

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
MYKOLO ROMERIO TEISĖS MOKYKLA
PRIVATINĖS TEISĖS INSTITUTAS

BRIGITA ČEPURNAITĖ
MOKESČIŲ IR FINANSŲ TEISĖ

PRIEŠ MOKESČIŲ VENGIMĄ NUKREIPTOS DIREKTYVOS ĮGYVENDINIMAS
PASIRINKTOSE JURISDIKCIJOSE: POVEIKIS NACIONALINIAMS
REGULIAVIMAMS

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –
Partnerystės prof. Herkus Gabartas

Vilnius, 2018

TURINYS

ĮVADAS.....	3
SANTRUMŲ SĄRAŠAS	6
1. EUROPOS BENDRADABIAVIMO IR PLĖTROS ORGANIZACIJOS 15 PRIEMONIŲ VEISKMŲ PLANAS	7
2.PRIEMONĖS, SKIRTOS KOVOTI SU MOKESČIŲ VENGIMU TARPVALSTYBINIU MASTU....	25
2.1 2016 metų liepos 12 dienos Direktyva, nukreipta prieš mokesčių vengimą	25
2.2 2017 metų gegužės 29 dienos Direktyva, susijusi su mokesčių vengimo prevencija	35
3. DIREKTYVOS NUOSTATŲ PERKĖLIMAS.....	47
3.1 Direktyvos nuostatų perkėlimas į Lietuvos Respublikos mokesčių teisės sistemą	47
3.2 Direktyvos nuostatų perkėlimas į Liuksemburgo mokesčių teisės sistemą.....	51
3.3 Direktyvos nuostatų perkėlimas į Olandijos mokesčių teisės sistemą	55
3.4 Direktyvos nuostatų perkėlimas į Jungtinės Karalystės mokesčių teisės sistemą	57
3.5 Direktyvos nuostatų perkėlimas į Italijos mokesčių teisės sistemą.....	60
IŠVADOS	66
PASIŪLYMAI	68
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	69
ANOTACIJA	73
SANTRAUKA	75
SUMMARY	76
PRIEDAI	77
PATVIRTINIMAS APIE ATLIKTO DARBO SAVARANKIŠKUMĄ	107

IVADAS

Remiantis Europos Sąjungos Sutarties 5 str. 3 d. „, pagal subsidiarumo principą tose srityse, kurios nepriklauso Sąjungos išimtinai kompetencijai, ji ima veikti tik tada ir tik tokiu mastu, kai valstybės narės numatomo veiksmo tikslų negali deramai pasiekti centrinio, regioninio ir vietinio lygiu, o Sąjungos lygiu dėl numatomo veiksmo masto arba poveikio juos pasiekti būtų geriau“¹, kuriuo numatomas subsidiarumo principas, apibrėžiami atvejai, kuomet įgaliotos Europos Sąjungos institucijos gali peržengti savo įgaliojimus tose srityse, kuriose jie yra griežtai ribojami, paliekant valstybėms narėms suvereniteto teisę. Viena iš tokių sričių – tiesioginių mokesčių reglamentavimas. T. y., tik laikantis subsidiarumo principo ir tik tokiais atvejais, kuomet globalios problemos sprendimas nėra užtikrinamas centrinio, regioninio arba vietinio lygiu priimamos priemonės, susijusios su tiesioginių mokesčių harmonizavimu Europos Sąjungos lygiu. Europos Komisija priėmusi 2016 m. liepos 12 d. Tarybos Direktyvą, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą bei 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos Direktyvą, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokesstinės tvarkos neatitikimais iš esmės ėmėsi tiesioginių mokesčių harmonizavimo tarptautiniu (Europos Sąjungos) mastu. Šios Direktyvos, remiantis minėtuoju Europos Sąjungos Sutarties straipsniu, *per se* įrodo globalios problemos mastą bei kovos su ja priemonės. Ši problema – mokesčių vengimas tiek nacionaliniu, tiek tarptautiniu lygiu.

Tiriama problema: kaip skirtingose jurisdikcijose keičiasi teisinis reguliavimas siekiant, į nacionalinius teisės aktus perkelti prieš mokesčių vengimą nukreiptos direktyvos nuostatas?

Baigiamojo darbo aktualumas: Remiantis Europos Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos nuo 2013 m. atliktais skaičiavimais paaiškėjo masinis žalos, susijusios su mokesčių vengimu, mastas – kasmet dėl pelno perkėlimo prarandama nuo 100 iki 240 milijardų USD². Ši problema aktuali tiek kiekvienai valstybei atskirai, tiek ir tarpvalstybiniu mastu. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija atsižvelgdama į Dvidešimties finansų ministrų ir Centrinų bankų valdytojų grupės prašymą 2013 m. liepos mėn. paskelbė penkiolikos veiksmų Mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo projektą (angl. *Base erosion and profit shifting*)³. Šio projekto pagrindu Europos Komisija priėmė 2016 m. liepos 12 d. Tarybos Direktyvą, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą bei 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos Direktyvą, kuria iš dalies keičiama Direktyva

¹ „Europos Sąjungos sutartis“, EUR-Lex, žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d., <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/LT/TXT/?uri=OJ:C:2016:202:TOC>.

²Oecd, “OECD /G20 BEPS Project Executive Summaries 2015 Final Reports,” 2015, 1–44.

³Oecd.

(ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokesstinės tvarkos neatitikimais. Šiuo metu vyksta istoriniai pokyčiai kovoje su mokesčių vengimu: valstybės narės iki 2018 m. gruodžio mėn. 31 d. privalo perkelti 2016 m. liepos 12 d. Direktyvos, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklių nuostatas į savo nacionalines teises sistemas (išimtis taikoma perkėlimo apmokestinimo taisyklėms, kurios privalo būti perkeltos iki 2019 m. gruodžio 31 d.), o terminas šias nuostatas pradėti taikyti reglamentuotas nuo 2019 m. sausio 1 d.⁴ 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos Direktyvos, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokesstinės tvarkos neatitikimais nuostatos į valstybių narių teisinę sistemą privalo būti perkeltos iki 2019 m. gruodžio 31 d. (išimtis taikoma pirmosios direktyvos 9 a str., kurio nuostatų perkėlimo terminas – 2021 m. gruodžio 31 d., o taikymo terminas - nuo 2022 m. sausio 1 d.) o šių nuostatų taikymas reglamentuotas nuo 2020 m. sausio 1 d.⁵

Baigiamojo darbo mokslinis naujumas ir baigiamajame darbe tiriamos problemos ištyrimo lygis: Kovoje su mokesčių vengimu šiuo metu aktualiausias žingsnis buvo žengtas priėmus naująją direktyvą, nukreiptą prieš mokesčių vengimą. Senesnės redakcijos direktyva analizuota tokiuose darbuose kaip A. Petkevičiūtės darbe „Tarybos Direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę“⁶, tačiau aktualiausios direktyvos redakcijos šiuo metu nepavyko rasti. Taip pat itin trūksta mokslinių žinių apie minėtos direktyvos nuostatų perkėlimą į nacionalinius teisės aktus bei tokių nuostatų poveikį valstybių narių teisinėms sistemoms, kadangi norėdamos įdiegti direktyvoje įtvirtinamas nuostatas valstybės narės turės keisti savo jau egzistuojančias reglamentuotas mokesčines sistemas.

Baigiamojo darbo reikšmė: baigiamuoju magistriniu darbu siekiama įvertinti mokesčių vengimo raidą Europos Sąjungos lygmeniu, analizuojant 2016 m. Direktyvą, nukreiptą prieš mokesčių vengimą bei jos poveikį Lietuvos Respublikos, Liuksemburgo, Nyderlandų, Jungtinės Karalystės ir Italijos teisei mokesčių sistemai. Minėtos jurisdikcijos pasirinktos dėl panašios problematikos nagrinėjimo (siekiant kuo aktualesnės informacijos pateikimo atliekant lyginamąją analizę) bei detalesnės prieinamos informacijos mokesčių leidybos stadijoje.

Tyrimo tikslas: pateikti Europos Sąjungos teisės aktų, susijusių su kova su mokesčių vengimu analizę, bei įvertinti šių antrinės teisės aktų poveikį pasirinktų jurisdikcijų (Lietuvos

⁴“2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės” (2016), <http://data.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj/lit>.

⁵“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” (2017), <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/952/oj/lit>.

⁶“TARYBOS DIREKTYVOS 2009/133/EB NUOSTATŲ, SKIRTŲ KOVOTI SU MOKESČIŲ VENGIMU, PERKĖLIMAS Į LIETUVOS TEISĘ,” *Teisė* 98, no. 98 (April 2016): 114, <https://doi.org/10.15388/Teise.2016.98.9972>.

Respublikos, Liuksemburgo, Nyderlandų, Jungtinės Karalystės ir Italijos) teisinėms mokesčių sistemoms įstatymų leidybos stadijoje.

Tyrimo uždaviniai:

1. Įvertinti mokesčių vengimo svarbą Lietuvos Respublikos bei Valstybių narių mokestinėms sistemoms bei lėšų rinkimui nacionaliniuose biudžetuose.
2. Atlikti atskirų Europos Sąjungos mastu priimtų teisės aktų, nukreiptų prieš mokesčių vengimą analizę teisiniu, istoriniu bei sisteminiu aspektais.
3. Įvertinti prieš mokesčių vengimą nukreiptos direktyvos svarbiausias nuostatas, susijusias su galimai didžiausiu poveikiu valstybių narių mokesčių teisės sistemoms.
4. Įvertinti direktyvų, nukreiptų prieš mokesčių vengimą nuostatų perkėlimo į pasirinktų jurisdikcijų nacionalines teises sistemas procesą, analizuojant teisės aktus įstatymų leidybos stadijoje.

Tyrimo metodika: magistro baigiamajame darbe taikomas lingvistinis, sisteminis teisės aiškinimo, istorinis, loginis bei lyginamasis metodai. Sisteminis teisės aiškinimo, lingvistinis bei loginis metodai taikomai analizuojant teisės aktų turinį, istorinis metodas darbe taikomas tiriant nagrinėjamų teisės aktų genezę, lyginamasis bei loginis metodai taikomi analizuojant antrinės teisės aktus, įstatymų leidybos procesus skirtingose jurisdikcijose bei darbo išvadų formulavimui.

Tyrimo struktūra: darbą sudaro trys dalys - pirmojoje dalyje nagrinėjama būtinybė užkirsti kelią mokesčių vengimui nacionaliniu bei tarptautiniu mastu bei šios problemos sprendimo būdai, kuriuos pateikia Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija. Antrojoje dalyje nagrinėjama Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos pateiktų rekomendacijų pagrindu sukurta Europos Sąjungos teisės aktų raida kovoje su mokesčių vengimu – nagrinėjamos direktyvos, skirtos mokesčių vengimo prevencijai, jų nuostatos, turinčios didžiausią poveikį valstybių narių mokestinėms sistemoms bei su jos įgyvendinimu susiję iššūkiai. Trečiojoje dalyje nagrinėjamas minėtų direktyvų poveikis nacionalinėms teisinėms sistemoms pasirinktose jurisdikcijose – Lietuvos Respublikoje, Liuksemburge, Nyderlanduose, Jungtinėje Karalystėje bei Italijoje.

Ginamieji teiginiai: kadangi direktyvos, nukreiptos prieš mokesčių vengimą, nuostatų implementavimas skirtingai veikia valstybių narių mokesčių teisės sistemas, vien tik minimalių standartų direktyvoje nustatymas bendrijos lygiu valstybėms narėms leidžia kurti iš dalies skirtingus mokesčio reglamentavimus.

SANTRUMŲ SĄRAŠAS

EBPO – Europos bendradarbiavimo ir plėtros organizacija;

EK – Europos Komisija;

EP – Europos Parlamentas;

ET –Europos Taryba;

G20 - Dvidešimties finansų ministrų ir Centrinų bankų valdytojų grupė;

JTO - Jungtinių Tautų Organizacija;

LR – Lietuvos Respublika;

LR GPMĮ – Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų įstatymas;

LR PMĮ – Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas;

LR VMI - Lietuvos Respublikos valstybinė mokesčių inspekcija;

VN – valstybė narė.

1. EUROPOS BENDRADABIAVIMO IR PLĖTROS ORGANIZACIJOS 15 PRIEMONIŲ VEISKMŲ PLANAS

Šiame skyriuje pateikiama bendra BEPS 15 veikslių plano apžvalga. Kadangi mokesčių slėpimo bei vengimo būdai pažeisdami fiskalinio teisingumo principą tapo vis svarbesne priežastimi, lemiančia VN biudžetų nuostolius bei peržengė VN teritorijas, siekiant užkirsti kelią kapitalo judėjimo iškreipimams bei konkurencijos sąlygoms buvo būtina imtis prevencinių veikslių. Iškilusiai tarptautinei problemai nacionalinių priemonių poveikis nebūtų pakankamai veiksmingas, tad siekiant tinkamesnio informacijos keitimosi bei tinkamos informacijos apsaugos, piliečių teisių užtikrinimo ES įgaliotos institucijos pradėjo kurti teisinį reguliavimą, kuris užkirstų kelią mokesčių slėpimui ir vengimui.

Pasak LR Užsienio reikalų ministerijos „EBPO – tai daugiašalis forumas, kuriame valstybių narių ekspertai diskutuoja, dalijasi patirtimi bei plėtoja naujas ekonominės bei socialinės politikos gaires, kurios vėliau perkeliama į praktinį gyvenimą“⁷. Šių metų liepos 5 d. Lietuvos Respublikai prisijungus prie EBPO, šią organizaciją sudaro 36 valstybės narės. Nors tuo metu, kuomet EBPO buvo įkurta, jos tikslas buvo padėti valstybių ekonomikai atsigauti po sekinančio antrojo pasaulinio karo, šiuo metu organizacijos veikla kur kas labiau išsiplėtė⁸.

2013 metais EBPO bei G20 pradėjo vieną reikšmingiausių tarptautinės mokesčių sistemos pertvarkymų. „G20 („*Thegroupoftwenty*“) yra tarptautinis forumas, vienijantis devyniolika didžiausių arba sparčiausiai besivystančių pasaulio valstybių“⁹, teigia D. Pabiržis. Kadangi valstybės pripažino, jog reikia keisti esamą situaciją bei skatinti glaudesnę tarptautinį bendradarbiavimą mokesčių srityje, šios organizacijos išklė ambicingą tikslą – pelno apmokestinimą perkelti į valstybes, kuriose ir buvo vykdoma ekonominė veikla bei buvo sukurta vertė, siekiant, kad toks apmokestinimas atitiktų ekonominius pokyčius. Tais pačiais metais EBPO pateikė savo pirminę ataskaitą, kurioje nurodė, jog esamos situacijos problema slypi kur kas giliau nei viena netikslis ar netinkama nuostata. Problema įvardinta skirtingų taisyklių sąveika. Nacionaliniai įstatymai bei tarptautinės mokesčių teisės normos nėra suderintos

⁷„EBPO | Lietuva Tarptautinėse Ekonominėse Organizacijose | Ekonominė Diplomacija | Lietuvos Respublikos Užsienio Reikalų Ministerija,“ žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d., <https://www.urm.lt/default/lt/ebpo>.

⁸„EBPO | Lietuva Tarptautinėse Ekonominėse Organizacijose | Ekonominė Diplomacija | Lietuvos Respublikos Užsienio Reikalų Ministerija.“

⁹„VŽ paaiškina: kaip veikia G20 ir kuo svarbus susitikimas Vokietijoje,“ žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d., <https://www.vz.lt/verslo-aplinka/2017/07/07/vz-paaiskina-kaip-veikia-g20-ir-kuo-svarbus-susitikimas-vokietijoje>.

tarptautybiniais mastais. Patys tarptautiniai standartai ne visais atvejais atitinka ekonomikos vystymąsi.¹⁰ Taip identifikavus problemą bei jos mastą nutarta imtis reikalingų veiksmų.

Spragos bei neatitikimai esantys tarptautinėje mokesčių teisėje, lemia „pelno dingimą“ mokesčių tikslais, t.y. pelnas dirbtinai „perkeliamas“ į jurisdikcijas, kuriose toks pelnas nėra apmokestinamas arba apmokestinamas kur kas mažesniu tarifu, nors realios ekonominės veiklos ten vykdoma nebuvo. Remiantis EBPO skaičiavimais, tokia veikla kiekvienais metais lemia nuo 100 iki 240 mlrd. USD pelno mokesčio pajamų praradimą, t. y., panaikinus tokius neatitikimus, nuo 4 iki 10 % nacionaliniuose biudžetuose padidėtų pajamos, surinktos iš pelno mokesčio. Globalią problemą EBPO siūlo spręsti priėmusi 15 priemonių veiksmų planą. „TaxCube“ - nepriklausomos specializuotos mokesčių konsultacijų bendrovės Lietuvoje duomenimis „Mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimo projekto (sutr. BEPS) veiksmų planas (*base erosion and profit shifting action plan*) – Europos bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos [...] 15 priemonių veiksmų planas, skirtas užkirsti kelią dvigubam neapmokestinimui ir dirbtiniam pajamų atskyrimui nuo veiklos, kuri jas uždirba“¹¹. Tad apibrėžiamos dvi pagrindinės problemos:

1. Dvigubas neapmokestinimas;
2. Dirbtinis pajamų atskyrimas nuo veiklos, kuri jas uždirba¹².

Vystantis ekonomikai, šalys vis sparčiau pradėjo vystyti prekybą ne tik nacionaliniu, tačiau ir tarptautiniu lygiu. Tarptautinei prekybai tapus globaliu reiškiniu iškilo dvigubo apmokestinimo problema. A. Žvirblis dvigubą apmokestinimą savo knygoje „Mokesčių žinynas“ apibrėžia kaip:

„1) tam tikro mokesčio objekto (pajamų, turto) apmokestinimas tuo pačiu metu dvejose šalyse identišku arba tos pačios prigimties mokesčiu; paprastai vadinamas tarptautiniu dvigubuoju apmokestinimu; tai šalių skirtingų mokesčių sistemų rezultatas; jam būdinga: mokesčio subjektų ir mokesčio objektų identiškumas, tų subjektų arba objektų pavaldumas skirtingų šalių mokesčinėms jurisdikcijoms, imamų mokesčių identiškumas, apmokestinimo vienalaikiškumas bei pajamų apskaičiavimo skirtumai įvairiose šalyse; jam išvengti taikomos vienpusės (galiojančios tik savo šalyje) priemonės arba sudaromos tarptautinės (paprastai dvišalės) sutartys dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo bei fiskalinių pažeidimų išvengimo;

¹⁰Organization for Economic Cooperation and Development - Oecd and Organization for Economic Cooperation and Development - OECD, “Information OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 2015 Final Reports.” 2015, 12, <http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-information-brief.pdf>.

¹¹“BEPS,” žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d., <https://www.taxcube.lt/beps-projektas/>.

¹²“BEPS Actions - OECD,” žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d., <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>.

2) pakartotinis to paties mokesčio objekto, pvz., dividendų, apmokestinimas; dividendai neretai apmokestinami du kartus: pirmiausia apmokestinamas bendrovės pelnas (skirtas dividendams mokėti), vėliau – akcininkų pajamos, gaunamos dividendų forma; paprastai vadinamas ekonominiu dvigubu ekonominiu apmokestinimu; šiuo atveju nėra mokesčio subjektų ir imamų mokesčių identiškumo (tai irgi gali sąlygoti tarptautinį dvigubą apmokestinimą, kai bendrovė, sumokėjusi pelno mokestį, perveda dividendus savo užsienio akcininkams); vienose šalyse nustatytas dvigubasis dividendų apmokestinimas, kitose – taikomos įvairios dvigubojo apmokestinimo mažinimo priemonės arba visiškai jo išvengiama¹³. Tad galima daryti išvadas, jog dvigubo apmokestinimo problema nėra nauja tema tiek literatūroje, tiek mokesčių teisėje.

Dvigubo apmokestinimo problema iki šiol buvo sprendžiama valstybėms tarpusavyje pasirašant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Tokių sutarčių yra daugiau nei 1300, o spragos, atsiradusios tarp nacionalinių reguliavimų bei tarptautinių dvišalių sutarčių lemia dvigubą neapmokestinimą¹⁴. A. Damulytė savo darbe „Tarptautinio dvigubo apmokestinimo problema“ išskiria dvi priežastis tarptautiniam dvigubam apmokestinimui atsirasti: „dvigubo apmokestinimo atsiradimo prielaidą sudaro kiekvienos valstybės siekis apmokestinti pajamas ar pelną remiantis dviem principais:

- rezidavimo;
- pajamų šaltinio¹⁵.

Rezidavimo principas įgyvendinamas apmokestinant šalyje registruotų įmonių bei nuolatinių gyventojų visas pasaulines pajamas. Pajamų šaltinio principas įgyvendinamas apmokestinant užsienio valstybių piliečių pajamas, gautas iš šalyje registruotų įmonių bei pajamas, kurias jie gauna iš užsienio valstybių įmonių už darbą, atliktą šalyje; taip pat apmokestinant kai kurias užsienio valstybių įmonių gaunamas pajamas iš šalyje registruotų įmonių (pvz., palūkanas, nuomos pajamas, atlyginimus už suteiktą informaciją apie gamybinę, prekybinę, mokslinę patirtį (angl. *know-how*))¹⁶.

Dirbtinis pajamų atskyrimas nuo ekonominės veiklos, kuri ja uždirba – kainodara, laikoma viena pagrindinių problemų, kadangi įmonės investuoja daugiau mokesčių tikslais, kas rodo tarptautinės mokesčių sistemos vientisumo nebuvimą bei neigiamai veikia daugelį valstybių. Nepasitikėjimas mokesčių sistema ir dėl mokestinių spragų atsiradę būdai vengti

¹³Mokesčių žinynas: mokesčių sąvadas, sąvokų aiškinimai, mokesčių įstatymai (naujausia redakcija) (Vilnius: Žuma, 1998).

¹⁴„BEPS.“

¹⁵Ekonomikos Ir and Vadybos Fakultetas, „Vadybos Ir Ekonomikos,“ 2012.

¹⁶Ir and Fakultetas.

mokestinių įsipareigojimų lemia ne tik teisėtų lėšų valstybių biudžetuose nesurinkimą, tačiau ir iškreiptą verslo vystymąsi bei lėtesnį valstybių vystymąsi.¹⁷

Kartu su 15 veiksmų planu buvo išskirtos trys probleminės sritys:

1. Darnumas - nacionalinių taisyklių, kurios daro įtaką tarpvalstybinei mokesčių sistemai, suderinamumas;
2. Turinys – ekonominės veiklos apmokestinimas toje šalyje, kurioje ta ekonominė veikla ir buvo sukurta;
3. Skaidrumo bei tikrumas.¹⁸

Šios sritys glaudžiai siejasi tarpusavyje – sukūrus tvirtą ir darnią tarptautinę mokesčių sistemą, tačiau nesuderinus jos su nacionalinėmis valstybių sistemomis jos bus neveiksmingos, kadangi tokiu būdu atsiradusios spragos ir toliau leis vystytis agresyviai mokesčių planavimui dirbtinai perkelti pelną į valstybes, kuriose pelnas bus neapmokestinamas arba apmokestinamas kur kas mažesniu tarifu. Tokiu būdu nebus išsprędžiama kainodaros problema. Kita vertus, sukūrus tarptautinę mokestinę teisinę sistemą, kuri būtų suderinta su nacionaliniais valstybių teisės aktais, tačiau neapibrėžus tokios sistemos turinio, kuris užkirstų kelią dirbtinai perkelti pelną – tokia sistema savo funkcijos neatliktų. Be skaidrumo ir tikrumo, nesikeičiant informacija tarpvalstybinio mastu net ir darniausia sistema, kartu su puikiai apibrėžtu jos turiniu ir suderinimu ne tik valstybinu, tačiau ir su nacionalinėmis mokestinėmis sistemomis, būtų neefektyvi, nes jos veiksmingumui gyvybiškai svarbu valstybių bendradarbiavimas ir keitimasis informacija siekiant kuo efektyviau spręsti iškilusias problemas. Tik vieningas problemų sprendimas užtikrins ir tolesnį vienos praktikos kūrimą, tokiu būdu neleidžiant atsirasti skirtingai praktikai bei dėl jos atsiradusioms spragoms, kurios leistų vienokiu ar kitokiu būdu ir toliau nepaisyti pagrindinių tokių reformos tikslų bei toliau verslui dirbtinai perkelti savo pelną. Tad galima daryti išvadas, jog naujos tarptautinės mokesčių sistemos veiksmingumą lemia priemonės, kurios yra pasirinktos pagal tris glaudžiai susijusias problemines sritis – tokios sistemos darnumą, jos turinį bei skaidrumą ir tikrumą.

Skaidrumo bei tikrumo probleminė sritis yra itin svarbi visose tarptautinės mokesčių reformos srityse. Siekiant sukurti visapusiškai darnią sistemą, kuri palies verslą, valstybių nacionalines mokestines sistemas bei tarptautinę mokestinę sistemą, nei viena suinteresuota šalis nebuvo ignoruojama. BEPS projektas gavo daugiau kaip 1400 pareiškimų iš įvairių pramonės

¹⁷ file:///C:/Users/Mano/Downloads/beps-reports-2015-iOecd and Organization for Economic Cooperation and Development - OECD, "Information OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 2015 Final Reports."nformation-brief(1).pdf

¹⁸„BEPS.“

atstovų, nevyriausybinų organizacijų bei mokslininkų. Apie 12000 puslapių komentarų rodo šių suinteresuotų šalių aktyvų dalyvavimą projekto kūrimo ir vystymosi stadijoje. BEPS savo atžvilgiu surengė vienuolika viešų konsultacijų siekiant atvirai ir nuoširdžiai aptarti naujus pasiūlymus bei išklausti įvairias nuomones. Siekiant užtikrinti visišką skaidrumą, šios viešos konsultacijos buvo transliuojamos tiesiogiai, o EBPO sekretoriatas periodiškai atsakinėjo į visuomenei aktualius klausimus. Tik tinkamai orientuotos ir aktualios verslui priemonės yra tinkamos siekiant iškeltų tikslų, tačiau lygiagrečiai nekenkiant verslui.¹⁹

BEPS 15 veiksmų planą sudaro:

- 1 veiksmas – Įveikti skaitmeninės ekonomikos iššūkius;
- 2 veiksmas – Neutralizuoti hibridinių susitarimų neatitikimus;
- 3 veiksmas – Sukurti efektyvias kontroliuojamų užsienio bendrovių taisykles;
- 4 veiksmas – Atriboti bazės mažinimą palūkanų ir kitų finansinių mokėjimų sąnaudomis;
- 5 veiksmas – Efektyviau stabdyti žalingas mokesčių praktikas skaidrumo ir turinio reikalavimais;
- 6 veiksmas – Piktnaudžiavimo sutarčių teikiama nauda prevencija;
- 7 veiksmas – dirbtinės nuolatinės buveinės statuso vengimo prevencija;
- 8 – 10 veiksmas – Susieti sandorių kainodaros rezultatus su ekonominės vertės kūrimu;
- 11 veiksmas- BEPS išmatavimas ir monitoringas;
- 12 veiksmas – Privalomo atskleidimo taisyklės;
- 13 veiksmas – Kainodaros dokumentacija ir Atskirų šalių ataskaitos;
- 14 veiksmas – Užtikrinti efektyvesnius ginčų sprendimo mechanizmus;
- 15 veiksmas – Daugiašalio instrumento sukūrimas dvišalių sutarčių pakeitimui²⁰.

Pirmasis veiksmas skirtas skaitmeninės ekonomikos problemoms spręsti. BEPS numato, jog visų pirma reikia nustatyti pagrindinius skaitmeninės ekonomikos sunkumus, kurie išskyla tarptautinio apmokestinimo procese. Nustačius tokius sunkumus sekantis veiksmas turi būti nustatytų problemų sprendimų būdų identifikavimas, atsižvelgiant į tiesioginių bei netiesioginių mokesčių ypatumus. Sukuriamos priemonės ir įgyvendinimo mechanizmai turi užtikrinti veiksmingą mokesčio surinkimą vartotojo šalyje. Vienas iš valstybių suvereniteto įgyvendinimo

¹⁹Oecd, "OECD /G20 BEPS Project Executive Summaries 2015 Final Reports."

²⁰"BEPS."

būdų yra mokesčių sistemos sukūrimas, tačiau skirtingos mokesstinės sistemos atskleidė spragas, kurias gali sukelti tokių sistemų sąveika plėtojantis ekonomikai tarptautiniu mastu. Tad numatyta, jog reikia nustatyti naują mechanizmą, skirtą dvigubo apmokestinimo vengimo prevencijai, kuris esamą situaciją keistų iš pagrindų ir nustatytų taisykles, skirtas įmonių, veikiančių tarptautiniu mastu pajamų apmokestinimą.²¹

Antrasis veiksmas skirtas neatitikimų tarp valstybių mokesčių įstatynų neutralizavimui. Šio veiksmu rekomenduojama sukurti rekomendacinio pobūdžio nuostatas, skirtas suderinti nacionaliniams teisės aktams ir tarptautinėms dvišalėms sutartims. Siekdamas padidinti įmonių pajamų apmokestinimo darnumą tarptautiniu mastu EBPO bei G20 pareikalavo parengti rekomendacijas, skirtas vienodam valstybių vidaus taisyklių formavimui bei pavyzdines dvišalių sutarčių nuostatas, kurios neutralizuotų hibridinių susitarimų neatitikimus. Ataskaitoje pateikiamos dvejų rūšių rekomendacijos:

1. Rekomendacijos dėl vidaus teisės pakeitimų;
2. Išdėstyti rekomenduojami mokesčių konvencijos pakeitimai.²²

Tokios rekomendacijos neutralizuos neatitikimus, susijusius su skirtingais normų aiškinimais, dėl ko atsiradavo tokios spragos kaip atskaitymai be atitinkamo apmokestinimo, keleto lengvatų atsiradimas vienai sumokėtai mokesčio sumai ir kt. Svarbu tai, jog tokios taisyklės neutralizuodamos mokesčius neatitikimus nesukels neigiamų padarinių tarpvalstybinei prekybai bei investicijoms, o tik bus mechanizmas padedantis vienodai aiškinti tarptautinę mokesčių teisę, dvišales sutartis pirmiausiai nacionaliniu tuo pačiu ir tarptautiniu mastu. Šių taisyklių principas – atskirą apmokestinimo normą taikyti gali tik viena iš šalių, tad tokiu būdu išvengiama dvigubas apmokestinimas.²³

Trečiasis veiksmas skirtas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių (tolau – CFC, angl. *Controlled Foreign Company Rules*) taisyklėms. Lietuvoje CFC taisyklės įtvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarime Nr. 1575 Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių nuostatose.

Remiantis EBPO bei G20 2015 m. ataskaita dėl BEPS 15 veiksmų plano, esamos taisyklės nebuvo pritaikytos sparčiai besivystančiam globaliam verslui, todėl nebuvo užtikrinamas ir efektyvus jų veikimas. Reaguodamos į CFC taisyklių neefektyvumą EBPO kartu su G20 ragino parengti rekomendacijas dėl šių taisyklių nustatymo. Ataskaitoje pateikiamos rekomendacijos, kurias laikyti minimaliais standartais būtų netikslinga. Šios rekomendacijos yra

²¹*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (Paris: OECD, 2013).

²²Oecd, "OECD /G20 BEPS Project Executive Summaries 2015 Final Reports."

