavimo pelną pagal sandorių kainodaros taisykles, kai jos taikytinos, sąlyginių palūkanų sumos pagal išvestines finansines priemones arba apsidraudimo susitarimus, susijusius su subjekto paskolomis, tam tikras su paskolomis ir priemonėmis, susijusiomis su finansavimo pritraukimu, susijęs gautas pelnas arba

pajamos“ apibūdinamos kaip pajamos prieš palūkanų mokėjimą, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją, kurios apskaičiuojamos prie pelno mokesčiu apmokestinamų pajamų pridėdant pagal mokesčius pakoreguotas viršijančių skolinimosi sąnaudų sumas, taip pat pagal mokesčius pakoreguotas nusidėvėjimo ir amortizacijos sumas<sup>78</sup>. Neapmokestinamos pajamos į EBITDA neįtraukiamos, taigi, jos negali būti įskaitomos į atskaitomas skolinimosi sąnaudas, nes nustatant, kiek palūkanų galima atskaityti, atsižvelgiama tik į apmokestinamąsias pajamas<sup>79</sup>. Remdamosi ATAD 3 straipsnyje įtvirtinu *de minimis* standartu kaip teisiniu pagrindu, valstybės narės gali pasirinkti ir alternatyvią pajamų apibrėžtį<sup>80</sup>.

ATAD leidžia valstybėms narėms pasirinkti taikyti palūkanų ribojimo taisyklę visos grupės mastu ir laikyti subjektus grupėje (kaip apibrėžta nacionalinėje teisėje) vienu mokesčių mokėtoju, neatsižvelgiant į tai, ar narių rezultatai mokesčių tikslais konsoliduojami ar ne. Tokiu atveju viršijančios skolinimosi sąnaudos ir EBITDA gali būti apskaičiuojamos grupės lygiu ir apimti visos grupės narių rezultatus<sup>81</sup>.

ATAD 4 straipsnio 5 dalis įtvirtina dvi išimtis tiems atvejams, kai mokesčių mokėtojas finansinės apskaitos tikslais priklauso konsoliduotai grupei:

1. palūkanų ribojimo taisyklė gali būti netaikoma ir gali būti suteikta teisė atskaityti visas viršijančias skolinimosi sąnaudas, jei mokesčių mokėtojas gali įrodyti, kad jo nuosavo kapitalo ir viso turto santykis yra lygus atitinkamam grupės santykiui ar už jį didesnis, kai turtas ir įsipareigojimai vertinami taikant tą patį metodą kaip ir konsoliduotose finansinėse ataskaitose. Nuosavo kapitalo ir viso turto santykis laikomas lygiu, jei jis iki 2 procentinių punktų mažesnis už atitinkamą grupės santykį;
2. kita alternatyva, mokesčių mokėtojas gali atskaityti viršijančias skolinimosi sąnaudas iki tam tikros sumos, kuri apskaičiuojama: pirma, grupės santykį nustatant grupės viršijančias skolinimosi sąnaudas trečiųjų šalių atžvilgiu padalijant iš grupės EBITDA, po to šį santykį padauginant iš mokesčių mokėtojo EBITDA. Iš esmės ši

---

patirti nuostoliai dėl užsienio valiutos kurso, garantijos už finansavimo susitarimus, administravimo mokesčiai ir panašios sąnaudos, susijusios su lėšų skolinimusi.

<sup>78</sup> 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. OL, 2016 L 193, p. 1-14, 4 str. 2 d.

<sup>79</sup> *Ibid.*

<sup>80</sup> *Ibid.*, preambulė (6)

<sup>81</sup> *Ibid.*, 4 str. 1 d.

taisyklė užtikrina, kad jei šalies vidaus įmonių grupė finansuojama tik „išorės“ skola, gali būti atskaitomi visi palūkanų mokėjimai<sup>82</sup>.

Vadovaujantis bendra taisykle, einamuoju mokestiniu laikotarpiu negalimos atskaityti skolinimosi sąnaudos, negali būti atskaitytos ir ankstesniuose ar vėlesniuose mokestiniuose laikotarpiuose. Tačiau šiai taisyklei ATAD nustatyta ir išimtis – valstybės narės gali pasirinkti įgyvendinti vieną iš trijų nuostatų, kurios skirtos:

a) neribotą laiką į būsimą mokestinį laikotarpį perkelti viršijančias skolinimosi sąnaudas;

b) neribotą laiką į būsimą mokestinį laikotarpį ir į ankstesnį mokestinį laikotarpį ne daugiau nei trejus metus perkelti viršijančias skolinimosi sąnaudas;

c) neribotą laiką į būsimą mokestinį laikotarpį perkelti viršijančias skolinimosi sąnaudas ir į būsimą mokestinį laikotarpį ne daugiau nei penkerius metus perkelti nepanaudotą palūkanų pajėgumą<sup>83</sup>. Valstybės narės taip pat turi teisę nukrypti nuo pagrindinės palūkanų ribojimo taisyklės ir teisės aktuose įtvirtinti, kad mokesčių mokėtojas (ar grupė) turi teisę atskaityti iki 3 mln. eurų grynujų palūkanų. Toks nukrypimas leidžiamas siekiant sumažinti susijusią administracinę ir atitikties taisyklėms našta tiems mokesčių mokėtojams, kurių skolinimosi sąnaudos yra žemos<sup>84</sup>.

Vadovaujantis ATAD 4 str. 3 d., valstybės narės turi teisę netaikyti palūkanų ribojimo taisyklės atskiriems subjektams (angl. *standalone entities*), t.y. mokesčių mokėtojams, kurie finansinės apskaitos tikslais nepriklauso konsoliduotai įmonių grupei ir neturi susijusių įmonių ar nuolatinių buveinių<sup>85</sup>. Ši išimtis taikoma, nes BEPS paprastai susidaro, kai tarp susijusių įmonių mokamos išpūstos palūkanos, o atskirų subjektų atžvilgiu ši rizika labai ribota<sup>86</sup>. Valstybės narės taip pat gali į taisyklės taikymo sritį neįtraukti viršijančių skolinimosi sąnaudų, patirtų dėl paskolų, kurios naudojamos ilgalaikiams viešosios infrastruktūros projektams finansuoti, su sąlyga, kad projekto vykdytojas, skolinimosi sąnaudos, turtas ir pajamos yra Europos Sąjungoje. Išimtis galima, atsižvelgiant į tai, kad tokios finansavimo priemonės, jeigu ir kelia BEPS riziką, tai tik nedidelę<sup>87</sup>. „Ilgalaikis viešosios infrastruktūros projektas“ apibrėžiamas kaip projektas, kurio tikslas – sukurti, modernizuoti, valdyti ar prižiūrėti didelės apimties turtą, kurį valstybė narė laiko svarbiu

---

<sup>82</sup> COLLIER, R. *et al. Dissecting the EU's Recent Anti-Tax Avoidance Measures: Merits and Problems*. Munich: EconPol Policy Report, 2018 [žiūrėta 2020 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.econpol.eu/publications/policy\\_report\\_8](https://www.econpol.eu/publications/policy_report_8)>, p. 6

<sup>83</sup> 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. OL, 2016 L 193, p. 1-14, 4 str. 6 d.

<sup>84</sup> *Ibid.*

<sup>85</sup> *Ibid.*, 4 str. 3 d.

<sup>86</sup> *Ibid.*, preambulė (8)

<sup>87</sup> *Ibid.*

viešajam interesui. Šiuo atveju valstybės narės turėtų įrodyti, kad viešosios infrastruktūros projektų finansavimo priemonės pasižymi ypatingomis savybėmis, dėl kurių toks jų traktavimas kitų finansavimo priemonių, kurioms taikoma ribojimo taisyklė, atžvilgiu yra pagrįstas<sup>88</sup>. Valstybės narės taip pat gali palūkanų ribojimo taisyklės netaikyti finansų įmonėms dėl jų specifinės veiklos, įskaitant ir tada kai jos apskaitos tikslais yra konsoliduotos įmonių grupės dalis<sup>89</sup>. Direktyvos 4 straipsnio 4 dalies b punkte nustatyta dar viena išimtis – valstybės narės nacionalinėje teisėje gali numatyti nuostatą dėl įgytų teisių išsaugojimo (angl. *grandfathering clause*), kuri būtų taikoma paskoloms, dėl kurių sutartys buvo sudarytos anksčiau nei 2016 m. birželio 17 d. tiek, kiek jų sąlygos vėliau nėra pakeičiamos<sup>90</sup>.

Palūkanų ribojimo taisyklė kritikuojama kai kurių autorių dėl to, kad griežta taisyklės formuluotė neatsižvelgia į tai, kad finansavimas naudojant skolą ne visais atvejais naudojamas mokesčių vengimo tikslais<sup>91</sup>, t.y. nevertinama, ar tam tikras sandoris buvo atliktas siekiant mokesstinės naudos, ar atvirkščiai – yra ekonomine logika pagrįsta priežastis atskaityti didesnes sąnaudas<sup>92</sup>. Visgi, darytina išvada, kad nustačius konkretų dydį, t.y. leidžiant atskaityti tik iki 30% viršijančių palūkanų sąnaudų, išvengta vertinamojo pobūdžio interpretacijų. Taisyklė kritikuota ir dėl to, kad nors yra nukreipta prieš pelno perkėlimą yra taikoma ir tiems atvejams, kai pelno perkėlimas nevyksta, t.y. kai palūkanos apmokestinamos toje pačioje valstybėje, kurioje ir atskaitomos<sup>93</sup>. Kita vertus, Direktyvos preambulėje nustatytas tikslas – didinti vidaus rinkos atsparumą tarpvalstybinio mokesčių vengimo praktikai, kuris gali būti pasiektas tik koordinuotai įgyvendinant direktyvos taisyklės, vargu ar gali būti pasiektas, kadangi, ATAD įtvirtina eilę išimčių iš palūkanų ribojimo taisyklės, kurias gali pasirinkti įgyvendinti valstybės narės, taip sukuriant dar daugiau planavimo galimybių<sup>94</sup>.

---

<sup>88</sup> *Ibid.*

<sup>89</sup> *Ibid.*, 4 str. 8 d.

<sup>90</sup> *Ibid.*, preambulė (8), 4 str. 4 d.

<sup>91</sup> HOOR, O. R., O'DONELL, K. *BEPS Action 4: When Theory Meets Practice. Tax Notes International* 2015, [žiūrėta 2020 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.atoz.lu/sites/default/files/media/file/tax\\_notes\\_international\\_atoz\\_luxembourg\\_beps\\_action\\_4\\_hoor\\_odonnell\\_may\\_2015.pdf](https://www.atoz.lu/sites/default/files/media/file/tax_notes_international_atoz_luxembourg_beps_action_4_hoor_odonnell_may_2015.pdf)>, p. 644

<sup>92</sup> OECD. BEPS Action 4: Interest Deductions and Other Financial Payments. Comments Received on Public Discussion Draft. 2015 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 22 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/tax/aggressive/public-comments-action-4-interest-deductions-other-financial-payments-part1.pdf>>, p. 22

<sup>93</sup> LANG, M., et al. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. London: Spiramus Press, 2018, p. 226

<sup>94</sup> NAVARRO, A., PARADA, L., SCHWARZ, P. *The proposal for an EU Anti-Avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts. SSRN*, 2016 [žiūrėta 2020 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2816624](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2816624)>, p. 3; LOBITA, J. C. *The ATAD's Interest Limitation Rule – A Step Backwards? European Taxation*, 2019 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/The-ATAD%E2%80%99s->

### 2.1.2. Perkėlimo apmokestinimo taisyklės

Perkėlimo taisyklės, detalizuojamos ATAD 5 straipsnyje, yra antroji priemonė prieš mokesčių vengimą ir agresyvų mokesčių planavimą, ir viena iš dviejų ATAD nustatytų priemonių, kuri nebuvo įtvirtinta BEPS veiksmų plane (antroji yra bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė).

Šių taisyklių esmė – apmokestinimo išvengimo prevencija, kai mokesčių mokėtojas siekia perkelti savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais ar turtą į mažų mokesčių jurisdikciją ir tokiu būdu valstybė narė netenka savo teisės ateityje apmokestinti mokesčių mokėtojų pajamas, kurios gali būti uždirbtos, bet dar negautos<sup>95</sup>. Perkėlimo apmokestinimo taisyklių paskirtis yra užtikrinti, kad mokesčių mokėtojui nusprendus perkelti turtą ar rezidavimo vietą į kitą jurisdikciją, valstybė, iš kurios vyksta perkėlimas, galėtų apmokestinti kapitalo prieaugio ekonominę vertę, net jei perkėlimo metu tas prieaugis dar nebuvo realizuotas<sup>96</sup>.

Perkėlimo apmokestinimo taisyklės taikomos trijų rūšių perkėlimams, jei valstybė praranda teisę apmokestinti:

- a) Kai turtas perkeliamas iš vienos valstybės narės į kitą valstybę, šiais atvejais:
  - Iš mokesčių mokėtojo pagrindinės buveinės į nuolatinę buveinę kitoje valstybėje;
  - Iš mokesčių mokėtojo nuolatinės buveinės į pagrindinę ar nuolatinę buveinę kitoje valstybėje;
- b) Kai nuolatinės buveinės vykdoma veikla perkeliama į kitą valstybę;
- c) Kai rezidavimo vieta mokesčių tikslais perkeliama į kitą valstybę. Šiam atvejui taikoma išlyga turtui, kuris „lieka faktiškai susijęs su nuolatine buveine pirmojoje valstybėje narėje“<sup>97</sup>.

Esant bent vienai iš aukščiau išvardintų sąlygų, mokesčių mokėtojas apmokestinamas perkėlimo mokesčiu turto perkėlimo metu. Mokesčio dydis apskaičiuojamas iš perkėlimo turto rinkos vertės atimant turto vertę mokesčių tikslais. ATAD 5 str. 6 d. įtvirtina įpareigojimą priimančiajai valstybei narei pripažinti vertę, kurią nustatė mokesčių

---

[Interest-Limitation-Rule.pdf?utm\\_source=twitter&utm\\_medium=social-media&utm\\_campaign=tweet-week-31&utm\\_content=pdf/The-ATAD%E2%80%99s-Interest-Limitation-Rule.pdf](#)>, p. 60

<sup>95</sup> Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. COM(2016) 26 galutinis [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 22 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN>>

<sup>96</sup> 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. OL, 2016 L 193, p. 1-14, preambulė (10)

<sup>97</sup> *Ibid.*, 5 str. 1 d.

mokėtojo ar nuolatinės buveinės valstybė narė kaip pradinę<sup>98</sup>. Pažymėtina, kad ši nuostata taikoma tik tada, kai perkėlimas vyksta tarp dviejų valstybių narių. Kita vertus, priimančioji valstybė narė turi teisę ginčyti turto vertę, kurią nustatė perkėlėjo valstybė narė, jei turto vertė neatitinka rinkos vertės. „Rinkos vertė“ ATAD aiškinama kaip „suma, už kurią turtas gali būti iškeistas arba už kurią gali būti įvykdyti nesusijusių pirkėjų ir pardavėjų abipusiai įsipareigojimai pagal tiesioginį sandorį“<sup>99</sup> ir turi būti apskaičiuojama vadovaujantis „ištiestos rankos“ principu<sup>100</sup>. Vis dėl to, ATAD nedetalizuoja „ištiestos rankos“ reikšmės, todėl manytina, kad valstybės narės gali pačios pasirinkti jos nustatymo metodą.

Jei turtas, rezidavimo vieta ar vykdoma veikla perkeliama į kitą valstybę narę ar valstybę, kuri yra EEE valstybė (su sąlyga, kad jos turi susitarimą su mokesčių mokėtojo valstybe nare arba su ES dėl savitarpio pagalbos išieškant mokesčius), mokesčių mokėtojui suteikiama teisė perkėlimo mokesčio mokėjimą išdėstyti per penkerius metus ir atsiskaityti dalimis, tačiau valstybė narė gali skaičiuoti palūkanas ar prašyti pateikti garantiją (jei egzistuoja akivaizdi ir faktinė rizika, kad mokesčiai gali būti nesumokėti)<sup>101</sup>. Mokėjimo atidėjimas nėra taikomas trečiųjų šalių atžvilgiu, kurios nėra EEE narės, ir tokiu atveju kapitalo prieaugio mokestis turi būti susigrąžintas iš karto, tačiau tai pateisinama atsižvelgiant į didesnę riziką. Mokėjimo išdėstymas nutraukiamas ir mokestinė prievolė tampa mokėtina, kai:

- a) „perkeltas turtas arba mokesčių mokėtojo nuolatinės buveinės vykdoma veikla yra parduodami arba kitaip perleidžiami;
- b) perkeltas turtas vėliau perkeliamas į trečiąją valstybę;
- c) mokesčių mokėtojo rezidavimo vieta mokesčių tikslais arba jo nuolatinės buveinės vykdoma veikla vėliau perkeliama į trečiąją valstybę;
- d) mokesčių mokėtojas bankrutuoja arba yra likviduojamas;
- e) mokesčių mokėtojas nevykdo savo prievolių, susijusių su daliniais mokėjimais, ir neištaiso padėties per pagrįstą laikotarpį, kuris neviršija 12 mėnesių“<sup>102</sup>.