²³Oecd.

skirtos valstybėms, kurios nuspręš jas įgyvendinti. Taisyklės užkirs kelią mokesčių mokėtojams perkelti pajamas į dukterines įmones esančias užsienio jurisdikcijose. Išskiriami šeši blokai, skirti efektyviam CFC taisyklių sukūrimui:

1. CFC apibrėžimas – šios taisyklės paprastai taikomos užsienio bendrovėms, kurias kontroliuoja akcininkai „namų valstybėje“. Ataskaitoje pateikiamos rekomendacijos, akcininkų pakankamos įtakos nustatymui užsienio bendrovei, kad tokia bendrovė būtų laikoma kontroliuojanti CFC taisyklės prasme. Taip pat pateikiamos rekomendacijos kaip, vadovaujantis CFC taisyklėmis, turėtų būti traktuojamos ne pelno siekiančios organizacijos ir jų pajamos;
2. Išimties ir ribiniai reikalavimai. CFC taisyklės dažnai taikomos kaip priemonė, nukreipta prieš mokesčių vengimą. Rekomenduojama, kad CFC taisyklės būtų taikomos tik įmonėms, kurios būtų laikomos kontroliuojančiosios CFC taisyklių prasme, t. y. toms, kurios siekia pajamas apmokestinti mažesniu mokesčių tarifu užsienio valstybėse, nei „namų jurisdikcijoje“;
3. Pajamų apibrėžimas. Rekomenduojama, kad CFC taisyklėse būtų pateikiamas pajamų apibrėžimas ir jame būtų pateiktas nebaigtinis sąrašas pavyzdžių, kuriuos galima laikyti pajamomis CFC taisyklių prasme.
4. Pajamų skaičiavimas. Rekomenduojama, kad siekiant apskaičiuoti pelną CFC taisyklių prasme būtų laikomasi taisyklės taikomos jurisdikcijos reikalavimų;
5. Pajamų priskyrimas. Rekomenduojama, priskyrimo ribą sieti su kontrolės riba, t. y. proporcingai atsižvelgiant į turimą nuosavybės dydį bei daromą įtaką;
6. Dvigubo apmokestinimo prevencija ir panaikinimas. Vienas pagrindinių klausimų kaip užtikinti, kad dėl šių taisyklių nebūtų taikomas dvigubas apmokestinimas, tad rekomenduojama, kad jurisdikcijos, kurios pasirinktų taikyti CFC taisyklės leistų kredituoti faktiškai sumokėtus užsienio mokesčius, įskaitant bet kokį mokesťį, kuris buvo sumokėtas patronuojančiųjų bendrovių (CFC prasme).²⁴

Kadangi kiekviena valstybė pasirenka skirtingą prioritetų (taisyklių atžvilgiu) teikimą, rekomendacijos suteikia lankstumo, siekiant kuo sklandesnio CFC taisyklių įgyvendinimo, vadovaujantis bendros mokesčių sistemos politikos tikslų bei atitinkamos šalies tarptautinių teisinių įsipareigojimų. Pripažįstama, jog rekomendacijos privalo būti pakankamai pritaikytos ir atitikti ES teisės aktus. Rekomendacijose išdėstomos galimos taisyklių kūrimo gairės, kurias

²⁴Oecd.

galėtų įgyvendinti ES valstybės narės. Įgyvendinus rekomendacijas, jos užtikrins veiksmingas CFC taisykles, skirtas EBPO problemoms spręsti.²⁵

Ketvirtasis veiksmas – mokesčių bazės mažinimo ribojimas palūkanų ir kitų finansinių mokėjimų sąnaudomis. Lietuvos Respublikos centrinis mokesčių administratorius, LR VMI yra pateikusi paaiškinimą, kas Lietuvos Respublikoje yra laikoma mokesčio baze: „Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje. Per Lietuvos vieneto nuolatinės buveines, esančias Europos ekonominės erdvės valstybėse arba valstybėse, su kuriomis Lietuvos Respublika yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, vykdomos veiklos pajamos nepriskiriamos Lietuvos vieneto mokesčio bazei, jeigu per šias nuolatinės buveines vykdomos veiklos pajamos nustatyta tvarka apmokestinamos pelno mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu tose valstybėse. Į Lietuvos vieneto pajamas taip pat įskaitomos jo kontroliuojamojo užsienio vieneto pozityviosios pajamos arba jų dalis Pelno mokesčio įstatymo 39 str. nustatyta tvarka. Į Lietuvos vieneto, Europos ekonominių interesų grupės dalyvio, pajamas turi būti įskaitomos EEIG pajamos (Pelno mokesčio įstatymo 39-1 str.)“²⁶. Tad galima daryti išvadas, jog pelno mokesčio bazė susidaro iš:

1. Pajamų, kurios yra uždirbamos Lietuvos Respublikos teritorijoje;
2. Pajamų, kurios yra uždirbamos ne Lietuvos Respublikos teritorijoje.

Remiantis LR PMĮ 11 str. 1 d. „Apskaičiuojant Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, jeigu šis straipsnis nenustato ko kita, iš pajamų:

- 1) atimamos neapmokestinamosios pajamos;
- 2) atskaitomi leidžiami atskaitymai;
- 3) atskaitomi ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai“²⁷.

Kitaip tariant, prieš apskaičiuojant mokėtiną mokesčio dalį iš pajamų reikia atimti neapmokestinamas pajamas, leidžiamus atskaitymus bei ribotus leidžiamuosius atskaitymus. Tokiu būdu Lietuvos Respublika, kaip ir kitos VN įgyvendina savo suverenitetą tiesioginių mokesčių srityje bei reglamentuoja apmokestinimą mokesčiais šalies jurisdikcijoje bei už jos ribų.

²⁵Oecd.

²⁶„Kas Yra Lietuvos Apmokestinamojo Vieneto Pelno Mokesčio Bazė? - Konsultacinės Medžiagos Katalogas - VMI,“ žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d., https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/asset_publisher/Pec85c90jXW4/content/kas-yra-lietuvos-apmokestinamojo-vieneto-pelno-mokescio-baze-/10174.

²⁷„IX-675 Lietuvos Respublikos Pelno Mokesčio Įstatymas,“ žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.157066/YHTspECBTS>.

Šiame veiksme EBPO bei G20 analizuoja plonąją kapitalizaciją. M. Endrijaitis savo straipsnyje „Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta: plonos kapitalizacijos taisyklę apibrėžia kaip: „Plonos kapitalizacijos taisyklės esmė tokia: Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio skolintojo skolinto kapitalo už atlygį dalis, viršijanti šio skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu, o už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir, apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Lietuvos vieneto pajamų. Vis dėlto šios nuostatos netaikomos, jeigu Lietuvos vienetas įrodo, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų (taip pat nuostatos netaikomos finansų įstaigoms, teikiančioms finansinės nuomos (lizingo) paslaugas)²⁸“. Straipsnyje išskiriamos dvi pagrindinės plonos kapitalizacijos koncepcijos, kurias įtvirtinti renkasi valstybės savo nacionalinėse teisinėse sistemose, tai:

1. Ištiesiosios rankos principu pagrįsta koncepcija (bendroji kovos su piktnaudžiavimu strategija);

2. „Nustatyto santykio“ plonos kapitalizacijos koncepcija“.²⁹

Ištiesiosios rankos principo esmė – kiekvienas sandoris tarp asocijuotų asmenų turi būti sudaromas tokiomis pačiomis sąlygomis kaip ir tarp neasocijuotų³⁰. Taikant šią koncepciją itin svarbus aplinkybių palyginimas, ar nagrinėjamu atveju sandoris tarp neasocijuotų asmenų būtų sudarytas tokiomis pačiomis sąlygomis kaip ir sandoris, kuris buvo sudarytas tarp asocijuotų? Taip pat ar tokios sąlygos atitinka esamą situaciją rinkoje? Tokios koncepcijos trūkumus M. Endrijaitis apibūdina kaip „pagrindinis ištiesiosios rankos principu pagrįstos plonos kapitalizacijos taisyklės taikymo koncepcijos naudojimo sunkumas yra aiškių gairių, nurodančių, kokios sąlygos turi atitikti ištiesiosios rankos principą, kad būtų galima aiškiai ir nedviprasmiškai identifikuoti, jog finansavimu tikrai nėra dirbtinai slepiamas nuosavo kapitalo keitimas į paskolas. Kitaip tariant, šios koncepcijos trūkumas yra abstraktumas ir būdingas vertinamasis pobūdis, kuris lemia daug ginčų, kaip vertinti atitinkamas sąlygas“³¹. Taikant tokį metodą kiekvienas atvejis reikalauja individualaus aplinkybių nagrinėjimo, tačiau tai kelia klausimą, ar tai yra pakankamai praktiška ir efektyvu.

²⁸„PLONOS KAPITALIZACIJOS TAISYKLĖ: TEORINIO VERTINIMO IR MOKESTINIŲ GINČŲ PRAKTIKOS SANKIRTA,“ *Teisė* 104, no. 104 (September 2017): 106, <https://doi.org/10.15388/Teise.2017.104.10848>.

²⁹Martynas Endrijaitis, „Plonos Kapitalizacijos Taisyklė: Teorinio Vertinimo Ir Mokesčių Ginčų“ 6050 (2017): 106–27, <https://doi.org/10.15388/Teise.2017.104.10848>.

³⁰„OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 - En - OECD,“ žiūrėta 2018 m. spalio 20 d., <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-201769717.htm>.

³¹Endrijaitis, „Plonos Kapitalizacijos Taisyklė : Teorinio Vertinimo Ir Mokesčių Ginčų.“

Kita vertus, nustatyto santykio koncepcija pasižymi jau apibrėžta proporcija (priklausančią nuo suteiktos paskolos ir paskolos gavėjos akcinio kapitalo dydžio). Tokiu atveju palūkanos bus skaičiuojamos nuo paskolos dalies, kuri viršija minėtą proporciją, t.y. tokios palūkanos bus priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams ir taptų apmokestinamojo pelno dalimi kuri taptų mokėtino pelno mokesčio dalimi, apskaičiuojama remiantis atitinkamos valstybės nustatytus pelno mokesčio (arba tapataus mokesčio) tarifus³².

Šiame veiksme išskiriamos kelios 3 probleminės sritys:

- Trečiųjų valstybių paskolos valstybėse, kuriose taikomi didesni mokesčio tarifai, kurias sąmoningai „palieka“ įmonių grupės;
- Piktnaudžiavimas palūkanų sąnaudų sudarymu, kuomet įmonių grupė teikia paskolas trečiosioms šalims ir tokiu dirbtinu būdu gauna finansinę naudą;
- Įmonių grupės naudojimas trečiosiomis šalimis ar vidiniais finansavimais grupės viduje neapmokestinamųjų pajamų formavimas³³.

BEPS šias problemines sritis rekomenduoja spręsti taikant fiksuoto santykio metodą, „kuris apriboja įmonės grynuosius atskaitymus palūkanų ar kitų ekonomiškai lygiaverčių mokėjimų atžvilgiu atsižvelgiant į procentinę įmonės pelno išraišką prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą bei amortizaciją EBITDA)“³⁴. Rekomenduojamas palūkanų atskaitymas nuo 10 iki 30 % Tačiau yra numatoma išimtis įmonių grupei, kurios netto palūkanų (EBITDA) santykis didesnis (netto palūkanos – palūkanų pajamos, iš jų atėmus palūkanų sąnaudas).³⁵

Penktasis veiksmas skirtas veiksmingiau kovoti su žalinga mokesčių praktika.

Remiantis Europos Komisijos priedu prie Komisijos komunikato Europos Parlamentui ir Tarybai Veiksmingo apmokestinimo išorės strategija, 5 veiksmas apibūdinamas kaip „[...] minimalus privalomo spontaniško keitimosi informacija apie sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojais, standartas“³⁶. Skaidrumo didinimas pasirinktas kaip prevencija žalingai mokesčių praktikai plėtotis. Siekiant šio tikslo tarpvalstybiniu lygiu BEPS sukūrė šešių kategorijų sistemą, šiais atvejais valstybės skatinamos keistis informacija apie sprendimus, siekiant suformuluoti vieningą tarpvalstybinę praktiką tarptautinėje mokesčių teisėje:

1. Sprendimai dėl lengvatinių režimų;
2. Tarptautiniai vienašaliai kainų nustatymo sprendimai;
3. Nutarimai, leidžiantys mažinti pelną;

³²Endrijaitis.

³³Oecd, “OECD /G20 BEPS Project Executive Summaries 2015 Final Reports.”

³⁴Oecd.

³⁵Oecd.

³⁶Europos Komisija Briuselis, Europos Parlamentui, and Tarybai Veiksmingo, “LT,” 2016, 1–5.

4. Nutarimai, susiję su nuolatinėmis buveinėmis;
5. Susitarimai dėl vamzdynų;
6. Visi kiti sprendimai, kurie yra susiję su BEPS³⁷.

Iš esmės šis minimalus standartas reikalauja, kad mokesčių administracijos savanoriškai keistųsi informacija apie sprendimus, kurie buvo suteikti užsienyje dalyvaujantiesiems šalims jų mokesčių mokėtojų rezidentams arba nuolatinėi buveinei, kuri, jei nebus keičiamasi, galėtų sukelti BEPS problemas³⁸. Skaidrumo politika apima ir valstybes, kurios nėra EBPO narės, siekiama su jomis užmegzti ryšius bei pasidalinti teisinga praktika, siekiant veiksmingiau kovoti su žalinga mokesčių praktika.

Šeštasis veiksmas nurodo, kad piktnaudžiavimas sutarčių teikiama nauda yra viena svarbiausių problemų, kurias siekiama spręsti BEPS pagalba. Mokesčių mokėtojai, kurie savo veikloje taiko įvairias su piktnaudžiavimu sutartimis susijusias schemas, kelia grėsmę pačiam mokesčių suverenumui, kadangi išmokėtos išmokos ar suteiktos lengvatos tais atvejais, kai tokios išmokos ar lengvatos įstatymo leidėjo valia nebuvo numatytos, daro itin neigiamą poveikį valstybėms, kadangi į valstybių biudžetus dėl piktnaudžiavimo sutartimis schemų nėra surenkamos teisėtos lėšos, tad nukenčia tiek valstybės, tiek ir visi gyventojai (netiesiogiai). Tad šalys susitarė numatyti minimalius standartus, skirtus kovai su piktnaudžiavimu mokesčiais ir sutarties teikiamomis lengvatomis. Pateikiamos naujos taisyklės, kurios skirtos piktnaudžiavimo prevencijai bei suteikia valstybėms lankstumą, siekiant jas pritaikyti savo nacionalinėse sistemose:

- Privalomas aiškus teiginys, kad valstybės draudžia mokesčių vengimą ir mokesčių sumažinimą, kuris prieštarauja įstatymo leidėjo valiai;
- Remiantis EBPO pavyzdine mokesčių konvencija bus įtraukta LOB (angl. *limitation of benefits*) taisyklė, kuri skirta riboti išmokas ir sutarčių teikiamą naudą subjektams, kurie atitinka tam tikras sąlygas. Tokios sąlygos yra pagrįstos juridinio asmens veiklos forma, nuosavybe bei bendra įmonės veikla (taip siekiama nustatyti ryšį tarp ūkio subjekto bei valstybės);
- Tokiais atvejais, kai LOB taikyti nebūtų galima, siūloma taikyti alternatyvą – PPT (angl. *Principle purpose test*). Ši taisyklė yra bendresnio pobūdžio ir yra pagrįsta pagrindiniais sandorių ar susitarimų tikslais. Remiantis šia taisykle bus atsisakoma suteikti sutarties teikiamą

³⁷Oecd, "OECD /G20 BEPS Project Executive Summaries 2015 Final Reports."

³⁸"OECD Releases First Peer Reviews of the BEPS Action 5 Minimum Standard on Spontaneous Exchange on Tax Rulings - OECD," žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d., <http://www.oecd.org/ctp/beps/oecd-releases-first-peer-reviews-of-the-beps-action-5-minimum-standard-on-spontaneous-exchange-on-tax-rulings.htm>.

nauda, jei vienas iš pagrindinių sandorio tikslų buvo ją gauti. Pasinaudoti sutarties teikiama nauda galima tik tokiu atveju, jei tai neprieštaraus pačiam sutarties tikslui.³⁹

Šalys įpareigojamos nuostatomis, atitinkančiomis šiuos reikalavimus papildyti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis.

Septintasis veiksmas skirtas spręsti problemą, susijusią su nuolatinės buveinės statusu. Advokatas A. Šidlauskas savo straipsnyje „Nuolatinė buveinė ir Europos teismų praktika“ teigia, jog „Mokesčių planavimo (minimizavimo) politika įmonių grupėse, kurių verslas neapsiriboja viena šalimi, per pastaruosius metus darėsi vis agresyvesnė. Pasinaudodamos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių išimtimis, hibridiniais finansavimo instrumentais ar grupės įmonėmis, valdančiomis intelektualinės nuosavybės teises šalyse, kur palankus jų apmokestinimo režimas, tarptautinės įmonių grupės sumažindavo efektyvų pelno mokesčio tarifą iki minimumo. Vienas iš mokesčių planavimo instrumentų yra ir dirbtinis nuolatinės buveinės išvengimas bei su tuo susiję susitarimai su priklausomu agentu [...]“⁴⁰.

Šią problemą siekiama spręsti BEPS pagalba. Šiame veiksme įvardijama būtinybė keisti nuolatinės buveinės apibrėžimą, siekiant išvengti pelno neapmokestinimo dėl tarptautinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių spragų (arba apmokestinimo itin mažu tarifu) tais atvejais, kuomet ekonominė veikla peržengia daugiau kaip vienos jurisdikcijos ribas. Komisionieriaus (agento) veikla gali būti apibūdinama kaip susitarimas tarp įmonės ir fizinio asmens. Tokiu būdu asmuo parduoda produktus kitos valstybės jurisdikcijoje savo vardu, nors prekės yra pagaminamos kitoje valstybėje. Techniškai tokiu atveju įmonė parduoda prekes ne per nuolatinę buveinę kitoje valstybėje, o per agentą, tad agento veikla pelno mokesčiu apmokestinama nėra. Apmokestinamas tik jo atlyginimas, kadangi nuolatinė buveinė nėra sukuriama. Kitas svarbus aspektas – dirbtinis veiklos skaidymas, kuomet dirbtinai suskaidžius vientisą veiklą į atskirus etapus išvengiama nuolatinės buveinės kitoje jurisdikcijoje sukūrimo. Taip pat turi būti nustatyti atvejai, kada nuolatinė buveinė sukuriama nuolatos atliekant pagalbinus veiksmus kitoje jurisdikcijoje, kadangi anksčiau laikyta parengiamoji arba pagalbinė veikla šiuo metu gali atitikti pagrindinės verslo veiklos požymius. Šios nuostatos, užkertančios kelią dirbtinam nuolatinės buveinės išvengimui turi būti įtraukiamos į tarptautines dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis bei bus įdiegtos kitame instrumente – daugiašalėje sutartyje.⁴¹

Aštuntasis – dešimtas veiksmas skirti kainodaros rezultatų bei ekonominės veiklos suderinimui. Ištistos rankos principas kainodaroje yra laikomas kertiniu. Principo esmė –

³⁹Oecd, “OECD /G20 BEPS Project Executive Summaries 2015 Final Reports.”

⁴⁰„Nuolatinė Buveinė Ir Europos Teismu Praktika.pdf“ (Advokatas Arūnas Šidlauskas, n.d.).

⁴¹Oecd, “OECD /G20 BEPS Project Executive Summaries 2015 Final Reports.”

reikalaujama, kad sandoriai tarp asocijuotų įmonių būtų vertinami taip, tarsi įmonės nebūtų susijusios tarpusavyje ir veiktų laisvai. Šiam tikslui įgyvendinti paskirti trys veiksmai:

Aštuntasis veiksmas – skirtas sandorių, susijusių su nematerialiaisiais ištekliais kainodaros klausimams;

Devintasis veiksmas – skirtas rizikos paskirstymui ir pelno perkėlimui tais atvejais, kada veikla neatitinka faktiškai įvykdytos veiklos kriterijų bei finansavimo grąža;

Dešimtas veiksmas – skirtas kitoms didelės rizikos sritims.⁴²

Pabrėžiamas skaidrumo didinimo būtinumas, kuris privalo būti vykdomas įvairiais lygmenimis, siekiant užtikrinti tinkamą keitimąsi informacija mokesčių tikslais⁴³.

Vienuoliktajame BEPS veiksmo pabrėžiama svarba sukurti tinkamą mechanizmą, skirtą surinkti bei analizuoti surinktus duomenis. Vienas pagrindinių BEPS tikslų – užkirsti kelią dirbtiniam apmokestinamųjų pajamų atskyrimui nuo realiai vykdomos ekonominės veiklos vietos (pelno perkėlimui naudojantis tarptautinės mokesčių teisės normų spragomis), tačiau neigiamo pasaulinio poveikio ekonominei veiklai bei valstybių pajamoms mastas buvo neaiškus. Taip yra būtent dėl to, jog atsiradusios žalos mastą apskaičiuoti yra itin sudėtinga. Svarbu tai, jog besivystančioms šalims toks (EBPO atliktu tyrimu nustatyta, jog kasmet dėl pelno perkėlimo prarandama nuo 100 iki 240 milijardų USD) pelno mokesčio pajamų praradimas yra sukeliantis didesnius neigiamus padarinius, kadangi jų tolimesnis vystymasis yra tiesiogiai susijęs su gaunamomis pajamomis.⁴⁴ Tad galima teigti, jog dirbtinai perkeldamos apmokestinamąjį pelną įmonių grupės sukelia eilę neigiamų padarinių tiek valstybiniu, tiek ekonominiu mastu:

1. Valstybė, kurioje buvo realiai sukurta prekės ekonominė vertė nesurenka teisėtų pajamų į savo valstybės biudžetą;

2. Dėl nesurinktų teisėtų pajamų netiesiogiai kenčia valstybės gyventojai (pavyzdžiui, verslui plėtoti nesuteikiamos lėšos, kurios būtų suteiktos, tokiu atveju, jei valstybė būtų surinkusi daugiau lėšų į savo biudžetą);

3. Pati valstybė vystosi lėčiau dėl prarastos galimybės paskirstyti visas teisėtai jai priklausančias lėšas;

4. Dėl tokios situacijos ES bendrija praranda pajamas (kadangi, jei valstybė yra besivystanti ekonomiškai, bendrija siekia skatinti kuo spartesnę tokios valstybės vystymąsi bei integravimąsi į VN gretas, o tokios valstybės nesurinktos pajamos ženkliai stabdo tokios

⁴²Oecd.

⁴³Oecd.

⁴⁴Oecd.

valstybės augimą bei bendrijai tampa didesne našta nei tokiu atveju, jei valstybė pati turėtų daugiau lėšų, kurias galėtų skirti spartesniam savo ekonomikos augimui).

Tačiau milžiniškas pajamų praradimas nėra vienintelis neigiamas dirbtinai perkeliama apmokestinamojo pelno padarinys. Tokia neigiama įmonių grupių mokestinė praktika lemia ir tolesnį agresyvų mokesčių planavimą, kuris tik didina problemos mastą bei toliau iškreiptai veikia tiesiogines užsienio investicijas bei tarptautinę ekonomiką, mažina reikalingos viešosios infrastruktūros finansavimą bei pasitikėjimą tarptautine mokesčių sistema. BEPS veiksmų plane pabrėžiama keitimosi informacija bei tokios informacijos skaidrumo svarba yra neatsiejama nuo tokios informacijos surinkimo bei saugojimo klausimų. Vadovaujantis duomenų apsaugos reikalavimais yra privaloma užtikrinti surinktos informacijos tinkamas apsaugos priemonės, siekiant apsaugoti mokesčių mokėtojų pateikiamos informacijos konfidencialumą. Šis veiksmas iš esmės skirtas geresnei prieigai prie BEPS tikslams pasiekti būtinos informacijos bei tobulinti turimos informacijos analizę kartu su naujai surenkamais duomenimis. Rekomenduojama teikti ataskaitas, siekiant nuosekliai analizuoti įmonių grupių pelno apmokestinimą tarptautiniu mastu. Tokios analizės leistų ne tik gerokai praplėsti BEPS ekonominę analizę, tačiau taip pat ir pačioms valstybėms bei mokslininkams tinkamai įvertinti BEPS veiksmus bei jiems pasiekti pasirinktas priemones kartu su esamos situacijos analize.⁴⁵

Dvyliktasis BEPS plano veiksmas yra susijęs su privalomos informacijos atskleidimo taisyklėmis. Greitai gauta informacija apie agresyvias mokesčių planavimo strategijas suteikia privilegiją tinkamai bei efektyviai reaguoti į esamą situaciją atlikus pagrįstą rizikos vertinimą bei užkirsti tam kelią audito, reglamentų pakeitimo arba kitomis reikalingomis priemonėmis. Veiksmu numatoma sistema, kuri leidžia šalims, neturinčioms privalomų informacijos atskleidimo taisyklių, sukurti tokią sistemą, kuri atitiktų poreikį gauti aktualią informaciją apie agresyvų mokesčių planavimą arba piktnaudžiaujančius mokesčių mokėtojus ir jų pasirinktas (sukčiavimo) schemas tarpvalstybiniu mastu. Rekomendacijos neatsiejamos nuo tokiai sistemai būtino lankstumo, siekiant užtikrinti tinkamą tokios sistemos prisitaikymą prie skirtingų valstybių teisinių mokestinių sistemų. Taip pat pateikiamos ir konkrečios rekomendacijos dėl taisyklių, skirtų tarptautinei mokesčių sistemai, kartu kuriant bei įgyvendinant veiksmingesnes informacijos mainų ir mokesčių administravimo institucijų bendradarbiavimo sritis. Tačiau numatomas ir kita tokios sistemos funkcija – ne tik suteikti mokesčių administratoriams galimybę gavus aktualią informaciją tinkamai bei efektyviai reaguoti į mokesčių vengimą ar agresyvias mokesčių planavimo schemas, tačiau taip pat ir veikti kaip prevencija prieš tokį elgesį. Pagrindinis tokios sistemos skirtumas nuo kitų – ši sistema visapusiškai skirta aptikti

⁴⁵Oecd.

agresyvaus mokesčių planavimo schemas, kurios taikomos siekiant pasinaudoti tarptautinės mokesčių teisės spragomis bei mokesčių administratoriams suteikti pakankamai lanksčias ribas tokiai sistemai pritaikyti kiekvienoje jurisdikcijoje individualiai bei kartu sukuriant vieningą tarptautinius standartu atitinkančią sistemą.⁴⁶

Remiantis „TaxCube“ (nepriklausomos specializuotos mokesčių konsultacijų bendrovės Lietuvoje) pateikiamais duomenimis, šiame veiksme išskiriami tokie privalomo informacijos atskleidimo taisyklių elementai:

- Atskleidimo prievolės sukėlėjai;
- Klientų sąrašo atskleidimo reikalavimas schemas siūlytojui;
- Nustatomos sankcijos reikalavimų nesilaikymo atveju⁴⁷.

Tokiai sistemai veikti privalomas tarptautinis informacijos keitimosi mechanizmas. Jo funkciją atlikti turi išplėstas JISTIC (angl. *Joint International Tax Shelter Information and Collaboration Network*), Bendras tarptautinis informacijos apie mokesčių prieglaudas keitimosi tinklas, kuris yra tarptautinė platforma, skirta stiprinti mokesčių administracijų bendradarbiavimą, remiantis galiojančiomis teisinėmis priemonėmis, kurios galėtų apimti bendradarbiavimą keičiantis informacija, kuria pagal informacijos atskleidimo tvarką privaloma dalintis.

Tryliktasis BEPS veiksmo planas yra skitas parengti sandorių kainodaros taisyklės, siekiant padidinti skaidrumą mokesčių administravimo srityje, atsižvelgiant į tokių šalių ataskaitų teikimui bei kainodarai. Pateikiami patikslinti sandorių kainodaros dokumentų standartai. Numatomas reikalavimas tarptautinėms įmonėms: visoms atitinkamoms valstybėms pateikti reikiamą informaciją apie įmonės ekonominę veiklą, bendrą pajamų pobūdį bei mokesčius remiantis bendruoju, nustatytu tarptautiniu modeliu. Atsižvelgiant į šį reikalavimą, buvo parengtas trijų lygių standartizuotas sandorių kainodaros metodas. Visų pirma, dėl sandorių kainodaros dokumentų gairių reikalaujama, kad tarptautinės įmonės pateiktų mokesčių administratoriams detalią informaciją (būtų sukuriama byla siekiant archyvuoti tokio mokesčių mokėtojo pateikiamus dokumentus) apie savo pasaulines pajamas bei operacijas, bei tokia informacija privalo būti prieinama visoms atitinkamoms mokesčių administracijoms. Antra, reikalaujama, kad išsamūs dokumentai būtų pateikiami kiekvienai susijusiai valstybei, su atlikto sandorio kainodaros nustatymo analize bei su informacija apie su šiomis operacijomis susijusiomis sumomis bei šalimis. Galiausiai, tarptautinės įmonių grupės, kurios yra priskiriamos didelėms (didelėmis įmonių grupėmis, remiantis BEPS laikomos įmonių grupės, kurių metinės

⁴⁶Oecd.

⁴⁷„BEPS.“

konsoliduotos įplaukos yra 750 mln. Eur. arba daugiau), turi pateikti ataskaitas kiekvienos jurisdikcijos, kurioje vykdo savo veiklą, apie gautą pelną iki jo apmokestinimo pelno mokesčiu ir apie grynąjį pelną, jau sumokėjus mokestį. Taip pat reikalaujama pateikti informaciją apie įmonių grupės darbuotojų skaičių, kapitalą, nepaskirstytąjį pelną ir materialųjį turtą kiekvienoje mokesčių jurisdikcijoje. Taip pat įmonių grupė privalo pateikti informaciją apie kiekvieną įmonių grupės įmonę – kuri įmonė veikia konkrečioje mokesčių jurisdikcijoje bei nurodyti kokią veiklą įmonė vykdo. Tokia surinkta informacija leis lengviau identifikuoti agresyvaus mokesčių planavimo schemas bei efektyviai reaguojant užkirsti joms kelią. Siekiant palengvinti naują ataskaitų teikimo standartą buvo parengtas įgyvendinimo paketas, kurį sudaro pavyzdiniai teisės aktai, kuriuos valstybės gali naudoti, siekiant užtikrinti sklandesnę tarptautinių įmonių grupių ataskaitų pateikimą. Pripažįstama, jog pradėjus įgyvendinti atskaitomybę kiekvienai susijusiai šaliai, padidės ir rizikos vertinimo galimybė, dėl to gali padidėti veiksmingo ginčų sprendimo poreikis. Siekiant užtikrinti veiksmingą ginčų sprendimo tvarką bus rengiami mechanizmai, kurie užtikrins automatišką keitimąsi informacija tarpvalstybiniu mastu. Atskiros valstybės turi laiku priimti vidinius teisės aktus, taip pat jos raginamos išplėsti savo tarptautinius susitarimus dėl keitimosi informacija nuostatų. Siekiant užtikrinti BEPS iškeltų tikslų, bus sukurtos specialios priemonės, kurios bus skirtos stebėti duomenų pateikimo ir sklaidos mechanizmų veiksmingumą. 2020 m. numatoma ataskaita, kurioje atsispindės surinkti duomenys.⁴⁸

Keturioliktasis veiksmas yra skirtas ginčų sprendimo mechanizmui bei jo veiksmingumui. EBPO pavyzdinės mokesčių konvencijos 25 str. numatomas mechanizmas, nepriklausantis nuo įprastų teisės gynbos priemonių, kurios yra numatytos nacionalinėse teisės sistemose. Šio mechanizmo esmė – susitariančios valstybės per kompetentingas institucijas gali išspręsti kilusius skirtumus ar ginčus, susijusius su konvencijos aiškinimu ar taikymu. Tai abipusio susitarimo procedūra MAP (angl. *The mutual agreement procedure*), kuri yra itin svarbi siekiant tinkamo mokesčių sutarčių taikymo ir aiškinimo. Mechanizmu, kuris nustatytas šiame veiksmo siekiama sumažinti netikrumą bei netyčinio dvigubo apmokestinimo riziką, kartu užtikrinant nuoseklų ir tinkamą tarptautinių sutarčių įgyvendinimą, įskaitant ir veiksmingą kilusių ginčų sprendimo procedūrą. Nuspręsta taikyti minimalius standartus, kurie apibrėžti kaip:

1. Privaloma užtikrinti, kad įsipareigojimai, kuriuos priima susitariančios šalys būtų sąžiningai įgyvendinti visa apimtimi ir kad kilę ginčai abipusio susitarimo procedūros pagalba būtų išspręsti efektyviai;
2. Užtikrinti administracinių procesų, kurie yra susiję su mokestinių ginčų prevencija, įgyvendinimą laiku;

⁴⁸Oecd, "OECD /G20 BEPS Project Executive Summaries 2015 Final Reports."

3. Užtikrinti, kad mokesčių mokėtojai, turėtų galimybę naudotis abipusio susitarimo procedūra (jei situacija atitinka reikalavimus, nustatytus procedūroje).⁴⁹

Be įsipareigojimų įgyvendinti šiame veiksme nustatytus standartus, susitariančios valstybės taip pat įsipareigojo paskirti privalomą arbitražą savo dvišalėse mokesčių sutartyse, kaip mechanizmą, kuris užtikrins efektyvesnį ginčų sprendimą per nustatytą laikotarpį. Svarbu tai, jog tokios valstybės kaip Australija, Austrija, Belgija, Kanada, Prancūzija bei kt., yra tarp susitariančių valstybių. Šios valstybės yra susijusios su daugiau nei 90 % atvejų, kuomet nebuvo įvykdyta abipusio susitarimo procedūra (remiantis EBPO duomenimis iki 2013 m. pabaigos).⁵⁰

Penkioliktasis, paskutinis BEPS veiksmų plano veiksmas skirtas sukurti priemones, kurios leistų pakeisti dvišales dvigubo apmokestinimo vengimo sutartis. Patvirtinus BEPS 15 veiksmų planą buvo pritarta beprecedentei politinei idėjai, kad dabartinę tarptautinę mokesčių sistemą privaloma keisti, siekiant ją pritaikyti naujiems globalizacijos iššūkiams. Tarptautinės mokesčių sutartys yra grindžiamos bendraisiais principais, kurie yra skirti panaikinti dvigubą apmokestinimą, kuris gali atsirasti tarpvalstybinę prekybą ir investuojant daugiau nei vienoje jurisdikcijoje. Tarptautinės mokesčių sutartys pradėtos kurti dar 1920 m. EBPO bei JTO vėliau atnaujino pavyzdines mokesčių konvencijas. Daugiau kaip tūkstantis tarptautinių sutarčių buvo sukurtos per beveik nei šimtą metų. Globalizacija padarė neigiamą įtaką skirtingoms šalių mokesčių sistemoms bei paskatino bazinę eroziją bei pelno perkėlimą, tad šias problemas spręsti yra būtina. Itin didelis dvišalių sutarčių kiekis apsunkina mokesčių sutarčių „tinklą“, dėl to jis nėra tinkamai sinchronizuojamas su mokesčių konvencijomis, o iškilusios problemos negali būti efektyviai išsprendžiamos. Akivaizdu, jog be mechanizmo, kuris būtų skirtas greitai įgyvendinti naujus mokesčio reglamentavimo aspektus, tik didinamas atotrūkis tarp mokesčiose sutartyse įtvirtintų reikalavimų bei reikalavimų, kuriais norima situaciją keisti iš esmės. Ši situacija iš esmės prieštarauja politiniam tikslui, kurį siekiama įgyvendinti. Aiškūs poreikis stiprinti dabartinę tarptautinių mokesčių sutarčių sistemą valstybės pastūmėjo išnagrinėti daugiašales priemones, kurios turėtų tokį pat poveikį kaip ir pavienį tūkstančių dvišalių mokesčių sutarčių keitimą. BEPS 15 veiksmo pagrindu pritarta novatoriškam metodui, skirtam susitariančiosioms valstybėms keisti dvišales tarptautines mokesčių sutartis – daugiašalis dokumentas. Šiam tikslui EBPO Mokesčių Reikalų komitetas įgaliojo steigti atskirą grupę, kuri skirta daugiašalės priemonės parengimui. Svarbu tai, jog valstybių dalyvavimas šio instrumento kūrime neįpareigoja jį pasirašyti, kuomet darbas bus baigtas.⁵¹

⁴⁹Oecd.

⁵⁰Oecd.

⁵¹Oecd.

Darbas kuriant daugiašalį instrumentą, kuris pakeistų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis priėmus BEPS 15 veiksmų planą nesustojo. 2016 m. lapkričio 24 d. daugiau kaip 100 skirtingų jurisdikcijų baigė derybas, susijusias su tokio mechanizmo sukūrimu bei parengė šio mechanizmo tekstą. Daugiašaliu instrumentu valstybėms siūlomi konkretūs sprendimai, kuriais siekiama panaikinti spragas, atsiradusias dėl daugybės skirtingų dvišalių tarptautinių sutarčių. Iš esmės šiuo instrumentu yra pakeičiamos tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys bei įgyvendinami būtiniausi standartai, reikalingi užtikrinti kovos su mokesčių vengimu efektyvumą. Kartu instrumentu numatomi ginčų sprendimo būdai bei mechanizmo veikimui būtinas lankstumas, siekiant tinkamo instrumento laikymosi jį priėmusių valstybių atžvilgiu. Daugiašalis instrumentas reglamentuojamas priimta Konvencija, (angl. *Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*) kurią, remiantis EBPO pateikiamais duomenimis, šiuo metu yra pasirašiusios 84 jurisdikcijos, o šiuo metu ratifikavusios – 15 valstybių.⁵²

Įdomu tai, jog tarp Konvenciją ratifikavusių valstybių taip pat yra ir Lietuvos Respublika, kuri tai padarė 2018 m. rugsėjo 11 d. Konvencija Lietuvoje įsigalios nuo 2019 m. sausio 1 d.⁵³ Tad galima daryti išvadas, kad BEPS 15 veiksmų planas savo rekomendacijomis, kurios nors ir nepasižymi privalomuoju pobūdžiu, tačiau yra stiprus instrumentas kovoje su mokesčių vengimu tarptautiniu mastu. Šio plano svarbą taip pat įrodo minėjos Konvencijos, susijusios su mokesčių vengimu, priėmimas, kuris ją pasirašiusias ir ratifikavusias valstybes teisiškai įpareigoja laikytis joje reglamentuojamų nuostatų. Šiuo būdu veikia mechanizmas, kuris skirtas pakeisti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis bei taip kovoti su spragomis atsiradusiomis dėl mokesčių nuostatų neatitikimų.

⁵²“Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS - OECD,” žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d., <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>.

⁵³Oecd, “Signatories and Parties To the Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent” 5, no. June (2018): 2018–20, <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>.

2. PRIEMONĖS, SKIRTOS KOVOTI SU MOKESČIŲ VENGIMU TARPVALSTYBINIU MASTU

BEPS 15 veiksmų planas nustato gaires, bei nagrinėja aktualias problemas, susijusias su mokesčių vengimu, tačiau pats savaime valstybių neįpareigoja keisti savo mokestines sistemas. Valstybės, tapusios ES narėmis dalį savo suvereniteto mokesčių srityje suteikė ES įgaliotoms institucijoms⁵⁴. ES įliotos institucijos (ET, EP bei EK) dalyvauja kuriant vieningą ES teisinę sistemą. Priimti antriniai teisės aktai daro didžiulę įtaką valstybių narių teisinėms sistemoms. Siekiant įgyvendinti BEPS 15 veiksmų plane išdėstytus tikslus, 2016 m. liepos 12 d., Europos Sąjungos Taryba priėmė Direktyvą Nr. 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimu praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (toliau – Direktyva 2016/1164). Šis antrinės ES teisės aktas valstybes nares įpareigoja jos nuostatas perkelti į savo nacionalines sistemas iki joje nustatyto termino – 2018 m. gruodžio 31 d. priimti ir paskelbti įstatymus ir kitus teisės aktus, būtinus, kad būtų laikomasi šios direktyvos.⁵⁵

Tad galima daryti išvadas, jog BEPS veiksmų plano nuostatos nėra teisiškai įpareigojančios valstybes nares, tačiau šio plano pagrindu priimta Direktyva 2016/1164 įpareigoja valstybes nares savo nacionalines mokestines sistemas papildyti (keisti) atsižvelgiant į direktyvoje priimtas nuostatas.

2.1 2016 metų liepos 12 dienos Direktyva, nukreipta prieš mokesčių vengimą

Direktyvoje 2016/1164 apibrėžiamos mokesčių teisėje itin svarbios sąvokos, kurios atsižvelgiant į valstybių narių suverenitetą mokesčių srityje buvo apibrėžiamos skirtingai. Tai tokios sąvokos kaip: skolinimosi sąnaudos, susijusi įmonė, turto perkėlimas, rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimas, nuolatinės buveinės vykdomos veiklos perkėlimas, šalių mokestinės tvarkos neatitikimai bei kt. Tokiu veiksmu siekiama užtikrinti vienodą sąvokų perkėlimą į nacionalines valstybių teisinės sistemas taip užtikrinant sklandų bei veiksmingą direktyvos perkėlimą. Direktyvos antrasis skyrius numato kovos su mokesčių vengimu priemones. Pirmoji priemonė – įtvirtinta 4 straipsnyje: palūkanų ribojimo taisyklė. Taisyklė numato, jog negalima sąnaudomis atskaityti palūkanų, jei jos yra:

1. Didesnės nei 30 % mokesčių mokėtojo pajamų prieš palūkanų mokėjimą, mokesčius, nusidėvėjimą bei amortizaciją (EBITDA, kuri apskaičiuojama prie pelno mokesčių

⁵⁴Brigita Čepurnaitė „Netiesioginių mokesčių harmonizavimo Europos Sąjungoje teisinis reguliavimas“ (bakalauro baigiamasis darbas, Mykolo Romerio Universitetas, 2017).

⁵⁵2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

apmokestinamųjų pajamų pridėdant viršijančių skolinimosi sąnaudų sumas, nusidėvėjimo bei amortizacijos sumas);

2. Arba jos sudaro didesnę nei 3 mln. Eurų sumą (ši suma taikoma visai susijusių subjektų grupei).⁵⁶

Mokesčių mokėtoju gali būti laikomas tiek subjektas, kuriam leidžiama arba iš kurio reikalaujama taikyti taisyklės grupės vardu, tiek subjektas grupėje, kuri nekonsoliduoja jos narių rezultatų mokesčių tikslais. VN paliekamas suverenitetas nustatyti kokiems subjektams bus leidžiama (arba reikalaujama) taikyti taisyklės grupės vardu bei subjektus grupėje, kuri nekonsoliduoja jos narių rezultatų mokesčių tikslais. Jei nustatomas atvejis, kuris pažeidžia direktyvos 4 str. 1 d. nuostatas – sąnaudos, kurios viršija nustatytus dydžius, gali būti apskaičiuojamos grupės lygiu ir apimti jos narių rezultatus. Svarbu tai, jog šios taisyklės taikomos tik tarpusavyje susijusiems subjektams.⁵⁷

Valstybėms narėms direktyvos 4 str. 4 d. paliekama teisė pasirinkti jos mokestinei teisei sistemai patogiausią variantą - „Valstybės narės gali į 1 dalies taikymo sritį neįtraukti viršijančių skolinimosi sąnaudų, patirtų dėl:

- a) paskolų, dėl kurių sutartys buvo sudarytos anksčiau nei 2016 m. birželio 17 d., tačiau tai netaikoma jokiems vėliau padarytiems tokių paskolų pakeitimams;
- b) paskolų, kurios naudojamos ilgalaikiams viešosios infrastruktūros projektams finansuoti, kai projekto vykdytojas, skolinimosi sąnaudos, turtas ir pajamos yra Sąjungoje“⁵⁸.

Tokiu būdu direktyva valstybėms narėms suteikia lankstumo įgyvendinant direktyvos nuostatas nacionaliniuose teisės aktuose bei apibrėžia leistinas išimtis iš nustatytos bendrosios taisyklės.

5 straipsnio dalis skiriama išskirtinai tiems mokesčių mokėtojams, kurie remiantis nacionalinės teisės aktais yra laikomi konsoliduotosios grupės nariais. Valstybės narės turi teisę tokiems mokesčių mokėtojams suteikti teisę:

1. atskaityti sąnaudas, kurios viršija nustatytus dydžius, tokiu atveju, jei yra įrodoma, kad nuosavas kapitalas ir visas turtas yra lygus (arba didesnis) atitinkamam grupės santykiui. Ši nuostata apribojama dvejomis sąlygomis:

1.1 santykis lygiu yra laikomas tuo atveju, jei jis yra iki 2 procentinių punktų mažesnis;

⁵⁶2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

⁵⁷2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

⁵⁸2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

1.2 turto bei įsipareigojimų vertinimas turi atitikti tokį pat metodą kaip ir konsoliduotose finansinėse ataskaitose;

2. Skolinimosi sąnaudos konsoliduotai įmonių grupei, kurios viršija šios dalies 1 punkte nustatytus dydžius taip pat gali būti atskaitomos šiais atvejais:

2.1 Iš grupės EBITDA padalinant grupės viršijančias skolinimosi sąnaudas (trečiųjų šalių atžvilgiu) nustatomas grupės santykis;

2.2 Grupės santykis yra padauginamas iš gautojo pagal 2.1 dalį.⁵⁹

Nustatomos išimties leidžia valstybėms narėms sumažinti mokestinę naštą tiems mokesčių mokėtojams, kurie nacionaline teise yra pripažįstami konsoliduotosios grupės nariais.

6 straipsnio dalyje įtvirtinamas valstybių pasirinkimas numatyti taisykles:

„a) neribotą laiką į būsimą mokestinį laikotarpį perkelti viršijančias skolinimosi sąnaudas, kurių negalima atskaityti einamuoju mokestiniu laikotarpiu [...];

b) neribotą laiką į būsimą mokestinį laikotarpį ir į ankstesnį mokestinį laikotarpį ne daugiau nei trejus metus perkelti viršijančias skolinimosi sąnaudas, kurių negalima atskaityti einamuoju mokestiniu laikotarpiu [...]; arba

c) neribotą laiką į būsimą mokestinį laikotarpį perkelti viršijančias skolinimosi sąnaudas, kurių negalima atskaityti einamuoju mokestiniu laikotarpiu [...], ir į būsimą mokestinį laikotarpį ne daugiau nei penkerius metus perkelti nepanaudotą palūkanų pajėgumą, kurio negalima atskaityti dabartiniu mokestiniu laikotarpiu [...]“⁶⁰.

Taip nustatomi terminai perkelti viršijančias skolinimosi sąnaudas, kurios negali būti atskaitomos einamuoju mokestiniu laikotarpiu. 7 dalimi įtvirtinama išimtis finansinėms įmonėms, net ir tuo atveju, kai jos priklauso konsoliduotajai įmonių grupei. Valstybėms narėms paliekama teisė į šio straipsnio anksčiau aptartų dalių (4 str. 1 – 6 d.) taikymo sritis neįtraukti tokių įmonių. 8 dalimi nustatoma, kas sudaro konsoliduotąją įmonių grupę – „visi subjektai, kurie yra visiškai įtraukti į konsoliduotąsias finansines ataskaitas, parengtas pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus arba valstybės narės nacionalinę finansinės atskaitomybės sistemą“⁶¹.

⁵⁹2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

⁶⁰2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

⁶¹2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

5 straipsnyje įtvirtinama antra priemonė - Perkėlimo apmokestinimas. Priemonė buvo sukurta, kadangi „pelno mokesčio mokėtojai gali bandyti sumažinti savo mokamus mokesčius perkeldami savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais ir (arba) turtą vien agresyvaus mokesčių planavimo tikslais“⁶². Šio straipsnio 1 dalyje apibrėžiamos sąlygos, kurios (esant bent vienai iš jų) leidžia mokesčių mokėtoją apmokestinti mokesčių tikslais (mokesčio dydis apskaičiuojamas iš perkėto turto rinkos vertės atėmus jo vertę mokesčių tikslais):

- a) „mokesčių mokėtojas perkelia turtą iš savo pagrindinės buveinės į savo nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, jei pagrindinės buveinės valstybė narė dėl perkėlimo netenka teisės apmokestinti perkėto turto;
- b) mokesčių mokėtojas perkelia turtą iš savo nuolatinės buveinės vienoje valstybėje narėje į savo pagrindinę buveinę arba kitą nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, jei nuolatinės buveinės valstybė narė dėl perkėlimo netenka teisės apmokestinti perkėto turto;
- c) mokesčių mokėtojas perkelia savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais į kitą valstybę narę arba į trečiąją valstybę, išskyrus turtą, kuris lieka faktiškai susijęs su nuolatine buveine pirmojoje valstybėje narėje;
- d) mokesčių mokėtojas perkelia savo nuolatinės buveinės vykdomą veiklą iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę arba trečiąją valstybę, jei nuolatinės buveinės valstybė narė dėl perkėlimo netenka teisės apmokestinti perkėto turto“⁶³.

Priėmus šias taisykles turto perkėlimo atveju perkeliamas turtas lieka apmokestinamas bei užkertamas kelias išvengti mokėti mokesčius, tad toks veiksmas taps nepatraukliu tuo atveju, kai turtas perkeliamas vieninteliu (arba pagrindiniu) tikslu – siekiant išvengti mokesčių naštos.

2 straipsnio dalis – tokiu atveju, kuris nustatytas straipsnio pirmojoje dalyje, mokesčių mokėtojui kyla mokesstinė prievolė sumokėti mokesčių į atitinkamos valstybės biudžetą. Nagrinėjama straipsnio dalis nurodo terminą skirtą mokesčių sumokėti dalimis – 5 metai, jei yra bent viena iš numatytų aplinkybių:

- a) „mokesčių mokėtojas perkelia turtą iš savo pagrindinės buveinės į savo nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, kuri yra Europos ekonominės erdvės susitarimo (EEE susitarimo) šalis;

⁶²„Pelno Mokesčio Vengimas. Priimtose Naujos Taisyklės - Consilium,“ žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d, <https://www.consilium.europa.eu/lt/press/press-releases/2016/07/12/corporate-tax-avoidance/>.

⁶³2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

- b) mokesčių mokėtojas perkelia turtą iš savo nuolatinės buveinės vienoje valstybėje narėje į savo pagrindinę buveinę arba kitą nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, kuri yra EEE susitarimo šalis;
- c) mokesčių mokėtojas perkelia savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais į kitą valstybę narę arba trečiąją valstybę, kuri yra EEE susitarimo šalis;
- d) mokesčių mokėtojas perkelia savo nuolatinės buveinės vykdomą veiklą į kitą valstybę narę arba trečiąją valstybę, kuri yra EEE susitarimo šalis⁶⁴.

Palankesnės sąlygos sumokėti mokestinę prievolę atitinkamai valstybei siejamos su turto judėjimui tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių (su sąlyga, jei jos yra susitariusios su mokesčių mokėtojo valstybe nare arba su pačia ES dėl savitarpio pagalbos mokesčių išieškojimo tikslais), kurios yra EEE susitarimo šalimis⁶⁵.

Tiesa, naudojantis 5 str. 2 dalyje numatyta galimybe išdėstyti mokesčio mokėjimą, toks mokestinės naštos paskirstymas neatleidžia nuo palūkanų mokėjimo. Tai įtvirtina 3 straipsnio dalis – „Jei mokesčių mokėtojas išdėsto mokėjimą pagal 2 dalį, jam gali būti skaičiuojamos palūkanos pagal mokesčių mokėtojo arba nuolatinės buveinės, priklausomai nuo atvejo, valstybės narės teisės aktus“⁶⁶.

4 straipsnio dalis nustato atvejus, kuriais antrojoje dalyje įtvirtintas mokesčio mokėjimo išdėstymas nedelsiant nutraukiamas ir susidariusi mokestinė skola tampa mokėtina:

- 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“⁶⁷.

⁶⁴2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

⁶⁵2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

⁶⁶2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

⁶⁷2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

Išimtis susijusi su b bei c punktais – šie punktai netaikomi trečiosioms valstybėms, jei jos yra sudariusios susitarimą su ES arba mokesčių mokėtojo valstybe dėl savitarpio pagalbos mokesčių išieškojimo atvejais⁶⁸.

5 straipsnio dalis numato, jog tais atvejais kai “[...] turtas, rezidavimo vieta mokesčių tikslais arba nuolatinės buveinės vykdoma veikla perkeliama į kitą valstybę narę, ta valstybė narė pripažįsta vertę, kurią mokesčių mokėtojo arba nuolatinės buveinės valstybė narė nustatė kaip pradinę turto vertę mokesčių tikslais, išskyrus atvejus, kai ta vertė neatitinka rinkos vertės“⁶⁹. Ši nuostata yra itin svarbi siekiant taikyti vienodą praktiką apmokestinimo srityje bei siekiant tinkamos mokesčių naštos paskyrimo mokesčių mokėtojų atžvilgiu.

6 straipsnio dalis konkretina nuostatą „rinkos vertė“. Ja laikoma „suma, už kurią turtas gali būti iškeistas arba už kurią gali būti įvykdyti nesusijusių pirkėjų ir pardavėjų abipusiai išipareigojimai pagal tiesioginį sandorį“⁷⁰. Sąvokos įtvirtinimu užkertamas kelias skirtingam sąvokos supratimui bei naudojimui, kas darytų įtaką ir skirtingam pačios rinkos vertės nustatymui skirtingose valstybėse narėse. Nuostatos svarbą taip pat galima pabrėžti ir tuo, kad net 5 dalyje nustačius vienai valstybei (į kurią turtas, rezidavimo vieta ar nuolatinė buveinė yra perkeliama) reikalavimą pripažinti kitos valstybės (iš kurios turtas, rezidavimo vieta arba nuolatinė buveinė yra perkeliama) nustatytą pradinę turto vertę bei šio reikalavimo laikantis, nebūtų užtikrinama įstatymų leidėjo valia, kadangi nebūtų užtikrinamas bendras standartas tokiai rinkos vertei nustatyti. Tai dar kartą parodo ES teisės aktų vientisumo svarbą. Antrąją priemonę, nustatytą šioje direktyvoje užbaigia 5 straipsnio 7 dalyje nustatoma išimtis, kai netaikomos šio straipsnio nuostatos, kuri skirta turto perkėlimams, susijusiems su vertybinių popierių finansavimu turtui, kuris skirtas kaip užstatas arba tais atvejais, kai turto perkėlimas yra skirtas siekiant įvykdyti prudencinius kapitalo reikalavimus bei likvidumo valdymo tikslais. Visais šiais atvejais turtas turi būti numatytas grąžinti į perkėlimo valstybę narę per 12 mėnesių laikotarpį.⁷¹

Trečioji priemonė įtvirtinta 6 straipsnyje – bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė. „Šia taisykle siekiama panaikinti galimas šalies konkrečių kovos su piktnaudžiavimu taisyklių spragas ir tokiu būdu sudaryti galimybes mokesčių

⁶⁸2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

⁶⁹2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

⁷⁰2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

⁷¹2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

administratoriams neleisti mokesčių mokėtojams pasinaudoti mokesčio piktnaudžiavimo schemomis⁷². Ši taisyklė įtvirtinta straipsnio trejose dalyse. Pirmojoje dalyje nustatoma, jog „Apskaičiuodama pelno mokestį, valstybė narė neatsižvelgia į darinį ar kelis darinius, kurių sukūrimo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokesčio naudos, kuri prieštaruja taikytinos mokesčių teisės esmei ar tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai, atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Darinys gali apimti daugiau nei vieną etapą ar dalį⁷³. Šia nuostata valstybės privalo nustatyti tikruosius darinių sukūrimo tikslus bei nustačius, jog jie prieštaruja įstatymo leidėjo valiai – į tokį darinį (ar darinius) neatsižvelgti. Antrojoje straipsnio dalyje įtvirtinama, kad toks darinys ar dariniai yra laikomi apsimestiniais, kadangi jų priežastis nebuvo komercinė ar atspindinti ekonominę realybę. Trečiojoje dalyje nustatyta sankcija – pirmojoje dalyje įtvirtintos hipotezės atveju mokesčio įsipareigojimas yra apskaičiuojamas laikantis nacionalinės teisės nuostatomis.⁷⁴ Apibendrinant bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė – anksčiau dividendams taikytos taisyklės modifikacija.

7 direktyvos straipsnyje nustatoma ketvirtoji priemonė, įtvirtinta direktyvoje – CFC taisyklė. Bendrove, kuriai taikomos CFC taisyklė mokesčių mokėtojo valstybė narė laiko subjektą arba nuolatinę buveinę, kurių pelnas nėra apmokestinamas arba jis atleidžiamas nuo mokesčio toje valstybėje narėje, tokiu atveju, kai taikomos abi sąlygos:

- a) „subjekto atveju - pats mokesčių mokėtojas arba kartu su savo susijusiomis įmonėmis tiesiogiai ar netiesiogiai valdo dalį, suteikiančią daugiau nei 50 % balsavimo teisių, arba jam tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso daugiau nei 50 % kapitalo, arba turi teisę gauti daugiau nei 50 % to subjekto pelno; ir
- b) faktinis pelno mokestis, kurį nuo pelno sumokėjo subjektas arba nuolatinė buveinė, yra mažesnis nei pelno mokesčio, kuris būtų buvęs taikomas subjektui arba nuolatinei buveinei pagal taikytiną mokesčių mokėtojo valstybės narės pelno mokesčio sistemą, ir faktinio pelno mokesčio, kurį nuo pelno sumokėjo subjektas arba nuolatinė buveinė, skirtumas⁷⁵.

Taikant sąlygą, numatytą „b“ punkte į bendrovės, kuriai taikoma CFC taisyklė, nuolatinę buveinę (kuri yra neapmokestinama arba yra atleidžiama nuo mokesčio kontroliuojamosios užsienio bendrovės jurisdikcijoje) nėra atsižvelgiama. Pelno mokestis yra

⁷²„Pelno Mokesčio Vengimas. Priimtos Naujos Taisyklės - Consilium.“

⁷³2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

⁷⁴2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

⁷⁵2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

apskaičiuojamas pagal mokesčių mokėtojo valstybės narės mokesčių teisės normas. Taikant šios dalies „b“ punktą į veiklos sąnaudas gali būti neįtraukiamos prekių sąnaudos ir mokėjimai susijusioms įmonėms tuo atveju, jei šios prekės buvo parduotos toje šalyje, kurioje subjektas yra rezidentas (arba joje yra nuolatinė buveinė mokesčių tikslais).⁷⁶

Antrojoje 7 straipsnio dalyje nustatoma, kas laikoma mokesčio baze, jei subjektas arba nuolatinė buveinė yra laikoma kontroliuojamąja bendrove ir atitinka straipsnio pirmojoje dalyje nustatytas sąlygas. Iš esmės direktyva apibrėžia, jog mokesčio baze laiko nepaskirstytas subjekto pajamas arba pajamas, kurias nuolatinė buveinė gavo iš straipsnyje išvardintų kategorijų bei tokias pajamas, kurias subjektas arba nuolatinė buveinė gavo iš apsimestinių darinių, kurie buvo sukurti gauti mokestinės naudos:

- a) „subjekto nepaskirstytas pajamas arba nuolatinės buveinės pajamas, gautas iš šių kategorijų:
 - i. palūkanų arba kitų iš finansinio turto gautų pajamų;
 - ii. autorinių atlyginimų arba bet kurių kitų pajamų iš intelektualinės nuosavybės;
 - iii. dividendų ir pajamų perleidus akcijas;
 - iv. pajamų iš finansinės nuomos;
 - v. pajamų iš draudimo, bankinės ir kitos finansinės veiklos
 - vi. pajamų iš sąskaitas faktūras išrašančių bendrovių, kurios gauna su pardavimu ir paslaugomis susijusių pajamų iš prekių ir paslaugų, įsigytų iš susijusių įmonių ir joms parduotų, ir kurios nekuria pridėtinės ekonominės vertės arba kuria nedidelę pridėtinę ekonominę vertę.⁷⁷

Šis punktas netaikomas, kai bendrovė, kuriai taikoma CFC taisyklė, vykdo faktinę ekonominę veiklą, pasitelkdama darbuotojus ir naudodama įrangą, turtą ir patalpas, ir tą įrodo atitinkami faktai bei aplinkybės.

Kai bendrovė kontroliuojamoji užsienio bendrovė yra įsikūrusi trečiojoje valstybėje, kuri nėra EEE susitarimo šalis, arba joje yra tos bendrovės rezidavimo vieta, valstybės narės gali nuspręsti netaikyti pirmiau esančios pastraipos.

Arba

- a) subjekto arba nuolatinės buveinės nepaskirstytas pajamas, gautas iš apsimestinių darinių, kurių sukūrimo esminis tikslas – gauti mokestinės naudos.

⁷⁶2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

⁷⁷2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

Šio punkto tikslais darinys arba jų grupė laikomi apsimestiniais, jei tas subjektas arba nuolatinė buveinė neturėtų turto arba nebūtų prisiėmę rizikos, iš kurių gaunamos visos jų pajamos arba jų dalis, jeigu jie nebūtų kontroliuojami bendrovės, kurioje vykdomos su tuo turtu ir rizika susijusios vadovaujančių asmenų funkcijos, kurios atlieka svarbų vaidmenį generuojant kontroliuojamosios bendrovės pajamas⁷⁸.

Trečiojoje dalyje VN suteikiama galimybė taikant 2 dalies pirmąjį punktą subjektą arba nuolatinę buveinę nelaikyti kontroliuojamąja užsienio bendrove, tokiu atveju, jei tokio subjekto pajamų dalis atitinka vieną trečiąją pajamų dalį arba mažiau. Su antruoju šios dalies punktu numatoma galima išimtis įtvirtinta ketvirtojoje straipsnio dalyje – leidžiama į šio punkto taikymo sritį neįtraukti:

- 1) subjekto ar nuolatinės buveinės, kai jų apskaitinis pelnas ir ne iš prekybos gautos pajamos neviršija 750 000 Eur., o ne iš prekybos gautos pajamos neviršija 75 000 Eur.;
- 2) arba subjekto ar nuolatinės buveinės pelnas sudaro 10 % (arba mažiau) sąnaudų mokestiniu laikotarpiu.⁷⁹

Apibendrinant, gerokai pakeičiamas pozityviųjų pajamų apibrėžimas siekiant užkirsti kelią mokesčių vengimo tikslais perkeliamoms pajamoms, tačiau tuo pat metu įtvirtinamos galimos išimties, kurias turi teisę taikyti valstybės narės.

8 straipsnis glaudžiai siejasi su septintuoju, kadangi šiame straipsnyje reglamentuojamas kontroliuojamosios užsienio bendrovės pajamų apskaičiavimas, kuris yra taikomas 7 str. 2 d. „a“ punkto pagrindu. Pirmojoje straipsnio dalyje numatoma, kad tokio subjekto (arba nuolatinės buveinės) nuostoliai į mokesčio bazę nėra įtraukiami, tačiau paliekama teisė nacionaliniais teisės aktais reglamentuoti jų perkėlimą į būsimą mokestinį laikotarpį. Antrąja dalimi numatoma, jog 7 str. 2 d. „b“ punkto pagrindu į mokesčio bazę įtraukiamos pajamos turi būti gautos iš turto ir rizikos, susijusios su kontroliuojančiosios bendrovės vykdomomis vadovaujančiųjų asmenų funkcijomis. Tokios pajamos apskaičiuojamos remiantis įprastų rinkos sąlygų principu. Svarbu tai, jog numatomas priskiriamų pajamų proporcingumas mokesčių mokėtojo turimai subjekto daliai (tai nustato direktyvos 8 str. 3 d.). Siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo įtvirtinti tokie atskaitymo pagrindai:

⁷⁸2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

⁷⁹2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

- 1) Išmokamų dividendų atveju, apskaičiuojant už paskirstytąjį pelną mokėtino mokesčio sumą, sumos, kurios buvo įtrauktos į mokesčio bazę remiantis direktyvos 7 str. atskaitomos (direktyvos 8 str. 5 d.);
- 2) Subjekto dalies arba nuolatinės buveinės vykdomos veiklos perleidimo atveju (kai tokiu būdu gautos pajamos jau buvo įtrauktos į mokesčio bazę direktyvos 7 str. pagrindu) už tokias pajamas sumokėta mokesčio suma privalo būti atskaitoma iš mokesčių bazės (direktyvos 8 str. 6 d.);
- 3) Valstybei narei (kuri yra mokesčių mokėtojo valstybė) leidžiama atlikti subjekto arba nuolatinės buveinės jau sumokėtų mokesčių atskaitymą (toks atskaitymas atliekamas iš mokesčių mokėtojo mokestinio įsipareigojimo jo rezidavimo mokesčių tikslais arba buvimo vietos valstybėje). Toks atskaitymas apskaičiuojamas remiantis nacionaliniais valstybės narės teisės aktais (direktyvos 8 str. 7 d.)⁸⁰.