ATAD 5 str. 7 d. numato, kad perkėlimo mokestis netaikomas laikino pobūdžio turto perkėlimams, t.y. kai turtas bus grąžinamas į kilmės valstybę 12 mėnesių laikotarpyje, egzistuojant šioms aplinkybėms:

- a) perkėlimas, susijęs su vertybinių popierių finansavimu;
- b) turtas pateikiamas kaip užstatas;

---

<sup>98</sup> *Ibid.*, 5 str. 5 d.

<sup>99</sup> *Ibid.*, 5 str. 6 d.

<sup>100</sup> *Ibid.*, preambulė (10)

<sup>101</sup> *Ibid.*, 5 str. 2 d.

<sup>102</sup> *Ibid.*, 5 str. 4 d.

- c) perkėlimas vykdomas siekiant įvykdyti prudencinius kapitalo reikalavimus;
- d) perkėlimas vykdomas likvidumo valdymo tikslu.

Nors perkėlimo apmokestinimo taisyklės nėra įtvirtintos BEPS veiksmų plane, o kai kurie autoriai pažymi, kad perkėlimo mokesčių tiesioginė paskirtis yra sunkumų surinkti mokesčius prevencija<sup>103</sup>, laikytina, kad ši priemonė taip pat nukreipta prie mokesčių bazės eroziją ir pelno perkėlimą, kadangi taikoma atvejams, kai mokesčių bazė perkeliama tarp ES šalių arba iš ES valstybės narės į trečiąją valstybę, taip sukuriant sąlygas mokesčių sumokėjimui įvykti ten, kur realiai buvo kuriama ekonominė vertė ir užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai kilmės valstybėje.

### 2.1.3. Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė

ATAD 6 straipsnis įtvirtina bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę (angl. *general anti-avoidance rule*), skirtą „galimoms konkrečių šalies kovos su mokesčių vengimu taisyklių spragoms šalinti<sup>104</sup>“. Kaip minėta pirmoje darbo dalyje, GAAR nėra naujiena antrinėje ES teisėje, bendros antivengiminės taisyklės jau anksčiau buvo įtvirtintos Motininių ir dukterinių bendrovių direktyvoje, Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvoje ir Susijungimų direktyvoje, tačiau ATAD įtvirtina taisyklę, kuri apima visą įmonių apmokestinimo sritį.

Vadovaujantis ATAD 6 str. 1 d., valstybės narės apskaičiuodamos pelno mokesčių neatsižvelgia į tokį „darinį ar kelis darinius, kurių sukūrimo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokesstinės naudos, kuri prieštarauja taikytinos mokesčių teisės esmei ar tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai, atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes<sup>105</sup>“. Pažymėtina, kad GAAR nukreipta ne tik į tarpvalstybinius, bet ir į valstybės sienos neperžengiančius darinius<sup>106</sup>. Laikoma, kad darinys yra apsimestinis, jei jis nebuvo sukurtas dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę<sup>107</sup>. Taisyklės taip pat numato sankciją, kai nustatoma, kad tam tikras darinys yra apsimestinis – laikantis

---

<sup>103</sup> DOURADO, A. P. The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS? The Netherlands: *Kluwer Law International BV*, 2016 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.deepdyve.com/lp/kluwer-law-international/the-eu-anti-tax-avoidance-package-moving-ahead-of-beps-CHNu4GoaYm>>, p. 441

<sup>104</sup> Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. COM(2016) 26 galutinis [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 22 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN>>

<sup>105</sup> *Ibid.*, 6 str. 1 d.

<sup>106</sup> *Ibid.*, preambulė (11)

<sup>107</sup> *Ibid.*, 6 str. 2 d.

nacionalinės teisės normų apskaičiuojama mokestinė prievolė<sup>108</sup>. Taigi, struktūriniu požiūriu ATAD 6 straipsnį sudaro trys elementai: a) darinys; b) mokestinė nauda; ir c) piktnaudžiavimas<sup>109</sup>.

Europos Komisija ATAD aiškinamajame memorandume pažymi, kad „laikantis *acquis*, siūloma bendra kovos su piktnaudžiavimu taisyklė sukurta atsižvelgiant į ES Teisingumo Teismo dirbtinumo testus, kai tai taikoma Sąjungoje“<sup>110</sup>. Šiame kontekste svarbi *Cadbury Schweppes* byla, kurioje ESTT išaiškino, kad piktnaudžiavimu mokesčiais nelaikoma situacija, kai viena įmonė įsteigia dukterinę įmonę kitoje valstybėje narėje tik su tikslu išvengti mokesčių, o ES sutartyje įtvirtintų laisvių ribojimas piktnaudžiavimo mokesčiais atvejais yra leidžiamas tik visiškai dirbtinių struktūrų atveju, kurios neatspindi ekonominės realybės, turint tikslą išvengti mokesčio<sup>111</sup>. Taip pat yra būtina, kad tik objektyviais faktais remiantis būtų galima nustatyti, kad minėtas darinys prieštarauja įsteigimo laisvės tikslui. Taigi, nustatydamas, ar tam tikru atveju buvo piktnaudžiavimas, ESTT taiko dviejų žingsnių testą: a) objektyvumo testą, kuris reikalauja, kad ES teisės (pvz. įsteigimo laisvė) tikslas ir objektas nebūtų pasiektas atsižvelgiant į objektyvias aplinkybes; ir b) subjektyvumo testą, pagal kurį siekdamas mokestinės naudos mokesčių mokėtojas turi turėti motyvą sukurti visiškai dirbtinį darinį<sup>112</sup>. Šioje byloje ESTT laikė, kad darinys atspindintis ekonominę realybę yra toks, kurio sukūrimo tikslas yra vykdyti realią ekonominę veiklą<sup>113</sup>. Nors bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė ATAD ir neįtvirtina „dirbtinės struktūros“ sąvokos, iš esmės ji atspindi *Cadbury Schweppes* byloje nustatytus principus.

---

<sup>108</sup> *Ibid.*, 6 str. 3 d.

<sup>109</sup> KUZNIACKI, B. *The C.J.E.U. Case Law Relevant to the General Anti-Avoidance Rule (G.A.A.R.) Under the Anti-Tax Avoidance Directive (A.T.A.D.)*. *University of Bologna Law Review*, 2019 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 22 d.]. Prieiga per internetą: <<https://bolognalawreview.unibo.it/article/view/10023>>, p. 263; NAVARRO, A., PARADA, L., SCHWARZ, P. *The proposal for an EU Anti-Avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts*. *SSRN*, 2016 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2816624](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2816624)>, p. 13

<sup>110</sup> Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. COM(2016) 26 galutinis [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 22 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN>>

<sup>111</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Cadbury Schweppes* C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544

<sup>112</sup> LANG, M., et al. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. London: Spiramus Press, 2018, p. 231

<sup>113</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Cadbury Schweppes* C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544



#### 2.1.4. Kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės

ATAD 7 ir 8 straipsniai įgyvendina BEPS veiksmų plano 3 veiksmą ir įtvirtina kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės (angl. *controlled foreign corporation rules*; toliau – CFC taisyklės). CFC taisyklės skirtos situacijoms, kai kontroliuojantis juridinis asmuo siekia sumažinti savo apmokestinamąją bazę toje valstybėje, kurioje jis yra rezidentas mokesčių tikslais, perkeldamas pajamas į dukterinę bendrovę (kontroliuojamąją užsienio bendrovę), esančią mažų mokesčių jurisdikcijoje. Taikant CFC taisyklės, mažų mokesčio tarifu apmokestinamos kontroliuojamojo subjekto pajamos įtraukiamos į patronuojančiojo juridinio asmens pajamas<sup>114</sup> ir yra apmokestinamos valstybėje, kurioje yra kontroliuojančios bendrovės rezidavimo vieta mokesčių tikslais su tikslu atgrasyti nuo pelno perkėlimo<sup>115</sup>. Pasak M. Luko, tokiu būdu „valstybė *de facto* išplečia savo mokesstinės jurisdikcijos ribas apmokestindama savo rezidentų kontroliuojamų užsienyje, <...> įsteigtų darinių gautas pajamas/pelną kaip gautas tiesiogiai pačių rezidentų, nelaukiant jų faktinio ar juridinio išmokėjimo tokiems rezidentams akcininkams, dalyviams, partneriams ar dalininkams“<sup>116</sup>.

Subjektas ar nuolatinė buveinė, kurių pelnas neapmokestinamas ar kuris yra atleidžiamas nuo mokesčio toje valstybėje narėje, laikomas kontroliuojamąja užsienio bendrove, jei tenkinamos abi ATAD 7 str. 1 d. nustatytos sąlygos:

- a) mokesčių mokėtojas pats ar kartu su savo susijusiomis įmonėmis tiesiogiai ar netiesiogiai valdo arba jam tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso daugiau nei 50 % balsavimo teisių ar kapitalo, arba turi teisę gauti daugiau nei 50 % to subjekto pelno; ir
- b) faktinis pelno mokestis, kurį nuo pelno sumokėjo subjektas arba nuolatinė buveinė, yra 50 % mažesnis nei pelno mokestis, kuris būtų buvęs taikomas subjektui arba nuolatinei buveinei pagal mokesčių mokėtojo valstybės narės pelno mokesčio sistemą<sup>117</sup>.

Kad nuolatinė buveinė būtų laikoma kontroliuojamąja užsienio bendrove, ji turi atitikti tik „b“ punkte numatytą sąlygą, tačiau neatsižvelgiama į tokią kontroliuojamosios

---

<sup>114</sup> JONES, S. *Principles of taxation for business and investment planning*. Boston: McGraw Hill, 2006, p. 333

<sup>115</sup> 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. OL, 2016 L 193, p. 1-14, preambulė (12)

<sup>116</sup> LUKAS, M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2013, p. 131-132

<sup>117</sup> LANG, M., et al. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. London: Spiramus Press, 2018, p. 233

užsienio bendrovės nuolatinę buveinę, kuri neapmokestinama arba kuri yra atleidžiama nuo mokesčio kontroliuojamosios užsienio bendrovės jurisdikcijoje.

Jei pritaikius aukščiau minėtas taisykles subjektas ar nuolatinė buveinė laikomi kontroliuojamąja užsienio bendrove, ATAD 7 straipsnio 2 dalis numato dvi skirtingas sistemas kontroliuojamosios užsienio bendrovės pajamoms į mokesčio bazę įtraukti:

- Pajamų „kategorijų“ metodą, kuriuo vadovaujantis valstybės narės į mokesčio bazę įtraukia subjekto nepaskirstytas pajamas arba nuolatinės buveinės pajamas, gautas iš tam tikrų pajamų kategorijų, nurodytų ATAD 7 straipsnio 2 dalies a punkte, t.y.:

1. palūkanos arba kitos iš finansinio turto gautos pajamos;
2. autoriniai atlyginimai arba bet kurios kitos pajamos iš intelektualinės nuosavybės;
3. dividendai ir pajamos perleidus akcijas;
4. pajamos iš finansinės nuomos;
5. pajamos iš draudimo, bankinės ir kitos finansinės veiklos;
6. pajamos 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.

ATAD preambulėje pabrėžiama, kad tam, kad būtų užtikrinta taisyklių atitiktis pagrindinėms laisvėms, pajamų kategorijos turi būti derinamos su veiklos turinio išimtimi suformuluota jau minėtoje *Cadbury Schweppes* byloje, t.y. „a“ punktas netaikomas, kai kontroliuojamoji bendrovė vykdo „faktinę ekonominę veiklą, pasitelkdama darbuotojus ir naudodama įrangą, turtą ir patalpas, ir tą įrodo atitinkamos aplinkybės“<sup>118</sup>. Valstybės narės gali netaikyti „veiklos turinio“ nuostatos ir įtraukti pajamas į mokesčių bazę tais atvejais, kai kontroliuojamoji užsienio bendrovė nepriklauso EEE susitarimo valstybėms<sup>119</sup>. Vadovaujantis 8 str. 1 d., pajamos, įtrauktinos į mokesčių mokėtojo mokesčio bazę pagal šį punktą, apskaičiuojamos laikantis mokesčių mokėtojo valstybės narės pelno mokesčio įstatyme numatytų taisyklių. Subjekto arba nuolatinės buveinės nuostoliai į mokesčio bazę nėra įtraukiami, bet, jei leidžia nacionalinė teisė, gali būti perkeltami į būsimą mokestinį laikotarpį. Valstybė narė CFC taisyklių gali pasirinkti netaikyti finansų įmonėms, jei viena trečioji ar mažiau subjekto pajamų gaunama iš sandorių su mokesčių mokėtoju ar jo susijusiomis įmonėmis<sup>120</sup>. Valstybė narė taip pat gali pasirinkti subjekto arba nuolatinės

---

<sup>118</sup> 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. OL, 2016 L 193, p. 1-14, 7 str.

<sup>119</sup> *Ibid.*, 7 str. 2 d. a p.

<sup>120</sup> *Ibid.*, 7 str. 3 d.

buveinės nelaikyti kontroliuojamąja užsienio bendrove, jei viena trečioji ar mažesnė dalis jų pajamų priskiriama aukščiau nurodytoms pajamų kategorijoms;

- „Turinio“ metodą, pagal kurį valstybė narė gali pasirinkti įtraukti subjekto ar nuolatinės buveinės nepaskirstytas pajamas, gautas iš apsimestinių darinių, kurių sukūrimo esminis tikslas buvo gauti mokestinės naudos. Sprendžiant, ar darinys arba jų grupė laikomi apsimestiniais, vertinama, ar subjektas turėtų turto ir prisiimtų riziką, iš kurių gaunamos pajamos arba jų dalis, jeigu jie nebūtų kontroliuojami bendrovės, kurioje vykdomos su tuo turto ir rizika susijusios vadovaujančių asmenų funkcijos<sup>121</sup>. Pagal šį punktą, į mokesčio bazę įtraukiamos pajamos, apribojamos sumomis, kurios gaunamos iš turto ir rizikos, susijusių su patronuojančiosios bendrovės vykdomomis vadovaujančių asmenų funkcijomis. Pajamų priskyrimas apskaičiuojamas laikantis įprastų rinkos sąlygų principo<sup>122</sup>. Taip pat nustatytos dvi alternatyvos, kai valstybės narės gali nelaikyti subjekto arba nuolatinės buveinės kontroliuojamąja užsienio bendrove: a) jei jų apskaitinis pelnas yra ne didesnis nei 750 000 EUR ir jų ne iš prekybos gautos pajamos yra ne didesnės nei 75 000 EUR; arba b) jų apskaitinis pelnas sudaro ne daugiau nei 10 % jų veiklos sąnaudų mokestiniu laikotarpiu.

Direktyvos 8 str. įtvirtina kontroliuojamosios užsienio bendrovės pajamų apskaičiavimo metodiką. Abejais aukščiau minėtais mokesčio bazės nustatymo atvejais, kai kontroliuojamoji užsienio bendrovė yra subjektas, pajamos priskiriamos patronuojančiajai bendrovei proporcingai jos dalyvavimui toje bendrovėje<sup>123</sup> į tą mokestinį laikotarpį, kurį baigiasi subjekto mokestiniai metai<sup>124</sup>. ATAD 8 straipsnyje numatyta keletas priemonių, skirtų dvigubo apmokestinimo prevencijai:

- a) „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 str., atskaitomos iš mokesčių bazės siekiant užtikrinti, kad nebūtų dvigubo apmokestinimo;
- b) 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 str., apskaičiuojant už šias pajamas mokėtino mokesčio sumą ta suma atskaitoma iš mokesčių bazės siekiant užtikrinti, kad nebūtų dvigubo apmokestinimo;

---

<sup>121</sup> *Ibid.*, 7 str. 2 d. b p.

<sup>122</sup> *Ibid.*, 8 str. 2 d.

<sup>123</sup> *Ibid.*, 8 str. 3 d.

<sup>124</sup> *Ibid.*, 8 str. 4 d.

- c) Mokesčių mokėtojo valstybė narė leidžia atlikti mokesčių, kuriuos sumokėjo subjektas arba nuolatinė buveinė, atskaitymą iš mokesčių mokėtojo mokestinio įsipareigojimo jo rezidavimo mokesčių tikslais arba buvimo vietos valstybėje. Atskaitymas apskaičiuojamas pagal nacionalinę teisę.<sup>125</sup>

Direktyvoje nustatytų kovos su mokesčių vengimu taisyklių įgyvendinimas turėtų nedaryti poveikio mokesčių mokėtojų prievolei laikytis įprastų rinkos sąlygų principo arba valstybės narės teisei didinti mokestinius įsipareigojimus pagal įprastų rinkos sąlygų principą, kai tai taikoma<sup>126</sup>. Iš to seka, kad CFC taisyklės gali būti taikomos tik tada, jei pirma atlikus sandorių kainodaros patikslinimus, dukterinė įmonė vis tiek bus nepakankamai apmokestinta<sup>127</sup>.

Platus kontroliuojamosios užsienio bendrovės apibrėžimas gali lemti konkurencijos mokesčiais sumažėjimą, kita vertus, „turinio“ reikalavimai palieka vietos interpretavimui, todėl gali sukelti neužtikrintumą. Pažymėtina, kad siekiant užtikrinti CFC taisyklių proporcingumą sprendžiant BEPS problemas, svarbu, kad valstybės narės, kurios savo CFC taisyklės taiko tik pajamoms, dirbtiniu būdu perkeltoms į patronuojamąją bendrovę, tiksliai nustatytų atvejus, kai dauguma sprendimų priėmimo funkcijų, nulėmusių dirbtiniu būdu perkeltas pajamas kontroliuojamos patronuojamosios bendrovės lygmeniu, yra vykdomos mokesčių mokėtojo valstybėje narėje. Šiuo atveju svarbus Generalinės advokatės Juliane Kokott išaiškinimas *Eqiom* byloje: „Bendrovė turi būti laikoma dirbtiniu dariniu, jei ji įkurta fiktyviai kaip pašto dėžutės tipo įmonė. Vis dėlto nepakanka vien fizinio buvimo, apie dirbtinumą taip pat būtų galima spręsti iš finansinės ir personalo aplinkos. Šiuo požiūriu svarbūs, pavyzdžiui, faktiniai bendrovės organų įgaliojimai priimti sprendimus, jų aprūpinimas nuosavais finansiniais ištekliais arba komercinės rizikos buvimas“<sup>128</sup>.

CFC taisyklės neturėtų būti taikomos tais atvejais, kai nepaisant to, kad buvo tikimasi mokestinės naudos, kontroliuojamosios bendrovės įsteigimas atspindi ekonominę realybę, t.y. įmonė valstybėje narėje įsteigta su tikslu vykdyti realią, o ne apsimestinę, veiklą. Taip pat valstybės narės CFC taisyklių turėtų netaikyti ir tais atvejais, kai mokesčių vengimo rizika yra nedidelė<sup>129</sup> (pvz. subjekto pelnas yra mažas).

---

<sup>125</sup> *Ibid.*, 8 str.

<sup>126</sup> *Ibid.*, preambulė (14)

<sup>127</sup> OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3-2015 Final Report. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* [interaktyvus]. Paris: OECD Publishing, 2015. [žiūrėta 2020 m. vasario 15 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>>, p. 9

<sup>128</sup> 2017 m. sausio 19 d. Generalinės advokatės Juliane Kokott išvada *Eqiom* C-6/16, ECLI:EU:C:2017:34

<sup>129</sup> 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. OL, 2016 L 193, p. 1-14, preambulė (12)

### 2.1.5. Šalių mokestinės tvarkos neatitikimų taisyklės

Paskutinė ATAD 9 str. įtvirtinta priemonė kovai su agresyviu mokesčių planavimu ir įgyvendinanti BEPS plano 2 veiksmą yra šalių mokestinės tvarkos neatitikimų taisyklės. Mokestinės tvarkos neatitikimai yra mokėjimų (finansinių priemonių) arba subjektų teisinio kvalifikavimo skirtumų, kurie išryškėja sąveikaujant dviejų jurisdikcijų teisinėms sistemoms, pasekmė<sup>130</sup>. Šalių mokestinės tvarkos neatitikimų schemos yra naudojamos siekiant visiškai išvengti apmokestinimo<sup>131</sup>. Tokių neatitikimų poveikis dažnai yra dvigubas atskaitymas (t. y. atskaitymas abiejose valstybėse) arba pajamų atskaitymas vienoje valstybėje, neįtraukiant į mokesčio bazę kitoje (atskaitymas neįtraukiant), taip sukeltiant tos valstybės mokesčių bazės eroziją. Siekiant panaikinti pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais schemų poveikį, nustatomos taisyklės, pagal kurias viena iš dviejų sąveikaujančių jurisdikcijų turėtų neleisti vykdyti mokėjimo atskaitymo, dėl kurio susidaro tokia padėtis<sup>132</sup>.

ATAD įtvirtino labiausiai paplitusias hibridinių neatitikimų formas – hibridinių subjektų ir hibridinių finansinių instrumentų neatitikimus, tačiau apėmė tik tuos atvejus, kurie kilo iš valstybių narių pelno mokesčio sistemų sąveikos, t.y. neatitikimus tarp valstybių narių susijusių įmonių arba valstybėse narėse esančių šalių struktūrinių susitarimų. Todėl siekiant išplėsti priemonių taikomų hibridiniams neatitikimams taikymą trečiųjų šalių atžvilgiu ir suderinti taisykles su EBPO BEPS ataskaita dėl 2 veiksmo<sup>133</sup> Europos Komisija 2016 m. spalio 25 d. išleido pasiūlymą dėl peržiūrėtų ATAD nuostatų, o 2017 m. gegužės 29 d. priimta Tarybos direktyva (ES) 2017/952, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais. ATAD II tuo pačiu papildė šalių mokestinės tvarkos neatitikimų situacijų sąrašą neatitikimais, susijusiais su nuolatinėmis buveinėmis, neatitikimais, susijusiais su dvigubu bendrovių rezidavimu, hibridiniais perkėlimais, importuotais neatitikimais ir atvirkštiniais neatitikimais.

Kaip ir ATAD, ATAD II taikoma visiems mokesčių mokėtojams, kuriems nustatyta pareiga mokėti pelno mokestį valstybėje narėje, taip pat ir valstybėse narėse esančioms

---

<sup>130</sup> *Ibid.*, preambulė (13)

<sup>131</sup> Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais. COM (2016) 687 galutinis [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 15 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2016:0687:FIN:LT:PDF>>, p. 17

<sup>132</sup> *Ibid.*, p. 6

<sup>133</sup> 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. OL, 2017 L 144, p. 1-11, preambulė (7)

nuolatinėms buveinėms, tų subjektų, kurie mokesčių tikslais yra trečiųjų valstybių rezidentai<sup>134</sup>. Siekta nustatyti, kad į direktyvos apimtį patenka visos pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais schemos, kai viena iš dalyvaujančių šalių yra mokesčių mokėtojas valstybėje narėje, o taisyklės taikomos tik esant neatitikimams tarp mokesčių mokėtojo ir susijusios įmonės mokestinės tvarkos arba esant sudarytam dalyvaujančių šalių struktūriniam susitarimui<sup>135</sup><sup>136</sup>. ATAD II preambulėje pabrėžiama, kad įgyvendindamos šią direktyvą, valstybės narės iliustravimo ar aiškinimo tikslais turėtų naudotis EBPO BEPS ataskaitoje dėl 2 veiksmo pateiktais taikytiniais paaiškinimais ir pavyzdžiais tiek, kiek jie yra suderinami su šios direktyvos nuostatomis ir su ES teise<sup>137</sup>.

ATAD II apima šiuos pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais atvejus:

1. Hibridinių subjektų neatitikimus. Hibridinis subjektas direktyvoje apibrėžiamas kaip „bet koks subjektas arba darinys, kuris pagal vienos jurisdikcijos įstatymus laikomas apmokestinamuoju subjektu ir kurio pajamos arba išlaidos pagal kitos jurisdikcijos įstatymus laikomos kito asmens arba kelių kitų asmenų pajamomis arba išlaidomis“<sup>138</sup>. Neatitikimas šiuo atveju gali atsirasti dėl hibridiniam subjektui atliktų mokėjimų paskirstymo skirtumų dėl jurisdikcijos, kurioje hibridinis subjektas yra įsisteigęs, ir jurisdikcijos asmenų, kurie turi to hibridinio subjekto dalį, įstatymų<sup>139</sup> (ATADA II 2 str. 9 d. b p.), kai viena jurisdikcija subjektą mokesčių tikslais laiko skaidriu, o kita – ne<sup>140</sup>. Taip gali susidaryti atskaitymas neįtraukiant. Atskaitymas neįtraukiant reiškia, kad mokėjimas atskaitomas iš mokėtojo mokesčio bazės, tačiau tuo pačiu nėra įtraukiamas į gavėjo mokesčio bazę.

Direktyvoje taip pat nurodomas atvejis, kai atskaitymas neįtraukiant atsiranda, kai hibridinis subjektas atlieka mokėjimą ir pagal mokėjimo gavėjo jurisdikcijos įstatymus į tą mokėjimą neatsižvelgiama (ATAD II 2 str. 9 d. e p.)<sup>141</sup>, tačiau ši nuostata taikoma tik tokia

---

<sup>134</sup> *Ibid.*, 1 str. 1 d.

<sup>135</sup> Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais. COM (2016) 687 galutinis [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 15 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2016:0687:FIN:LT:PDF>>, p. 6

<sup>136</sup> 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. OL, 2017 L 144, 1 str. 11 p.: struktūrinis susitarimas – susitarimas, 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 lengvatų, kuriai sąlygas sudaro šalių mokestinės tvarkos neatitikimai.

<sup>137</sup> *Ibid.*, preambulė (28)

<sup>138</sup> *Ibid.*, 1 str. 9 d. i p.

<sup>139</sup> *Ibid.*, 1 str. 9 d. b p.

<sup>140</sup> ARNOLD, B. J. *International Tax Primer*. The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2016, p. 190

<sup>141</sup> *Ibid.*, 1 str.

apimtimi, kokia mokėtojo jurisdikcija leidžia atskaitymą išskaičiuoti iš sumos, kuri nėra dvigubai įtrauktos pajamos (pajamos, įtrauktos pagal abiejų jurisdikcijų, kuriose atsirado pasinaudojimo neatitikimais pasekmių, įstatymus)<sup>142</sup>.

2. Hibridinių priemonių neatitikimai. Hibridinės finansinės priemonės – tai tokie finansiniai instrumentai, kurie skirtingų valstybių teisės sistemų kvalifikuojami skirtingai, pvz. finansinis instrumentas, turintis tiek skolos, tiek nuosavybės požymių, vienos valstybės gali būti laikomas skolos instrumentu, kitos – nuosavybės instrumentu. Jei šaltinio valstybė laiko įmonės išleistą priemonę skola, atliktą mokėjimą ji kvalifikuos kaip palūkanas ir leis mokėjimus atskaityti. Kita vertus, mokėjimo gavėjo valstybė gali kvalifikuoti instrumentą kaip įmonės išleistą nuosavybės dalį ir laikyti mokėjimus dividendais, kurie gali būti atleidžiami nuo mokesčių<sup>143</sup>. Pagal ATAD II, laikoma, kad pasinaudota šalių mokestinės tvarkos neatitikimais, kai atskaitymo neįtraukiant pasekmės atsiranda dėl finansinės priemonės arba pagal ją atliktų mokėjimų kvalifikavimo skirtumų, kai mokėjimas neįtraukiamas per pagrįstą laikotarpį (ATAD II 2 str. 9 d. a p.)<sup>144</sup>. Direktyvos 9 str. 2 d. šiai situacijai spręsti numato, kad valstybė narė – mokėtojo jurisdikcija, turi atsisakyti suteikti atskaitymą. Jei visgi atskaitymas mokėtojo jurisdikcijoje suteikiamas, tuomet turi būti taikoma apsauginė taisyklė – mokėjimo suma turi būti įtraukiama į pajamas valstybėje narėje – gavėjo jurisdikcijoje. Nebus laikoma, kad mokėjimo pagal finansinę priemonę suma įtraukta į apmokestinamąsias pajamas, jei mokėjimui bet kokio pobūdžio mokesčių lengvata (atleidimas nuo mokesčio, mokesčio tarifo sumažinimas ir pan.) taikoma vien tik dėl to, kaip tas mokėjimas kvalifikuojamas pagal mokėjimo gavėjo valstybės įstatymus<sup>145</sup>, su tam tikromis išimtimis<sup>146</sup>. Vadinasi, mokestinės tvarkos neatitikimas mokėjimo pagal finansinę priemonę atžvilgiu gali atsirasti tik dėl finansinės priemonės ar mokėjimo kvalifikavimo skirtumų, bet ne dėl mokėjimo gavėjo mokestinio statuso<sup>147</sup>.

3. Hibridiniai perkėlimai. Tai yra dviejų valstybių skirtingai mokestine prasme traktuojamas susitarimas perkelti finansinę priemonę, dėl ko nesutampa jų nuomonės dėl

---

<sup>142</sup> *Ibid.*, preambulė (21)

<sup>143</sup> ARNOLD, B. J. *International Tax Primer*. The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2016, p. 194

<sup>144</sup> 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. OL, 2017 L 144, p. 1-11, preambulė (16)

<sup>145</sup> *Ibid.*, 2 str. 9 d. e p.

<sup>146</sup> *Ibid.*, 2 str. 9 d. a p.: Mokėjimas pagal finansinę priemonę laikomas įtrauktu į pajamas per pagrįstą laikotarpį, jeigu:

- i) mokėjimo gavėjo jurisdikcija įtraukia mokėjimą į mokestinį laikotarpį, prasidedantį per 12 mėnesių nuo mokėtojo mokestinio laikotarpio pabaigos, arba
- ii) pagrįstai galima tikėtis, kad mokėjimo gavėjo jurisdikcija įtrauks mokėjimą į būsimą mokestinį laikotarpį, o mokėjimo sąlygos yra tokios, dėl kurių, tikėtina, susitartų nepriklausomos įmonės.

<sup>147</sup> *Ibid.*, preambulė (16)

to, ar perkėlėjui, ar gavėjui priklauso su turtu susijusių mokėjimų nuosavybė<sup>148</sup>. Esant tokiai situacijai, mokėjimą mokėtojo jurisdikcija gali laikyti atskaitomomis išlaidomis, o mokėjimo gavėjo jurisdikcija jį traktuoja kaip finansinės priemonės grąžą, todėl tokie mokestinio vertinimo skirtumai gali sąlygoti atskaitymą neįtraukiant arba lemti perteklinio mokesčio kredito už susijusiai priemonei taikomą mokestį prie pajamų šaltinio susidarymą<sup>149</sup>. Atskaitymo neįtraukiant situacijoje, kaip ir neatitikimų dėl mokėjimų pagal hibridinę finansinę priemonę atvejais, taikoma 9 straipsnio 2 dalis. 9 str. 6 d. nustato, kad „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“<sup>150</sup>. Europos Komisijos pasiūlyme dėl ATAD II patikslinama, kad šių nuostatų tikslas nėra uždrausti hibridinius perkėlimus sąlygojančias struktūras, o tik likviduoti mokestines pasekmes, kai šiomis struktūromis naudojamosi siekiant gauti naudos iš mokestinės tvarkos neatitikimo<sup>151</sup>.

4. Neatitikimai, susiję su hibridine nuolatine buveine. Šie neatitikimai atsiranda „dėl mokėjimų paskirstymo tarp pagrindinės buveinės ir nuolatinės buveinės arba tarp dviejų ar daugiau to paties subjekto nuolatinių buveinių skirtumų pagal jurisdikciją, kuriose subjektas veikia, įstatymus“ (ATAD II 2 str. 9 d. c p.)<sup>152</sup>.