Šiuo straipsniu reglamentuojamas pajamų apskaičiavimas bei atskaitymo pagrindai siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo tarptautiniu lygiu.

9 straipsnis – nustato penktąją priemonę, susijusią su šalių mokestinės tvarkos neatitikimais. Pirmąją straipsnio dalimi reglamentuojamas dvigubo atskaitymo išvengimo būdas – tokiu atveju atskaitymą atlikti turi teisę valstybė narė, kurioje yra mokėjimo šaltinis, o antroji straipsnio dalis draudžia valstybei narei atlikti atskaitymą tuo atveju, jei dėl mokestinės tvarkos neatitikimų susiklosto situacija, kai vienoje valstybėje narėje atskaitomos pajamos kitoje valstybėje narėje nėra įtraukiamos.⁸¹

Remiantis Direktyvos 11 str. 1 d., valstybės narės iki 2018 m. gruodžio 31 d. įsipareigojo perkelti direktyvos nuostatas į savo racionalines mokesčių sistemas, tiesa, perkėlimo apmokestinimo taisyklėms šis terminas nėra taikomas.⁸²

2016 m. spalio 26 dieną EK pateikė pasiūlymą iš dalies keisti kovos su mokesčių vengimu direktyvą⁸³. Aiškinamojo memorandumo 1 dalyje yra nurodomi pasiūlymo pagrindimai ir tikslai. Vienas iš pagrindinių pasiūlymo pagrindimų – Direktyvos 2016/1164 9 str. taikomas tarp (dėl mokesčių mokėtojo) susijusių valstybių narių, kilusius mokestinės tvarkos neatitikimams, tačiau dažnai praktikoje galima sutikti tarpvalstybinių verslo veiklos struktūrų, kuriuose dalyvauja ir trečiosios valstybės, tad tikslinga kovoti ir su mokestinės tvarkos

⁸⁰2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

⁸¹2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

⁸²2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

⁸³“Kovos Su Mokesčių Vengimu Dokumentų Rinkinys - Consilium,” žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d., <https://www.consilium.europa.eu/lt/policies/anti-tax-avoidance-package/>.

neatitikimais, susijusiais su trečiosiomis valstybėmis. Kita grupė neatitikimų yra susijusi su nuolatinėmis buveinėmis bei hibridiniais perkėlimais (importuotais bei dvigubo bendrovių rezidavimo neatitikimai) ir pan.⁸⁴

Pasiūlyme taip pat pabrėžiama, jog „šia direktyva nesiekama paveikti jurisdikciją turinčio subjekto mokesčių sistemos bendrųjų ypatumų, bet tik šalių mokestinės tvarkos neatitikimus, atsirandančius, kai nesutampa dviejų ar daugiau jurisdikciją turinčių subjektų mokesčių taisyklės. Todėl ši direktyva neaprečia atveju, kai sumokama labai mažai mokesčių arba nesumokama jokių mokesčių dėl mažo mokesčių tarifo arba jurisdikciją turinčio subjekto mokesčių sistemos“⁸⁵. Kitaip tariant, direktyvos nuostatos taikomos tik esant mokestiniam neatitikimui tarp skirtingų valstybių taikomų mokestinių normų. Taip pat pasiūlyme tikslinama direktyvoje plačiai naudojama „subjekto“ sąvoka. „Subjekto sąvoka reiškia bet kokio tipo teisinę formą, kuri leidžia vykdyti verslą. Subjektas gali būti skaidrus arba neskaidrus mokesčių tikslais. Jeigu subjektas yra skaidrus mokesčių tikslais, pavyzdžiui, tikroji ūkinė bendrija, pats subjektas nėra apmokestinamas, bet proporcinga pajamų, pelno ir išlaidų, kurias patiria tikroji ūkinė bendrija, dalis yra priskiriama partneriams kaip apmokestinamosios pajamos. O neskaidraus subjekto, pvz., bendrovės, pajamos yra apmokestinamos. Nuolatinė buveinė gali būti subjekto dalimi, tačiau nėra laikoma atskiru subjektu“⁸⁶. Toks patikslinimas yra itin aktualus siekiant direktyvos nuostatas taikyti vykdamant įstatymo leidėjo valią.

2.2 2017 metų gegužės 29 dienos Direktyva, susijusi su mokesčių vengimo prevencija

2017 m. gegužės 29 d. buvo priimta Tarybos Direktyva (ES) 2017/952 kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais (toliau – Direktyva 2017/952). Šia direktyva keičiami Direktyvos 2016/1164 1, 2, 4 bei 9 straipsniai.

Direktyvos 1 straipsnis:

⁸⁴Taryba Briuselis et al., „Pasiūlymas dėl TARYBOS DIREKTYVOS, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais” 23 (2016).

⁸⁵Briuselis et al.

⁸⁶Briuselis et al.

1 lentelė (sudaryta autorės, remiantis Direktyvose 2016/1164 bei 2017/952 pateikiamais duomenimis)

Tarybos Direktyvos (ES) 2016/1164 1 str.:
„1 straipsnis Taikymo sritis Ši direktyva taikoma visiems mokesčių mokėtojams, kuriems taikomas pelno mokestis vienoje ar daugiau valstybių narių, įskaitant subjektų, kurie yra rezidentai mokesčių tikslais trečiojoje valstybėje, nuolatines buveines vienoje ar daugiau valstybių narių“ ⁸⁷ .
Tarybos Direktyva (ES) 2017/952 1 str. keičiamas į:
„1 straipsnis Taikymo sritis 1. Ši direktyva taikoma visiems mokesčių mokėtojams, kuriems vienoje ar daugiau valstybių narių taikomas pelno mokestis, įskaitant subjektų, kurie mokesčių tikslais yra trečiųjų valstybių rezidentai, nuolatines buveines vienoje ar daugiau valstybių narių. 2. 9a straipsnis taip pat taikomas visiems subjektams, kuriuos tam tikra valstybė narė laiko skaidriais mokesčių tikslais“ ⁸⁸ .

Apibendrinant pirmojo straipsnio pakeitimus – praplečiama direktyvos taikymo sritis trečiųjų šalių atžvilgiu.

Direktyvos 2 straipsnis keičiamas:

⁸⁷2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

⁸⁸2017 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.

2 lentelė (sudaryta autorės, remiantis Direktyvose 2016/1164 bei 2017/952 pateikiamais duomenimis)

Tarybos Direktyvos (ES) 2016/1164 2 str. 4 p. (paskutinė pastraipa):
„9 straipsnio tikslais ir kai neatitikimas susijęs su hibridiniu subjektu, ši apibrėžtis pakeičiama – 25 % reikalavimas pakeičiamas 50 % reikalavimu“ ⁸⁹ .
Tarybos Direktyva (ES) 2017/952 2 str. 4 p. keičiamas į:
„9 ir 9a straipsnių taikymo tikslais: a) jeigu pasinaudojimo neatitikimais pasekmės atsiranda pagal šio straipsnio 9 dalies pirmos pastraipos b, c, d e arba g punktą arba jeigu pagal 9 straipsnio 3 dalį arba 9a straipsnį reikalaujama atlikti koregavimą, susijusios įmonės apibrėžtis pakeičiama – 25 procentų reikalavimas pakeičiamas 50 procentų reikalavimu; b) laikoma, kad asmuo, kuris kartu su kitu asmeniu imasi veiksmų tam tikro subjekto balsavimo teisių arba nuosavybės teise priklausančio kapitalo atžvilgiu, dalyvauja visų to subjekto balsavimo teisių ar nuosavybės teise priklausančio kapitalo, kuriuos turi tas kitas asmuo, valdyme; c) susijusi įmonė taip pat reiškia subjektą, kuris finansų apskaitos tikslais priklauso tai pačiai konsoliduotai įmonių grupei kaip mokesčių mokėtojas, įmonė, kurios valdymui mokesčių mokėtojas daro reikšmingą poveikį, arba įmonė, darančią reikšmingą poveikį mokesčių mokėtojo valdymui“ ⁹⁰ .

Tarybos Direktyvos (ES)2016/1164 2str. 4 p. paskutinė pastraipa keičiama praplečiamai bei papildomai reglamentuojama, koks asmuo laikomas dalyvaujančiu subjekto valdyme bei kas finansų apskaitos tikslais laikoma susijusia įmone.

Vienas didžiausių pakeitimų – Tarybos Direktyvos (ES)2016/1164 2str. 9 p.:

⁸⁹2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

⁹⁰2017 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.

3 lentelė (sudaryta autorės, remiantis Direktyvose 2016/1164 bei 2017/952 pateikiamais duomenimis)

<p>Tarybos Direktyvos (ES) 2016/1164 2 str. 9 p.:</p>
<p>9. „šalių mokestinės tvarkos neatitikimai – mokesčių mokėtojo vienoje valstybėje narėje ir susijusios įmonės kitoje valstybėje narėje tarpusavio padėtis arba valstybėse narėse esančių šalių struktūrinis susitarimas, kai dėl finansinės priemonės arba subjekto teisinio kvalifikavimo skirtumų kyla tokie padariniai:</p> <p>a) tas pats mokėjimas, išlaidos arba nuostoliai atskaitomi tiek valstybėje narėje, kurioje yra mokėjimo šaltinis ar patiriamos išlaidos arba nuostoliai, tiek kitoje valstybėje narėje (dvigubas atskaitymas); arba</p> <p>b) mokėjimas atskaitomas valstybėje narėje, kurioje yra mokėjimo šaltinis, atitinkamai neįtraukiant mokesčių tikslais to paties mokėjimo kitoje valstybėje narėje (atskaitymas neįtraukiant)“⁹¹ .</p>
<p>Tarybos Direktyva (ES) 2017/952 2 str. 9 p. keičiamas į:</p>
<p>9. „pasinaudojimas šalių mokestinės tvarkos neatitikimais– atvejis, susijęs su mokesčių mokėtoju arba, 9 straipsnio 3 dalies atveju, subjektu, kai:</p> <p>a) mokėjimas pagal finansinę priemonę lemia atskaitymo neįtraukiant pasekmę ir:</p> <p>i) toks mokėjimas neįtraukiamas per pagrįstą laikotarpį ir</p> <p>ii) pasinaudojimo neatitikimais pasekmės yra priskirtinos priemonės arba pagal ją atlikto mokėjimo kvalifikavimo skirtumams.</p> <p>Taikant pirmą pastraipą, mokėjimas pagal finansinę priemonę laikomas įtrauktu į pajamas per pagrįstą laikotarpį, jeigu:</p> <p>i) mokėjimo gavėjo jurisdikcija įtraukia mokėjimą į mokestinį laikotarpį, prasidedantį per 12 mėnesių nuo mokėtojo mokestinio laikotarpio pabaigos, arba</p> <p>ii) pagrįstai galima tikėtis, kad mokėjimo gavėjo jurisdikcija įtrauks mokėjimą į būsimą mokestinį laikotarpį, o mokėjimo sąlygos yra tokios, dėl kokių, tikėtina,</p>

⁹¹2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

susitartų nepriklausomos įmonės;

b)mokėjimas hibridiniam subjektui nulemia atskaitymą neįtraukiant ir tokios pasinaudojimo neatitikimais pasekmės atsiranda dėl hibridiniam subjektui atliktų mokėjimų paskirstymo skirtumų pagal jurisdikcijos, kurioje hibridinis subjektas yra įsisteigęs arba registruotas, ir asmenų, turinčių to hibridinio subjekto dalį, jurisdikcijos įstatymus;

c)mokėjimas subjektui, turinčiam vieną arba daugiau nuolatinių buveinių, nulemia atskaitymą neįtraukiant ir tokios pasinaudojimo neatitikimais pasekmės atsiranda dėl mokėjimų paskirstymo tarp pagrindinės buveinės ir nuolatinės buveinės arba tarp dviejų ar daugiau to paties subjekto nuolatinių buveinių skirtumų pagal jurisdikciją, kuriose tas subjektas veikia, įstatymus;

d)mokėjimas nulemia atskaitymą neįtraukiant, susijusį su mokėjimu nuolatinei buveinei, kuri kitur tokia nelaikoma;

e)hibridinio subjekto atliekamas mokėjimas nulemia atskaitymą neįtraukiant ir tokios pasinaudojimo mokestinės tvarkos neatitikimais pasekmės atsiranda dėl to, kad pagal mokėjimo gavėjo jurisdikcijos įstatymus į tą mokėjimą neatsižvelgiama;

f)numanomas mokėjimas tarp pagrindinės buveinės ir nuolatinės buveinės arba tarp dviejų ar daugiau nuolatinių buveinių nulemia atskaitymą neįtraukiant ir tokios pasinaudojimo mokestinės tvarkos neatitikimais pasekmės atsiranda dėl to, kad pagal mokėjimo gavėjo jurisdikcijos įstatymus į tą mokėjimą neatsižvelgiama, arba

g)atsiranda dvigubo atskaitymo pasekmė.

Šio 9 punkto taikymo tikslais:

a)dėl mokėjimo, reiškiančio su perkelta finansine priemone susijusią grąžą, neatsiranda pasinaudojimo mokestinės tvarkos neatitikimais atvejis pagal pirmos pastraipos a punktą, jeigu tą mokėjimą atlieka finansų prekiautojas pagal hibridinį perkėlimą rinkoje, su sąlyga, kad mokėtojo jurisdikcija reikalauja, kad finansų prekiautojas kaip pajamas įtrauktų visas gautas sumas, susijusias su perkelta finansine priemone;

b)pasinaudojimas šalių mokestinės tvarkos neatitikimais pagal pirmos pastraipos e, f arba g punktą susidaro tik tokia apimtimi, kokia mokėtojo jurisdikcija leidžia atskaitymą išskaičiuoti iš sumos, kuri nėra laikoma dvigubai įtrauktomis pajamomis;

c) pasinaudojimo neatitikimais pasekmės laikomos pasinaudojimu šalių mokestinės tvarkos neatitikimais tik tada, kai jos atsiranda tarp susijusių įmonių, tarp mokesčių mokėtojo ir susijusios įmonės, tarp pagrindinės buveinės ir nuolatinės buveinės, tarp dviejų ar daugiau to paties subjekto nuolatinių buveinių arba pagal struktūrinį susitarimą⁹².

Taip pat tikslinamos sąvokos, kurios naudojamos 9 punkte ir 9, 9a ir 9b straipsniuose - dvigubas atskaitymas, atskaitymas neįtraukiant, atskaitymas, įtraukimas, mokesčio lengvata, dvigubai įtrauktos pajamos, asmuo, hibridinis subjektas, finansinė priemonė, finansų prekiautojas, hibridinis perkėlimas, hibridinis perkėlimas rinkoje, nuolatinė buveinė, kuri kitur tokia nelaikoma⁹³.

4 lentelė (sudaryta autorės, remiantis Direktyvose 2016/1164 bei 2017/952 pateikiamais duomenimis)

Tarybos Direktyva (ES) 2017/952

Tarybos Direktyvos 2016/1164 9 straipsnyje įterpiami šie punktai:

„10. konsoliduota įmonių grupė finansų apskaitos tikslais– grupė, sudaryta iš visų subjektų, kurie yra visiškai įtraukti į konsoliduotąsias finansines ataskaitas, parengtas pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus arba valstybės narės nacionalinę finansinės atskaitomybės sistemą;

11. 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 lengvatos, kuriai sąlygas sudaro šalių mokestinės tvarkos neatitikimai“⁹⁴.

⁹²2017 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.

⁹³2017 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.

⁹⁴2017 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.

Iš esmės nuodugniai apibrėžiamas pasinaudojimo mokestiniais neatitikimo terminas ir dėl jo atsiradę padariniai, kuriems siekiama užkirsti kelią direktyvoje reglamentuotomis priemonėmis.

Tačiau sekantis pagrindinis pakeitimas yra siejamas su Direktyvos 2016/1164 9 straipsniu, kuris Direktyva 2017/952 pakeistas iš esmės:

5 lentelė (sudaryta autorės, remiantis Direktyvose 2016/1164 bei 2017/952 pateikiamais duomenimis)

Tarybos Direktyvos (ES) 2016/1164 9 str.:
„Šalių mokestinės tvarkos neatitikimai 1.Tais atvejais, kai dėl šalių mokestinės tvarkos neatitikimų sudaromos sąlygos dvigubam atskaitymui, atskaitymas atliekamas tik valstybėje narėje, kurioje yra mokėjimo šaltinis. 2.Tais atvejais, kai dėl šalių mokestinės tvarkos neatitikimų sudaromos sąlygos atskaitymui neįtraukiant, mokėtojo valstybė narė atsisako atlikti tokio mokėjimo atskaitymą“ ⁹⁵ .
Tarybos Direktyva (ES) 2017/952 9 str. keičiamas į
„Pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais atvejai 1.Tais atvejais, kai pasinaudojus šalių mokestinės tvarkos neatitikimais susidaro sąlygos dvigubam atskaitymui: a) atskaitymas nesuteikiamas valstybėje narėje, kuri yra investuotojo jurisdikcija, ir b) tais atvejais, kai investuotojo jurisdikcijoje atskaitymas suteikiamas, atskaitymas nesuteikiamas valstybėje narėje, kuri yra mokėtojo jurisdikcija. Nepaisant to, bet kurią tokį atskaitymą turi būti galima kompensuoti iš dvigubai įtrauktų pajamų, nepriklausomai nuo to, ar jos susidarė einamuoju ar vėlesniu mokestiniu laikotarpiu.

⁹⁵2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

2. Tais atvejais, kai pasinaudojus šalių mokestinės tvarkos neatitikimais susidaro sąlygos atskaitymui neįtraukiant:

a) atskaitymas nesuteikiamas valstybėje narėje, kuri yra mokėtojo jurisdikcija, ir

b) jeigu atskaitymas mokėtojo jurisdikcijoje suteikiamas, mokėjimo, dėl kurio priešingu atveju atsirastų pasinaudojimo neatitikimais pasekmės, suma įtraukiama į pajamas valstybėje narėje, kuri yra mokėjimo gavėjo jurisdikcija.

3. Valstybė narė atsisako suteikti atskaitymą bet kurio mokėjimo, kurį atlieka mokesčių mokėtojas, atžvilgiu, jeigu tokiu mokėjimu tiesiogiai arba netiesiogiai, pasitelkiant sandorį ar kelis sandorius, vykdomus tarp susijusių įmonių arba sudarytus kaip struktūrinio susitarimo dalis, finansuojamos atskaitomos išlaidos, dėl kurių sudaromos sąlygos pasinaudojimui šalių mokestinės tvarkos neatitikimais, išskyrus atvejus, kai viena iš jurisdikcijų, susijusių su sandoriu arba keliais sandoriais, yra atlikusi lygiavertį koregavimą tokio pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais atžvilgiu.

4. Valstybės narės gali:

a) šio straipsnio 2 dalies b punkto netaikyti pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais atvejams, apibrėžtiems 2 straipsnio 9 dalies pirmos pastraipos b, c, d arba f punktuose;

b) šio straipsnio 2 dalies a ir b punktų netaikyti pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais atvejams, atsirandantiems dėl palūkanų mokėjimo pagal finansinę priemonę susijusiai įmonei, jeigu:

i) finansinė priemonė turi konvertavimo, gelbėjimo privačiomis lėšomis arba nurašymo ypatumų;

ii) finansinė priemonė išleista vieninteliu tikslu – patenkinti bankų sektoriui taikomus nuostolių padengimo pajėgumo reikalavimus, ir finansinė priemonė tokia pripažįstama mokesčių mokėtojo nuostolių padengimo pajėgumo reikalavimuose; finansinė priemonė išleista

- siejant ją su finansinėmis priemonėmis, turinčiomis konvertavimo, gelbėjimo privačiomis lėšomis arba nurašymo ypatumų patronuojančiosios įmonės lygiu,

- lygiu, kuris reikalingas siekiant patenkinti taikytinus nuostolių padengimo

pajėgumo reikalavimus,

- ne pagal struktūrinį susitarimą ir

iv) bendras grynasis atskaitymas konsoliduotos įmonių grupės, kuriai taikomas susitarimas, atveju neviršija sumos, kokia būtų buvusi, jeigu mokesčių mokėtojas tokią finansinę priemonę būtų išleidęs tiesiogiai į rinką. b punktas taikomas iki 2022 m. gruodžio 31 d.

5. Tais atvejais, kai pasinaudojimas šalių mokestinės tvarkos neatitikimais yra susijęs su nuolatinės buveinės, kuri kitur tokia nelaikoma, pajamomis, kurios nėra apmokestinamos valstybėje narėje, kurioje mokesčių mokėtojas yra rezidentas mokesčių tikslais, ta valstybė narė reikalauja, kad mokesčių mokėtojas įtrauktų pajamas, kurios priešingu atveju būtų priskirtos nuolatinėi buveinei, kuri kitur tokia nelaikoma. Ši nuostata taikoma išskyrus atvejus, kai valstybė narė privalo pajamas atleisti nuo mokesčių pagal dvigubo apmokestinimo sutartį, kurią ta valstybė narė yra sudariusi su trečiaja valstybe.

6. Tais atvejais, kai hibridinis perkėlimas yra parengtas siekiant gauti mokesčio prie pajamų šaltinio lengvatą, taikomą mokėjimui, gautam už finansinės priemonės perkėlimą daugiau nei vienai dalyvaujančių šalių, mokesčių mokėtojo valstybė narė apriboja tokios lengvatos naudą proporcingai grynosioms apmokestinamosioms pajamoms, kurios susijusios su tokiu mokėjimu⁹⁶.

„9a straipsnis

Atvirkštiniai pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais atvejai

1. Tais atvejais, kai vienas ar keli susiję subjektai, kurie nėra rezidentai ir kurie bendrai tiesiogiai ar netiesiogiai turi 50 procentų ar daugiau valstybėje narėje įsteigto arba įsisteigusio hibridinio subjekto balsavimo teisių, kapitalo dalies arba teisių į pilną dalies, yra jurisdikcijoje arba jurisdikcijose, kurios tą hibridinį subjektą laiko apmokestinamuoju asmeniu, hibridinis subjektas yra laikomas tos valstybės narės rezidentu ir jo pajamos yra apmokestinamos tiek, kiek tos pajamos nėra kitaip apmokestintos pagal tos valstybės narės arba bet kurios kitos jurisdikcijos įstatymus.

2. 1 dalis netaikoma kolektyvinio investavimo subjektams. Šiame straipsnyje kolektyvinio investavimo subjektas – investicinis fondas ar subjektas, kuris priklauso

⁹⁶2017 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.

įvairiems savininkams, kuris turi diversifikuotą vertybinių popierių portfelį ir kuriam valstybėje, kurioje jis yra įsteigtas, taikomas investuotojų apsaugos reglamentavimas⁹⁷.

„9b straipsnis

Pasinaudojimo šalių mokesstinės tvarkos neatitikimais atvejai, susiję su rezidavimo vieta mokesčių tikslais

Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo, kuris yra rezidentas mokesčių tikslais dviejose ar daugiau jurisdikcijų, mokėjimo, išlaidų arba nuostolių atskaitymas gali būti atskaitomas iš mokesčio bazės abiejose jurisdikcijose, to mokesčių mokėtojo valstybė narė nesuteikia atskaitymo, jeigu kita jurisdikcija leidžia dvigubą atskaitymą kompensuoti iš pajamų, kurios nėra dvigubai įtrauktos pajamos. Jeigu abi jurisdikcijos yra valstybės narės, ta valstybė narė, kurioje pagal dviejų atitinkamų valstybių narių sutartį dėl dvigubo apmokestinimo mokesčių mokėtojas nėra laikomas rezidentu, nesuteikia atskaitymo⁹⁸.

Iš esmės šie pakeitimai apima situacijas, kai dėl mokesstinės tvarkos neatitikimų susidaro sąlygos atsirasti dvigubam atskaitymui, atskaitymui neįtraukiant, bei numato bendrąsias taisykles, kuriomis valstybės turi vadovautis spręsdamos tokias situacijas. Atsisakymo suteikti atskaitymą pagrindus, be to, straipsnis apima per nuolatinę buveinę gautų pajamų įtraukimą tokiu atveju, jei kitoje valstybėje tokia veikla nėra laikoma vykdyta per nuolatinę buveinę ir jos veikla vykdoma siekiant pasinaudoti mokesstinės tvarkos tarp valstybių neatitikimais. Kolizija su dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis išvengiama prioriteta suteikiant būtent dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartims, taip šią priemonę įtvirtinant kaip pagalbinį instrumentą tais atvejais, kuomet dvigubo apmokestinimo sutartis nėra taikoma. Valstybėms suteikiama teisė apriboti tokias mokesčio lengvatas, kurios yra susijusios su hibridiniais perkėlimais, kuomet tokio perkėlimo tikslas ir yra pasinaudoti mokesčių suteikiamomis lengvatomis. Tokios lengvatos apribojimas numatomas proporcingas grynosioms apmokestinamosioms pajamoms.^{99,100}

⁹⁷2017 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.

⁹⁸2017 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.

⁹⁹2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

6 lentelė (sudaryta autorės, remiantis Direktyvose 2016/1164 bei 2017/952 pateikiamais duomenimis)

<p>Tarybos Direktyvos (ES) 2016/1164 6.10 straipsnio 1 dalis papildoma tokia pastraipa:</p> <p>„Nukrypstant nuo pirmos pastraipos, Komisija ne vėliau kaip 2022 m. sausio 1 d. įvertina 9 ir 9b straipsnių įgyvendinimą, visų pirma 9 straipsnio 4 dalies b punkte nustatytos išimties taikymo pasekmes, ir pateikia ataskaitą Tarybai“¹⁰¹.</p>
<p>Tarybos Direktyvos (ES) 2016/1164 7.11 straipsnyje įterpiama ši dalis:</p> <p>„5a. Nukrypstant nuo 1 dalies, valstybės narės ne vėliau kaip 2019 m. gruodžio 31 d. priima ir paskelbia įstatymus ir kitus teisės aktus, būtinus, kad būtų laikomasi 9 straipsnio. Jos nedelsdamos pateikia Komisijai tų teisės aktų nuostatų tekstą.</p> <p>Tas nuostatas jos taiko nuo 2020 m. sausio 1 d.</p> <p>Valstybės narės, priimdamos tas nuostatas, daro jose nuorodą į šią direktyvą arba tokia nuoroda daroma jas oficialiai skelbiant. Nuorodos darymo tvarką nustato valstybės narės“¹⁰².</p>

Valstybės narės, pasirašydamos stojimo į ES sutartis dalį savo suvereniteto mokesčių leidybos srityje suteikė ES įgaliotoms institucijoms, tačiau perleistas suverenitetas tiesioginių bei netiesioginių mokesčių srityje yra skirtingas. Netiesioginiai mokesčiai, kurie nors ir sudaro didesniąją dalį į VN biudžetus surenkamų mokesčių, yra mažuma mokesčių sistemoje. Tiesioginių mokesčių leidybos srityje suverenitetas ES įgaliotoms institucijoms yra mažesnis, tad tiesioginių mokesčių harmonizavimas ES lygiu yra sudėtingesnis procesas. Direktyva 2016/1164 bei Direktyva 2017/952 yra BEPS 15 veiksmų plano rezultatas, siekiant tiesioginius mokesčius harmonizuoti tarptautiniu mastu. Direktyva 2016/1164 priimtos penkios priemonės, kurios skirtos efektyviau kovoti su mokesčių vengimu tarptautiniu mastu, kadangi buvo pastebėta, jog problema – globali, bei jai spręsti nacionaliniu lygiu priimtų priemonių nėra

¹⁰⁰2017 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.

¹⁰¹2017 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.

¹⁰²2017 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.

pakankama. Pastebėjus atsiradusias spragas, buvo priimta Direktyva 2017/952 kuri iš dalies pakeitė Direktyvos 2016/1164 nuostatas, siekiant jas panaikinti bei papildė nuolatinės buveinės sąvoką trečiųjų valstybių atžvilgiu, kur kas detaliau reglamentavo piknaudžiavimo mokestiniais neatitikimais bei rezidavimo vietos atvejus. Šios direktyvos turi nenuginčijamą reikšmę VN mokestinėms sistemoms, verslui, investicijoms bei mokesčių mokėtojams, kuriems yra taikomas pelno mokestis arba mokestis, kuris iš esmės atitinka pelno mokestį. Apibendrinant, Direktyva 2016/1164 priimtos penkios priemonės, kurios skirtos efektyviau kovoti su mokesčių vengimu tarptautiniu mastu, kadangi buvo pastebėta, jog problema – globali, bei jai spręsti nacionaliniu lygiu priimtų priemonių nėra pakankama.

3. DIREKTYVOS NUOSTATŲ PERKĖLIMAS

Stojimo į ES sutartimi Lietuvos Respublika, kaip ir kitos VN tapo ES VN bei įsipareigojo dalį suvereniteto mokesčių srityje perleisti ES įgaliotoms institucijoms. Šio įsipareigojimo rezultatas - ES įgaliotų institucijų priimami antrinės teisės aktai (t. y. direktyvų nuostatos) privalo būti perkelti į nacionalinius teisės aktus iki tam skirto termino. Direktyva 2016/1164, privalo būti perkelta į Lietuvos Respublikos bei kitų VN nacionalines teises sistemas iki 2018 gruodžio 31 d. (išskyrus tam tikras išimtis, numatytas Direktyvos 2016/1164 11 str.). Įstatymų leidėjai, siekdami perkelti šios Direktyvos nuostatas parengė įstatymų projektus, skirtus atsižvelgiant į joje įtvirtintas nuostatas, pakeisti VN įstatymų normas.

3.1 Direktyvos nuostatų perkėlimas į Lietuvos Respublikos mokesčių teisės sistemą

LR mokesčių vengimo prevencija be MAĮ įtvirtinama ir PMĮ nuostatomis (nuostatų, susijusių su mokesčių vengimu taip pat galima rasti ir kituose įstatymuose, tačiau svarbiausios įtvirtinamos šiuose įstatymuose). Remiantis LR PMĮ Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55, straipsnių, 3 priedėlio Pakeitimo ir įstatymo papildymo 30¹ straipsniu įstatymo ir LR GPMĮ Nr. IX-1007 2, 8, 13, 27 ir 37 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto aiškinamuoju raštu (toliau – aiškinamasis raštas), „Pelno mokesčio įstatymo projektas parengtas perkeliant ir įgyvendinant dalį 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės [...], nuostatų, kurių perkėlimo terminas pagal Direktyvos 11 straipsnį yra 2018 m. gruodžio 31 d., t.y. Direktyvos nuostatas, reglamentuojančias palūkanų ribojimo taisyklės (angl. *Interest limitation rule*), bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės (angl. *General anti-abuse rule*) ir kontroliuojamojo užsienio apmokestinamojo vieneto (toliau – kontroliuojamasis užsienio vienetas) pajamų apmokestinimo taisyklės (angl. *Controlled foreign company rule*) taikymą, taip pat įgyvendinant ES principus, nukreiptus prieš žalingą mokesčių praktiką. [...] Pozityviųjų pajamų apmokestinimo taisyklės taikomos ir nuolatiniais Lietuvos gyventojams, todėl kartu teikiamas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 13, 27 ir 37 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas, siekiant teisinio aiškumo siūloma visas su nuolatinį Lietuvos gyventojų pozityviųjų pajamų apskaičiavimu susijusias nuostatas, analogiškas LR pelno mokesčio įstatymo projekto nuostatoms, išdėstyti Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų

mokesčio įstatyme¹⁰³. Remiantis aiškinamuoju raštu, šiame įstatymo projekte taip pat atsižvelgiama į EBPO ir G20 parengtą 15 veiksmų planą (atsižvelgiama į 3, 4 bei 5 veiksmą)¹⁰⁴. Tad šiais įstatymų projektais Lietuvos Respublikos teisėje siekiama perkelti Direktyvos 2016/1164 nuostatas.