Taip pat ši neatitikimų rūšis apima ir tuos atvejus, kuriais neatitikimas atsiranda dėl to, kad mokėjimas buvo atliktas nuolatinei buveinei, kuri kitur tokia nelaikoma (ATAD II 2 str. 9 d. d p.). Pagal ATAD II 9 str. 5 d., jei nuolatinės buveinės pajamos nėra apmokestinamos valstybėje narėje, kurioje mokesčių mokėtojas yra rezidentas mokesčių tikslais, valstybė narė turi reikalauti įtraukti pajamas, kurios kitu atveju būtų priskirtos nuolatinei buveinei, kuri kitur tokia nelaikoma, išskyrus atvejus, kai valstybė yra įpareigota atleisti pajamas nuo mokesčių vadovaujantis dvigubo apmokestinimo sutartimi.

---

<sup>148</sup> Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais. COM (2016) 687 galutinis [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 15 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2016:0687:FIN:LT:PDF>>, p. 9

<sup>149</sup> 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. OL, 2017 L 144, p. 1-11, preambulė (23)

<sup>150</sup> *Ibid.*, 9 str. 6 d.

<sup>151</sup> Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais. COM (2016) 687 galutinis [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 15 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2016:0687:FIN:LT:PDF>>, p. 9

<sup>152</sup> 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. OL, 2017 L 144, p. 1-11, preambulė (12)



ATAD II 2 str. 9 d. f p. detalizuoja atvejus, kai neatitikimai, susiję su numanomais mokėjimais tarp pagrindinės buveinės ir nuolatinės buveinės ar tarp dviejų (ar daugiau) nuolatinių buveinių, kai pagal mokėjimo gavėjo jurisdikcijos įstatymus į mokėjimą nėra atsižvelgiama. Kaip ir hibridinių subjektų atliktų mokėjimų atveju, šalių mokestinės tvarkos neatitikimas turėtų atsirasti tik ta apimtimi, kokia mokėtojo jurisdikcija leidžia atskaitymą išskaičiuoti iš sumos, kuri nėra dvigubai įtrauktos pajamos. Kadangi susidaro atskaitymas neįtraukiant mokėtojo jurisdikcija turi neleisti atlikti atskaitymo, o jei pirminė taisyklė netaikoma – suma turi būti įtraukiama į pajamas mokėjimo gavėjo jurisdikcijoje. Tačiau pagal 9 str. 4 d. a p. valstybė narė gali pasirinkti antrosios taisyklės netaikyti.

5. Su dvigubu bendrovių rezidavimu susiję neatitikimai. Toks neatitikimas gali lemti dvigubą atskaitymą, jei mokesčių mokėtojas yra rezidentas dviejose jurisdikcijose ir jo atliktas mokėjimas atskaitomas pagal abiejų jurisdikcijų įstatymus<sup>153</sup>. Vadovaujantis 9b str., valstybė narė turėtų neleisti atlikti mokėjimo atskaitymo, tačiau tik tais atvejais, jei mokėjimas įskaitomas į sumą, kuri pagal kitos jurisdikcijos įstatymus nelaikoma pajamomis<sup>154</sup>.

6. Importuoti neatitikimai. Tokių neatitikimų atvejai atsiranda dėl susijusių įmonių sandorių ar struktūrinių susitarimų, pagal kuriuos trečiosiose valstybėse susidarancio mokestinės tvarkos neatitikimo poveikis šalims perkeliamas (importuojamas) valstybei narei nehibridinės priemonės pagalba<sup>155</sup>. Komisijos pasiūlyme dėl ATAD II detalizuojama: „neatitikimas importuojamas į valstybę narę, kai atskaitomas mokėjimas pagal nehibridinę priemonę yra naudojamas padengti išlaidoms pagal struktūrinį susitarimą, susijusį su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimu“<sup>156</sup>.

Pagal 9 str. 3 d., esant importuotam neatitikimui, valstybė narė turi atsisakyti suteikti atskaitymą bet kurio mokėjimo atžvilgiu, jei tuo mokėjimu tiesiogiai arba netiesiogiai finansuojamos atskaitomos išlaidos, dėl kurių sudaromos sąlygos pasinaudoti šalių mokestinės tvarkos neatitikimais. Suteikti atskaitymą nėra atsisakoma, kai viena iš susijusių jurisdikcijų yra atlikusi lygiavertį koregavimą tokio pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais atžvilgiu<sup>157</sup>.

---

<sup>153</sup> *Ibid.*, preambulė (26)

<sup>154</sup> Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais. COM (2016) 687 galutinis [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 15 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2016:0687:FIN:LT:PDF>>, p. 12

<sup>155</sup> *Ibid.*, p. 11

<sup>156</sup> *Ibid.*, p. 11

<sup>157</sup> 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. OL, 2017 L 144, p. 1-11, 9 str. 3 d.

7. Atvirkštinių hibridinių subjektų neatitikimai. Atvirkštinis hibridinis subjektas yra toks, kuris laikomas skaidriu jurisdikcijoje, kurioje jis buvo suformuotas ir neskaidriu kitoje jurisdikcijoje<sup>158</sup>. Skaidrus yra toks subjektas, kuris nėra laikomas pelno mokesčio mokėtoju, bet jo proporcinga pajamų, išlaidų ar pelno dalis priskiriama kitiems asmenims kaip apmokestinamosios pajamos<sup>159</sup>. ATAD II 9a str. taikomas atvirkštinių neatitikimų situacijoms, kai vienas ar keli susiję subjektai, kurie nėra rezidentai, bendrai tiesiogiai ar netiesiogiai turi 50 % ar daugiau valstybėje narėje įsteigto hibridinio subjekto balsavimo teisių, kapitalo dalies arba teisių į pelną dalies ir jų jurisdikcijos tą hibridinį subjektą laiko apmokestinamuoju asmeniu. Tokiu atveju hibridinis subjektas bus laikomas tos valstybės narės rezidentu ir jo pajamos bus apmokestinamos tokia apimtimi, kiek tos pajamos neapmokestintos pagal bet kurios kitos jurisdikcijos įstatymus<sup>160</sup>. Pagal 9 str. 2 d. šios nuostatos nėra taikomos kolektyvinio investavimo subjektams.

Be aukščiau išvardintų, ATAD II taikoma ir tiems atvejams, kai dėl hibridinio subjekto ar nuolatinės buveinės atliktų mokėjimų atsiranda dvigubo atskaitymo pasekmės (ATAD 2 str. 9 d. g p.)<sup>161</sup> tiek, kiek mokėtojo jurisdikcija leidžia atskaitymą išskaičiuoti iš sumos, kuri nėra laikoma dvigubai įtrauktomis pajamomis<sup>162</sup>. Dvigubas atskaitymas reiškia to paties mokėjimo, išlaidų ar nuostolių atskaitymą daugiau nei vienoje jurisdikcijoje. Siekiant neutralizuoti šalių mokesstinės tvarkos neatitikimus, kylančius iš dvigubo atskaitymo situacijų, pagal 9 str. 1 d. investuotojo jurisdikcija turi neleisti atskaitymo, o jei tai neįvyksta, tai neleisti atskaityti turi valstybė narė, kuri yra mokėtojo jurisdikcija.

ATAD ir ATAD II buvo priimtos kaip atsakas BEPS veiksmų planui ir įgyvendino ne tik kai kurias iš BEPS veiksmų plane numatytų priemonių prieš mokesčių vengimą ir agresyvų mokesčių planavimą, bet ir kodifikavo ESTT teismų praktiką perkėlimo mokesčių taikymo ir GAAR taikymo bylose, tokiu būdu žengiant dar vieną žingsnį kovoje su mokesčių vengimu. Direktyvos didžiąja dalimi paremtos BEPS galutinėmis ataskaitomis ir siekia įgyvendinti BEPS veiksmų plano rekomendacijas ES kontekste<sup>163</sup>. Priešingai nei kitos direktyvos, susijusios su tiesioginiu apmokestinimu (pvz. Motininių-dukterinių

---

<sup>158</sup> Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokesstinės tvarkos neatitikimais. COM (2016) 687 galutinis [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 15 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2016:0687:FIN:LT:PDF>>, p. 8

<sup>159</sup> *Ibid.*, p. 6

<sup>160</sup> 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/952, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokesstinės tvarkos neatitikimais. OL, 2017 L 144, p. 1-11, 9a straipsnis

<sup>161</sup> *Ibid.*, preambulė (15)

<sup>162</sup> *Ibid.*, 2 str. 9 d. b p.

<sup>163</sup> European Commission Staff Working Document. Anti Tax Avoidance Package: Next steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU. SWD (2016) 6 final <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=SWD%3A2016%3A6%3AFIN>>

įmonių direktyva ir kt.), jos nenustato papildomų teisių mokesčių mokėtojams ir nepalengvina tarpvalstybinių operacijų. Atvirksčiai, iš esmės ATAD nustato priemonės mokesčių mokėtojo nenaudai. ATAD nustato tik minimalų standartą, o tai reiškia, kad valstybės narės gali nustatyti ir griežtesnes nacionalines taisykles nei įtvirtinta direktyvoje, todėl tai iš dalies prieštarauja tikslui koordinuotai įgyvendinti BEPS priemonės ES ir gali sukelti dar daugiau neužtikrintumo ir mokesčių planavimo galimybių.

## 2.2. Administracinis bendradarbiavimas tiesioginio apmokestinimo srityje

Brodzka apibūdina su mokesčiais susijusios informacijos mainus kaip nefiskalinę priemonę, skirtą pažaboti mokesčių bazės eroziją<sup>164</sup>. Tokį požiūrį palaiko ir Europos Komisija pabrėždama mokesčių skaidrumą įgyvendinančių taisyklių svarbą kovojant su BEPS ir mokesčių vengimo schemomis<sup>165</sup>. Mokesčių skaidrumas tapo ypač svarbia tema po 2008 m. finansų krizės, kai padidėjo nevyriausybinių organizacijų ir visuomenės, kuri reagavo į finansų sektoriaus gelbėjimą ir tarptautinių įmonių agresyvaus planavimo atvejų atskleidimus, spaudimas<sup>166</sup>. Dėl šios priežasties Europos Sąjungoje ypač padidėjo informacijos, kuria privaloma keistis automatiniu būdu, apimtis. Dar 2011 m., siekiant užtikrinti veiksmingą valstybių narių mokesčių administratorių bendradarbiavimo tvarką, priimta Administracinio bendradarbiavimo direktyva per pastaruosius keletą metų buvo papildyta priėmus kelias naujas direktyvas, t.y.:

a) 2015 m. gruodžio 8 d. Tarybos direktyva (ES) 2015/2376, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos, susijusios su privalomais automatiniiais apmokestinimo srities informacijos mainais;

b) 2016 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/881, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos mainų; ir

---

<sup>164</sup> BRODZKA, A. *The Future of Automatic Tax Information Exchange in EU Countries*. *US-China Law Review* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 15 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.davidpublisher.org/Public/uploads/Contribute/5535af8bba5ef.pdf>>, p. 353

<sup>165</sup> Europos Komisijos komunikatas Europos Parlamentui ir Tarybai dėl papildomų priemonių siekiant didesnio skaidrumo ir ryžtingesnės kovos su mokesčių slėpimu ir vengimu COM (2016) 451 galutinis [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 15 d.]. Prieiga per internetą: <<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/LT/1-2016-451-LT-F1-1.PDF>>, p. 8

<sup>166</sup> BARREIX, A., ROCA, J., VELAYOS, F. *A Brief History of Tax Transparency*. *Discussion Paper No. IDB-DP-453*. *Inter-American Development Bank*, 2016 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 15 d.]. Prieiga per internetą: <<https://publications.iadb.org/publications/english/document/A-Brief-History-of-Tax-Transparency.pdf>>, p. 5

c) 2018 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/822, kuria dėl privalomų automatinio apmokestinimo srities informacijos, susijusios su praneštiniais tarpvalstybiniais susitarimais, mainų iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES.

Šie pakeitimai gali būti laikomi tiesioginiu diskusijų dėl BEPS veiksmų plano priemonių įgyvendinimo ES rezultatu ir toliau bus aptariami detaliau.

### **2.2.1. Automatiniai informacijos apie išankstinius tarpvalstybinius sprendimus dėl mokesčių mainai**

Išankstiniai tarpvalstybiniai sprendimai gali būti naudingas instrumentas suteikiantis mokesčių mokėtojui užtikrintumo tais atvejais, kai mokesčių įstatymą sudėtinga interpretuoti<sup>167</sup>. Nepaisant to, vadinamasis „LuxLeaks“ skandalas parodė, kad mokesčių mokėtojų susitarimai su valstybių mokesčių administratoriais dėl išankstinių apmokestinimo sprendimų gali lemti žemą dirbtinai didelių pajamų sumų apmokestinimą sprendimą išleidžiančioje valstybėje, o tai savo ruožtu reiškia, kad lieka dirbtinai mažos susijusių pajamų sumos, kurios gali būti apmokestinamos kitose jurisdikcijose<sup>168</sup>. Tai ne tik lemia minėtų jurisdikcijų mokesčių bazės eroziją, bet tokie selektyvūs mokesčių administratorių veiksmai tam tikrų įmonių atžvilgiu iškreipia mokesčių konkurenciją tarp jurisdikcijų ir yra nesuderinami su ES valstybės pagalbos (angl. *State aid*) teisės normomis<sup>169</sup>. Siekiant padidinti mokesčių sprendimų skaidrumą, priimta DAC 3 direktyva, kurios nuostatas iki 2017 m. sausio 1 d. valstybės narės privalėjo perkelti į nacionalinės teisės aktus ir nustatyti mokesčių administratoriams pareigą automatiškai keistis informacija apie išankstinius tarpvalstybinius sprendimus (toliau – Sprendimai) ir išankstinę kainodaros tvarką (toliau – Tvarka) (BEPS plano 5 veiksmas).

Keitimasis informacija apie mokesčių sprendimus nėra visiškai naujas reiškinys ES teisėje, pagal DAC 9 straipsnio 1 dalį valstybės narės jau buvo įpareigtos vykdyti spontaniškus informacijos mainus<sup>170</sup>, tačiau DAC 3 įtvirtino automatinis informacijos

---

<sup>167</sup> WÖHRER, V. *Data Protection and Taxpayer's Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*. Amsterdam: IBFD, 2018, p. 95

<sup>168</sup> DG Competition. Internal Working Paper – Background to the High Level Forum on State Aid of 3 June 2016 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <[https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/tax\\_rulings/index\\_en.html](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html)>, p. 2

<sup>169</sup> LANG, M. *Tax rulings and State Aid Law*. BTR3, 2015 In WÖHRER, V. *Data Protection and Taxpayer's Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*. Amsterdam: IBFD, 2018, p. 96

<sup>170</sup> 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, 3 str. 10 d.: spontaniški mainai – nesisteminis informacijos pateikimas kitai valstybei narei bet kuriuo metu ir be išankstinio prašymo

apie tarpvalstybinius mokesčių sprendimus mainus tarp visų ES valstybių narių<sup>171</sup> ir jos teikimą Europos Komisijai<sup>172</sup>. Lyginant su BEPS plano 5 veiksmu, DAC 3 yra platesnės apimties, nes įtvirtina keitimąsi informacija apie visus Sprendimus ir Tvarkas, tuo tarpu BEPS veiksmų plane numatyti informacijos mainai tik dėl tų sprendimų, kurie gali kelti mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo riziką, taigi, galima daryti išvadą, kad pagal DAC 3 reikalinga apsiukeisti didesniu informacijos kiekiu nei reikalauja BEPS plano 5 veiksmas.

DAC 3 preambulėje pateiktas nebaigtinis sąrašas išankstinių tarpvalstybinių sprendimų ir išankstinės kainodaros tvarkos tipų, kurie pakliūna į jos taikymo apimtį:

1. vienašalę išankstinę kainodaros tvarką ir (arba) sprendimus;
2. dvišalę ar daugiašalę išankstinę kainodaros tvarką ir sprendimus;
3. tvarką ar sprendimus, kuriais nustatoma, ar nuolatinė buveinė egzistuoja, ar ne;
4. tvarką ar sprendimus, kuriais nustatoma, ar yra faktų, turinčių potencialų poveikį nuolatinės buveinės mokesčio bazei;
5. tvarką ar sprendimus, kuriais nustatomas hibridinio subjekto, susijusio su kitos jurisdikcijos rezidentu, mokesstinis statusas vienoje valstybėje narėje;
6. taip pat tvarką ar sprendimus remiantis turto, kurį įsigijo grupei priklausanti įmonė kitoje jurisdikcijoje, nusidėvėjimo vienoje valstybėje įvertinimu.

Sprendimą ar Tvarką priėmusi valstybė narė automatiniai mainų būdu privalo kitoms valstybėms narėms pateikti informaciją, kuri apima juridinio asmens duomenis ar grupės duomenis (jei subjektas priklauso grupei), taip pat išankstinio tarpvalstybinio sprendimo ar išankstinės kainodaros tvarkos turinio santrauką. Santraukoje turėtų būti pateiktas ir susijusios verslo veiklos ar sandorio (sandorių) abstraktus aprašymas. Taip pat sprendimo galiojimo laikotarpis ir priėmimo, keitimo ar atnaujinimo datos. Privaloma nurodyti ir Sprendimo ar Tvarkos sandorio ar sandorių sumą, jei ji buvo nurodyta Sprendime ar Tvarkoje. Taip pat valstybė narė išankstinės kainodaros tvarkos mainų atveju turi pateikti

---

<sup>171</sup> 2015 m. gruodžio 8 d. Tarybos direktyva (ES) 2015/2376, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos, susijusios su privalomais automatiniais apmokestinimo srities informacijos mainais. OL, 2015 L 332, p. 1-10, 8a str. 1 d.

<sup>172</sup> *Ibid.*, 8 a str. 8 d. Europos Komisija turi priegigos teises tik prie tam tikrų duomenų apie tarpvalstybinius sprendimus, kad ji galėtų stebėti, ar efektyviai vykdomi privalomi manai, dėl ko Europos Parlamentas smarkiai kritikavo DAC 3 teigdamas, kad tam, kad Komisija galėtų kovoti su mokesčių vengimu ir įvertinti, ar sprendimai atitinka ES valstybės pagalbos taisykles, Komisijai neturėtų būti nustatomi jokie duomenų priegigos ar naudojimo apribojimai; apie tai daugiau: European Parliament. *Mandatory Exchange of Tax Rulings Proposal: A „Missed Opportunity“ say MEPs. Press Release*, 2015 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 15 d.]. Priega per internetą: <<https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20151013IPR97373/mandatory-exchange-of-tax-rulings-proposal-a-missed-opportunity-say-meps>>

sandorio kainodaros arba pačios sandorio kainos nustatymo kriterijų aprašymą arba nurodyti sandorio kainai nustatyti taikytą metodą<sup>173</sup>.

Informacijos mainai vyksta per saugų valstybių narių administracinio bendradarbiavimo mokesčių srityje registrą naudojant standartines formas<sup>174</sup>. Gaunančioji valstybė narė pati turi nuspręsti, ar tam tikras sprendimas jai gali būti aktualus ir vėliau, esant reikalui, prašyti detalesnės informacijos ar pačio Sprendimo (Tvarkos).

Apibendrinant, DAC 3 įtvirtino aiškias gaires, kokiose situacijose privaloma keistis informacija apie išankstinius tarpvalstybinius sprendimus ir išankstinę kainodaros tvarką. DAC 3 tikslas nėra uždrausti mokesčių sprendimus, o tik didinti skaidrumą šioje srityje, todėl tikimasi, kad automatiniai mainai suteiks valstybėms narėms informacijos apie išskirtines sąlygas taikomas tam tikriems subjektams kitose valstybėse narėse.

### **2.2.2. Automatiniai informacijos apie tarptautinių bendrovių veiklos ataskaitas pagal šalis mainai**

DAC 4 įtvirtina pareigą valstybėms narėms automatinio būdu keistis Ataskaitomis pagal šalis (BEPS 13 veiksmas). Direktyvos įgyvendinimui svarbus šaltinis – BEPS 13 veiksmo baigiamasis pranešimas, kadangi valstybėms narėms numatyta pareiga juo remtis kaip pavyzdžiu ir aiškinimū šaltiniu<sup>175</sup>. DAC 4 papildė ES asocijuotųjų įmonių sandorių kainodaros dokumentų elgesio kodeksą, kuriame jau buvo nustatyta rekomendacija, kad sandorių kainodaros rinkinį turėtų sudaryti pagrindinė byla ir lokali byla<sup>176</sup>.

Kadangi mokesčių administratoriams reikalinga išsami ir aktuali informacija apie tarptautinių įmonių grupių struktūrą, sandorių kainodaros politiką ir vidaus sandorius ES ir už jos ribų, kad galėtų reaguoti į žalingą mokesčių praktiką ir nustatyti, ar įmonės taiko pelno perkėlimo strategijas<sup>177</sup>, DAC 4 įtvirtino pareigą tarptautinėms įmonių grupėms, kurių visos konsoliduotos grupės pajamos yra didesnės nei 750 mln. EUR, teikti ataskaitas pagal šalis. Tarptautinę įmonių grupę šiuo atveju sudaro bent du subjektai, susieti nuosavybės ar kontrolės ryšiais. Į TĮG apibrėžtį taip pat pakliūna ir viena įmonė, kurios

---

<sup>173</sup> *Ibid.*, 8a str. 6 d.

<sup>174</sup> *Ibid.*

<sup>175</sup> 2016 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/881, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos dėl privalomų automatinio apmokestinimo srities informacijos mainų. OL, 2016 L 146, p. 8–21, preambulė (17)

<sup>176</sup> Europos sąjungos Tarybos ir Taryboje posėdžiavusių valstybių narių vyriausybės atstovų rezoliucija 2006 m. birželio 27 d. d. dėl Europos sąjungos asocijuotųjų įmonių sandorių kainodaros dokumentų (ES SKD) elgesio kodekso. OL, 2006 C 176, p. 1-7

<sup>177</sup> 2016 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/881, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos dėl privalomų automatinio apmokestinimo srities informacijos mainų. OL, 2016 L 146, p. 8–21, preambulė (3)

viena ar daugiau nuolatinių buveinių yra kitoje jurisdikcijoje<sup>178</sup>. Pagal DAC 4 8aa str. 3 d., ataskaitoje pagal šalis turi būti pateikiama apibendrinta informacija apie TĮG pajamas, pelną (nuostolį) prieš mokesčius, sumokėtus mokesčius, įstatinį kapitalą, sukauptą pelną, sukauptą pelno mokesčių, darbuotojų skaičių ir materialų turtą pagal jurisdikcijas, kuriose tarptautinė įmonių grupė vykdo veiklą.

Pateikti ataskaitą mokesčių administratoriui motininė grupės įmonė privalo per 12 mėnesių nuo ataskaitinių finansinių metų paskutinės dienos<sup>179</sup>. DAC 4 įtvirtina ir apsaugines taisykles tiems atvejams, kai patronuojančioji įmonė pagal savo mokesčių jurisdikcijos įstatymus nėra įpareigota teikti ataskaitos (pvz. tuo atveju, jei patronuojanti įmonė įsteigta mokesčių rojuje), jei motininės įmonės rezidavimo vietos valstybė neprivalo keistis informacija su ES valstybėmis narėmis arba jei motininės įmonės rezidavimo vietos valstybė sistemingai nepateikia informacijos – tuo atveju TĮG turi teisę paskirti vieną subjektą, kuris yra rezidentas mokesčių tikslais valstybėje narėje, pateikti informaciją grupės vardu arba išrinkti pakaitinę įmonę tam tikram laikui būtų atsakinga už ataskaitos pateikimą<sup>180</sup>. Nustatyta, kad jei toks pakaitinis subjektas įmonių grupės vardu pateikia Ataskaitą savo rezidavimo vietos jurisdikcijoje, kiti subjektai ataskaitos teikti nebeprivalo<sup>181</sup>.

Gavus Ataskaitą, valstybės narės mokesčių administratorius automatinėmis mainų būdu per 15 mėnesių nuo TĮG, su kuria yra susijusi Ataskaita, finansinių metų paskutinės dienos turi nusiųsti ataskaitą pagal šalis visoms valstybėms narėms, kuriose į įmonių grupę įeinantys subjektai yra rezidentai mokesčių tikslais arba veikla vykdoma per nuolatinę buveinę<sup>182</sup>.

Mokesčių administratorius gaunantis Ataskaitą gali ją naudoti sandorių kainodaros aukšto lygio rizikai ir kitokiai su mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimu susijusiai rizikai, įskaitant riziką, kad TĮG nariai nesilaikys taikytinų sandorių kainodaros taisyklių, įvertinti ir, atitinkamais atvejais, ekonominės ir statistinės analizės tikslais<sup>183</sup>. Direktyva įtvirtina apribojimą, kad priimančiosios valstybės narės mokesčių administratorių vykdomas sandorių kainodaros patikslinimas neturi būti grindžiamas mainais gauta informacija. Nepaisant to, nedraudžiama naudotis tarp valstybių narių perduodama informacija tyrimams, susijusiems su TĮG sandorių kainodaros tvarka arba kitais mokesčių

---

<sup>178</sup> *Ibid.*, III priedo 3 d.

<sup>179</sup> *Ibid.*, 8aa str. 1 d.

<sup>180</sup> *Ibid.*, 8 aa str. 1 d.

<sup>181</sup> *Ibid.*, III priedo I skirsnio 2 d.

<sup>182</sup> *Ibid.*, 8aa str. 2 d.

<sup>183</sup> *Ibid.*, 8aa str. 6 d.

klausimais, mokesčių audito metu atlikti, o atsižvelgiant į tai, gali būti daromi ir atitinkami į TĮG įeinančio subjekto apmokestinamųjų pajamų koregavimai<sup>184</sup>.

Ataskaitos pagal šalis ne tik turėtų suteikti aktualią informaciją mokesčių administratoriams įmonių sandorių kainodaros įvertinimui, bet ir duomenis, kurie leistų nustatyti, kuriose jurisdikcijoje tarptautinės įmonių grupės sumoka daugiausia mokesčių ir koks turtas ar kiti pelno šaltiniai yra šiose jurisdikcijose<sup>185</sup>. Mokesčių institucijos gali panaudoti šią informaciją rinkdamosi, kurios įmonių grupės auditą reikalinga atlikti<sup>186</sup> ir susitelkti ties mokesčių planavimu, mažinančiu grupės mokestinę prievolę tam tikrose jurisdikcijose. Ataskaitų pagal šalis duomenys turėtų padėti mokesčių institucijoms nustatant, kur vykdoma pagrindinė tarptautinių įmonių grupių ekonominė veikla, tokiu būdu suteikiant joms vertingą įrankį sandorių kainodaros rizikoms įvertinti.

### **2.2.3. Privalomas informacijos apie agresyvių mokesčių planavimo susitarimus atskleidimas**

BEPS 12 veiksmas įtvirtina rekomendacijas privalomo agresyvaus mokesčių planavimo schemų atskleidimo taisyklėms sukurti. Tuo tikslu ES priimta DAC 6 direktyva, kuri įtvirtino pareigą valstybėms narėms įgyvendinti skaidrumo taisykles, taikomas tarpininkams, kurių paslaugomis paprastai naudojasi įmonės planuodamos mokesčius (mokesčių konsultantams, teisininkams, buhalteriams ir pan.) – pranešti mokesčių institucijoms apie galimai agresyvias mokesčių planavimo schemas, t.y. tarpvalstybinius susitarimus. DAC 6 tikslas yra suteikti mokesčių administratoriams informacijos apie tarpininkų kuriamas schemas ir padėti įvertinti, ar tam tikra schema palengvina mokesčių vengimą prieš ją įgyvendinant<sup>187</sup>.

DAC 6 neįtvirtina „agresyvaus mokesčių planavimo schemų“ apibrėžimo, tačiau pranešiniai susitarimai identifikuojami naudojant bendruosius ar specialiuosius požymius (angl. *hallmarks*), kurie rodo galimą mokesčių vengimo praktiką, pvz. susitarimas, į kurį įtrauktas vienašališkų apsaugos taisyklių naudojimas ar susitarimas, susijęs su atskaitomais tarpvalstybiniais mokėjimais tarp asocijuotųjų įmonių, kai gavėjas gauna tam tikros mokestinės naudos (pvz. taikomas labai mažas pelno mokesčio tarifas arba taikomas

---

<sup>184</sup> *Ibid.*, 16 str.

<sup>185</sup> WÖHRER, V. *Data Protection and Taxpayer's Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*. Amsterdam: IBFD, 2018, p. 108

<sup>186</sup> WILKIE, J. S. Master File, Local File and Country-by-Country Reporting: A Canadian Perspective. *International Transfer Pricing Journal*, 2016 in WÖHRER, V. *Data Protection and Taxpayer's Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*. Amsterdam: IBFD, 2018, p. 149

<sup>187</sup> WÖHRER, V. *Data Protection and Taxpayer's Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*. Amsterdam: IBFD, 2018, p. 103



lengvatinis režimas). Tarpininkas privalo pranešti apie tarpvalstybinį susitarimą, jei egzistuoja bent vienas iš direktyvoje nurodytų požymių. Į kai kuriuos iš požymių atsižvelgiama tik tuo atveju, jei šie atitinka pagrindinės naudos kriterijų, t.y. jei įmanoma nustatyti, kad pagrindinė nauda arba viena iš pagrindinių naudų, kurios, atsižvelgiant į visus atitinkamus faktus ir aplinkybes, asmuo gali pagrįstai tikėtis iš susitarimo, yra mokestinės naudos gavimas<sup>188</sup>.

Pagal DAC 6, pareiga pranešti apie tarpvalstybinį susitarimą tenka ne pačiam mokesčių mokėtojui, o tarpininkui, išskyrus tuos atvejus, kai tarpininkas yra saugomas profesinės paslapties, tarpininkas vykdo veiklą trečiojoje šalyje arba tarpininko paslaugomis nebuvo naudotasi, pvz. naudojamasi vidiniais įmonės specialistais<sup>189</sup>. Pranešti apie tarpvalstybinius susitarimus tarpininkas privalo per 30 dienų nuo: 1. dienos, kai praneštinis tarpvalstybinis susitarimas yra pateikiamas įgyvendinti, arba 2. dienos, kai praneštinis tarpvalstybinis susitarimas yra parengtas įgyvendinti, arba 3. kai atlikti pirmieji praneštino tarpvalstybinio susitarimo įgyvendinimo veiksmai; atsižvelgiant į tai, kuris iš trijų veiksnių įvyksta pirmiau<sup>190</sup>. Informacija, kurią tarpininkas ar mokesčių mokėtojas praneša mokesčių administratoriui, vėliau automatiškai keičiamasi tarp valstybių narių. Direktyva numato, kad apsikeitimas informacija vyksta per bendrąjį ryšio tinklą, o mainai turi būti atlikti per vieną mėnesį nuo ketvirčio, kurį informacija buvo pateikta, pabaigos naudojant standartines formas. Pirmą kartą informacija turi būti perduota ne vėliau kaip 2020 m. spalio 31 d.<sup>191</sup>.

Žemiau pateikiama informaciją, kurią valstybės narės privalo pateikti kitų valstybių narių kompetentingoms institucijoms:

a) identifikaciniai tarpininkų ir atitinkamų mokesčių mokėtojų duomenys, įskaitant jų vardus, pavardes ar pavadinimus, gimimo datą ir vietą (fizinio asmens atveju), gyvenamąją vietą mokesčių tikslais, MMIN, taip pat, atitinkamais atvejais, asmenų, kurie yra su atitinkamu mokesčių mokėtoju susijusios asocijuotosios įmonės, duomenys;

b) išsami informacija apie požymius, dėl kurių tarpvalstybinis susitarimas laikomas praneštinu;

---

<sup>188</sup> 2018 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/822, kuria dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos, susijusios su praneštiniais tarpvalstybiniais susitarimais, mainų iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES. OL, 2018 L 139, p. 1-13, IV priedas

<sup>189</sup> WÖHRER, V. *Data Protection and Taxpayer's Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*. Amsterdam: IBFD, 2018, p. 103

<sup>190</sup> 2018 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/822, kuria dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos, susijusios su praneštiniais tarpvalstybiniais susitarimais, mainų iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES. OL, 2018 L 139, p. 1-13, 8ab str. 1 d.

<sup>191</sup> *Ibid.*, 8ab str. 18 d.

c) praneštino tarpvalstybinio susitarimo turinio santrauka, įskaitant nuorodą į įprastą tokio susitarimo pavadinimą (jei toks yra), ir abstraktus atitinkamos verslo veiklos ar susitarimų apibūdinimas, neatskleidžiant komercinės, pramoninės ar profesinės paslapties, komercinio proceso arba informacijos, kurios atskleidimas prieštarautų viešajai politikai;

d) data, kai atlikti arba bus atlikti pirmieji praneštino tarpvalstybinio susitarimo įgyvendinimo veiksmai;

e) išsami informacija apie nacionalines nuostatas, kurios sudaro praneštino tarpvalstybinio susitarimo pagrindą;

f) praneštino tarpvalstybinio susitarimo vertė;

g) nustatyta atitinkamo (-ų) mokesčių mokėtojo (-ų) valstybė narė ir visos kitos valstybės narės, kurios gali būti susijusios su praneštiniu tarpvalstybiniu susitarimu;

h) identifikaciniai bet kurio kito valstybėje narėje esančio asmens, kuriam praneštinas tarpvalstybinis susitarimas gali daryti poveikį, duomenys, nurodant, su kuriomis valstybėmis narėmis toks asmuo yra susijęs<sup>192</sup>.