Remiantis Direktyvos (ES) 2016/1164 ir LR PMĮ Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 30¹straipsniu įstatymo projekto atitikties lentelėje (toliau – atitikties lentelė, priedas Nr. 1) pateiktais duomenimis, Direktyvos 2016/1164 1, 4, 6, 7, ir 8 straipsnių perkėlimo ir įgyvendinimo lygis - visiškai perkelta. Direktyvos 2016/1164 2 ir 11 straipsnių perkėlimas yra dalinis, numatoma, jog šiuose straipsniuose įtvirtinamos nuostatos bus perkeltos priėmus anksčiau minėtą pelno mokesčio įstatymo pataisų projektą, kartu su Direktyvos 2016/1164 5 bei 9 straipsniais. Direktyvos 2016/1164 3, 10, 12 bei 13 straipsnių perkelti ir įgyvendinti nereikia.¹⁰⁵

Remiantis atitikties lentele (priedas Nr. 1), visiškai perkeltos Direktyvos 2016/1164 nuostatos Lietuvos Respublikos mokesstinėje teisinėje sistemoje įtvirtintos šiomis nuostatomis:

- Direktyvos 2016/1164 1 str. „Taikymo sritis“ – nuostatos perkeltos PMĮ 2 str. 1,2 bei 3 dalį bei 3 str. Nuostatos perkeltos įtvirtinus apmokestinamojo vieneto, Lietuvos apmokestinamojo vieneto, užsienio apmokestinamojo vieneto sąvokas bei įtvirtinant kas laikoma mokesčio mokėtojais;
- Direktyvos 2016/1164 4 str. „Palūkanų ribojimo taisyklė“ – nuostatas siekiama perkelti PMĮ 17 str. papildant 13 punktu, įstatymą papildant nauju, 30¹ str. bei numatant, kad priėmus įstatymo pakeitimo projektą, tam tikroms palūkanoms, kurios atsirado sandorių, sudarytų iki projekte 5 bei 7 str. nustatytų nuostatų įsigaliojimo, pagrindu, šios nuostatos (įtvirtintos projekto 5 bei 7 str.) taikomos nėra;
- Direktyvos 2016/1164 6 str. „Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė“ – nuostatas siekiama perkelti PMĮ 11 str. papildant 8 dalimi, kurioje numatyta darinių ar darinius, kurių (arba kurio) pagrindinis tikslas (arba vienas iš pagrindinių tikslų) yra gauti mokesstinės naudos laikyti apsimestiniais (arba apsimestiniu) ir tokiu atveju siekiant apskaičiuoti mokėtiną pelno mokesčio dalį į tokius darinius (ar darinį) neatsižvelgti;

¹⁰³„XIIIP-2613 AIŠKINAMASIS RAŠTAS Dėl Įstatymų Projektų Reg. Nr. XIIIP-2613, XIIIP-2614,“ žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/7fc9a5d0c2de11e883c7a8f929bfc500?jfwid=-18iq1j2iiv>.

¹⁰⁴„XIIIP-2613 AIŠKINAMASIS RAŠTAS Dėl Įstatymų Projektų Reg. Nr. XIIIP-2613, XIIIP-2614.“

¹⁰⁵„XIIIP-2613 Pelno Mokesčio Įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 Straipsnių, 3 Priedėlio Pakeitimo ...“ žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/98a8aec0c2de11e883c7a8f929bfc500?jfwid=14shvk650n>.

Svarbu tai, jog MAĮ 69 str. 1 d. iš esmės įtvirtinta bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė Lietuvoje: “Tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas”¹⁰⁶. Tačiau, papildomas šios nuostatos perkėlimas matomas PMĮ projekte, o MAĮ 69 str. 1 d. įtvirtintos nuostatos keitimas šiuo metu (remiantis įstatymo keitimo projekto nebuvimu) nėra numatomas, tad galima daryti išvadas, jog naujoji privaloma bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė LR siekiama perkelti papildant PMĮ 11 str. 8 d., tačiau nekeičiant MAĮ 69 str. 1 d. Įtvirtintos nuostatos (aut. pastaba).

- Direktyvos 2016/1164 7 str. „Kontroliuojamosios užsienio bendrovės taisyklė“ - nuostatas siekiama perkelti PMĮ 2 str. papildant 4¹ d. bei 4² d., kurioje apibrėžiama kontroliuojamojo užsienio apmokestinamojo subjekto sąvoka bei sąlygos, skirtos subjektą laikyti kontroliuojamuoju užsienio apmokestinamuoju vienetu. Taip pat pakeičiant PMĮ 39 str., jame nustatant kokios pozityviosios pajamos gali būti apmokestinamos šio straipsnio nuostatų pagrindu, nuostatų netaikymo pagrindus, bei kas laikoma pasyviosiomis pajamomis 39 str. prasme;
- Direktyvos 2016/1164 8 str. „Kontroliuojamosios užsienio bendrovės pajamų apskaičiavimas“ - nuostatas siekiama perkelti pakeičiant PMĮ 2 str. 29 d. ir PMĮ 39 str. (5, 7, 9, 10, 11 ir 12 d.)¹⁰⁷.

Remiantis atitiktis lentele (priedas Nr. 1), Direktyvos 2016/1164 nuostatos dalinai perkeltos į Lietuvos Respublikos mokestinę teisinę sistemą:

- Direktyvos 2016/1164 2 str. „Apibrėžtys“ – kartu su PMĮ 2 str. 28d. įstatymą papildant 30¹ str. kurio 6 d. nustato įtraukimo į palūkanas atvejus. Direktyvos 2016/1164 2 str. 3 d. jau yra perkelta į nacionalinę Lietuvos mokestinę sistemą – sąvoka įtvirtinta PMĮ 6 str. 1 ir 2 dalyse. Direktyvos 2016/1164 2 str. 4 d. taip pat jau įtvirtinta PMĮ 2 str. 33 d.

¹⁰⁶ „IX-2112 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas“, žiūrėta 2018 m. spalio 20 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.231855/xgKAXsUFkT>.

¹⁰⁷ „XIIIIP-2613 Pelnų Mokesčio Įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 Straipsnių, 3 Priedėlio Pakeitimo ...”

Direktyvos 2 str. 5 d. siekiama įtvirtinti įstatymo projektu, siekiant pakeisti PMĮ 2 str. 7 d. bei apibrėžti kaip turi būti suprantamos kitos PMĮ vartojamos sąvokos;

- Direktyvos 2016/1164 11 str. „Perkėlimas į nacionalinę teisę“ – įgyvendinamas iš dalies pakeičiant PMĮ 3 priedėlį, jį papildant 14 punktu bei PMĮ projekto 11 str. numatant įstatymo įsigaliojimą, įgyvendinimą ir taikymą, kuris atitinka Direktyvos 2016/1164 11 str. numatytus reikalavimus.¹⁰⁸

PMĮ projektas numato, jog direktyvos 2016/1164 5 bei 9 straipsniai bus perkelti priėmus LR PMĮ pataisų projektą (jis planuojamas priimti iki 2019 gruodžio 31 d.)¹⁰⁹.

Pakeitimai, susiję su direktyvos 2016/1164 nuostatomis atsispindi ir LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 13, 27 ir 37 straipsnių pakeitimo įstatyme, kuriame LR GPI keičiamas 2 str. 21 d. apibrėžiant tikslinę teritoriją, 2 str. papildant 27¹dalimi, kurioje numatoma kas laikoma kontroliuojamuoju užsienio apmokestinamuoju vienetu, pakeičiant GPI 8 str. 3d. bei 13 str., kuriame apibrėžiama kas laikoma pozityviosiomis pajamomis, kas neįtraukiama į pozityviasias pajamas, straipsnio netaikymo atvejai bei kas laikoma pasyviosiomis pajamomis bei kitos nuostatos. Pakeičiamas GPI 27 str. 6 d., 37 str. 1 d., bei įtvirtinami įsigaliojimo ir taikymo terminai.¹¹⁰

LR Finansų ministerija teigia, jog „siekiant sukurti darnią šiuolaikinę Lietuvos mokesčių sistemą, skatinančią sparčią ekonomikos raidą, užtikrinančią stabilias biudžetų pajamas, teisingą ir proporcingą mokesčių paskirstymą, teisingą konkurenciją, buvo priimti ir įsigaliojo nauji mokesčių įstatymai. Jie parengti vadovaujantis bendrais apmokestinimo principais ir suderinti su apmokestinimą ES reglamentuojančiais teisės aktais“¹¹¹. Akivaizdu, jog ES mastu priimami teisės aktai turi didžiulę įtaką LR mokesčiai teisinei sistemai. Ši sistema, net ir keičiant bei pildant jos nuostatas privalo veikti kaip vientisas mechanizmas, tad ES teisės aktų perkėlimas į nacionalinę teisinę sistemą yra itin sudėtingas procesas. Apibendrinant, Direktyva 2016/1164 akivaizdžiai koreguoja LR mokesčines sistemą kryptingai su kitomis ES VN, siekiant direktyvoje numatytų tikslų. Šis procesas atsispindi LR įstatymų leidyboje. Remiantis aiškinamuoju raštu, 12 p., „priėmus Įstatymų projektus, numatomas neįžymiai teigiamas poveikis valstybės biudžeto pajamoms (pavyzdžiui, nustačius palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklę, valstybės biudžeto pajamos iš pelno mokesčio per metus padidėtų apie 0,4 mln. eurų)“¹¹². Iš to,

¹⁰⁸„XIIIP-2613 Pelno Mokesčio Įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 Straipsnių, 3 Priedėlio Pakeitimo ...”

¹⁰⁹„XIIIP-2613 Pelno Mokesčio Įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 Straipsnių, 3 Priedėlio Pakeitimo ...”

¹¹⁰„Gyventojų Pajamų Mokesčio Įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 13, 27 Ir 37 Straipsnių Pakeitimo Įstatymo P...” žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAP/54225fe0c2dd11e883c7a8f929bfc500?positionInSearchResults=5&searchModelUUID=801e32af-1a50-4e4b-8101-64f3d11c90a5>.

¹¹¹„Mokesčiai,” žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d., <http://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai>.

¹¹²„XIIIP-2613 AIŠKINAMASIS RAŠTAS Dėl Įstatymų Projektų Reg. Nr. XIIIP-2613, XIIIP-2614.”

kas pasakyta, galima teigti, jog Direktyvoje 2016/1164 įtvirtintos nuostatos ne tik padės įgyvendinti Direktyvoje 2016/1164 bei BEPS 15 veiksmų plane numatytus tikslus, tačiau taip pat ir teigiamai paveiks LR biudžeto pajamas.

3.2 Direktyvos nuostatų perkėlimas į Liuksemburgo mokesčių teisės sistemą

2018 m. birželio 20 d. buvo paskelbtas įstatymo projektas Liuksemburge, kuriuo įgyvendinama 2016 m. liepos 12 d. Direktyva 2016/1164. Įstatymo projektas apima 5 priemones, skirtas kovoti su mokesčių vengimu tarptautiniu mastu. Įstatymo projekte įtvirtinamos penkios priemonės įtvirtintos minėtoje direktyvoje (CFC taisyklės, palūkanų ribojimo taisyklės, perkėlimo apmokestinimo taisyklė, bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė bei šalių mokestinės tvarkos neatitikimai (hibridinių neatitikimų taisyklė)). Be to, numatomos dvi papildomos taisyklės, kurios nėra siejama su minėta direktyva:

1. Remiantis šiuo metu galiojančiomis nuostatomis obligacijų savininkui leidžiama savo reikalavimus konvertuoti į akcijas. Toks konvertavimas neutralus mokesčių atžvilgiu. Įstatymo projektu siekiama tokią nuostatą panaikinti. Nuo 2019 m. sausio 1 d. siekiama tokį veiksma siekiama laikyti skolos vertybinių popierių pardavimu (už sąžiningą rinkos kainą), o vėliau – akcijų įsigijimu (kai sandorio vertė taip pat atitinka rinkos vertę), tad tokį veiksma siekiama išskirstyti į du atskirus etapus;
2. Nuolatinės buveinės statusas nustatomas remiantis Liuksemburgo nacionaline teise, įstatymo projektu siekiama įterpti papildomą straipsnio dalį, kuri reglamentuotų užsienyje esančios nuolatinės buveinės pripažinimą šalyje (jei tarp šalių yra sudaryta dvigubo apmokestinimo vengimo sutartis). Siūloma, kad tokiu atveju nuolatinė buveinė būtų grindžiama sutartyje numatytais kriterijais jei nėra nuostatos, kuri prieštarautų subjektą laikyti vykdančią veiklą per nuolatinę buveinę. Tiesa, remiantis įstatymo projektu, Liuksemburgo mokesčius administruojančioms institucijoms paliekama teisė iš mokesčių mokėtojo reikalauti patvirtinimo, ar kita valstybė pripažįsta ekonominės veiklos vykdymą per nuolatinę buveinę jos jurisdikcijoje¹¹³.

CFC taisyklės perkėlimas į nacionalinę Liuksemburgo teisę – atsisakoma taisyklės taikyti apmokestinant savivaldybes. Taisyklės taikomos šalies mokesčių mokėtojams. Kurie laikomi rezidentais mokesčių tikslais bei nuolatinės buveinės įsteigusiems mokesčių mokėtojams. Įstatymo projektu įtvirtinamas direktyvos 7 str. 2 d. „b“ p. (Direktyva 2016/1164)

¹¹³“Implementation Of Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD 1) - Tax - Luxembourg,” žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d., <http://www.mondaq.com/x/720672/tax+authorities/Implementation+of+AntiTax+Avoidance+Directive+ATAD+1>.

numatytas variantas: Liuksemburgas į mokesčio bazę įtraukia nepaskirstytąsias pajamas, kurias subjektas (arba nuolatinė buveinė) gavo iš apsimestinių darinių, kurių sukūrimo esminis tikslas ir buvo gauti mokesstinės naudos. Tokios nepaskirstytosios pajamos turi būti įtraukiamos į Liuksemburgo mokesčių mokėtojų apmokestinamąjį pelną (pagrindą) einamaisiais apmokestinamaisiais metais. Numatomas šių taisyklių taikymas – fiskaliniai metai, juos pradedant skaičiuoti nuo 2019 m. sausio (arba vėliau) 1 d.¹¹⁴

CFC taisyklės taikomos tokiu atveju, kai:

- mokesčių mokėtojas vienas, arba kartu su jam priklausančiomis įmonėmis turi daugiau kaip 50 % ūkio subjekto balsavimo teisių ar teisių į kapitalo dalį ir gali gauti daugiau kaip 50 % tokio subjekto pelno;
- ir ūkio subjektas arba nuolatinė buveinė apmokestinamas taikant faktinį mokesčio tarifą, kitoje jurisdikcijoje, kuris yra mažesnis nei 50 % pelno mokesčio, mokamo Liuksemburge (lyginimas atliekamas atsižvelgiant į dabartinį pelno mokesčio tarifą, kuriuo apmokestinamas pelno mokesčio mokėtojas šalyje – 18 %)¹¹⁵.

Taip pat svarbu paminėti, jog subjektams ar nuolatinėms buveinėms, kurių pelnas nėra didesnis nei 750 000 Eur. arba 10 % apmokestinamojo laikotarpio veiklos sąnaudų, taisyklės nėra taikomos¹¹⁶.

Nuostatos, susijusios su palūkanų ribojimo taisykle – įstatymo projekte numatomi tokie neprivailomi atleidimai:

- *De minimis* išimtis (tai reiškia, jog direktyva nedraudžia nustatyti griežtesnius standartus VN, o tik nustato minimalų reikalaujamą apsaugos lygį), kai skolinimosi išlaidos viršija 3 mln. Eur.;
- Jei mokesčių mokėtojas yra atskiras subjektas finansinės apskaitos tikslais (autonominis subjektas, kuris yra finansinė įmonė), neturintis asocijuotų įmonių ar nuolatinių buveinių, esančių kitoje valstybėje nei Liuksemburge, tokiam subjektui netaikomos palūkanų ribojimo taisyklės;
- Paskoloms, kurios yra naudojamos ES ilgalaikės viešosios infrastruktūros finansavimui (atsižvelgiant į tam tikras sąlygas);
- Finansinėms įmonėms (tokioms kaip kredito įstaigos, investicinės įmonės, alternatyvaus investavimo fondai, draudimo ir perdraudimo įmonės bei kt.);

¹¹⁴„Luxembourg Releases Bill Implementing Anti-Tax Avoidance Directive | Deloitte Luxembourg | News,” žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d., <https://www2.deloitte.com/lu/en/pages/tax/articles/luxembourg-releases-bill-implementing-anti-tax-avoidance-directive.html>.

¹¹⁵„Implementation Of Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD 1) - Tax - Luxembourg.”

¹¹⁶„Implementation Of Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD 1) - Tax - Luxembourg.”

- Skolinimosi išlaidas, kurių negalima atskaityti einamuoju mokestiniu laikotarpiu leidžiama perkelti į kitus mokestinius laikotarpius tokio perkėlimo neribojant perkėlimo metų terminu;
- Leidžiama ne ilgiau kaip 5 metus perkelti nepanaudotą palūkanų pajėgumą, kurio negalima atskaityti tuometiniu mokestiniu laikotarpiu (vadovaujantis Direktyvos 2016/1164 4 str. 1 – 5 dalimis);
- Bei kt.¹¹⁷

Svarbu ir tai, jog įstatymas apimtų tas paskolų skolinimosi išlaidas, kurios buvo sudarytos po 2016 m. birželio 17 d. Iki to laiko sudarytomis paskoloms nebus taikomos palūkanų normų ribojimo taisyklės (nebent jos būtų keičiamos po 2016 m. birželio 17 d.). Palūkanų ribojimo taisyklės taikomos fiskaliniams metams, prasidedantiems 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau.¹¹⁸

Perkėlimo apmokestinimo taisyklė įstatymo projekte – įstatymo projektu siekiama pakeisti galiojančias nuostatas, kurios leidžia atidėti mokėtiną mokestį dalimis per penkerius metus, veiklos perkėlimo atveju. Atsižvelgiant į įstatymo projekte pateikiamus pakeitimus, kai įmonė savo veiklą perkelia į Liuksemburgą, arba nuolatinė buveinė perkeliama į šią šalį, tokios įmonės (arba nuolatinės buveinės) turtas turi būti vertinamas atsižvelgiant į kitos valstybės nustatytą vertę. Tais atvejais, kai įmonė savo veiklą ar nuolatinę buveinę perkelia iš Liuksemburgo į kitą šalį bus pakeičiama dabartinė taisyklė, kuri leidžia neribotą (tiesa, su tam tikromis išimtimis) mokesčio mokėjimo atidėjimą. Neribotą mokėtino mokesčio atidėjimą pakeis reikalavimas sumokėti mokestį lygiomis dalimis ne ilgesniu ne penkerių metų laikotarpiu išmokant visą mokėtino mokesčio dalį. Tokios sąlygos bus taikomos perkėlimams, kurie vyks tarp ES VN bei šalies, su kuri yra EEE susitarimo šalis, jei su ja yra sudaryta sutartis dėl savitarpio pagalbos išieškant mokesčių.¹¹⁹ Pakeitimai, susiję su perkėlimo apmokestinimo taisykle bus taikomi apmokestinamiesiems metams, kurie bus pradėti skaičiuoti nuo 2020 m. sausio 1 d. arba vėliau¹²⁰.

Šalių mokestinės tvarkos neatitikimai (hibridinių neatitikimų taisyklė) įstatymo projekte – perkeliamos Direktyvoje 2016/1164 numatytos dvi pagrindinės taisyklės:

¹¹⁷“Luxembourg Releases Bill Implementing Anti-Tax Avoidance Directive | Deloitte Luxembourg | News.”

¹¹⁸“Luxembourg Releases Bill Implementing Anti-Tax Avoidance Directive | Deloitte Luxembourg | News.”

¹¹⁹[http://www.mondaq.com/x/720672/tax+authorities/Implementation+of+AntiTax+Avoidance+Directive+ATAD+](http://www.mondaq.com/x/720672/tax+authorities/Implementation+of+AntiTax+Avoidance+Directive+ATAD+1)

1

¹²⁰“Implementation Of Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD 1) - Tax - Luxembourg.”

1. „Tais atvejais, kai dėl šalių mokestinės tvarkos neatitikimų sudaromos sąlygos dvigubam atskaitymui, atskaitymas atliekamas tik valstybėje narėje, kurioje yra mokėjimo šaltinis.
2. Tais atvejais, kai dėl šalių mokestinės tvarkos neatitikimų sudaromos sąlygos atskaitymui neįtraukiant, mokėtojo valstybė narė atsisako atlikti tokio mokėjimo atskaitymą“¹²¹.

Šios taisyklės pagrįstos BEPS 15 veiksmų plano, antrojo veiksmo išvadomis. Numatoma, jog įstatymo projekte numatytos nuostatos turėtų būti pradėtos taikyti fiskaliniams metams, prasidedantiems nuo 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau. Numatoma, jog įstatymo projektas neapima 2017/952 direktyvoje įtvirtintų nuostatų, tačiau tikimasi, kad šioje direktyvoje nuostatos, kuriomis keičiama hibridinių neatitikimų taikymo sritis, susijusi su trečiosiomis šalimis bus perkelta atskiru įstatymu.¹²²

Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė – ši taisyklė nėra numatyta BEPS 15 veiksmų plane. Šią taisyklę iniciavo EK, priimdama Direktyvą 2016/1164. Remiantis šia taisykle reikėtų atsižvelgti ar darinio ar keleto darinių sukūrimo pagrindinis tikslas (ar vienas iš pagrindinių tikslų) yra gauti lengvatą mokesčių srityje, kuri prieštarautų taikomo mokesčių įstatymo tikslui arba objektui.

Darinio ar keleto darinių sukūrimas laikomas apsimestiniu, jei jis nėra pagrindžiamas svariomis komercinėmis priežastimis, kurios atspindi ekonominę tikrovę. Įstatymo projekte siūloma modernizuoti Liuksemburgo „*Steueranpassungsgesetz*“ įstatymo 6 d., kuriame jau įtvirtinta bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė, kuri taikoma tiek fiziniams, tiek juridiniams asmenims. Siūloma įstatymo nuostatas modernizuoti, siekiant, kad jos atitiktų direktyvoje numatytas nuostatas. Įdomu tai, jog įstatymo oficialus aiškinimas nurodo, jog mokesčių mokėtojas turi teisę naudotis palankiausiu mokestiniu keliu. Toks įstatymo aiškinimas taip pat atitinka Direktyvos 2016/1164 preambulę, kurioje teigiama, jog „mokesčių mokėtojas turėtų turėti teisę pasirinkti savo komercinei veiklai mokesčių požiūriu veiksmingiausią struktūrą“¹²³. Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė, įtvirtinama įstatymo projekte, kuris iš dalies keičia jau galiojančio įstatymo („*Steueranpassungsgesetz*“ įstatymo 6 d.) formulavimą, galios mokestiniams laikotarpiams, kurie prasidės nuo 2019 m. sausio 1 d. arba vėliau.¹²⁴

¹²¹2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

¹²²„Luxembourg Releases Bill Implementing Anti-Tax Avoidance Directive | Deloitte Luxembourg | News.“

¹²³2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

¹²⁴„Luxembourg Releases Bill Implementing Anti-Tax Avoidance Directive | Deloitte Luxembourg | News.“

Minėtoje direktyvoje priimtose nuostatos turi tiesioginės įtakos VN, tarp jų ir Liuksemburgo mokesčių teisės aktams. Įstatymo projektas, kuriuo siekiama į nacionalinę Liuksemburgo teisę perkelti nuostatas, kurios įtvirtinamos direktyvoje 2016/1164 atspindi įstatymų leidybos procesą Liuksemburge. Iš parengto įstatymo projekto galima daryti išvadą, kad siekiama perkelti direktyvoje įtvirtinamas priemones, numatant nuostatų įsigaliojimo bei taikymo terminus, tačiau Direktyvos 2017/952 nuostatos šiuo projektu perkeliamos nėra. Siekiama įtvirtinti daugelį direktyvoje įtvirtinamų lengvatų, o tai VN daro patrauklia mokesčių mokėtojams. Kaip ir Lietuvos Respublikoje, Liuksemburge direktyvos nuostatų perkėlimas daro įtaką jau galiojantiems teisės aktams. Tad nuostatas siekiama perkelti atsižvelgiant į šalies mokestinę teisinę sistemą kaip į taisyklių visumą, kurioje veikia glaudžiai tarpusavyje susijusių normų visuma (numatomi jau galiojančių įstatymų pakeitimai).

3.3 Direktyvos nuostatų perkėlimas į Olandijos mokesčių teisės sistemą

2018 m. rugsėjo 18 d. Olandijos parlamentui buvo pateiktas įstatymo projektas, kuriuo siekiama perkelti Direktyvos 2016/1164 nuostatas į Olandijos nacionalinę mokestinę sistemą. Priėmus įstatymo projektą, nauji teisės aktai turi įsigalioti nuo 2019 m. sausio 1 d. Naujasis reglamentavimas paveiks daugelį įmonių apmokestinimo prasme. Išskiriamos svarbiausios įdiegiamos priemonės – CFC taisyklė bei palūkanų ribojimo taisyklė.¹²⁵

CFC taisyklė – siekiant kovoti su mokesčių slėpimu naudojantis mažų mokesčių jurisdikcijas, taisyklė taikoma jei Olandijos įmonių pelno mokesčio mokėtojas:

- Tiesiogiai arba netiesiogiai iš dukterinės įmonės gauna daugiau nei 50 % pajamų (palūkanų);
- Arba turi nuolatinę buveinę kitoje šalyje, kurioje ji yra apmokestinama mažu mokesčiu¹²⁶.

Ūkio subjektas arba nuolatinė buveinė laikoma apmokestinama mažu mokesčiu, jei:

1. Rezidentas mokesčių tikslais įsisteigia jurisdikcijoje, kurioje pelno mokestis nėra taikomas;
2. Rezidentas mokesčių tikslais įsisteigia jurisdikcijoje, kurioje taikomas pelno mokesčio tarifas yra mažesnis nei 7 %;

¹²⁵“Dutch Implementation of Directive against Tax Avoidance (ATAD 1),” žiūrėta 2018 m. spalio 20 d., <https://www.pwc.nl/en/budget-day/dutch-implementation-of-directive-against-tax-avoidance.html>.

¹²⁶“Dutch Implementation of Directive against Tax Avoidance (ATAD 1).”

3. Arba rezidentas mokesčių tikslais įsisteigia jurisdikcijoje, kuri priskiriama jurisdikcijoms, kurios yra priskiriamos nebendradarbiaujančioms, t.y. įtrauktoms į ES juodąjį nebendradarbiaujančių jurisdikcijų sąrašą¹²⁷.

Jei sąlygos tenkinamos, tam tikros nepaskirstytosios pajamos (pvz. dividendai, palūkanos, autoriniai atlyginimai, iš akcijų pardavimo ir išperkamosios nuomos gautos pajamos, atėmus susijusias išlaidas) turi būti priskiriamos Olandijoje esančiai patronuojančiai bendrovei. Tokiu atveju priskiriamos pajamos apmokestinamos remiantis nacionaline Olandijos teise, taikant standartinius Olandijoje taikomus įmonių pelno mokesčio tarifus. Taisyklės išimtis taikomos tuo atveju, jei iš dukterinės įmonės gautos pasyviosios pajamos sudaro mažiau ne 30 % bendrųjų įmonės pajamų arba tokiu atveju, jei dukterinė bendrovė savo ekonominę veiklą vykdo dideliu mastu (jurisdikcijoje, kurioje dukterinė įmonė yra įsisteigusi). Laikoma, kad savo ekonominę veiklą dideliu mastu įmonė vykdo jei jos veikla atitinka šias sąlygas:

1. Turi daugiau kaip 100 000 Eur. užmokesčio sąnaudų;
2. Ir mažiausiai 24 mėn. turi biurą, per kurį vykdo veiklą.¹²⁸

Palūkanų ribojimo taisyklė – per didelės skolinimosi sąnaudos yra išskaičiuojamos tik iki 30 % pritaikyto Olandijos apmokestinamojo pelno (EBITDA mokesčių tikslais). Taip pat yra taikoma 1 000 000 Eur. riba, t.y. leidžiama atskaityti viršijančias sąnaudas iki 1 000 000 Eur. (imtinai) ribos. Taisyklė taikoma grupės lygiu bei apima visų jos narių rezultatus. Viršijančias skolinimosi sąnaudas, kurių negalima atskaityti einamuoju mokesčiniu laikotarpiu leidžiama neribotą laiką perkelti į būsimus mokesčinius laikotarpius, jei toks perkėlimas nepažeidžia einamųjų metų pajamų balanso taisyklių. Nors direktyvoje 2016/1164 yra numatomos VN įtvirtinti leidžiamos išimtis (paskolų senaties nustatymo taisyklės, grupės santykio išimtis bei pan.), tačiau įstatymo projekte, kuris pateikiamas Olandijos parlamentui, tokios nuostatos nėra numatytos. Atsižvelgiant į bendrą taisyklės pobūdį, įstatymo projekte numatoma, jog šiuo metu taikomos nuostatos bus panaikintos iki 2019 m. sausio 1 d. bei įsigalios projektu siekiamos įtvirtinti nuostatos.

Perkėlimo apmokestinimo taisyklė įstatymo projekte – jei įmonė ar jos turtas nuo 2019 m. bus perkeliama į kitą šalį, mokėtinas mokestis turi būti sumokėtas per penkerius metinius mokėjimus. Šiuo metu galiojančiose normose (iki įstatymo projekto priėmimo) jau yra reglamentuota perkėlimo apmokestinimo taisyklė, tačiau šios taisyklės nuostatos esant tam

¹²⁷„Dutch Implementation of Directive against Tax Avoidance (ATAD 1).”

¹²⁸„Dutch Implementation of Directive against Tax Avoidance (ATAD 1).”

tikroms sąlygoms mokėtiną mokestį atidėti dešimčiai metų. Tad direktyvoje 2016/1164 reglamentuojama taisyklė yra griežtesnė šiuo metu galiojančios Olandijos nuostatos atžvilgiu.¹²⁹

Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė į įstatymo projektą nėra įtraukta, kadangi, Olandijos finansų ministerijos teigimu ši nuostata iš esmės Olandijoje jau yra įvykdyta bei yra šalies mokesčių sistemos dalimi¹³⁰.

Nuostatos dėl šalių mokestinės tvarkos neatitikimų taip pat nėra įtraukiamos šiame pasiūlyme, tačiau numatoma, kad jos bus įtrauktos į vėlesnį teisės akto pasiūlymą, kuriuo bus įgyvendinama Direktyva 2017/952. Vėlesnis teisės akto pasiūlymas turėtų įsigalioti nuo 2020 m. Numatoma, jog priėmus šį įstatymo projektą, perkeltos direktyvos nuostatos gali stipriai paveikti verslą (pavyzdžiui tuo atveju, jei įmonei bus taikomos CFC taisyklė arba palūkanų ribojimo taisyklė).¹³¹

3.4 Direktyvos nuostatų perkėlimas į Jungtinės Karalystės mokesčių teisės sistemą

Remiantis 2018 m. liepos 6 d. Jungtinės Karalystės (toliau - JK) vyriausybės paskelbtu įstatymo projektu, buvo pasiūlytas keletas pakeitimų, siekiant užtikrinti, kad Direktyva 2016/1164 bus perkelta į šalies nacionalinius mokesčių teisės aktus. Nors JK ir planuoja trauktis iš ES, tačiau tikimasi, kad pereinamuoju laikotarpiu valstybės nuostatos atitiks reikalavimus, numatytus minėtoje direktyvoje. Įstatymo projektu siūloma įgyvendinti visus pakeitimus, kurie yra susiję su nuostatų taikymu nuo 2019 m. sausio 1d. arba nuo 2020 m. sausio 1 d. JK vyriausybė įvertino direktyvoje numatytus reikalavimus bei padarė išvadas, jog laikantis reikalavimų reikia keisti šias sritis:

1. CFC taisyklės (jos turi būti taikomos nuo 2019 m. sausio 1 d.);
2. Perkėlimo apmokestinimo taisyklės (jos turi būti taikomos nuo 2020 m. sausio 1 d.);
3. Tam tikras nuostatas dėl šalių mokestinės tvarkos neatitikimų (taisyklės turi būti taikomos nuo 2020 m. sausio 1 d., nuostatos, kurių perkėlimo terminas – 2022 m. sausio 1 d. yra tik peržiūrimos).¹³²

¹²⁹“Dutch Implementation of Directive against Tax Avoidance (ATAD 1).”