Už numatytos informacijos nepateikimą, Valstybės narės privalo taikyti veiksmingas, proporcingas ir atgrasančias sankcijas. Visgi, nenumatyta nei minimalus, nei maksimalus sankcijų dydis, todėl tikėtina, kad jos žymiai skirsis skirtingose valstybėse narėse.

Privalomo agresyvaus mokesčių planavimo atskleidimo taisyklės turėtų turėti atgrasomąjį poveikį. Mokesčių administratoriams šios taisyklės teikia naudos tuo atžvilgiu, kad suteikia ankstyvą informaciją apie mokesčių planavimo strategijas ir leidžia reaguoti anksčiau nei reikšmingai sumažinama mokesčių bazė<sup>193</sup>. Dažnu atveju toks mokesčių planavimo struktūros nustatymas įmanomas tik jau vykstant auditui<sup>194</sup>. Tarpvalstybinių susitarimų atskleidimas taip pat turėtų suteikti informacijos apie kuriančius tokias schemas ir jų naudotojus, o kartu ir sudaryti vienodas sąlygas tarp įmonių, nes tarptautinės įmonių grupės turi daugiau galimybių naudotis tokiais susitarimais mokesčių vengimo tikslu nei mažos ar vidutinės įmonės<sup>195</sup>.

---

<sup>192</sup> *Ibid.*, 8 ab 14 d.

<sup>193</sup> Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos, susijusios su praneštiniais tarpvalstybiniais susitarimais, mainų iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES COM (2017) 335 galutinis [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 22 d.] <<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/LT/COM-2017-335-F1-LT-MAIN-PART-1.PDF>>, p. 26; WÖHRER, V. *Data Protection and Taxpayer's Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*. Amsterdam: IBFD, 2018, p. 157

<sup>194</sup> OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12-2015 Final Report. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>>, p. 13

<sup>195</sup> Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos, susijusios su praneštiniais tarpvalstybiniais susitarimais, mainų iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES COM (2017) 335 galutinis [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 22 d.] <<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/LT/COM-2017-335-F1-LT-MAIN-PART-1.PDF>>, p.

Nagrinėti Administracinio bendradarbiavimo direktyvos pokyčiai lėmė informacijos, kurią privalo rinkti ir tarpusavyje keisti valstybių narių mokesčių administratoriai, padidėjimą, pvz. 2017 m. tarp liepos ir gruodžio mėnesių vien išankstinių tarpvalstybinių sprendimų Europos Sąjungos administracinio bendradarbiavimo mokesčių srityje registre buvo paskelbta apie 18 000<sup>196</sup>. Tačiau keitimasis informacija nėra tikslas pats savaime, tai turėtų būti priemonė, užtikrinanti mokesčių teisės aktų reikalavimų laikymąsi. Kad informacijos mainai būtų veiksmingi, kompetentingos institucijos privalo turėti pakankamai išteklių visai gaunamai informacijai apdoroti. Pasak L. Oats ir P. Tuck, „skaidrumas yra brangi reguliavimo strategija, ne tik tiems, kurie informaciją suteikia, bet ir tiems, kurie ją apdoroja“<sup>197</sup>, o visas išlaidas galų gale padengs mokesčių mokėtojai. Kai kurie autoriai taip pat pastebi, kad mokesčių administratorių elgesys reikšmingai skiriasi savo noru naudoti duomenis ar juos ignoruoti ir tokie skirtingi mokesčių institucijų prioritetai varžo jų galimybes apdoroti perduodamus duomenis vykdant skaidrumo iniciatyvas<sup>198</sup>. Todėl būtina stebėti, kad mokesčių administratorių surenkama informacija būtų iš tiesų analizuojama ir efektyviai panaudojama, kitu atveju, tokie informacijos mainai taps tik ekonominių resursų švaistymu. Mažai tikėtina, kad artimiausioje ateityje DAC sulauks daugiau pakeitimų, tai iliustruoja tiek „Administracinio bendradarbiavimo tiesioginių mokesčių srityje įvertinimas“ tyrimo išvados – valstybių narių mokesčių administratorių nuomone, artimiausioje ateityje yra svarbiausia išnaudoti esamas DAC siūlomų mechanizmų galimybes<sup>199</sup>, o ne ją keisti ar pildyti, tiek Europos Komisijos pasiūlymas kodifikuoti direktyvą ir jos pakeitimus į vieną aiškų teisinį dokumentą<sup>200</sup>.

---

9; WÖHRER, V. *Data Protection and Taxpayer's Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*. Amsterdam: IBFD, 2018, p. 168

<sup>196</sup> ZAVATTA, R. *et al. Evaluation of Administrative Cooperation in Direct Taxation. European Commission. Final Report, 2019* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 22 d.] <<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1877f31e-d82e-11e9-9c4e-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-115909092>>, p. 98

<sup>197</sup> OATS, L., Tuck, P. *Corporate Tax Avoidance: Is Tax Transparency the Solution? Accounting and Business Research, 2019* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 22 d.] <[https://www.researchgate.net/publication/333554643\\_Corporate\\_tax\\_avoidance\\_is\\_tax\\_transparency\\_the\\_solution](https://www.researchgate.net/publication/333554643_Corporate_tax_avoidance_is_tax_transparency_the_solution)>, p. 567

<sup>198</sup> OEI, S., RING, D. *Leak driven law. UCLA Law Review, 2018* In OATS, L., Tuck, P. *Corporate Tax Avoidance: Is Tax Transparency the Solution? Accounting and Business Research, Vol. 49, No. 5, p. 565-583, 2019*, [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 22 d.] <[https://www.researchgate.net/publication/333554643\\_Corporate\\_tax\\_avoidance\\_is\\_tax\\_transparency\\_the\\_solution](https://www.researchgate.net/publication/333554643_Corporate_tax_avoidance_is_tax_transparency_the_solution)>, p. 579

<sup>199</sup> ZAVATTA, R. *et al. Evaluation of Administrative Cooperation in Direct Taxation. European Commission. Final Report, 2019* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 22 d.] <<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1877f31e-d82e-11e9-9c4e-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-115909092>>, p. 103

<sup>200</sup> Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje (kodifikuota versija) COM (2020) 49 galutinis [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 22 d.] <<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2020/LT/COM-2020-49-F1-LT-MAIN-PART-1.PDF>>

Nors DAC pakeitimai sudarė sąlygas valstybėms narėms efektyviau kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu, kiek tai susiję su subjektais, veikiančiais keliose jurisdikcijose, o apskaitimai išankstiniais tarpvalstybiniais sprendimais tapo skaidresni, tačiau kol kas nėra aiškių duomenų, kad tai darytų įtaką mokesčių administratorių norui juos suteikti ar įmonėms jų prašyti<sup>201</sup>. Trūksta informacijos ir dėl DAC 3 ir DAC 4 įgyvendinimo dėka papildomai apskaičiuotų mokesčių<sup>202</sup>, todėl, dar nėra aišku, kiek realios naudos direktyvoje įtvirtintos priemonės atneš valstybių narių biudžetams. Kaip pažymi M. Stewart, „reikalingos mokesčių informacijos gavimas yra tik vienas žingsnis link tikrojo tikslo – surinkti adekvačias pajamas iš mokesčių ir teisingai paskirstyti globalią mokesčių bazę“<sup>203</sup>.

### 2.3. Pasiūlymas dėl bendros (konsoliduotos) pelno mokesčio bazės

Naujausia Europos Komisijos iniciatyva įmonių pelno apmokestinimo srityje, kurią EK pristato kaip visapusišką išeitį BEPS ir mokesčių vengimo sukeliams problemoms ES spręsti, yra pasiūlymas dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (angl. *Common Consolidated Corporate Tax Base*). Ši iniciatyva direktyvos pavidalu dar 2011 m. kovo 16 d. buvo pateikta Tarybai, tačiau nesulaukė jos pritarimo. Bendra konsoliduotoji pelno mokesčio bazė – tai bendros taisyklės, pagal kurias ES veikiančios tarptautinėms įmonių grupėms priklausančios įmonės būtų apmokestinamos visos grupės konsoliduoto pelno pagrindu, apskaičiuojamu tam tikromis bendromis taisyklėmis. Taisyklių tikslas – sumažinti ES bendrojoje rinkoje veikiančioms tarptautinėms įmonėms administracines išlaidas ir užkirsti kelią valstybių pajamų iš mokesčių praradimui, kurį sukelia sandorių kainodara.

2015 m. liepos 17 d. priimtas Europos Komisijos Komunikatas dėl teisingos ir veiksmingos pelno mokesčio sistemos sukūrimo<sup>204</sup>, kuriame iškelti uždaviniai (įvesti priemonės, kurios atstatytų jungtį tarp apmokestinimo ir ekonominės veiklos vietos; užtikrinti, kad valstybės narės galėtų teisingai įvertinti įmonių veiklą jų jurisdikcijose;

---

<sup>201</sup> ZAVATTA, R. et al. *Evaluation of Administrative Cooperation in Direct Taxation. European Commission. Final Report, 2019* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 22 d.] <<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1877f31e-d82e-11e9-9c4e-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-115909092>>, p. 101

<sup>202</sup> *Ibid.*, p. 100

<sup>203</sup> STEWART, M. *Transnational Tax information Exchange Network: Steps Towards a Globalized, Legitimate Tax Administration*. World Tax Journal. Amsterdam: IBFD, 2012 In HEMELS, S.J.C. *Implementation of BEPS in European Union Hard Law*. The Ritsumeikan Economic Review, 2018 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 22 d.] <[http://ritsumeikeizai.koj.jp/koj\\_pdfs/67205.pdf](http://ritsumeikeizai.koj.jp/koj_pdfs/67205.pdf)>, p. 210

<sup>204</sup> 2015 m. birželio 17 d. Europos Komisijos komunikatas Europos Parlamentui ir Tarybai. Teisinga ir veiksminga pelno mokesčio sistema Europos Sąjungoje. 5 pagrindinės veiklos sritys COM (2015) 302 galutinis. [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A52015DC0302>>

sukurti labiau konkurencingą ir verslui draugišką aplinką ir t.t.) pirmą kartą akivaizdžiai rezonavo su BEPS projekte iškeltais tikslais. Vienas iš šio plano prioritetinių sričių buvo bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės pasiūlymo atnaujinimas<sup>205</sup>. Todėl 2016 m. spalio 25 d. bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės idėja buvo atgaivinta EK pristačius du naujus pasiūlymus: direktyvą, kuria nustatoma bendra pelno mokesčio bazė<sup>206</sup> ir direktyvą, kuria nustatoma bendra konsoliduota pelno mokesčio bazė<sup>207</sup>. Skirtingai nei 2011 m. BKMPB projekte, 2016 m. Komisijos pasiūlyme išdėstytas dviejų žingsnių bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės įgyvendinimas. Pirmoji direktyva įtvirtina taisyklės bendrai pelno mokesčio bazei apskaičiuoti, kurį pilnai įgyvendinus sektų antrasis žingsnis ir kertinis šio pasiūlymo akmuo – konsolidavimas, kuris pakeistų įprastinį TĮG apmokestinimo režimą, kai TĮG priklausančios įmonės individualus pelnas apmokestinamas atskirai tos įmonės rezidavimo vietos valstybėje, o vidaus sandoriai tarp grupės narių turi būti vykdomi taikant „ištiestos rankos“ principą. Europos Komisijos nuomone, BKMPB mechanizmas ne tik sustabdytų agresyvų mokesčių planavimą ir valstybių narių konkuravimą mokesčiais, bet ir užtikrintų veiksmingą apmokestinimą ten, kur generuojamas pelnas<sup>208</sup>.

BKMPB tikslas yra harmonizuoti pelno apmokestinimą Europos Sąjungos mastu sukuriant bendrą konsoliduotą pelno mokesčio bazę, kuri būtų privaloma tik didelėms tarptautinėms įmonių grupėms, kurių metinės pajamos viršija 750 mln. eurų. Reikia pabrėžti, kad tokios įmonės turi daugiausia galimybių vykdyti agresyvų mokesčių planavimą. Taisyklės būtų taikomos įmonėms ES rezidentėms ir nuolatinėms buveinėms, veikiančioms ES. Projektui įgyvendinti reikėtų dviejų skirtingų mokesčių administravimo sistemų – įmonėms, kurių metinės pajamos viršija direktyvos nustatytą ribą arba savanoriškai pasirenka dalyvauti, ir toms, kurioms konsolidavimo režimas nebūtų taikomas ir kurios toliau pelno mokesčio bazę apskaičiuotų vadovaudamosi nacionalinėmis mokesčių teisės normomis. Tai reiškia, kad režime dalyvaujančioms įmonėms apskaičiuojant savo apmokestinamąsias pajamas reikėtų laikytis tik vienos ES sistemos reikalavimų, o ne taikyti skirtingas kiekvienos valstybės narės, kurioje jos vykdo veiklą,

---

<sup>205</sup> 2015 m. birželio 17 d. Europos Komisijos komunikatas Europos Parlamentui ir Tarybai. Teisinga ir veiksminga pelno mokesčio sistema Europos Sąjungoje. 5 pagrindinės veiklos sritys COM (2015) 302 galutinis. [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A52015DC0302>>

<sup>206</sup> European Commission Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base. COM (2016) 685 final [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_685\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_en.pdf)>

<sup>207</sup> European Commission Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). COM (2016) 683. [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_683\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_683_en.pdf)>

<sup>208</sup> *Ibid.*, p. 2

taisykles. Be to, taikant BKPMB, veiktų „vieno langelio“ principas, todėl įmonėms turėtų sumažėti administracinė našta, nes reikėtų teikti tik vieną mokesčio deklaraciją už visą ES vykdomą veiklą<sup>209</sup>. Iškraipymai atsirandantys dėl įmonių pasirenkamų finansavimo sprendimų būtų mažinami taikant augimo ir investicijų skatinimo lengvatą, kuria sukuriama vienodos sąlygos nuosavo kapitalo ir skolos finansavimui. Tai reiškia, kad įmonės būtų skatinamos finansuoti veiklą iš nuosavo kapitalo lėšų pasinaudojant kapitalo rinkomis, o ne skolinantis.

Taip pat siūlomas mechanizmas leistų iš pelno, gauto vienoje valstybėje narėje, atimti nuostolius, patirtus kitoje valstybėje taip sumažinant tarpvalstybinį nuostolį. Tarptautinės įmonių grupės konsoliduotas apmokestinamasis pelnas būtų padalinamas toms valstybėms narėms, kuriose grupė vykdo veiklą. Tai būtų atliekama taikant specialiai sudarytą paskirstymo formulę. Tuomet, pagal siūlomą mechanizmą, kiekviena valstybė narė apmokestintų jai paskirtą pelno dalį taikydama nacionalinį mokesčio tarifą. Vadinasi, B(K)PMB iniciatyva nesiekiami suderinti valstybių narių mokesčių tarifų – šis klausimas neįeina į pasiūlymų taikymo sritį, kadangi nustatyti pelno mokesčio tarifus yra suvereni valstybių narių teisė<sup>210</sup>.

BMPB 3 str. įtvirtina taisyklę, skirtas nustatyti grupę sudarančių vienetų apibrėžtį. Tam skirtas dviejų dalių testas, kurį sudaro kontrolės (daugiau nei 50% balsavimo teisių) ir nuosavybės teisės (teisė į daugiau nei 75% kapitalo arba daugiau nei 75% teisių į pelną) testai.

BKMPB 28 str. numatyta paskirstymo formulė (angl. *apportionment formula*), kuria vadovaujantis būtų apskaičiuojama konsoliduota pelno mokesčio bazės dalis tenkanti įmonių grupės nariui. Formulėje vienodas svoris tenka pardavimų, darbo jėgos ir turto vietos svertiniams veiksniams. Pardavimai įtraukiami į grupės nario, esančio toje valstybėje narėje, kurioje fiziškai suteikiamos paslaugos arba baigiasi prekių išsiuntimas ar gabenimas jas įsigyjanti asmeniui, pardavimo faktorių, taigi, šio veiksnio atžvilgiu taikomas „paskirties vietos“ principas<sup>211</sup>. Darbo veiksnį sudarytų po lygiai darbo užmokestis ir darbuotojų skaičius. Tokios veiksnio dedamosios dalys motyvuojamos tuo, kad siekiama atsižvelgti į atlyginimų lygio valstybėse narėse skirtumus ir užtikrinti teisingesnį mokesčio bazės paskirstymą<sup>212</sup>. Pagrindinė taisyklė priskiriant turtą turto veiksniumi įtvirtinta

---

<sup>209</sup> *Ibid.*, p. 2

<sup>210</sup> 2007 m. gruodžio 13 d. Europos Sąjungos sutarties suvestinė redakcija. OL C 326, 2012 m. spalio 26 d., p. 13-390; 2007 m. gruodžio 13 d. Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija. OL C 326; HELMINEM, M. *EU Tax Law Direct Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2019, p. 13

<sup>211</sup> European Commission Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). COM (2016) 683. [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_683\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_683_en.pdf)>, 38 str.

<sup>212</sup> *Ibid.*, p. 14

BPMB 35 str., kuris nustato, kad turtas įtraukiamas į ekonominio savininko turto veiksnį, tačiau jei ekonominio savininko neįmanoma nustatyti turtas įtraukiamas į teisinio savininko turto faktorių. Turto veiksnys apima tik ilgalaikį turtą, neįtraukiant nematerialaus ir finansinio turto.

Direktyvos pasiūlymo 7 str. nustatyta: „visų grupės narių mokesčio bazės sudedamos ir gaunama konsoliduotoji mokesčio bazė“. Skaičiuojant konsoliduotą mokesčių bazę neatsižvelgiama į pelną ir nuostolius susidarancius dėl tarpgrupinių sandorių<sup>213</sup>. Reikia pažymėti, kad toks tarpgrupinių sandorių ignoravimas mokesčių tikslais yra vieningo apmokestinimo (angl. *unitary taxation*) požymis, kaip ir tai, kad remiantis vieningo apmokestinimo sistema vyriausybės tarptautines įmonių grupes traktuoja kaip vieningą ekonominį vienetą, o ne kiekvieną dukterinę įmonę kaip atskirą teisinį vienetą. Tuo tarpu įmonės deklaruotas pelnas yra paskirstomas kiekvienai valstybei atskirai atsižvelgiant į tai, kur įmonė vykdo veiklą ir kiek realios ekonominės veiklos vykdoma kiekvienoje valstybėje<sup>214</sup>. Kitaip tariant, vieningas apmokestinimas reikalauja, kad tarptautinės įmonės mokėtų mokesčius pagal tai, kur samdomi darbuotojai ir vykdoma reali veikla, o ne ten, kur įkurtos „pašto dėžutės“ tipo dukterinės įmonės.

EK požiūriu, paskirstymo formulę sudarantys veiksniai atsižvelgia į tai, kur įmonė realiai generuoja pelną, dėl šios priežasties toks pelno mokesčio bazės paskirstymo metodas atsparesnis agresyvaus mokesčių planavimo praktikoms nei paplitę sandorių kainodaros metodai<sup>215</sup>. BPMB direktyvos projekte įtvirtinamos ir antivengiminės nuostatos, analogiškos nustatytoms ATAD ir ATAD II direktyvose, tačiau siūloma, kad šios taisyklės būtų absoliutaus, o ne minimalaus, skirtingai nei įtvirtina ATAD, pobūdžio.

Visgi, B(K)MPB pasiūlymo pagrindinis trūkumas yra tai, kad konsolidavimas taikomas tik ES viduje, taigi, už ES ribų BKMPB veikia kaip tradicinė pelno mokesčio sistema. Dėl šios priežasties BKPMB nepasinaudoja pagrindiniu vieningo apmokestinimo privalumu, nes tokiu būdu tarptautinėms įmonių grupėms išlieka galimybė neįtraukti tarpininkaujančių įmonių trečiosiose šalyse, kuriomis jos naudojasi mokesčių vengimo tikslais<sup>216</sup>. Šios problemos ir toliau turėtų būti sprendžiamos antivengiminių taisyklių pagalba. Kitas, ir vienas akivaizdžiausių, BKMPB trūkumų yra tai, kad yra didelė tikimybė, kad įmonės manipuliuos paskirstymo formulę sudaranciais veiksniais, taip dirbtinai

---

<sup>213</sup> *Ibid.*, 9 str.

<sup>214</sup> PICCIOTTO, S. *Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations*. *Tax Justice Network*, 2012 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards\\_Unitary\\_Taxation\\_1-1.pdf](https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_1-1.pdf)>, p. 10

<sup>215</sup> *Ibid.*, p. 2

<sup>216</sup> PICCIOTTO, S. *Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations*. *Tax Justice Network*, 2012 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards\\_Unitary\\_Taxation\\_1-1.pdf](https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_1-1.pdf)>, p. 15

perkeldamos mokesčio bazę. Tikėtina šių dviejų trūkumų pasekmė būtų dvigubas mokesčių planavimo strategijų vystymas – ES mastu mokesčių bazė patirtų eroziją dėl to, kad įmonių grupės užsiimtų įprastomis BEPS planavimo strategijomis kiek, tai susiję su trečiosiomis šalimis, o likusi mokesčių bazės dalis galėtų būti perkeliama į mažesnių mokesčių jurisdikcijas taikant veiksmų manipuliavimo strategijas<sup>217</sup>. Kaip vienas iš sprendimų galėtų būti, modifikuoti BKMPB taisykles, kad šios būtų taikomos TĮG priklausančioms įmonėms pasauliniu mastu, ne tik ES geografinėse ribose, t.y. pilnai įgyvendinti vieningą apmokestinimą, pagal kurį TĮG (kaip ekonominis vienetas) pelno mokesčio tikslais būtų traktuojama kaip vienas apmokestinamasis subjektas. Tai leistų atsisakyti eilės antivengiminių nuostatų, skirtų kovoti su BEPS keliamomis problemomis sąveikoje su trečiosiomis šalimis.

Apibendrinant, B(K)PMB dėka būtų harmonizuotas įmonių pelno mokeskis, taip pat panaikinti nacionalinių ES valstybių narių mokesčių sistemų neatitikimai, kuriais dabar naudojasi agresyvaus mokesčių planavimo metodus taikantys subjektai. Jei pasiūlymai būtų priimti, užkirstų kelią BEPS strategijoms ES viduje. B(K)PMB pašalintų sandorių kainodaros taisyklių taikymą ir atskleistų lengvatinius mokesčių režimus – pagrindines šių laikų agresyvaus mokesčių planavimui sudarančias sąlygas ir bazės eroziją sukeliančias priemones. Nepaisant BKMPB pasiūlymo trūkumų, atitinkamai modifikavus taisykles, taip, kad konsolidavimas būtų taikomas ne tik ES reziduojančioms įmonėms, bet ir įmonėms trečiosiose valstybėse, BKMPB galėtų būti tas įrankis, kuris iš esmės išspręstų pelno perkėlimo, sukeliančio valstybių narių mokesčių bazės eroziją, problemas ir reikšmingai pakeistų įmonių pelno apmokestinimo sistemą ES.

---

<sup>217</sup> WILDE, de M. F. *The CCCTB relaunch: a critical assessment and some suggestions for modification*. SSRN, 2017 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3040739](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3040739)>, p. 8



## IŠVADOS

1. 2013 m. priimtas EBPO BEPS veikslių planas dėl mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo padėjo pagrindą Europos Sąjungos taisyklėms, nukreiptoms prieš mokesčių vengimą ir agresyvaus mokesčių planavimo strategijas, kurti. Tai ne tik svarbus instrumentas kovoje su agresyviu mokesčių planavimu, bet ir skaidrumą įmonių tiesioginio apmokestinimo srityje didinanti priemonė. BEPS veikslių plano priėmimas sutapo su Europos Sąjungoje jau vykstančiais pokyčiais ir padarė didelę įtaką ES antrinės teisės tiesioginio apmokestinimo ir administracinio bendradarbiavimo srityse vystymuisi.
  - 1.1. BEPS veikslių plano priėmimas iš esmės pakeitė Europos Sąjungos kovos su tiesioginių mokesčių vengimu nuostatas, kadangi iki BEPS veikslių plano projekto Europos Sąjungos teisės aktuose neegzistavo privaloma bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė, buvo suteikiama tik galimybė valstybėms narėms nacionalinių antivengiminių normų pagalba neleisti naudotis atskirų direktyvų tiesioginių mokesčių srityje lengvatomis, taip pat nefigūravo ir agresyvaus mokesčių planavimo draudimas. Po BEPS plano priėmimo, ES teisėje prasidėjo kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimo procesas.
  2. Įgyvendinant BEPS veikslių plano priemones Europos Sąjungoje buvo priimtose ar planuojamos priimti šios pagrindinės direktyvos:
    - 2.1. 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164 ir 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/952, kurios įgyvendino penkias mokesčių taisykles, skirtas kovai su mokesčių vengimu ir agresyviu mokesčių planavimu, t.y. palūkanų ribojimo taisyklę, perkėlimo apmokestinimo taisyklę, kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklę, bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę ir šalių mokesčių tvarkos neatitikimų taisykles. Iki šių direktyvų priėmimo Europos Sąjungoje nebuvo priemonių, tikslingai kovojančių su agresyviu mokesčių planavimu. Direktyvos tik iš dalies harmonizavo kovos su mokesčių vengimu taisykles ES mastu, kadangi numato tik minimalų standartą, o tai reiškia, kad valstybės narės gali nustatyti ir griežtesnes nacionalines taisykles nei įtvirtinta direktyvose, todėl tai iš dalies prieštarauja tikslui koordinuotai įgyvendinti BEPS priemones ES ir gali sukelti dar daugiau neuztikrintumo ir mokesčių planavimo galimybių.
    - 2.2. BEPS veikslių plane numatyti skaidrumo reikalavimai ES įgyvendinti Administracinio bendradarbiavimo direktyvos pakeitimais DAC 3, DAC 4 ir DAC 6, atitinkamai įgyvendino BEPS 5 veiksmą ir įtvirtino automatinius mainus informacija apie išankstinius tarpvalstybinius sprendimus dėl mokesčių, taip pat

BEPS 13 veiksmą įgyvendinus automatinius informacijos apie ataskaitas pagal šalis, susijusias su tarptautinėmis įmonėmis, mainus, o priėmus taisykles dėl privalomo informacijos apie agresyvių mokesčių planavimo susitarimus atskleidimo įgyvendintas BEPS 12 veiksmas. Šie pakeitimai gali būti laikomi tiesioginiu diskusijų dėl BEPS veiksmų plano priemonių įgyvendinimo ES rezultatu. Padidėjusi informacijos, kuria privaloma keistis automatinio būdu, apimtis yra iššūkis valstybių narių mokesčių administratoriams, tačiau minėti pakeitimai sudarė sąlygas valstybėms narėms efektyviau kovoti su mokesčių vengimu, kiek tai susiję su subjektais, veikiančiais keliose jurisdikcijose. DAC 3 dėka apskaitiniai išankstiniais tarpvalstybiniais sprendimais ES tapo skaidresni, visgi, kol kas nėra aiškių duomenų, kad tai darytų įtaką mokesčių administratorių norui juos suteikti ar įmonėms jų prašyti. Trūksta informacijos ir dėl DAC 3 ir DAC 4 įgyvendinimo dėka papildomai apskaičiuotų mokesčių, todėl, dar nėra aišku, kiek realios naudos direktyvoje įtvirtintos priemonės atneš valstybių narių biudžetams.

2.3. Europos Komisijos iniciatyvos dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės įgyvendinimas galėtų būti visapusiška priemonė BEPS ir mokesčių vengimo sukeliams problemoms ES spręsti, užkirsianti kelią BEPS strategijoms ES viduje. BKPMB dėka būtų harmonizuotas įmonių pelno mokestis, taip pat panaikinti nacionalinių ES valstybių narių mokestinių sistemų neatitikimai, kuriais dabar naudojasi agresyvaus mokesčių planavimo metodus taikantys subjektai.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

### 1. Teisės aktai

#### 1.1. Nacionaliniai teisės aktai

- 1) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243

#### 1.2. Europos Sąjungos teisės aktai

##### 1.2.1. Europos Sąjungos pirminė teisė

- 1) 2007 m. gruodžio 13 d. Europos Sąjungos sutarties suvestinė redakcija. OL C 326, 2012 m. spalio 26 d., p. 13-390
- 2) 2007 m. gruodžio 13 d. Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija. OL C 326, 2012 m. spalio 26 d., p. 47-390

##### 1.2.2. Europos Sąjungos antrinė teisė

- 1) 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. OL, 2003 L 157, p. 49–54
- 2) 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą. OL, 2009 L 310, p. 34—46
- 3) 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
- 4) 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OL, 2011 L 345, p. 8—16
- 5) 2014 m. liepos 8 d. Tarybos direktyva 2014/86/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OL, 2014 L 219, p. 40–41
- 6) 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, 2015 L 21, p. 1-

- 7) 2016 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/881, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos mainų. OL, 2016 L 146, p. 8–21
- 8) 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. OL, 2016 L 193, p. 1-14
- 9) 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. OL, 2017 L 144, p. 1-11
- 10) 2018 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/822, kuria dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos, susijusios su praneštiniais tarpvalstybiniais susitarimais, mainų iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES. OL, 2018 L 139, p. 1-13

### 1.2.3. Institucijų pranešimai, programos komunikatai

- 1) DG Competition. Internal Working Paper – Background to the High Level Forum on State Aid of 3 June 2016 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: [per internetą: <https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/tax\\_rulings/index\\_en.html>](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html)
- 2) 2015 m. birželio 17 d. Europos Komisijos komunikatas Europos Parlamentui ir Tarybai. Teisinga ir veiksminga pelno mokesčio sistema Europos Sąjungoje. 5 pagrindinės veiklos sritys COM (2015) 302 galutinis. [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą: [per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A52015DC0302>](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A52015DC0302)
- 3) Europos Komisijos komunikatas Europos Parlamentui ir Tarybai. Veiksmingo apmokestinimo išorės strategija. COM (2016) 24 galutinis [per internetą: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/LT/1-2016-24-LT-F1-1.PDF>](https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/LT/1-2016-24-LT-F1-1.PDF)
- 4) Europos Komisijos rekomendacija dėl agresyvaus mokesčių planavimo C(2012) 8806 final. 2012 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: [per internetą: <http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=LT&f=ST%2017617%202012%20INIT>](http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=LT&f=ST%2017617%202012%20INIT)
- 5) European Commission Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base. COM (2016) 685 final [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: per internetą:

<[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_685\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_en.pdf)

>

- 6) European Commission Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). COM (2016) 683. [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_683\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_683_en.pdf)>
- 7) European Commission. Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market COM/2016/026 final, 2016 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2016%3A26%3AFIN>
- 8) European Commission Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. COM(2013) 814 final [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. balandžio 11 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013PC0814&from=EN>>

## 2. Specialieji šaltiniai

### 2.1. Vadovėliai

- 1) ARNOLD, B. J. *International Tax Primer*. The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2016
- 2) HELMINEM, M. *EU Tax Law Direct Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2019
- 3) JONES, S. *Principles of taxation for business and investment planning*. Boston: McGraw Hill, 2006
- 4) LANG, M., et al. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. London: Spiramus Press, 2018
- 5) LANG, M. *Tax rulings and State Aid Law*. BTR3, 2015 In WÖHRER, V. *Data Protection and Taxpayer's Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*. Amsterdam: IBFD, 2018
- 6) ROHATGI, R. *Basic International Taxation*. Hague: Kluwer Law International, 2002
- 7) WÖHRER, V. *Data Protection and Taxpayer's Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*. Amsterdam: IBFD, 2018

## 2.2. Moksliniai straipsniai

- 1) CHEN, S. *Predicting the 'Unpredictable' general anti-avoidance rule (GAAR) in EU Tax Law*. SSRN, 2018
- 2) PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006
- 3) PICCIOTTO, S. *International Taxation and Economic Substance*. 70 Bull. International Taxation 12. In WÖHRER, V. *Data Protection and Taxpayer's Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*. Amsterdam: IBFD, 2018
- 4) PISTONE, P. *The Meaning of Avoidance and Aggressive Tax Planning in the EU*. Munich: EATLP, 2016
- 5) STEPONAVIČIENĖ, I. Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėms. *Jurisprudencija*, 2018
- 6) WILKIE, J. S. *Master File, Local File and Country-by-Country Reporting: A Canadian Perspective*. *International Transfer Pricing Journal*, 2016 In WÖHRER, V. *Data Protection and Taxpayer's Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*. Amsterdam: IBFD, 2018