¹³⁰“Dutch Implementation of Directive against Tax Avoidance (ATAD 1).”

¹³¹“Dutch Implementation of Directive against Tax Avoidance (ATAD 1).”

¹³²“UK Takes Steps to Implement EU Anti-Tax Avoidance Directive - EY - Global,” žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d., <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--uk-takes-steps-to-implement-eu-anti-tax-avoidance-directive>.

Pažymima, jog skirtingai nuo kai kurių kitų VN, JK jau iš esmės įgyvendino daugumą taisyklių, apimančias penkias Direktyvoje 2016/1164 numatomas priemones, skirtas kovoti su mokesčių vengimu tarptautiniu mastu. Taip pat Direktyvose 2016/1164 bei Direktyvoje 2017/952 įtvirtinami reikalavimai yra suderinti su JK teisės principais. Įstatymo projektas skirtas visiškam vidaus teisės suderinimui, tad jame numatomi keletas pakeitimų. Siekiant tai padaryti Siekiant minimalių standartų įgyvendinimo, JK vyriausybė siūlo pakeisti minėtas tris iš penkių sričių.¹³³

CFC taisyklė – JK jau turi išsamų šių taisyklių rinkinį. Vyriausybės nuomone šis rinkinys iš esmės atitinka didžiąją dalį Direktyvoje 2016/1164 numatytų reikalavimų. Tačiau numatyta, jog iki visiško reikalavimų atitikimo reikia įtvirtinti du specialius pakeitimų pogrupius. Šie pakeitimai (išdėstyti vyriausybės pranešime):

1. Siūloma pakeisti kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apibrėžimą, siekiant atsižvelgti į platesnį sąvokos aiškinimą bei teisių suteikimą vertinant kontrolę, kadangi Direktyvoje 2016/1164, 2 str. 4 d. „b“ p. susijusia įmone laikomas „fizinis asmuo ar subjektas, kuris tiesiogiai ar netiesiogiai valdo mokesčių mokėtojo kapitalo dalį per balsavimo teises ar per jam nuosavybės teise priklausančius 25 % arba daugiau kapitalo, arba turi teisę gauti 25 % arba daugiau mokesčių mokėtojo pelno“, o JK kontrolės priskyrimo taisyklės, susijusios su fizinių asmenų kontrolės nustatymu, yra reglamentuojamos ne taip plačiai. Tad galima daryti išvadas, jog priėmus pakeitimus dėl šios taisyklės taikymo mokesčių mokėtojų, kuriems bus taikomos taisyklės nuostatos, padaugės;
2. Pakeitimai susiję su ne iš prekybos gautomis pajamomis – siūloma, kad bet koks pelnas, gautas ne iš prekybos būtų laikomas apmokestinamuoju pelnu (kai toks pelnas tiesiogiai susijęs su fizinių asmenų turima kontrole). Tokiam pelnui siūloma nebetaikyti grupės finansinių bendrovių išimties nuostatų (tačiau išimtis gali būti taikoma, jei pelnas atitinka numatytus reikalavimus bei nėra susijęs su fizinių asmenų gaunamu pelnu).¹³⁴

Šalių mokestinės tvarkos neatitikimai (hibridinių neatitikimų taisyklė) įstatymo projekte – JK nuo 2017 m. sausio 1 d. priėmė išsamias taisykles, susijusias su hibridiniais neatitikimais, kurios grindžiamos BEPS 15 veiksmų plano 2 veiksmo ataskaita (kurios pagiringu Direktyvoje 2016/1164 buvo reglamentuota šalių mokestinės tvarkos neatitikimų taisyklė). Šalies vyriausybė numatė du pakeitimus, kuriuos (jos manymu) reikės taikyti iki 2020 m. sausio 1 d. Šie pakeitimai

¹³³„UK Takes Steps to Implement EU Anti-Tax Avoidance Directive - EY - Global.”

¹³⁴„UK Takes Steps to Implement EU Anti-Tax Avoidance Directive - EY - Global.”

susiję su nuolatine buveine bei finansines paslaugas teikiančios įmonės reguliuojamuoju kapitalu.¹³⁵

JK nuostatas, kurios yra susijusios su atskaitymo/neįtraukimo struktūromis siekiama iš dalies leisti, kadangi taisyklės nereglamentuoja tam tikrų situacijų, susijusių su nuolatinės buveinės įsteigimu už šalies teritorijos. Tai apima tokius atvejus, kai JK pripažįsta, kad įmonė kitoje valstybėje veikia per nuolatinę buveinę, o jurisdikcija, kurioje veikia įmonė, nepripažįsta tokios veiklos vykdymo per nuolatinę buveinę. Įstatymo projekte numatomi tokie pakeitimai – siūloma, kad JK įgaliotos institucijos nustatytų mokėtiną mokestį, priklausomai nuo sumos, kuri susijusi su įmonės filialo ataskaitos/neįtraukimo neatitikimais. Visos išlaidos, kurios yra susijusios su nuolatinės buveinės ekonomine veikla.¹³⁶

Nuostatos, susijusios su finansines paslaugas teikiančių įmonių reguliuojamuoju kapitalu – skirtingai, nei dabartinės JK taisyklėse, Direktyvoje 2017/952 numatyta taisyklės išimtis reikalauja, kad finansinė priemonė būtų išleista vienu tikslu – „patenkinti bankų sektoriui taikomus nuostolių padengimo pajėgumo reikalavimus, ir finansinė priemonė tokia pripažįstama mokesčių mokėtojo nuostolių padengimo pajėgumo reikalavimuose“¹³⁷. Tokiu atveju leidžiama taikyti taisyklės išimtį bei netaikyti pasinaudojimo šalių mokesstinės tvarkos neatitikimais taisykle. Teoriškai tokios nuostatos perkėlimas reiškia siaurėjantį subjektų, kuriems taikoma išimtis ratą (palyginant su nuostatomis, kurios galioja iki įstatymo projekto priėmimo). Direktyvoje reglamentuota išimtis taip pat turi kitą reikalavimą, kuris numato, jog tik turinčioms konvertavimo, gelbėjimo privačiomis lėšomis arba nurašymo ypatumų finansinėms priemonėms gali būti taikoma numatyta taisyklės išimtis. Iš esmės įstatymo projekte siūloma priimti nuostatas, kurios atsižvelgtų į konkrečias Direktyvoje 2017/952 numatytas taisykles, susijusias su taisyklės netaikymo išimtimis bei atleidimu nuo mokėtino mokesčio. Iki to laiko, kada bus parengtos nuostatos, skirtos įgyvendinti minėtoje direktyvoje reglamentuotas taisykles, bus taikomos šiuo metu JK galiojančios taisyklės, kurios siejamos su mokesstinės tvarkos neatitikimais.¹³⁸

Trečioji sritis, kurioje manoma, jog yra reikalingi pakeitimai - Perkėlimo apmokestinimo taisyklė. Nuostatų suderinimas yra reikalingas dėl iki įstatymo projekto priėmimo galiojančių dviejų mokėtino mokesčio atidėjimo pagrindų (būdų) – standartinio įmokų mokėjimo metodo bei realizavimo metodo. Dėl šių metodų taikymo mokėtiną mokestį gali būti atidedamas ilgesniam laikotarpiui, nei tam, kuris numatomas Direktyvoje 2016/1164. Siekiant

¹³⁵“UK Takes Steps to Implement EU Anti-Tax Avoidance Directive - EY - Global.”

¹³⁶2017 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.

¹³⁷2017 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.

¹³⁸“UK Takes Steps to Implement EU Anti-Tax Avoidance Directive - EY - Global.”

užtikrinti nacionalinių teisės aktų atitikimą Direktyvoje 2016/1164 įtvirtintoms normoms, įstatymo projektu siekiama sukurti vieningą mokėtino mokesčio (kurio pagrindas yra perkėlimo apmokestinimo taisyklė) planą. Šiuo būdu siekiama panaikinti galimybę atidėti mokėtiną mokestį neribotam laikui (arba ilgesniam laikotarpiui nei penkeriems metams). Taip pat pažymima, kad direktyvoje įtvirtinta taisyklė taikoma kai turtas perkeliamas iš vienos susijusios įmonės į kitą susijusią įmonę. Vyriausybė taip pat ketina įvesti nuostatas, kurios užtikrintų, jog JK mokesčio bazė būtų nustatoma atsižvelgiant į rinkos kainą. Numatyti pakeitimai turėtų būti taikomi nuo 2020 m. sausio 1 d.¹³⁹

Iš to, kas pasakyta galima daryti išvadas, kad JK siekia įgyvendinti Direktyvoje 2016/1164 bei kai kuriuos Direktyvoje 2017/952 reglamentuojamus veiksmus, nukreiptus prieš mokesčių vengimą. Daugelis šiose direktyvose numatytų nuostatų jau buvo perkeltos į JK nacionalinę mokestinę sistemą, tad įstatymo projektu siekiama reglamentuoti tik keletą atsiradusių neatitikimų (tarp direktyvose įtvirtintų nuostatų bei JK nacionaliniuose teisės aktuose įtvirtintų normų). Priėmus įstatymo projektą tikimasi, kad JK mokesčių teisinėje sistemoje bus perkeltos privalomos nuostatos, glaudžiai susijusios su mokesčių vengimo prevencija.

3.5 Direktyvos nuostatų perkėlimas į Italijos mokesčių teisės sistemą

2018 m. rugpjūčio mėn. Italijos vyriausybė paskelbė įstatymo projektą (toliau - dekretą), kuriuo siekiama perkelti Direktyvos 2016/1164 nuostatas į Italijos Respublikos mokesčių teisinę sistemą. Dekretas yra svarstomas Italijos parlamente. Šiuo metu Italijoje nėra oficialios pozicijos dėl BEPS 15 veiksmų plano (bei susijusių ataskaitų) bei Direktyvos 2016/1164 ir Direktyvos 2017/952 įgyvendinimo statuso šalies mokesčių teisinėje sistemoje. Kita vertus, šalies Finansų ministerija yra pažymėjusi, jog Italijos mokesčių teisėje jau egzistuoja dauguma minėtose direktyvose reglamentuotų nuostatų. Tad esminiai pakeitimai, susiję su šalies mokesčių teisine sistema, nėra būtini siekiant užtikrinti tinkamą direktyvose įtvirtintų nuostatų perkėlimą. Tačiau 2018 m. rugpjūčio mėn. Italijos vyriausybės pateiktame dekrete siekiama iš esmės keisti galiojantį reglamentavimą valstybėje, siekiant užtikrinti tinkamą suderinamumą su minėtų direktyvų nuostatomis. Siekiama įtvirtinti pakeitimus palūkanų ribojimo taisyklių, perkėlimo apmokestinimo bei CFC taisyklių nuostatose. Kartu su Dekretu pateikiama ataskaita, kurioje numatyta, jog bendrųjų kovos su piktnaudžiavimu taisyklių perkėlimas nėra reikalingas, kadangi nacionaliniuose teisės aktuose šios taisyklės nuostatos jau yra įtvirtintos, tačiau šalyje trūksta nuostatų, susijusių su šalių mokestinės tvarkos neatitikimais. Dekrete numatoma, kad

¹³⁹„UK Takes Steps to Implement EU Anti-Tax Avoidance Directive - EY - Global.”

sulaukus parlamento patvirtinimo, naujos taisyklės mokesčių mokėtojams turėtų būti pradėtos taikyti nuo 2019 m., išskyrus nuostatas, susijusias su šalių mokestinės tvarkos neatitikimo taisyklėmis, kadangi jų įsigaliojimo data yra atidėta. Tačiau galima aptikti numatytų priemonių, kurios numatytos taikyti pereinamuoju laikotarpiu.¹⁴⁰

Pakeitimai, susiję su palūkanų ribojimo taisykle – siekiama pakeisti nacionalinę nuostatą, kuria leidžiama atskaityti įmonių patirtas palūkanų išlaidas. Dekrete:

- Išplečiama taisyklės taikymo sritis (taisyklė taikoma tiek palūkanoms, tiek panašioms išlaidoms, susijusioms su turto verte);
- Patikslinama, kad viršijančios skolinimosi sąnaudos gali būti atskaitomos ne tik iki 30 % EBITDA (ši riba nustatyta siekiant numatyti maksimalų leidžiamą atskaitymo ribą vieneriems mokestiniams metams) – viršijančios 30 % EBITDA skolinimosi sąnaudos gali būti perkeltamos atskaityti į tolimesnius laikotarpius;
- Įtvirtinamas Direktyvoje 2016/1164 reglamentuotas penkerių metų terminas perkelti tokiam sąnaudų pertekliui;
- Taisyklė apima iš finansinių priemonių (kurias išleido rezidento statuso neturintys mokesčių mokėtojai) gautas palūkanas, kurios yra atskaitomos iš mokesčių mokėtojo apmokestinamųjų pajamų, taigi tokios palūkanos yra visapusiškai apmokestinamos gavėjo „pusėje“;
- Esant tam tikroms sąlygoms, Dekretas leidžia netaikyti termino (penkerių metų) sąnaudų perkėlimui, kurios viršija 30 % EBITDA, t.y. jei tokios sąnaudos yra patirtos dėl paskolų susijusių su ilgalaikiu viešosios infrastruktūros projektų finansavimu. Tad galima teigti, jog patvirtinus šią nuostatą tokias sąnaudas būtų leidžiama pilnai atskaityti. Įdomu tai, jog Italijos vyriausybė nepasirinko teisės pasinaudoti Direktyvoje 2016/1164 4 str. 4 d. numatyta leidžiama išimtimi į taisyklės taikymo sritį (t.y. į Direktyvos 2016/1164 4 str. 1 d. taikymo sritį) neįtraukti viršijančių skolinimosi sąnaudų, patirtų būtent dėl tokių paskolų. Direktyvoje numatyta leidžiama išimtimi „[...] jokios pajamos, gautos iš ilgalaikio viešosios infrastruktūros projekto, į mokesčių mokėtojo EBITDA neįtraukiamos, o visos neįtrauktos viršijančios skolinimosi sąnaudos neįtraukiamos į grupės viršijančias skolinimosi sąnaudas 5 dalies b punkte nurodytų trečiųjų šalių atžvilgiu“¹⁴¹. Pasirinktas kitas metodas suteikti lengvatą tokiais atvejais – pilnas tokių sąnaudų atskaitymas;

¹⁴⁰Tax Alert, “Italy : Bill to Implement the ATAD Directives Tax Alert,” no. September (2018): 2016–19.

¹⁴¹2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

- Dekretas iš esmės patikslina galiojančias palūkanų ribojimo taisykles, kurios yra taikomos įmonių grupėms (mokesčių mokėtojai leidžiama atskaityti skolinimosi sąnaudas viršijančias 30 % EBITDA, kai mokesčių mokėtojas yra konsoliduotosios grupės narys finansinės apskaitos tikslais);
- Taip pat įtvirtinama, kad palūkanų ribojimo taisyklės nėra taikomos tam tikroms finansinėms įmonėms (pvz., draudimo bendrovėms), kurioms yra taikoma visiška arba 96 % atskaita¹⁴².

Svarbu tai, jog Dekretu neįgyvendinamos tam tikros nuostatos (reglamentuotos Direktyvoje 2016/1164), pavyzdžiui, Direktyvos 2016/1164 4 str. 3 d. „a“ punktas, kuris yra palankus mokesčių mokėtojams – VN turi teisę mokesčių mokėtojai leisti atskaityti viršijančias skolinimosi sąnaudas iki 3 000 000 Eur.¹⁴³

Perkėlimo apmokestinimas – Dekrete numatytais nuostatomis siekiama pakeisti Italijos Respublikoje galiojančias perkėlimo apmokestinimo taisykles. Dekrete:

- Panaikinamas mechanizmas, kuriuo buvo leidžiama mokėtiną mokestį atidėti. Mokėtiną mokestį leidžiama mokėti penkiomis dalimis (ankstesnė nuostata, kurią siekiama pakeisti leido mokėtiną mokestį sumokėti šešiomis dalimis);
- „Nominaliosios vertės“ sąvoka pakeičiama „rinkos vertės“ sąvoka, t.y. pritaikomas ištiesiosios rankos principas bei suvienodinamos sąvokos taikomos Direktyvoje 2016/1164 bei nacionalinėje Italijos Respublikos teisės sistemoje;
- Išsamiau reglamentuojama, kokie sandoriai patenka į nuostatos taikymo sritį (pvz., gyvenamosios vietos perkėlimas į užsienio jurisdikciją, įmonių susijungimai ir skaidymai, kurie vykdomi tarpvalstybiniu mastu bei kt.);
- Įtraukiamos bei atnaujinamos nuostatos, kurios įtvirtintos 2014 m. liepos 2 d. Dekrete (pvz., nuostatas, kuriomis apskaičiuojamas apmokestinamasis pelnas bei mokėtino mokesčio atidėjimo nutraukimo pagrindai)¹⁴⁴.

Šiuo Dekretu taip pat siekiama pakeisti nacionalinę nuostatą, kuri taikoma įmonėms perkeliant savo veiklą į Italijos Respubliką, siekiant šią nuostatą simetriškai reglamentuoti perkėlimo apmokestinimo taisyklės atžvilgiu¹⁴⁵.

Dekretu iš dalies siekiama keisti taisykles, susijusias su CFC taisyklės taikymu:

- „Kontrolės“ sąvoka išplečiama, numatant 50 % pelno dalį;

¹⁴²Alert, “Italy : Bill to Implement the ATAD Directives Tax Alert.”

¹⁴³Alert.

¹⁴⁴Alert.

¹⁴⁵Alert.

- Nustatoma, jog taikoma CFC taisyklė jei abi sąlygos yra tenkinamos:
 1. Mokėtino mokesčio suma yra 50 % mažesnė nei mokėtino mokesčio, kuris būtų taikomas tuo atveju, jei mokesčių mokėtojas būtų laikomas rezidentu Italijos Respublikoje;
 2. Daugiau kaip trečdalis tokių pajamų yra gaunama iš pasyviųjų pajamų;
- Ekonominę veiklą vykdančiams subjektams, kurie nelaikomi rezidentais mokesčių tikslais, vietoj taikomų trijų nuostatų, nustatoma viena (susijusi su darbuotojais, įranga, įmonės turtu bei patalpomis)¹⁴⁶.

Dekretu nenustatomos tam tikros taisyklės, kurios gali būti suprantamos kaip palankesnės mokesčių mokėtojams – pavyzdžiui, Direktyvoje 2016/1164 7 str. 4 d. numatytų atvejų kuomet į straipsnio taikymo sritį VN gali leisti neįtraukti tam tikro subjekto arba nuolatinės buveinės (t. y. leidžiama nustatyti taisykles, kuriose numatoma ne didesnė kaip 750 000 Eur. pelno riba, o ne iš prekybos gautos pajamos neviršija 75 000 Eur. ribos arba jei mokesčių mokėtojo apskaitinis pelnas sudaro ne didesnę nei 10 % veiklos sąnaudų dalį¹⁴⁷)¹⁴⁸.

Siekiant harmoningo nuostatų, kurios įtvirtinamos Italijos mokesčių teisės sistemoje bei nuostatų, kuriomis siekiama užtikrinti Direktyvos 2016/1164 perkėlimą į nacionalinę šalies teisę, tarpusavio veikimo, Dekretu siūloma iš dalies keisti dividendų apmokestinimo taisykles, kai dividendai atsiranda iš jurisdikcijos, kuri laikoma mažo mokesčio jurisdikcija. Naujų taisyklių pagrindu dividendai laikomi kilę iš tokios jurisdikcijos ir apmokestinami (dividendus gaunančio mokesčių mokėtojo atžvilgiu) 100 % jei:

1. Subjektui kitoje jurisdikcijoje (nei Italijos Respublikoje) taikomas mokestis yra mažesnis nei 50 %, lyginant su mokesčio tarifu, kuri būtų taikomas Italijoje;
2. Kitais atvejais, kai situacijos susijusios su investicinėmis bendrovėmis, kuomet bendrovė apmokestinama nominaliu mokesčio tarifu, kuris yra mažesnis nei 50 % nei taikomas „namų“ jurisdikcijoje (arba kitu būdu gaunamas toks pats rezultatas)¹⁴⁹.

Išskiriamos dvi išimtys, kuriomis leidžiama naudotis akcininkams, kurie taip yra ir rezidentai šalyje mokesčių tikslais, kai netaikomas apmokestinimas pilna apimtimi:

- a) „saugaus uosto“ taisyklė (angl. *safe-harborrule*) – taikomas ekonominio aktyvumo testas, kurio pagrindu leidžiama 50 % dividendų atleidimas nuo mokėtino mokesčio;

¹⁴⁶Alert.

¹⁴⁷2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

¹⁴⁸Alert, “Italy : Bill to Implement the ATAD Directives Tax Alert.”

¹⁴⁹Alert.

b) Egzistuojančio apmokestinamojo asmens testas (angl. *The existing subject-to-tax test*), kurio pagrindu gali būti taikomas standartinis 95 % atleidimas nuo mokesčio¹⁵⁰.

Dekretu siekiama įgyvendinti ir Direktyvoje 2017/952 įtvirtintas pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimo atvejais nuostatas. Kartu su Dekretu pateiktoje ataskaitoje nurodoma, jog šių taisyklių aiškinimas yra neatsiejamas nuo BEPS 2 veiksmo ataskaitos. Numatomas šių nuostatų įsigaliojimas nuo 2020 m. sausio 1 d. Pabrėžiama, kad Dekretu siekiama reglamentuoti situacijas su tarpvalstybiniu elementu. Apibendrinant galima teigti, jog Dekretas apima šias situacijas:

- Šalių mokestinės tvarkos neatitikimo atvejus, kuomet atliekamas dvigubas atskaitymas arba atskaita be įtraukimo;
- Atvirkštinės šalių mokestinės tvarkos neatitikimus;
- Rezidento mokesčių tikslais statuso laikymą dvejuose skirtingose jurisdikcijose¹⁵¹.

Apibendrinant viską, kas pasakyta, Italijos Respublikoje taip pat vykdomas įstatymų leidybos procesas, siekiant į nacionalinius teisės aktus perkelti Direktyvoje 2016/1164 įtvirtintas nuostatas. Nors ir didžioji dalis privalomų perkelti nuostatų jau yra perkeltos į Italijos Respublikos nacionalinę mokesčių sistemą, tačiau siekiant visiško nuostatų perkėlimo bei suderinimo su galiojančiomis normomis, šalies vyriausybė paskelbė Dekretą. Juo siekiama įtvirtinti pakeitimus palūkanų ribojimo taisyklių (siekiami pakeisti nacionalinę nuostatą, kuria leidžiama atskaityti įmonių patirtas palūkanų išlaidas), perkėlimo apmokestinimo (siūloma pakeisti galiojančias perkėlimo apmokestinimo taisykles atsižvelgiant į Direktyvoje 2016/1164 įtvirtinamas nuostatas) bei CFC taisyklių nuostatose (iš dalies siekiama keisti taisykles, reglamentuojant naudojamas sąvokas, bei numatomos sąlygos, būtinos taisyklės taikymui, bei galimos išimtys taip pat dekretu siūloma iš dalies keisti dividendų apmokestinimo taisykles). Be to, siekiama įgyvendinti ir Direktyvoje 2017/952 įtvirtintas pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimo atvejais nuostatas, kurios patvirtinus Dekrete siūlomas nuostatas, įsigaliojotų nuo 2020 m. sausio 1 d. Italijos Respublikos įstatymų leidybos procese naudojamu instrumentu siekiama į šalies mokesčių sistemą perkelti privalomas nuostatas užtikrinti ir harmoningą jų veikimą atsižvelgiant į galiojančias nuostatas. Tad galima daryti išvadas, jog EK priimti antrinės teisės aktai, susiję su mokesčių vengimo prevencija, akivaizdžiai veikia ir Italijos Respublikos teisinę sistemą, atsižvelgiant į vykdomą įstatymų leidybos procesą.

Remiantis Direktyvos 2016/1164 11 str. (konkrečiau – šio straipsnio 1, 2 ir 5 dalimis) VN yra įpareigojamos EK pateikti teisės aktų nuostatų tekstą, kuriais į nacionalines šalių teisės

¹⁵⁰Alert.

¹⁵¹Alert.

sistemas perkeliamos privalomo pobūdžio (perkėlimo prasme) nuostatos. Kadangi Direktyvos 2016/1164 11 str. 1 d. numatytas terminas nėra pasibaigęs, natūralu, jog VN šias nuostatas siekia perkelti vykstančiais įstatymų leidybos procesais (remiantis informacija, surinkta siekiant įvertinti minėtos Direktyvos nuostatų perkėlimą pasirinktose jurisdikcijose). Įstatymų leidėjai nuostatų perkėlimą įstatymų leidybos procese vykdo atsižvelgiant į skirtingas VN teisinės mokesčines sistemas bei jau perkeltų nuostatų santykį.

IŠVADOS

1. Mokesčių vengimas neabejotinai daro neigiamą įtaką valstybių mokestinėms teisinėms sistemoms, kadangi atsiradusiomis įstatymų spragomis pasinaudojantys mokesčių mokėtojai vengia mokėti mokesčius, dėl ko stabdomas spartesnis valstybių vystymasis bei nepakankamai užtikrinamas valstybės bei jos įgaliotų institucijų autoritetas. Su mokesčių vengimu susijusias problemas siekiama spręsti EBPO darbu – priėmus BEPS 15 veiksmų planą. Šiuo instrumentu išanalizuota esama situacija tarpvalstybiniu mastu bei siūlomas sprendimo būdas, kuris apima 15 veiksmų, kuriais siekiama užkirsti kelią tolimesniam mokesčių vengimui tarptautiniu mastu. Tačiau šis planas nėra įpareigojančio *per se* pobūdžio. T.y. šis planas neturi įstatyminio pobūdžio nuostatų.
2. Tarybos Direktyvos 2016/1164 bei Tarybos Direktyvos 2017/952 priėmimas yra vienas iš BEPS 15 veiksmų plano rezultatų, kuris iš dalies harmonizuoja tiesioginius mokesčius Europos Sąjungos lygiu. Šios direktyvos, kurios yra Europos Sąjungos antrinės teisės aktai, turi įpareigojamąjį pobūdį VN atžvilgiu. T. y. per direktyvose reglamentuotą laikotarpį direktyvų nuostatos privalo būti perkeltamos į nacionalinius teisės aktus valstybių narių jurisdikcijose. Šiose direktyvose įtvirtinamos penkios priemonės, kuriomis siekiama užkirsti kelią mokesčių vengimui tarptautiniu mastu.
3. Tvirtai bei darniai tarptautinei mokesčių sistemai funkcionuoti būtinas tinkamas direktyvų, kurios susijusios su mokesčių vengimo prevencija, nuostatų perkėlimas nacionaliniu lygiu VN bei tokių nuostatų harmoningas veikimas su kitomis normomis.
4. Nors šiuo metu aktualesnis (numatyto termino, į nacionalines sistemas perkelti privalomas nuostatas, prasme) Tarybos Direktyvos 2016/1164 nuostatų perkėlimas į nacionalines mokesčių teises sistemas, tačiau svarbu atsižvelgti ir į įstatymų leidybos stadijoje siekiamas perkelti Tarybos Direktyvos 2017/952 nuostatas. Tarybos Direktyvoje 2016/1164 išskiriamos šios svarbiausios nuostatos, kurios yra susijusios su 5 priemonių, skirtų mokesčių vengimo prevencijai, reglamentavimas. Tai :
 - Palūkanų ribojimo taisyklė – 4 str.
 - Perkėlimo apmokestinimas – 5 str.
 - Bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės – 6 str.
 - Kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės –7 bei 8 str.
 - Pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimo atvejai – 9 str.

Šios Direktyvos nuostatos turi nenuginčijamą reikšmę VN mokestinėms sistemoms, verslui, su juo susijusioms investicijoms bei mokesčių mokėtojams, kuriems taikomas pelno mokestis, arba mokestis, kuris iš esmės atitinka pelno mokestį, kadangi jų pagrindu yra keičiamos VN mokestinės sistemos.

5. VN į savo mokesčių teisinės sistemas Direktyvos 2016/1164 nuostatas perkelia skirtingai. Kai kurios valstybės narės pasirenka perkelti Direktyvos 2016/1164 nuostatas kartu su kai kuriomis Direktyvos 2017/952 nuostatomis, kita vertus, kai kurios perkelia tik Direktyvoje 2016/1164 numatytas privalomas perkelti nuostatas. Pačių normų perkėlimas yra individualus kiekvienai jurisdikcijai, kadangi perkėlimas vykdomas atsižvelgiant į skirtingose šalyse galiojančias skirtingas normas. Nuostatų perkėlimo apimtis taip pat skiriasi – kadangi kai kurios jurisdikcijos (pvz. Jungtinė Karalystė) jau yra perkėlusios didžiąją dalį privalomų perkelti nuostatų.
6. Kadangi Direktyva 2016/1164 iš esmės numato minimalius standartus, tačiau Direktyvoje nėra nuostatų, kurios numatytų maksimaliai leidžiamus taisyklių standartus, kuriais turi vadovautis VN, joms paliekama laisvė nustatyti griežtesnius reikalavimus savo mokestinėse teisinėse sistemose. Taip pat paliekama laisvė reglamentuoti tam tikras leidžiamas lengvatas. Tokiu būdu VN formuoja savo mokestines sistemas atsižvelgiant į privalomo pobūdžio nuostatas. Tad galima daryti išvadas, kad tiesioginių mokesčių harmonizavimas nagrinėjamų direktyvų prasme, nėra skirtas visiškam nuostatų, susijusių su pelno mokesčio reglamentavimu suvienodinimui, o tik minimalių standartų valstybių narių teisinėse sistemose nustatymui.
7. Dėl nepasibaigusio Direktyvose numatyto termino perkelti jos nuostatas į nacionalines teisės sistemas pasirinktose jurisdikcijose nuostatų perkėlimas šiuo metu vykdomas įstatymų leidybos procese. Iš nagrinėto įstatymų leidybos proceso galima daryti išvadas, kad VN pasirenka skirtingus leistinus pelno mokesčio reglamentavimus, ypač lengvatų atžvilgiu. Pasirinkdamos įtvirtinti kuo daugiau leidžiamų mokestinių lengvatų valstybės savo mokesčių jurisdikcijas daro patrauklesnėmis mokesčių mokėtojų atžvilgiu, tad tokiu būdu kuriama iš dalies skirtinga teisinė mokesčių sistema.

PASIŪLYMAI

1. Pasinaudoti Direktyva 2016/1164 suteikiama teise į Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktus perkelti Direktyvoje 2016/1164 numatytas leidžiamas lengvatas. Pavyzdžiui, įtvirtinti minėtoje Direktyvoje 4 str. 3 d. "b" punkte įtvirtintą leidimą nukrypstant nuo straipsnio 1 d. Mokesčių mokėtojai suteikti teisę atskaityti skolinimosi sąnaudas (visa apimtimi) tuo atveju, jei toks mokesčių mokėtojas gali būti laikomas atskiru subjektu¹⁵², siekiant valstybėje taikomą mokesčių sistemą padaryti kuo patrauklesnę mokesčių mokėtojų atžvilgiu bei taip skatinti verslo investicijų pritraukimą bei ekonomikos augimą.
2. Siekiant teisinio aiškumo suvienodinti MAĮ 69 str. 1 d. įtvirtinamą bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę atsižvelgiant į Direktyvos 2016/1164, nukreiptos prieš mokesčių vengimą nuostatų perkėlimą. Kadangi (remiantis įstatymo projektu) PMĮ 11 str. papildant 8 dalimi bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė Lietuvos Respublikos teisėje būtų reglamentuojama tiek MAĮ 69 str. 1 d., tiek ir PMĮ 11 str. 8 d., tačiau jos reglamentavimas nebūtų vienodas bei galimai keltų teisinį netikrumą.

¹⁵² 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (2016). <http://data.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj/lit>.
2. 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/952, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais (2017). <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/952/oj/lit>.
3. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD, 2013.
4. Alert, Tax. “Italy : Bill to Implement the ATAD Directives Tax Alert,” no. September (2018): 2016–19.
5. ¹Brigita Čepurnaitė „Netiesioginių mokesčių harmonizavimo Europos Sąjungoje teisinis reguliavimas“ (bakalauro baigiamasis darbas, Mykolo Romerio Universitetas, 2017).
6. “BEPS.” Žiūrėta 2018, Spalio 20, 2018. <https://www.taxcube.lt/beps-projektas/>.
7. “BEPS Actions - OECD.” Žiūrėta 2018, Spalio 20 d., 2018. <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>.
8. Briuselis, Europos Komisija, Europos Parlamentui, and Tarybai Veiksmingo. “LT,” 2016, 1–5.
9. Briuselis, Taryba, Europos Komisijos, Jordi Ayet Puigarnau, Jeppe Tranholmui, Mikkelsenui Com, and Tarybos Direktyvos. “No Title” 23 (2016).
10. “Dutch Implementation of Directive against Tax Avoidance (ATAD 1).” Žiūrėta 2018, Spalio 20 d., 2018. <https://www.pwc.nl/en/budget-day/dutch-implementation-of-directive-against-tax-avoidance.html>.
11. “EBPO | Lietuva Tarptautinėse Ekonominėse Organizacijose | Ekonominė Diplomacija | Lietuvos Respublikos Užsienio Reikalų Ministerija.” Žiūrėta 2018, Spalio 20 d. <https://www.urm.lt/default/lt/ebpo>.
12. Endrijaitis, Martynas. “Plonos Kapitalizacijos Taisyklė: Teorinio Vertinimo Ir Mokestinių Ginčų” 6050 (2017): 106–27. <https://doi.org/10.15388/Teise.2017.104.10848>.
13. „Europos Sąjungos sutartis“, EUR-Lex, žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d., <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/LT/TXT/?uri=OJ:C:2016:202:TOC>.

14. "Gyventojų Pajamų Mokesčio Įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 13, 27 Ir 37 Straipsnių Pakeitimo Įstatymo P..." Žiūrėta 2018, Spalio 20 d., 2018. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAP/54225fe0c2dd11e883c7a8f929bfc500?positionInSearchResults=5&searchModelUUID=801e32af-1a50-4e4b-8101-64f3d11c90a5>.
15. "Implementation Of Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD 1) - Tax - Luxembourg." Žiūrėta 2018, Spalio 20 d., 2018. <http://www.mondaq.com/x/720672/tax+authorities/Implementation+of+AntiTax+Avoidance+Directive+ATAD+1>.
16. Ir, Ekonomikos, and Vadybos Fakultetas. "Vadybos Ir Ekonomikos," 2012.
17. "IX-675 Lietuvos Respublikos Pelno Mokesčio Įstatymas." Žiūrėta 2018, Spalio 20 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.157066/YHTspECBTS>.
18. "Kas Yra Lietuvos Apmokestinamojo Vieneto Pelno Mokesčio Bazė? - Konsultacinės Medžiagos Katalogas - VMI." Žiūrėta 2018, Spalio 20 d. https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/asset_publisher/Pec85c90jXW4/content/kas-yra-lietuvos-apmokestinamojo-vieneto-pelno-mokescio-baze-/10174.
19. "Kovos Su Mokesčių Vengimu Dokumentų Rinkinys - Consilium." Žiūrėta 2018, Spalio 20 d. <https://www.consilium.europa.eu/lt/policies/anti-tax-avoidance-package/>.
20. "Luxembourg Releases Bill Implementing Anti-Tax Avoidance Directive | Deloitte Luxembourg | News." Žiūrėta 2018, Spalio 20 d. <https://www2.deloitte.com/lu/en/pages/tax/articles/luxembourg-releases-bill-implementing-anti-tax-avoidance-directive.html>.
21. "Mokesčiai." Žiūrėta 2018, Spalio 20 d. <http://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai>.
22. *Mokesčių žinynas: mokesčių sąvadas, sąvokų aiškinimai, mokesčių įstatymai (naujausia redakcija)*. Vilnius: Žuma, 1998.
23. "Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS - OECD." Žiūrėta 2018, Spalio 20 d. <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>.
24. "Nuolatinė Buveinė Ir Europos Teismu Praktika.pdf." Advokatas Arūnas Šidlauskas, n.d.
25. Oecd. "OECD /G20 BEPS Project Executive Summaries 2015 Final Reports," 2015, 1–44.

26. "Signatories and Parties To the Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent" 5, no. June (2018): 2018–20. <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>.
27. Oecd, Organization for Economic Cooperation and Development -, and Organization for Economic Cooperation and Development - OECD. "Information OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 2015 Final Reports.," 2015, 12. <http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-information-brief.pdf>.
28. "OECD Releases First Peer Reviews of the BEPS Action 5 Minimum Standard on Spontaneous Exchange on Tax Rulings - OECD." žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d. <http://www.oecd.org/ctp/beps/oecd-releases-first-peer-reviews-of-the-beps-action-5-minimum-standard-on-spontaneous-exchange-on-tax-rulings.htm>.
29. "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 - En - OECD." žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d. <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>.
30. "Pelno Mokesčio Vengimas. Priimtos Naujos Taisyklės - Consilium." Žiūrėta 2018, Spalio 20 d. <https://www.consilium.europa.eu/lt/press/press-releases/2016/07/12/corporate-tax-avoidance/>.
31. "TARYBOS DIREKTYVOS 2009/133/EB NUOSTATŲ, SKIRTŲ KOVOTI SU MOKESČIŲ VENGIMU, PERKĖLIMAS Į LIETUVOS TEISĘ." *Teisė* 98, no. 98 (April 2016): 114. <https://doi.org/10.15388/Teise.2016.98.9972>.
32. "UK Takes Steps to Implement EU Anti-Tax Avoidance Directive - EY - Global." Žiūrėta 2018, Spalio 20 d. <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--uk-takes-steps-to-implement-eu-anti-tax-avoidance-directive>.
33. "VŽ paaiškina: kaip veikia G20 ir kuo svarbus susitikimas Vokietijoje." Žiūrėta 2018, Spalio 20 d. <https://www.vz.lt/verslo-aplinka/2017/07/07/vz-paaiskina-kaip-veikia-g20-ir-kuo-svarbus-susitikimas-vokietijoje>.
34. „IX-2112 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas“, žiūrėta 2018 m. Spalio 20 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.231855/xgKAXsUFkT>
35. "XIIIP-2613 AIŠKINAMASIS RAŠTAS Dėl Įstatymų Projektų Reg. Nr. XIIIP-2613, XIIIP-2614." Žiūrėta 2018, Spalio 20 d. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.231855/xgKAXsUFkT>

seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/7fc9a5d0c2de11e883c7a8f929bfc500?jfwid=-18iq1j2iiv.

36. “XIIIP-2613 Pelno Mokesčio Įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 Straipsnių, 3 Priedėlio Pakeitimo ...” Žiūrėta 2018, Spalio 20 d. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/98a8aec0c2de11e883c7a8f929bfc500?jfwid=14shvk650n>.

ANOTACIJA

Baigiamajame magistro darbe analizuojamas mokesčių vengimas tarptautiniu mastu, atsižvelgiant į EBPO priimtą BEPS 15 veiksmų planą, bei jo pagrindu priimtą 2016 m. liepos 12 d. Tarybos Direktyvą kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės bei 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos Direktyva kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais, didžiausią dėmesį sutelkiant ties pirmąja Direktyva. Nagrinėjamos svarbiausios direktyvose reglamentuojamos nuostatos bei jų poveikis valstybių narių mokestinėms teisinėms sistemoms artėjant terminui (terminas perkelti privalomo pobūdžio 2016 m. priimtą Direktyvos nuostatas yra 2018 m. gruodžio 31 d., tiesa su tam tikromis, Direktyvoje reglamentuojamomis, išimtimis) perkelti privalomo pobūdžio normas. Normų perkėlimas pasirinktose jurisdikcijose vykdomas įstatymų leidybos procesu. Iš nagrinėto įstatymų leidybos proceso galima daryti išvadą, kad valstybės narės pasirenka skirtingus leistinus pelno mokesčio reglamentavimus, ypač lengvatų atžvilgiu. Pasirinkdamos įtvirtinti kuo daugiau leidžiamų mokestinių lengvatų valstybės savo mokesčių jurisdikcijas daro patrauklesnėmis mokesčių mokėtojų atžvilgiu, tad tokiu būdu kuriama iš dalies skirtinga teisinė mokesčių sistema.

ANNOTATION

In the Final Master Work, tax avoidance on the international scale upon taking into account the BEPS 15 Plan of Actions developed by OECD and two Directives developed on the base of the said Plan, namely, the Directive of the Council of 12 July 2016 that the Directive of the Council of 12 July 2016 that provides practical provisions for struggle against tax avoidance that directly influences the rules of the internal market provides practical provisions for struggle against tax avoidance that directly influences the rules of the internal market and the Directive of the Council of 29 May 2017 that partially replaces the Directive (EU) 2016/1164 to the extent related nonconformity of tax procedures or third countries has been analyzed paying more attention to the first Directive. The most important recommended provisions of the Directives and their impact on the fiscal systems of the Member States upon approaching the expiry date (the term of transfer of the binding norms provided in the Directive of 2016 is 31 December 2018, with certain exceptions mentioned in the Directive) are discussed upon. The transfer of the norms in the chosen legislations is carried out in course of lawmaking process. It may be concluded from the analyzed lawmaking (legislation) process that the Member States choose different regulations for permissible Profit Tax, in particular, with regard to privileges. so in this

way some different fiscal legal systems are formed. If Member States choose to fix the maximum possible number of Profit Tax privileges in their jurisdictions, they make the jurisdictions more attractive for tax payers, so in this way some different fiscal legal systems are formed.

SANTRAUKA

Baigiamajame magistro darbe „Prieš mokesčių vengimą nukreiptos direktyvos įgyvendinimas pasirinktose jurisdikcijose: poveikis nacionaliniams reguliavimams“ nagrinėjamas vis aktualesne tema globaliu mastu tapęs mokesčių vengimas. Globalią problemą siekiama spręsti taip pat globaliu būdu. Atlikus milžinišką darbą EBPO, G20 prašymu, priėmė BEPS 15 veiksmų planą, kuris numato rekomendacinio pobūdžio gaires valstybėms, siekiant tikslingos bei globalios kovos su mokesčių vengimu. Taip pat imtasi ne tik rekomendacinio pobūdžio priemonių – BEPS 15 veiksmų pagrindu sukurti Europos Sąjungos antrinės teisės aktai - priimtos dvi direktyvos, susijusios su mokesčių vengimu Europos Sąjungos mastu. Tai 2016 m. liepos 12 d. Tarybos Direktyva kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės bei 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos Direktyva kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais. Šie teisės aktai yra privalomojo pobūdžio, t.y. juos per direktyvose reglamentuotą terminą valstybės narės privalo perkelti į savo nacionalines teisinės sistemas. Šiuo būdu iš dalies formuojama kiekvienos valstybės narės mokesčių teisės sistema tiek ir tarptautinė mokesčių teisė Europos Sąjungos lygiu. Baigiamajame darbe teisės aktų analize siekiama įvertinti kaip vykdoma valstybių narių pareiga nacionaliniais teisės aktais reglamentuoti direktyvoje įtvirtinamas normas dar iki tam skirto termino pabaigos. Darbe, siekiant kuo platesnės teisės aktų analizės, pasirinktos penkios jurisdikcijos (Lietuvos Respublika, Liuksemburgas, Nyderlandai, Jungtinė Karalystė bei Italija), kuriose nagrinėjamas 2016 m. priimtos Direktyvos (2016 m. liepos 12 d. Tarybos Direktyva kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės) nuostatų perkėlimas bei poveikis šalių mokestinėms sistemoms. Dėl nepasibaigusio Direktyvose numatyto termino perkelti jos nuostatas į nacionalines teisės sistemas pasirinktose jurisdikcijose nuostatų perkėlimas šiuo metu vykdomas įstatymų leidybos procese. Iš nagrinėto įstatymų leidybos proceso galima daryti išvadas, kad valstybės narės pasirenka skirtingus leistinus pelno mokesčio reglamentavimus, ypač lengvatų atžvilgiu. Pasirinkdamos įtvirtinti kuo daugiau leidžiamų mokestinių lengvatų valstybės savo mokesčių jurisdikcijas daro patrauklesnėmis mokesčių mokėtojų atžvilgiu, tad tokiu būdu kuriama iš dalies skirtinga teisinė mokesčių sistema.

SUMMARY

In the Final Master Work „Implementation of the Directive against Tax Avoidance in the Chosen Jurisdictions: the Influence on the National Regulations“, tax avoidance, as a problem of increasingly growing global importance, is discussed upon. It is strived to tackle the global problem in a global way. At a request of G20 (the Group of Twenty), OECD did the yeoman’s work and approved the BEPS 15 Plan of Actions that provides the recommended milestones for states that strive for expedient and global struggle against tax avoidance. In addition, not only recommended measures are taken: on the base of BEPS 15 Plan of Actions, secondary legal norms of the European Union, namely, two Directives related to global tax avoidance, were passed. They were the Directive of the Council of 12 July 2016 that provides practical provisions for struggle against tax avoidance that directly influences the rules of the internal market provides practical provisions for struggle against tax avoidance that directly influences the rules of the internal market and the Directive of the Council of 29 May 2017 that partially replaces the Directive (EU) 2016/1164 to the extent related to nonconformity of tax procedures or third countries. These legal norms are binding, i.e. they shall be transferred in the national legal systems of Member States within the period specified in the Directives. In such a way, both a fiscal system of each Member State is partially formed and the international fiscal law on the level of the European Union is formed. In the analysis of the legal norms provided in the Final work, it is strived to assess how Member States perform their duty to implement the legal norms provided by the Directives in the national legislation prior to the expiry of the term. To ensure the maximum possible extent of the analysis of the legal norms, five jurisdictions (Republic of Lithuania, Luxembourg, Netherlands, the United Kingdom and Italy) where the transfer of the Directive passed in 2016 (the Directive of the Council of 12 July 2016 that provides practical provisions for struggle against tax avoidance that directly influences the rules of the internal market) and its influence on the national legal systems are discussed upon, were chosen. Because the term for the said transfer of provisions of the Directive in the national legal systems specified in the Directive has not expired yet, the transfer of the provisions of the Directive is carried out at present in the chosen jurisdictions in course of lawmaking process. It may be concluded from the analyzed lawmaking (legislation) process that the Member States choose different regulations for permissible Profit Tax, in particular, with regard to privileges, so in this way some different fiscal legal systems are formed.

PRIEDAI

Priedas Nr. 1

DIREKTYVOS(ES) 2016/1164 IR LIETUVOS RESPUBLIKOS PELNO MOKEČIO ĮSTATYMO NR. IX-675 2, 4, 5,11, 17, 30, 39, 55 STRAIPSNŲ, 3 PRIEDĖLIO PAKEITIMO IR ĮSTATYMO PAPILDYMO 30¹ STRAIPSNIU ĮSTATYMO PROJEKTO ATITIKTIES LENTELĖ

<p>2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164 kuria nustatomos kovos su mokesčių piktnaudžiavimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (toliau – Direktyva)</p>	<p>Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 30¹ straipsniu įstatymo projektas (toliau – Įstatymo projektas)</p> <p>Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas Nr. IX-675 (Žin., 2001, Nr. 110-3992) (toliau – Įstatymas)</p>	<p>Direktyvos perkėlimo ir įgyvendinimo lygis</p>
<p>1 straipsnis</p> <p>Taikymo sritis</p> <p>Ši direktyva taikoma visiems mokesčių mokėtojams, kuriems taikomas pelno mokestis vienoje ar daugiau valstybių narių, įskaitant subjektų, kurie yra rezidentai mokesčių tikslais trečiojoje valstybėje, nuolatines buveines vienoje ar daugiau valstybių narių.</p>	<p>Įstatymas</p> <p>2 straipsnis. Pagrindinės šio įstatymo sąvokos</p> <p>1. Apmokestinamasis vienetas (toliau– vienetas) – Lietuvos apmokestinamasis vienetas ir užsienio apmokestinamasis vienetas.</p> <p>2. Lietuvos apmokestinamasis vienetas (toliau–Lietuvos vienetas) –juridinis asmuo, įregistruotas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka, taip pat Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, neturintis juridinio asmens statuso. Kai kolektyvinio investavimo subjekto valdymas perduotas valdymo įmonei, šio įstatymo nustatytą kolektyvinio investavimo subjekto uždirbto pelno ir (arba) gautų, išmokamų pajamų apmokestinimo tvarką</p>	<p>Visiškas</p>

	<p>taiko valdymo įmonė.</p> <p>3. Užsienio apmokestinamasis vienetas (toliau– užsienio vienetas)– užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, taip pat bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas apmokestinamasis vienetas, įskaitant kolektyvinio investavimo subjektus.</p> <p>3 straipsnis. Mokesčio mokėtojai</p> <p>1. Pelno mokestį moka:</p> <p>1) Lietuvos vienetas;</p> <p>2) užsienio vienetas.</p>	
<p><i>2 straipsnis</i></p> <p>Apibrėžtys</p> <p>Šioje direktyvoje vartojamų terminų apibrėžtys:</p> <p>1.skolinimosi sąnaudos – visų formų skolos palūkanų išlaidos, kitos sąnaudos, ekonomiškai lygiavertės palūkanoms ir išlaidos, 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</p>	<p>Įstatymas</p> <p>2 straipsnis Pagrindinės šio Įstatymo sąvokos</p> <p>28. Palūkanos – atlyginimas už pinigų skolinimą.</p> <p>Įstatymo projektas</p> <p>7 straipsnis. Įstatymo papildymas 30¹ straipsniu</p> <p>„30¹ straipsnis. Palūkanos</p> <p><...></p> <p>6. Į palūkanas taip pat</p>	<p>Dalinis</p> <p>Visiškai bus perkeltas, priėmus Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo pataisų projektą, kurį planuojama priimti iki 2019 m. gruodžio 31 d.</p>

<p>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 patirti nuostoliai dėl užsienio valiutos kurso, garantijos už finansavimo susitarimus, administravimo mokesčiai ir panašios sąnaudos, susijusios su lėšų skolinimusi;</p> <p>2.viršijančios skolinimosi sąnaudos – suma, kuria atskaitomos mokesčių mokėtojo skolinimosi sąnaudos viršija apmokestinamas palūkanų pajamas ir kitas ekonomiškai lygiavertes apmokestinamas pajamas, kurias mokesčių mokėtojas gauna pagal nacionalinę teisę;</p> <p>3.mokestinis laikotarpis – mokestiniai metai, kalendoriniai metai arba kitas tinkamas laikotarpis mokesčių tikslais;</p>	<p>įtraukiama:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) atlygis už paskolas, suteikiančias teisę dalyvauti skirstant pelną; 2) atlygis už konvertuojamąsias ir nulinės atkarpos obligacijas; 3) atlygis už finansavimą pagal islamo teisę; 4) atlygis užlizingą (finansinę nuomą); 5) į turto balansinę vertę įtrauktos kapitalizuotos palūkanos; 6) palūkanos, susietos su skolinto kapitalo grąža (pelnu, pajamomis); 7) sąlyginės išvestinių finansinių priemonių arba apsidraudimo sandorių, susijusių su vieneto paskolomis, palūkanos; 8) garantiniai mokėjimai pagal finansavimo sandorius; 9) kitas atlygis, ekonomiškai lygiavertis palūkanoms; 10) su visais šioje dalyje paminėtais mokėjimais susiję administravimo mokesčiai; 11) su visais šioje dalyje paminėtais mokėjimais susijusi užsienio valiutos kurso pasikeitimo suma. <p>Įstatymas</p> <p>6 straipsnis.Mokestinis laikotarpis</p> <p>1. Mokesčio mokestinis</p>	
---	---	--

<p>4. susijusi įmonė yra:</p> <p>a) subjektas, kuriame mokesčių mokėtojas tiesiogiai ar netiesiogiai valdo kapitalo dalį per balsavimo teises ar per jam nuosavybės teise priklausančius 25 % arba daugiau kapitalo, arba turi teisę gauti 25 % arba daugiau to subjekto pelno;</p> <p>b) fizinis asmuo ar subjektas, kuris tiesiogiai ar netiesiogiai valdo mokesčių mokėtojo kapitalo dalį per balsavimo teises ar per jam nuosavybės teise priklausančius 25 % arba daugiau kapitalo, arba turi teisę gauti 25 % arba daugiau mokesčių mokėtojo pelno.</p> <p>Jei fizinis asmuo arba subjektas tiesiogiai ar netiesiogiai valdo 25 % arba daugiau mokesčių mokėtojo ir vieno arba daugiau subjektų kapitalo, visi atitinkami subjektai, įskaitant mokesčių mokėtoją, taip pat laikomi susijusiomis įmonėmis;</p> <p>9 straipsnio tikslais ir kai neatitikimas susijęs su hibridiniu subjektu, ši apibrėžtis pakeičiama – 25 % reikalavimas pakeičiamas 50 % reikalavimu.</p>	<p>laikotarpis yra mokestiniai metai. Jie sutampa su kalendoriniais metais, jeigu šis straipsnis nenustato ko kita.</p> <p>2. Centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka mokesčio mokėtojo prašymu ir atsižvelgdamas į jo veiklos ypatybes vietos mokesčio administratorius gali nustatyti kitokį mokestinį laikotarpį, negu nurodyta šio straipsnio 1 dalyje, su sąlyga, kad tas mokestinis laikotarpis bus lygus 12 mėnesių. Toks mokestinis laikotarpis gali būti keičiamas tik dėl objektyvių priežasčių, gavus vietos mokesčio administratoriaus leidimą.</p> <p>Įstatymas</p> <p>2 straipsnis. Pagrindinės šio Įstatymo sąvokos</p> <p>33. Susiję asmenys – asmenys laikomi susijusiais, jei bet kurią ataskaitinio mokestinio laikotarpio arba mokestinio laikotarpio, buvusio prieš ataskaitinį mokestinį laikotarpį, dieną atitinka bent vieną šių kriterijų – jie yra:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) vienetas ir jo dalyviai; 2) vienetas ir jo valdymo organų nariai; 3) vienetas ir jo dalyvių arba valdymo organų narių sutuoktiniai, sužadėtiniai, sugyventiniai, kiti fiziniai asmenys, susiję su šio vieneto dalyviais arba valdymo organų 	
--	--	--

	<p>nariais giminystės ryšiais (tiesiąja giminystės linija iki antrojo laipsnio, šonine giminystės linija iki ketvirtojo laipsnio) arba svainystės santykiais (fizinis asmuo ir jo sutuoktinio giminaičiai (tiesiąja giminystės linija iki antrojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio), taip pat šio vieneto dalyvių arba valdymo organų narių sugyventinių giminaičiai (tiesiąja giminystės linija iki antrojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio), šio vieneto dalyvių arba valdymo organų narių giminaičių (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio) sutuoktiniai ar sugyventiniai ir šių sutuoktinių ar sugyventinių giminaičiai (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio);</p> <p>4) vienetų grupės narės;</p> <p>5) vienetas ir kito vieneto dalyviai, jei tie vienetai sudaro vieną vienetų grupę;</p> <p>6) vienetas ir kito vieneto valdymo organų nariai, jei tie vienetai sudaro vieną vienetų grupę;</p> <p>7) vienetas ir kito vieneto dalyvių arba valdymo organų narių sutuoktiniai, sužadėtiniai, sugyventiniai, kiti fiziniai asmenys, susiję su kito vieneto dalyviais arba valdymo organų nariais giminystės ryšiais (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine</p>	
--	---	--

	<p>giminystės linija iki antrojo laipsnio) arba svainystės santykiais (fizinis asmuo ir jo sutuoktinio giminaičiai (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio), taip pat kito vieneto dalyvių arba valdymo organų narių sugyventinių giminaičiai (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio), kito vieneto dalyvių arba valdymo organų narių giminaičių (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio) sutuoktiniai ar sugyventiniai, jei tie apmokestinamieji vienetai sudaro vieną vienetų grupę;</p> <p>8) du vienetai, jei vienas jų tiesiogiai ar netiesiogiai (per vieną ar kelis vienetus ar fizinius asmenis) valdo daugiau kaip 25 procentus kito akcijų (dalių, pajų) arba turi teises į daugiau kaip 25 procentus visų kito iš jų sprendžiamųjų balsų, arba yra įsipareigojęs derinti savo veiklos sprendimus su kitu vienetu, arba yra įsipareigojęs atsakyti už kito prievolių tretiesiems asmenims įvykdymą, arba tam kitam vienetui yra įsipareigojęs perduoti visą arba dalį pelno ar suteikęs teisę naudoti daugiau kaip 25 procentus savo turto;</p> <p>9) du vienetai, jei tie patys dalyviai ar jų sutuoktiniai, sužadėtiniai, sugyventiniai, fiziniai asmenys, susiję giminystės ryšiais (tiesiąja giminystės linija iki antrojo laipsnio, šonine giminystės linija</p>	
--	--	--

	<p>iki ketvirtojo laipsnio) arba svainystės santykiais (fizinis asmuo ir jo sutuoktinio giminaičiai (tiesiaja giminystės linija iki antrojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio), taip pat fizinis asmuo ir jo sugyventinio giminaičiai (tiesiaja giminystės linija iki antrojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio), fizinis asmuo ir jo giminaičių (tiesiaja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio) sutuoktiniai ar sugyventiniai ir šių sutuoktinių ar sugyventinių giminaičiai (tiesiaja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio) tiesiogiai ar netiesiogiai valdo 25 procentus akcijų (dalių, pajų) kiekviename iš jų;</p> <p>10) vienetas ir jo nuolatinė buveinė;</p> <p>11) du vienetai, kai vienam iš jų priklauso sprendimų priėmimo teisė kitame.</p> <p>Įstatymo projektas</p> <p>1 straipsnis. 2 straipsnio pakeitimas</p> <p><...></p> <p>7. Pakeisti 2 straipsnio 41 dalį ir ją išdėstyti taip:</p> <p>„41. Kitos šiame Įstatyme vartojamos sąvokos suprantamos taip, kaip jos apibrėžtos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo</p>	
--	---	--

<p>5. finansų įmonė – bet kuris iš toliau išvardytų subjektų:</p> <p>a) kredito įstaiga arba investicinė įmonė, kaip apibrėžta Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2004/39/EB (5) 4 straipsnio 1 dalies 1 punkte, arba alternatyvaus investavimo fondo valdytojas (AIFV), kaip apibrėžta Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2011/61/ES (6) 4 straipsnio 1 dalies b punkte, arba kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjekto (KIPVPS) valdymo įmonė, kaip apibrėžta Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2009/65/EB (7) 2 straipsnio 1 dalies b punkte;</p> <p>b) draudimo įmonė, kaip apibrėžta Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2009/138/EB (8) 13 straipsnio 1 punkte;</p> <p>c) perdraudimo įmonė, kaip apibrėžta</p>	<p>įstatyme, Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse, Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse, Lietuvos Respublikos finansų įstaigų įstatyme, Lietuvos Respublikos draudimo įstatyme ir Lietuvos Respublikos kino įstatyme, kiek tai neprieštarauja šiam Įstatymui (išskyrus Civilinio kodekso įsakmiai nurodytus atvejus).“</p>	
---	--	--

Direktyvos 2009/138/EB 13 straipsnio 4 punkte;

d) įstaiga, atsakinga už profesinių pensijų skyrimą, kuriai taikoma Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2003/41/EB [\(9\)](#), nebent valstybė narė pasirinko visai arba iš dalies tos direktyvos netaikyti tai įstaigai pagal tos direktyvos 5 straipsnį, arba įstaigos, atsakingos už profesinių pensijų skyrimą, įgaliotinis, kaip nurodyta tos direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje;

e) pensijų įstaigos, valdančios pensijų sistemas, kurios laikomos socialinės apsaugos sistemomis, kurioms taikomi Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) Nr. 883/2004 [\(10\)](#) ir Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) Nr. 987/2009 [\(11\)](#), taip pat bet kuris juridinis asmuo, įsteigtas investavimo į tokias sistemas tikslu;

f) alternatyvaus investavimo fondas (AIF), valdomas AIFV, kaip apibrėžta Direktyvos 2011/61/ES 4 straipsnio 1 dalies b punkte, arba AIF, kurio priežiūra vykdoma pagal taikytiną nacionalinę teisę;

g) KIPVPS, kaip apibrėžta Direktyvos 2009/65/EB 1 straipsnio 2 dalyje;

h) pagrindinė sandorio šalis, kaip apibrėžta Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 648/2012 [\(12\)](#) 2 straipsnio 1 punkte;

i) centrinis vertybinių popierių depozitoriumas, kaip apibrėžta Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 909/2014 [\(13\)](#) 2 straipsnio 1 dalyje.