## 2.3. Disertacijos

- 1) LUKAS, M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2013

## 3. Teismų sprendimai

### 3.1. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika

- 1) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Cadbury Schweppes* C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544

### 3.2. Generalinių advokatų išvados

- 1) 2017 m. sausio 19 d. Generalinės advokatės Juliane Kokott išvada *Eqiom* byloje C-6/16, ECLI:EU:C:2017:34

### 3.3. Travaux préparatoires

- 1) European Commission Staff Working Document. *Anti Tax Avoidance Package: Next steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU*. SWD (2016) 6 final <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=SWD%3A2016%3A6%3AFIN>>

- 2) Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. COM(2016) 26 galutinis [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 22 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN>
- 3) Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokesstinės tvarkos neatitikimais. COM(2016) 687 galutinis [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 15 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2016:0687:FIN:LT:PDF>
- 4) Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos, susijusios su praneštiniais tarpvalstybiniais susitarimais, mainų iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES COM(2017) 335 galutinis [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 22 d.] <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/LT/COM-2017-335-F1-LT-MAIN-PART-1.PDF>

#### 4. Elektroniniai dokumentai

- 1) BARREIX, A., ROCA, J., VELAYOS, F. *A Brief History of Tax Transparency. Discussion Paper No. IDB-DP-453. Inter-American Development Bank*, 2016 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 15 d.]. Prieiga per internetą: <https://publications.iadb.org/publications/english/document/A-Brief-History-of-Tax-Transparency.pdf>
- 2) BRODZKA, A. *The Future of Automatic Tax Information Exchange in EU Countries. US-China Law Review* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.davidpublisher.org/Public/uploads/Contribute/5535af8bba5ef.pdf>
- 3) BUDRYTĖ, A. ir MAČIULAITYTĖ, E. *Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje. Ekonomikos teorija ir praktika. Ekonomikos teorija ir praktika. Pinigų studijos*, 2004 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: [https://www.lb.lt/uploads/documents/docs/publications/budryte\\_2.pdf](https://www.lb.lt/uploads/documents/docs/publications/budryte_2.pdf)
- 4) BURGERS, I., MOSQUERA, I. *Corporate Taxation and BEPS: A Fair Slice for Developing Countries? Erasmus Law Review*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą:

- <[http://www.erasmuslawreview.nl/tijdschrift/ELR/2017/1/ELR\\_2017\\_10\\_01\\_004](http://www.erasmuslawreview.nl/tijdschrift/ELR/2017/1/ELR_2017_10_01_004)>  
>
- 5) COLLIER, R. *et al. Dissecting the EU's Recent Anti-Tax Avoidance Measures: Merits and Problems*. Munich: EconPol Policy Report, 2018 [žiūrėta 2020 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.econpol.eu/publications/policy\\_report\\_8](https://www.econpol.eu/publications/policy_report_8)>
  - 6) DEBELVA, P., LUTS, J. *The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive*. *European Taxation*, 2015 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. balandžio 11 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.researchgate.net/publication/311442171\\_The\\_General\\_Anti-Abuse\\_Rule\\_of\\_the\\_Parent-Subsidiary\\_Directive](https://www.researchgate.net/publication/311442171_The_General_Anti-Abuse_Rule_of_the_Parent-Subsidiary_Directive)>
  - 7) DOURADO, A. P. *The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS? The Netherlands: Kluwer Law International BV*, 2016 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.deepdyve.com/lp/kluwer-law-international/the-eu-anti-tax-avoidance-package-moving-ahead-of-beps-cHNu4GoaYm>>
  - 8) EGGER, P., EGGERT., W., WINNER H. *Saving Taxes Through Foreign Plant Ownership*. In *Europos Komisija. Europos Semestro teminės informacijos suvestinė. Agresyvaus mokesčių planavimo pažabojimas*. 2017 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 12 d.]. Prieiga per internetą: <[https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/european-semester-thematic-factsheet-curbing-aggressive-tax-planning\\_lt.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester-thematic-factsheet-curbing-aggressive-tax-planning_lt.pdf)>
  - 9) European Parliament. *Mandatory Exchange of Tax Rulings Proposal: A „Missed Opportunity“ say MEPs*. *Press Release*, 2015 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 15 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20151013IPR97373/mandatory-exchange-of-tax-rulings-proposal-a-missed-opportunity-say-meps>>
  - 10) EY Global. *Why new tax rules will alter business financing*. 2019 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.ey.com/en\\_gl/tax/why-new-tax-rules-will-alter-business-financing](https://www.ey.com/en_gl/tax/why-new-tax-rules-will-alter-business-financing)>
  - 11) HOOR, O. R., O'DONELL, K. *BEPS Action 4: When Theory Meets Practice*. *Tax Notes International*, 2015 [žiūrėta 2020 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.atoz.lu/sites/default/files/media/file/tax\\_notes\\_international\\_atoz\\_lu\\_xembourg\\_beps\\_action\\_4\\_hoor\\_odonnell\\_may\\_2015.pdf](https://www.atoz.lu/sites/default/files/media/file/tax_notes_international_atoz_lu_xembourg_beps_action_4_hoor_odonnell_may_2015.pdf)>



- 12) KUZNIACKI, B. *The C.J.E.U. Case Law Relevant to the General Anti-Avoidance Rule (G.A.A.R.) Under the Anti-Tax Avoidance Directive (A.T.A.D.). University of Bologna Law Review*, 2019 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 22 d.]. Prieiga per internetą: <<https://bolognalawreview.unibo.it/article/view/10023>>
- 13) LOBITA, J. C. *The ATAD's Interest Limitation Rule – A Step Backwards? European Taxation*, 2019 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/The-ATAD%E2%80%99s-Interest-Limitation-Rule.pdf?utm\\_source=twitter&utm\\_medium=social-media&utm\\_campaign=tweet-week-31&utm\\_content=pdf/The-ATAD%E2%80%99s-Interest-Limitation-Rule.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/The-ATAD%E2%80%99s-Interest-Limitation-Rule.pdf?utm_source=twitter&utm_medium=social-media&utm_campaign=tweet-week-31&utm_content=pdf/The-ATAD%E2%80%99s-Interest-Limitation-Rule.pdf)>
- 14) NAVARRO, A., PARADA, L., SCHWARZ, P. *The proposal for an EU Anti-Avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts. SSRN*, 2016 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2816624](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2816624)>
- 15) OATS, L., TUCK, P. *Corporate Tax Avoidance: Is Tax Transparency the Solution? Accounting and Business Research*, 2019, [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 22 d.]. <[https://www.researchgate.net/publication/333554643\\_Corporate\\_tax\\_avoidance\\_is\\_tax\\_transparency\\_the\\_solution](https://www.researchgate.net/publication/333554643_Corporate_tax_avoidance_is_tax_transparency_the_solution)>
- 16) OEI, S., RING, D. *Leak driven law. UCLA Law Review*, 2018 In OATS, L., TUCK, P. *Corporate Tax Avoidance: Is Tax Transparency the Solution? Accounting and Business Research*, Vol. 49, No. 5, p. 565-583, 2019, [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 22 d.]. <[https://www.researchgate.net/publication/333554643\\_Corporate\\_tax\\_avoidance\\_is\\_tax\\_transparency\\_the\\_solution](https://www.researchgate.net/publication/333554643_Corporate_tax_avoidance_is_tax_transparency_the_solution)>
- 17) OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing, 2013 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 12 d.]. Prieiga per internetą: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>
- 18) OECD. *Background Brief – Inclusive Framework on BEPS*, 2017 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 12 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>>
- 19) OECD. *BEPS Action 4: Interest Deductions and Other Financial Payments. Comments Received on Public Discussion Draft*. 2015 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020

- m. vasario 22 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/tax/aggressive/public-comments-action-4-interest-deductions-other-financial-payments-part1.pdf>>
- 20) OECD. Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5-2015 Final Report. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. [interaktyvus] Paris: OECD Publishing, 2015. [žiūrėta 2020 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>>
- 21) OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3-2015 Final Report. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. [interaktyvus] Paris: OECD Publishing, 2015. [žiūrėta 2020 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>>
- 22) OECD. *Glossary of Tax Terms* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T>>
- 23) OECD. Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4-2015 Final Report. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. [interaktyvus] Paris: OECD Publishing, 2015. [žiūrėta 2020 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>>
- 24) OECD. Mandatory Disclosure Rules, Action 12-2015 Final Report. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. [interaktyvus] Paris: OECD Publishing, 2015. [žiūrėta 2020 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>>
- 25) OECD. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2-2015 Final Report. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. [interaktyvus] Paris: OECD Publishing, 20. [žiūrėta 2020 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>>
- 26) OECD. *What is BEPS?* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 12 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/tax/beps/about/>>
- 27) PETKEVIČIŪTĖ, A. *Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatai, skirti kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę. Teisė*, 2016 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.researchgate.net/publication/301707224\\_TARYBOS\\_DIREKTYVOS\\_2009133EB\\_NUOSTATU\\_SKIRTU\\_KOVOTI\\_SU\\_MOKESCIU\\_VENGIMU\\_PERKELIMAS\\_I\\_LIETUVOS\\_TEISE](https://www.researchgate.net/publication/301707224_TARYBOS_DIREKTYVOS_2009133EB_NUOSTATU_SKIRTU_KOVOTI_SU_MOKESCIU_VENGIMU_PERKELIMAS_I_LIETUVOS_TEISE)>

- 28) PIANTAVIGNA, P. Tax Abuse and Aggressive Tax planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic discrepancies. *World Tax Journal*. 2017 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/wtj\\_2017\\_01\\_int\\_3.pdf?utm\\_source=twitter&utm\\_medium=social-media&utm\\_campaign=tweet-week-18&utm\\_content=pdf/wtj\\_2017\\_01\\_int\\_3.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/wtj_2017_01_int_3.pdf?utm_source=twitter&utm_medium=social-media&utm_campaign=tweet-week-18&utm_content=pdf/wtj_2017_01_int_3.pdf)>
- 29) PICCIOTTO, S. *Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations*. *Tax Justice Network*, 2012 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards\\_Unitary\\_Taxation\\_1-1.pdf](https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_1-1.pdf)>
- 30) REMEUR, C. *Understanding BEPS. From tax avoidance to digital challenges*. *European parliamentary Research Service*, 2019 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 12 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=EPRS\\_BRI\(2019\)642258](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=EPRS_BRI(2019)642258)>
- 31) STEWART, M. *Transnational Tax information Exchange Network: Steps Towards a Globalized, Legitimate Tax Administration*. *World Tax Journal*. Amsterdam: IBFD, 2012 In HEMELS, S.J.C. Implementation of BEPS in European Union Hard Law. *The Ritsumeikan Economic Review*, 2018 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 22 d.] <[http://ritsumeikeizai.koj.jp/koj\\_pdfs/67205.pdf](http://ritsumeikeizai.koj.jp/koj_pdfs/67205.pdf)>
- 32) Teijeiro, G. O. Anti-Avoidance Measures of General Nature and Scope – GAAR and Other Rules. Iš *Seul IFA Congress* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.academia.edu/34937103/ANTI-AVOIDANCE\\_MEASURES\\_OF\\_GENERAL\\_NATURE\\_AND\\_SCOPE-GAAR\\_AND\\_OTHER\\_RULES](https://www.academia.edu/34937103/ANTI-AVOIDANCE_MEASURES_OF_GENERAL_NATURE_AND_SCOPE-GAAR_AND_OTHER_RULES)>
- 33) United Nations Subcommittee on Base Erosion and Profit Shifting Issues for Developing Countries [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/BEPS\\_note.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/BEPS_note.pdf)>
- 34) WILDE, de M. F. *The CCCTB relaunch: a critical assessment and some suggestions for modification*. *SSRN*, 2017 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3040739](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3040739)>

35) ZAVATTA, R. *et al.* *Evaluation of Administrative Cooperation in Direct Taxation. European Commission. Final Report*, 2019 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 22 d.] <<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1877f31e-d82e-11e9-9c4e-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-115909092>>

## SANTRAUKA

Magistro baigiamajame darbe analizuojamos prieš mokesčių bazės eroziją ir pelno perkėlimą nukreiptos Europos Sąjungos direktyvos ir teisės aktų iniciatyvos su tikslu įvertinti jų kaip anti-BEPS priemonių efektyvumą. EBPO priėmus BEPS veiksmų planą, kuris nustato 15 konkrečių rekomendacijų, siekiant pakeisti valstybių nacionalines taisykles ir mokesčių sutartis, kad būtų veiksmingai kovojama su mokesčių planavimo strategijomis ir dvigubu neapmokestinimu pasauliniu mastu, Europos Sąjungoje taip pat įvyko reikšmingų pokyčių šioje srityje.

Pirmojoje magistro darbo dalyje nagrinėjama BEPS samprata ir apžvelgiamas EBPO BEPS veiksmų planas. Šioje dalyje taip pat apžvelgiamos antivengiminės teisės normos ES iki BEPS veiksmų plano ir po jo priėmimo. Antroje dalyje detalai nagrinėjamos BEPS veiksmų plano 2, 3 ir 4 priemonės įgyvendinančios direktyvos – 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės ir ją keičianti 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/952. Taip pat Administracinio bendradarbiavimo direktyvos, dar žinomos, kaip DAC, pakeitimai DAC 3, DAC 4 ir DAC 6, įgyvendinantys BEPS veiksmų plano 5, 12 ir 13 priemonės. Antroje darbo dalyje nagrinėjamos ir 2016 m. Europos Komisijos teisės aktų iniciatyvos dėl bendros (konsoliduotos) pelno mokesčio bazės.

Tyrimo rezultatai rodo, kad iki BEPS plano priėmimo Europos Sąjungoje nebuvo priemonių, tikslingai kovojančių su agresyviu mokesčių planavimu. Priėmus ATAD ir ATAD II direktyvas numatytas minimalus taisyklių harmonizavimas kontroliuojamų užsienio bendrovių, hibridinių neatitikimų, palūkanų atskaitymo srityse, numatyta bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė ir perkėlimo apmokestinimo taisyklės. DAC pakeitimai sudarė sąlygas valstybėms narėms efektyviau kovoti su mokesčių vengimu, kiek tai susiję su subjektais, veikiančiais keliose jurisdikcijose, visgi, dar nėra aišku, kiek realios naudos direktyvose įtvirtintos priemonės atneš valstybių narių biudžetams. Manytina, kad bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės įgyvendinimas galėtų būti visapusiška priemonė BEPS ir mokesčių vengimo sukeliams problemoms ES spręsti, užkirsianti kelią BEPS strategijoms ES viduje.

## SUMMARY

### ANTI-BEPS MEASURES IN THE EUROPEAN UNION

This Master's thesis analyses the directives and legislative initiatives of the European Union aimed at fighting base erosion and profit shifting with the aim to evaluate their effectiveness as anti-BEPS measures. The adoption of BEPS Action Plan, which sets out 15 specific recommendations to change national rules and tax treaties to effectively combat tax planning strategies and double taxation worldwide, has also led to significant developments in the European Union hard law.

The first part of the Master's examines the concept of base erosion and profit shifting and the OECD BEPS Action Plan is reviewed. This part also reviews anti-avoidance rules in the EU before and after the adoption of the BEPS Action Plan. In the second part the Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market and the Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 implementing measures 2, 3 and 4 of the BEPS Action Plan are examined in detail, as well as, the amendments to the Administrative Cooperation Directive, also known as the DAC, DAC 3, DAC 4 and DAC 6, which implement measures 5, 12 and 13 of the BEPS Action Plan. In the second part of the thesis, the 2016 European Commission legislative initiatives on a common (consolidated) corporate tax base are studied.

The results of the research show that prior to the adoption of the BEPS Action Plan, there were no measures in the European Union that specifically targeted aggressive tax planning. The adoption of the ATAD and ATAD II Directives provides for a minimum harmonization of rules in the areas of controlled foreign companies, hybrid mismatches, interest deductions, a general anti-abuse rule and rules on transfer taxation. The reviewed amendments to the DAC have enabled Member States to combat tax avoidance more effectively as far as entities operating in several jurisdictions are concerned, however, it is not yet clear to what extent the measures provided for in the directives will bring real benefits to Member States' budgets. It is considered that the implementation of a common consolidated corporate tax base could be a comprehensive tool to address the problems of BEPS and tax avoidance in the EU, preventing BEPS strategies within the EU.