6.turto perkėlimas – operacija, dėl kurios valstybė narė praranda teisę apmokestinti perkeltą turtą, nors turtas juridinės arba ekonominės nuosavybės teise toliau priklauso tam pačiam mokesčių mokėtojui;

<p>7.rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimas – operacija, dėl kurios mokesčių mokėtojas nustoja būti rezidentu mokesčių tikslais vienoje valstybėje narėje ir įgyja rezidavimo vietą mokesčių tikslais kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje;</p> <p>8.nuolatinės buveinės vykdomos veiklos perkėlimas – operacija, dėl kurios mokesčių mokėtojas nustoja būti apmokestinamas vienoje valstybėje narėje ir pradamas apmokestinti kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, nors joje netampa rezidentu mokesčių tikslais;</p> <p>9. šalių mokestinės tvarkos neatitikimai – mokesčių mokėtojo vienoje valstybėje narėje ir susijusios įmonės kitoje valstybėje narėje tarpusavio padėtis arba valstybėse narėse esančių šalių struktūrinis susitarimas, kai dėl finansinės priemonės arba subjekto teisinio kvalifikavimo skirtumų kyla tokie padariniai:</p> <p>a) tas pats mokėjimas, išlaidos arba nuostoliai atskaitomi tiek valstybėje narėje, kurioje yra mokėjimo šaltinis ar patiriamos išlaidos arba nuostoliai, tiek kitoje valstybėje narėje (dvigubas atskaitymas); arba</p> <p>b) mokėjimas atskaitomas valstybėje narėje, kurioje yra mokėjimo šaltinis, atitinkamai neįtraukiant mokesčių tikslais to paties mokėjimo kitoje valstybėje narėje (atskaitymas neįtraukiant).</p>		
<p><i>3 straipsnis</i></p> <p>Minimalus apsaugos lygis</p> <p>Šia direktyva netrukdoma taikyti</p>	<p>Direktyvos 3 straipsnio perkelti ir įgyvendinti nereikia, nes dėl šios nuostatos Lietuvos Respublika neturi imtis jokių veiksmų.</p>	

<p>nacionalines arba susitarimu pagrįstas nuostatas, kuriomis siekiama išsaugoti aukštesnį nacionalinės pelno mokesčio bazės apsaugos lygį.</p>		
<p><i>4 straipsnis</i></p> <p>Palūkanų ribojimo taisyklė</p> <p>1. Viršijančios skolinimosi sąnaudos atskaitomos tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį jos buvo patirtos, tik iki 30 % mokesčių mokėtojo pajamų prieš palūkanų mokėjimą, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją (EBITDA).</p> <p>Šio straipsnio tikslais valstybės narės mokesčių mokėtoju taip pat gali laikyti:</p> <p>a) subjektą, kuriam leidžiama arba iš kurio reikalaujama taikyti taisykles grupės vardu, kaip apibrėžta nacionalinėje mokesčių teisėje;</p> <p>b) subjektą grupėje, kaip apibrėžta nacionalinėje mokesčių teisėje, kuri nekonsoliduoja jos narių rezultatų mokesčių tikslais.</p> <p>Tokiomis aplinkybėmis viršijančios skolinimosi sąnaudos ir EBITDA gali būti apskaičiuojamos grupės lygiu ir apimti visų jos narių rezultatus.</p> <p>2. EBITDA apskaičiuojamos prie mokesčių mokėtojo valstybėje narėje pelno mokesčiu apmokestinamų pajamų pridėdant pagal mokesčius pakoreguotas viršijančių skolinimosi sąnaudų sumas, taip pat pagal mokesčius pakoreguotas nusidėvėjimo ir amortizacijos sumas. Neapmokestinamos pajamos į mokesčių mokėtojo EBITDA neįtraukiamos.</p>	<p>5 straipsnis. 17 straipsnio pakeitimas</p> <p>Papildyti 17 straipsnio 2 dalį 13 punktu:</p> <p>„13) palūkanos.“</p> <p>7 straipsnis. Įstatymo papildymas 30¹ straipsniu</p> <p>„30¹ straipsnis. Palūkanos</p> <p>1. Iš pajamų atskaitomos palūkanų sąnaudos, neviršijančios palūkanų pajamų.</p> <p>2. Jeigu vieneto palūkanų sąnaudos viršija palūkanų pajamas, iš pajamų atskaitoma palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, suma, ne didesnė kaip 30 procentų vieneto apmokestinamojo EBITDA, t. y. apmokestinamojo pelno, apskaičiuoto iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, išskyrus nusidėvėjimo ir amortizacijos sumas, mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų sąnaudų padidintų atskaitymų sumą, apmokestinamųjų pajamų sumažinimo dėl filmo arba jo dalies gamybai neatlygintinai suteiktų lėšų sumą, atskaitomą suteiktos paramos sumą, praėjusių mokestinių laikotarpių nuostolių,</p>	<p>Visiškas</p>

<p>3. Nukrypstant nuo 1 dalies, mokesčių mokėtojui gali būti suteikta teisė:</p> <p>a) atskaityti viršijančias skolinimosi sąnaudas iki 3 000 000 EUR;</p> <p>b) atskaityti visas viršijančias skolinimosi sąnaudas, jei mokesčių mokėtojas yra atskiras subjektas.</p> <p>Taikant 1 dalies antrą pastraipą 3 000 000 EUR suma taikoma visai grupei.</p> <p>Pirmos pastraipos b punkte atskiras subjektas – mokesčių mokėtojas, finansinės apskaitos tikslais nepriklausantis konsoliduotai įmonių grupei ir neturintis susijusių įmonių ar nuolatinųjų buveinių.</p> <p>4. Valstybės narės gali į 1 dalies taikymo sritį neįtraukti viršijančių skolinimosi sąnaudų, patirtų dėl:</p> <p>a) paskolų, dėl kurių sutartys buvo sudarytos anksčiau nei 2016 m. birželio 17 d., tačiau tai netaikoma jokiems vėliau padarytiems tokių paskolų pakeitimams;</p> <p>b) paskolų, kurios naudojamos ilgalaikiams viešosios infrastruktūros projektams finansuoti, kai projekto vykdytojas, skolinimosi sąnaudos, turtas ir pajamos yra Sąjungoje.</p> <p>Pirmos pastraipos b punkte terminas ilgalaikis viešosios infrastruktūros projektas – tai projektas, kurio tikslas yra sukurti, modernizuoti, valdyti ir (arba) prižiūrėti didelės apimties turtą, kurį valstybė narė laiko svarbiu bendrajam viešajam interesui.</p> <p>Kai taikomas pirmos pastraipos b punktas, jokios pajamos, gautos iš ilgalaikio viešosios infrastruktūros projekto, į mokesčių mokėtojo EBITDA neįtraukiamos, o visos</p>	<p>atskaitomų iš mokestinio laikotarpio pajamų, sumą ir palūkanų sąnaudas, viršijančias palūkanų pajamas.</p> <p>3. Neatsižvelgiant į šio straipsnio 2 dalies nuostatas, iš pajamų gali būti atskaitoma palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, suma (dalis), neviršijanti 3 000 000 eurų.</p> <p>4. Jeigu vienetas priklauso vienetų grupei, šio straipsnio 2 ir 3 dalių nuostatos taikomos bendrai visiems tos vienetų grupės Lietuvos vienetams ir užsienio vienetų nuolatinėms buveinėms Lietuvos Respublikoje, išskyrus finansų įstaigas ir draudimo įmones. Jeigu vienetų grupės vienetų bendra palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, suma yra lygi arba mažesnė už pagal šio straipsnio 2 ar 3 dalies nuostatas apskaičiuotą maksimalią vienetų grupei leidžiamą atskaityti palūkanų sumą, vienetų grupei priklausantys vienetai atskaito visas palūkanų sąnaudas, viršijančias palūkanų pajamas. Vieneto atskaitoma palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, dalis nuo vienetų grupei taikant šio straipsnio nuostatas leidžiamos atskaityti palūkanų sąnaudų sumos apskaičiuojama proporcingai to vieneto palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, daliai nuo vienetų grupės vienetų, kurių palūkanų sąnaudos viršija palūkanų pajamas, palūkanų</p>	
--	---	--

<p>nejtrauktos viršijančios skolinimosi sąnaudos nejtraukiamos į grupės viršijančias skolinimosi sąnaudas 5 dalies b punkte nurodytų trečiųjų šalių atžvilgiu.</p> <p>5. Kai mokesčių mokėtojas yra konsoliduotos grupės narys finansinės apskaitos tikslais, mokesčių mokėtojui gali būti suteikta teisė:</p> <p>a) atskaityti visas viršijančias skolinimosi sąnaudas, jei jis gali įrodyti, kad jo nuosavo kapitalo ir viso turto santykis yra lygus atitinkamam grupės santykiui arba už jį didesnis, laikantis šių sąlygų:</p> <p>i) laikoma, kad mokesčio mokėtojo nuosavo kapitalo ir viso turto santykis yra lygus atitinkamam grupės santykiui, jeigu mokesčių mokėtojo nuosavo kapitalo ir viso turto santykis yra iki dviejų procentinių punktų mažesnis; ir</p> <p>ii) visas turtas ir įsipareigojimai vertinami taikant tą patį metodą kaip ir konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, nurodytose 8 dalyje;</p> <p>b) atskaityti viršijančias skolinimosi sąnaudas, kurių suma viršija tą sumą, kurią atskaityti jis turėtų teisę pagal 1 dalį. Ši didesnė viršijančių skolinimosi sąnaudų atskaitymo suma finansinės apskaitos tikslais taikoma konsoliduotai įmonių grupei, kurios narys yra mokesčių mokėtojas, ir ji apskaičiuojama dviem etapais:</p> <p>i) pirma, nustatomas grupės santykis, grupės viršijančias skolinimosi sąnaudas trečiųjų šalių atžvilgiu padalijant iš grupės EBITDA; ir</p> <p>ii) antra, grupės santykis padauginamas iš mokesčių mokėtojo EBITDA, apskaičiuotų</p>	<p>pajamas viršijančios palūkanų sąnaudų sumos.</p> <p>5. Jeigu vieneto finansinės ataskaitos įtrauktos į vienetų grupės konsoliduotąsias finansines ataskaitas, tai toks vienetas turi galimybę, neatsižvelgdamas į šio straipsnio 2 ir 3 dalių nuostatas, atskaityti visas palūkanų sąnaudas, viršijančias palūkanų pajamas, jeigu gali įrodyti, kad jo nuosavo kapitalo ir viso turto santykis daugiau nei 2 procentiniais punktais nėra mažesnis už atitinkamą vienetų grupės santykį, nustatomą pagal vienetų grupės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų duomenis. Visas turtas ir įsipareigojimai vertinami taikant tą patį metodą (tuos pačius apskaitos standartus), kaip ir sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas.</p> <p>6. Į palūkanas taip pat įtraukiama:</p> <p>1) atlygis už paskolas, suteikiančias teisę dalyvauti skirstant pelną;</p> <p>2) atlygis už konvertuojamąsias ir nulinės atkarpos obligacijas;</p> <p>3) atlygis už finansavimą pagal islamo teisę;</p> <p>4) atlygis už finansinę nuomą (lizingą);</p> <p>5) į turto balansinę vertę įtrauktos kapitalizuotos palūkanos;</p> <p>6) palūkanos, susietos su</p>	
--	---	--

<p>pagal 2 dalį.</p> <p>6. Mokesčių mokėtojo valstybė narė gali numatyti taisykles, skirtas arba:</p> <p>a) neribotą laiką į būsimą mokestinį laikotarpį perkelti viršijančias skolinimosi sąnaudas, kurių negalima atskaityti einamuoju mokestiniu laikotarpiu pagal 1–5 dalis;</p> <p>b) neribotą laiką į būsimą mokestinį laikotarpį ir į ankstesnį mokestinį laikotarpį ne daugiau nei trejus metus perkelti viršijančias skolinimosi sąnaudas, kurių negalima atskaityti einamuoju mokestiniu laikotarpiu pagal 1–5 dalis; arba</p> <p>c) neribotą laiką į būsimą mokestinį laikotarpį perkelti viršijančias skolinimosi sąnaudas, kurių negalima atskaityti einamuoju mokestiniu laikotarpiu pagal 1–5 dalis, ir į būsimą mokestinį laikotarpį ne daugiau nei penkerius metus perkelti nepanaudotą palūkanų pajėgumą, kurio negalima atskaityti dabartiniu mokestiniu laikotarpiu pagal 1–5 dalis.</p> <p>7. Valstybės narės gali į 1–6 dalių taikymo sritį neįtraukti finansų įmonių, įskaitant tuos atvejus, kai tokios finansų įmonės finansinės apskaitos tikslais priklauso konsoliduotai įmonių grupei.</p> <p>8. Šio straipsnio taikymo tikslais konsoliduotą įmonių grupę finansinės apskaitos tikslais sudaro visi subjektai, kurie yra visiškai įtraukti į konsoliduotąsias finansines ataskaitas, parengtas pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus arba valstybės narės nacionalinę finansinės atskaitomybės sistemą. Mokesčių mokėtojui gali būti suteikta teisė naudoti konsoliduotąsias finansines</p>	<p>skolinto kapitalo grąža (pelnu, pajamomis);</p> <p>7) sąlyginės išvestinių finansinių priemonių arba apsidraudimo sandorių, susijusių su vieneto paskolomis, palūkanos;</p> <p>8) garantiniai mokėjimai pagal finansavimo sandorius;</p> <p>9) kitas atlygis, ekonomiškai lygiavertis palūkanoms;</p> <p>10) su visais šioje dalyje paminėtais mokėjimais susiję administravimo mokesčiai;</p> <p>11) su visais šioje dalyje paminėtais mokėjimais susijusi užsienio valiutos kurso pasikeitimo suma.</p> <p>7. Šio straipsnio nuostatos netaikomos:</p> <p>1) paskolų, skirtų ilgalaikiams viešosios infrastruktūros projektams, kurių tikslas yra sukurti, modernizuoti, valdyti ir (arba) prižiūrėti turtą, skirtą viešiesiems interesams tenkinti, finansuoti, kai projekto vykdytojas, jo turtas yra, palūkanų sąnaudos patiriamos ir pajamos gaunamos Europos Sąjungos valstybėje narėje, palūkanoms. Projektų priskyrimo prie ilgalaikių viešosios infrastruktūros projektų kriterijus ir tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija;</p> <p>2) finansų įstaigoms ir draudimo įmonėms;</p>	
---	--	--

<p>ataskaitas, parengtas pagal kitus apskaitos standartus.</p>	<p>3) vienetams, neturintiems susijusių asmenų (vienetų).</p> <p>8. Kai taikomas šio straipsnio 7 dalies 1 punktą, pajamos, gautos iš ilgalaikio viešosios infrastruktūros projekto, šio straipsnio taikymo tikslais apskaičiuojant apmokestinamąjį EBITDA neįtraukiamos.</p> <p>9. Pagal šį straipsnį neatskaitytų palūkanų sąnaudų suma, kuri kitais šiame Įstatyme nustatytais atvejais galėtų būtų atskaitoma, gali būti perkeliama į kitus mokesčius laikotarpius neribotą laikotarpį ir atskaitoma iš tų mokesčių laikotarpių pajamų taikant šiame straipsnyje nustatytus apribojimus.“</p> <p>11 straipsnis. Įstatymo įsigaliojimas, įgyvendinimas ir taikymas <...></p> <p>4. Šio įstatymo 5 ir 7 straipsnių nuostatos netaikomos sandorių, sudarytų iki šio įstatymo 5 ir 7 straipsnių įsigaliojimo, išskyrus atvejus, kai po šių straipsnių įsigaliojimo pakeičiamos sandorio sąlygos (sandorio trukmė ar suma), palūkanoms. <...></p>	
<p><i>5 straipsnis</i></p> <p>Perkėlimo apmokestinimas</p> <p>1.Mokesčių mokėtojas apmokestinamas mokesčiu, kurio dydis apskaičiuojamas pagal perkėlimo turto rinkos vertę turto perkėlimo metu, atėmus jo vertę mokesčių</p>		<p>Direktyvos 5 straipsnis bus perkeltas, priėmus Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo pataisų projektą, kurį planuojama priimti iki 2019 m. gruodžio 31 d.</p>

<p>tikslais, esant kuriai nors iš šių aplinkybių:</p> <p>a) mokesčių mokėtojas perkelia turtą iš savo pagrindinės buveinės į savo nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, jei pagrindinės buveinės valstybė narė dėl perkėlimo netenka teisės apmokestinti perkėlimo turto;</p> <p>b) mokesčių mokėtojas perkelia turtą iš savo nuolatinės buveinės vienoje valstybėje narėje į savo pagrindinę buveinę arba kitą nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, jei nuolatinės buveinės valstybė narė dėl perkėlimo netenka teisės apmokestinti perkėlimo turto;</p> <p>c) mokesčių mokėtojas perkelia savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais į kitą valstybę narę arba į trečiąją valstybę, išskyrus turtą, kuris lieka faktiškai susijęs su nuolatinė buveine pirmojoje valstybėje narėje;</p> <p>d) mokesčių mokėtojas perkelia savo nuolatinės buveinės vykdomą veiklą iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę arba trečiąją valstybę, jei nuolatinės buveinės valstybė narė dėl perkėlimo netenka teisės apmokestinti perkėlimo turto.</p> <p>2. Mokesčių mokėtojui suteikiama teisė 1 dalyje nurodyto perkėlimo mokesčio mokėjimą išdėstyti per penkerius metus, sumokant jį dalimis bet kuriomis iš šių aplinkybių:</p> <p>a) mokesčių mokėtojas perkelia turtą iš savo pagrindinės buveinės į savo nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, kuri yra Europos ekonominės erdvės susitarimo (EEE susitarimo) šalis;</p> <p>b) mokesčių mokėtojas perkelia turtą iš savo nuolatinės buveinės vienoje valstybėje narėje į savo pagrindinę buveinę arba kitą</p>		
---	--	--

<p>nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, kuri yra EEE susitarimo šalis;</p> <p>mokesčių mokėtojas perkelia savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais į kitą valstybę narę arba trečiąją valstybę, kuri yra EEE susitarimo šalis;</p> <p>mokesčių mokėtojas perkelia savo nuolatinės buveinės vykdomą veiklą į kitą valstybę narę arba trečiąją valstybę, kuri yra EEE susitarimo šalis.</p> <p>Ši dalis taikoma trečiosioms valstybėms, kurios yra EEE susitarimo šalys, jeigu jos yra sudariusios susitarimą su mokesčių mokėtojo valstybe nare arba su Sąjunga dėl savitarpio pagalbos išieškant mokesčius, kuri yra lygiavertė Tarybos direktyvoje 2010/24/ES (14) numatyta savitarpio pagalbai.</p> <p>3. Jei mokesčių mokėtojas išdėsto mokėjimą pagal 2 dalį, jam gali būti skaičiuojamos palūkanos pagal mokesčių mokėtojo arba nuolatinės buveinės, priklausomai nuo atvejo, valstybės narės teisės aktus.</p> <p>Jei egzistuoja akivaizdi ir faktinė rizika, kad mokesčiai nebus sumokėti, kaip sąlyga, kad mokėjimas būtų išdėstytas pagal 2 dalį, mokesčių mokėtojo taip pat gali būti paprašyta pateikti garantiją.</p> <p>Antra pastraipa netaikoma, kai mokesčių mokėtojo arba nuolatinės buveinės valstybės narės teisės aktuose numatyta galimybė susigrąžinti mokesčių skolą per kitą mokesčių mokėtoją, kuris priklauso tai pačiai grupei ir yra tos valstybės narės rezidentas mokesčių tikslais.</p>		
---	--	--

<p>4. Kai taikoma 2 dalis, mokėjimo išdėstymas nedelsiant nutraukiamas ir mokesčių skola tampa mokėtina tokiais atvejais:</p> <p>a) perkeltas turtas arba mokesčių mokėtojo nuolatinės buveinės vykdoma veikla yra parduodami arba kitaip perleidžiami;</p> <p>perkeltas turtas vėliau perkeliamas į trečiąją valstybę;</p> <p>mokesčių mokėtojo rezidavimo vieta mokesčių tikslais arba jo nuolatinės buveinės vykdoma veikla vėliau perkeliama į trečiąją valstybę;</p> <p>mokesčių mokėtojas bankrutuoja arba yra likviduojamas;</p> <p>mokesčių mokėtojas nevykdo savo prievolių, susijusių su daliniais mokėjimais, ir neištaiso padėties per pagrįstą laikotarpį, kuris neviršija 12 mėnesių.</p> <p>b ir c punktai netaikomi trečiosioms valstybėms, kurios yra EEE susitarimo šalys, jeigu jos yra sudariusios susitarimą su mokesčių mokėtojo valstybe nare arba su Sąjunga dėl savitarpio pagalbos išieškant mokesčius, kuri yra lygiavertė Direktyvoje 2010/24/ES numatyta savitarpio pagalba.</p> <p>5. Kai turtas, rezidavimo vieta mokesčių tikslais arba nuolatinės buveinės vykdoma veikla perkeliama į kitą valstybę narę, ta valstybė narė pripažįsta vertę, kurią mokesčių mokėtojo arba nuolatinės buveinės valstybė narė nustatė kaip pradinę turto vertę mokesčių tikslais, išskyrus atvejus, kai ta vertė neatitinka rinkos vertės.</p> <p>6. 1–5 dalių tikslais rinkos vertė yra suma,</p>		
--	--	--

<p>už kurią turtas gali būti iškeistas arba už kurią gali būti įvykdyti nesusijusių pirkėjų ir pardavėjų abipusiai įsipareigojimai pagal tiesioginį sandorį.</p> <p>7. Jei numatyta turtą grąžinti į perkėlėjo valstybę narę per 12 mėnesių laikotarpį, šis straipsnis netaikomas turto perkėlimams, susijusiems su vertybinių popierių finansavimu, turtui, kuris pateikiamas kaip užstatas, arba kai turto perkėlimas vykdomas siekiant įvykdyti prudencinius kapitalo reikalavimus, arba likvidumo valdymo tikslu.</p>		
<p>6 straipsnis</p> <p>Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė</p> <p>1. Apskaičiuodama pelno mokestį, valstybė narė neatsižvelgia į darinį ar kelis darinius, kurių sukūrimo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja taikytinos mokesčių teisės esmei ar tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai, atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Darinys gali apimti daugiau nei vieną etapą ar dalį.</p> <p>2. 1 dalies tikslais darinys arba keli dariniai laikomi apsimestiniais, jeigu jie nebuvo sukurti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.</p> <p>3. Kai į darinius arba jų grupę neatsižvelgiama pagal 1 dalį, mokestinis įsipareigojimas apskaičiuojamas laikantis nacionalinės teisės.</p>	<p>Įstatymo projektas</p> <p>4 straipsnis. 11 straipsnio pakeitimas</p> <p>Papildyti 11 straipsnį 8 dalimi:</p> <p>„8. Apskaičiuojant pelno mokestį, neatsižvelgiama į darinį ar kelis darinius, kurių nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų – gauti mokestinės naudos, ir todėl jie laikomi apsimestiniais, atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Darinys gali apimti daugiau nei vieną etapą ar dalį. Darinys arba keli dariniai laikomi apsimestiniais, jeigu jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.“</p>	<p>Visiškas</p>

<p><i>7 straipsnis</i></p> <p>Kontroliuojamosios užsienio bendrovės taisyklė</p> <p>1. Mokesčių mokėtojo valstybė narė subjektą arba nuolatinę buveinę, kurių pelnas neapmokestinamas arba kuris yra atleidžiamas nuo mokesčio toje valstybėje narėje, laiko kontroliuojamąja užsienio bendrove, jei tenkinamos šios sąlygos:</p> <p>a) subjekto atveju – pats mokesčių mokėtojas arba kartu su savo susijusiomis įmonėmis tiesiogiai ar netiesiogiai valdo dalį, suteikiančią daugiau nei 50 % balsavimo teisių, arba jam tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso daugiau nei 50 % kapitalo, arba turi teisę gauti daugiau nei 50 % to subjekto pelno; ir</p> <p>b) faktinis pelno mokestis, kurį nuo pelno sumokėjo subjektas arba nuolatinė buveinė, yra mažesnis nei pelno mokesčio, kuris būtų buvęs taikomas subjektui arba nuolatinėi buveinei pagal taikytiną mokesčių mokėtojo valstybės narės pelno mokesčio sistemą, ir faktinio pelno mokesčio, kurį nuo pelno sumokėjo subjektas arba nuolatinė buveinė, skirtumas.</p> <p>Taikant pirmos pastraipos b punktą nėra atsižvelgiama į kontroliuojamosios užsienio bendrovės nuolatinę buveinę, kuri neapmokestinama arba kuri yra atleidžiama nuo mokesčio kontroliuojamosios užsienio bendrovės jurisdikcijoje. Be to, pelno mokestis, kuris būtų buvęs taikomas mokesčių mokėtojo valstybėje narėje, yra toks, koks apskaičiuotas pagal mokesčių</p>	<p>Įstatymo projektas</p> <p>1 straipsnis. 2 straipsnio pakeitimas</p> <p>1. Papildyti 2 straipsnį 4¹ dalimi:</p> <p>„4¹. Kontroliuojamasis užsienio apmokestinamasis subjektas (toliau – kontroliuojamasis užsienio subjektas):</p> <p>1) kontroliuojamasis užsienio apmokestinamasis vienetas;</p> <p>2) Lietuvos vieneto nuolatinė buveinė, kurios pajamos nepriskiriamos Lietuvos vieneto mokesčio bazei pagal šio įstatymo 4 straipsnio 1 dalį.“</p> <p>2. Papildyti 2 straipsnį 4² dalimi:</p> <p>„4². Kontroliuojamasis užsienio apmokestinamasis vienetas (toliau – kontroliuojamasis užsienio vienetas) – užsienio vienetas, kuriame Lietuvos vienetas vienas arba kartu su susijusiais asmenimis paskutinę to užsienio vieneto mokestinio laikotarpio dieną tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytinojo pelnodalį arba išimtinių teisių jas įsigyti.“</p> <p><...></p> <p>8 straipsnis. 39 straipsnio pakeitimas</p> <p>Pakeisti 39 straipsnį ir jį išdėstyti taip:</p> <p>„39 straipsnis. Pozityviųjų</p>	<p>Visiškas</p>
--	--	-----------------

<p>mokėtojo valstybės narės taisyklės.</p> <p>2. Kai subjektas arba nuolatinė buveinė laikomi kontroliuojamąja užsienio bendrove pagal 1 dalį, mokesčių mokėtojo valstybė narė į mokesčio bazę įtraukia:</p> <p>a) subjekto nepaskirstytas pajamas arba nuolatinės buveinės pajamas, gautas iš šių kategorijų:</p> <p>i) palūkanų arba kitų iš finansinio turto gautų pajamų;</p> <p>ii) autorinių atlyginimų arba bet kurių kitų pajamų iš intelektualinės nuosavybės;</p> <p>iii) dividendų ir pajamų perleidus akcijas;</p> <p>iv) pajamų iš finansinės nuomos;</p> <p>v) pajamų iš draudimo, bankinės ir kitos finansinės veiklos;</p> <p>vi) pajamų iš sąskaitas faktūras išrašančių bendrovių, kurios gauna su pardavimu ir paslaugomis susijusių pajamų iš prekių ir paslaugų, įsigytų iš susijusių įmonių ir joms parduotų, ir kurios nekuria pridėtinės ekonominės vertės arba kuria nedidelę pridėtinę ekonominę vertę;</p> <p>Šis punktas netaikomas, kai kontroliuojamoji užsienio bendrovė vykdo faktinę ekonominę veiklą, pasitelkdama darbuotojus ir naudodama įrangą, turtą ir patalpas, ir tą įrodo atitinkami faktai bei aplinkybės.</p> <p>Kai kontroliuojamoji užsienio bendrovė yra įsikūrusi trečiojoje valstybėje, kuri nėra EEE susitarimo šalis, arba joje yra tos bendrovės rezidavimo vieta, valstybės narės gali nuspręsti netaikyti pirmiau esančios</p>	<p>pajamų apskaičiavimas ir apmokestinimas</p> <p>1. Pozityviosios pajamos yra apmokestinamos pagal šio straipsnio nuostatas, jeigu:</p> <p>1) kontroliuojamasis užsienio vienetas yra įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėje teritorijoje arba</p> <p>2) kontroliuojamojo užsienio subjekto pasyviosios pajamos viršija 1/3 visų to kontroliuojamojo užsienio subjekto mokesčio laikotarpio pajamų ir</p> <p>3) kontroliuojamojo užsienio subjektifaktinis pelno mokestis, apskaičiuotas nuo to kontroliuojamojo užsienio subjekto pajamų pagal toje užsienio valstybėje taikomas pelno mokesčio ar jam tapataus mokesčio taisyklės, yra mažesnis nei 50 procentų faktinio pelno mokesčio, kuris būtų apskaičiuotas nuo to kontroliuojamojo užsienio subjekto pajamų pagal šio Įstatymo nuostatas. Taikant šį punktą, neatsižvelgiama į kontroliuojamojo užsienio vieneto per nuolatinę buveinę kitoje užsienio valstybėje uždirbtas pajamas, kurios nėra apmokestinamos užsienio valstybėje, kurioje įregistruotas ar kitaip organizuotas kontroliuojamasis užsienio vienetas. Taikant šį punktą, į pozityviasias pajamas įtraukiamos tik kontroliuojamojo užsienio subjekto pasyviosios pajamos.</p>	
---	---	--

<p>pastraipos.</p> <p>Arba</p> <p>b) subjekto arba nuolatinės buveinės nepaskirstytas pajamas, gautas iš apsimestinių darinių, kurių sukūrimo esminis tikslas – gauti mokestinės naudos.</p> <p>Šio punkto tikslais darinys arba jų grupė laikomi apsimestiniais, jei tas subjektas arba nuolatinė buveinė neturėtų turto arba nebūtų prisiėmę rizikos, iš kurių gaunamos visos jų pajamos arba jų dalis, jeigu jie nebūtų kontroliuojami bendrovės, kurioje vykdomos su tuo turtu ir rizika susijusios vadovaujančių asmenų funkcijos, kurios atlieka svarbų vaidmenį generuojant kontroliuojamosios bendrovės pajamas.</p> <p>3. Kai pagal valstybės narės taisykles mokesčių mokėtojo mokesčių bazė apskaičiuojama pagal 2 dalies a punktą, valstybė narė gali pasirinkti subjekto arba nuolatinės buveinės nelaikyti kontroliuojamąją užsienio bendrovę pagal 1 dalį, jei viena trečioji ar mažesnė subjekto arba nuolatinės buveinės pajamų dalis priskiriama 2 dalies a punkte nurodytoms kategorijoms.</p> <p>Kai pagal valstybės narės taisykles mokesčių mokėtojo mokesčių bazė apskaičiuojama pagal 2 dalies a punktą, valstybė narė gali pasirinkti finansų įmonių nelaikyti kontroliuojamomis užsienio bendrovėmis, jei viena trečioji ar mažesnė subjekto pajamų, priskiriamų 2 dalies a punkte</p>	<p>2. Šio straipsnio nuostatos netaikomos tais atvejais, jeigu kontroliuojamasis užsienio subjektas, atitinkantis šio straipsnio 1 dalies 2 ir 3 punktuose nurodytas sąlygas, turi darbuotojų ir naudoja turtą faktinei ekonominei veiklai užtikrinti valstybėje, kurioje šis kontroliuojamasis užsienio subjektas įregistruotas ar kitaip organizuotas.</p> <p>3. Pasyviosios pajamos pagal šį straipsnį suprantamos kaip:</p> <p>1) palūkanos ir kitos iš finansinio turto gaunamos pajamos;</p> <p>2) honorarai ir bet kurios kitos pajamos iš intelektualinės nuosavybės;</p> <p>3) pajamos iš paskirstytinojo pelno (įskaitant iš kitų vienetų gautus dividendus ir Lietuvos vienetui paskirstytus, bet neišmokėtus dividendus) ir turto vertės padidėjimo pajamos iš akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti perleidimo;</p> <p>4) pajamos iš draudimo ir finansinių paslaugų teikimo veiklos;</p> <p>5) vienetų, kurie gauna su prekių tiekimu ir paslaugų teikimu susijusių pajamų iš prekių ir paslaugų, įsigytų iš susijusių asmenų ir jiems parduotų, nesukurdami pridėtinės ekonominės vertės arba sukurdami nedidelę</p>	
--	--	--

<p>nurodytoms kategorijoms, dalis gaunama iš sandorių su mokesčių mokėtoju arba jo susijusiomis įmonėmis.</p> <p>4. Valstybės narės gali į 2 dalies b punkto taikymo sritį neįtraukti subjekto arba nuolatinės buveinės:</p> <p>a) kurių apskaitinis pelnas yra ne didesnis nei 750 000 EUR ir kurių ne iš prekybos gautos pajamos yra ne didesnės nei 75 000 EUR; arba</p> <p>b) kurių apskaitinis pelnas sudaro ne daugiau nei 10 % jų veiklos sąnaudų mokestiniu laikotarpiu.</p> <p>Pirmos pastraipos b punkto tikslais į veiklos sąnaudas gali būti neįtrauktos prekių, parduotų ne toje šalyje, kurioje subjektas yra rezidentas arba kurioje yra nuolatinė buveinė mokesčių tikslais, sąnaudos, ir mokėjimai susijusioms įmonėms.</p>	<p>pridėtinę ekonominę vertę, pajamos.</p> <p><...></p>	
<p>8 straipsnis</p> <p>Kontroliuojamosios užsienio bendrovės pajamų apskaičiavimas</p> <p>1. Kai taikomas 7 straipsnio 2 dalies a punktas, pajamos, įtrauktinos į mokesčių mokėtojo mokesčio bazę, apskaičiuojamos laikantis valstybės narės, kurioje mokesčių mokėtojas yra rezidentas mokesčių tikslais arba joje yra įsikūręs, pelno mokesčio įstatyme numatytų taisyklių. Subjekto arba nuolatinės buveinės nuostoliai į mokesčio bazę neįtraukiami, bet pagal nacionalinę teisę gali būti perkeltami į būsimą mokestinį laikotarpį ir į juos atsižvelgiama vėlesniais mokestiniais laikotarpiais.</p>	<p>Įstatymo projektas</p> <p>1 straipsnis. 2 straipsnio pakeitimas</p> <p><...></p> <p>5. Pakeisti 2 straipsnio 29 dalį ir ją išdėstyti taip:</p> <p>„29. Pozityviosios pajamos – kontroliuojamojo užsienio subjekto pajamos ar jų dalis, įskaitomos į Lietuvos vieneto pajamas šio Įstatymo 39 straipsnio nustatyta tvarka. Kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos ar jų dalis įskaitomos paskutinę kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinio laikotarpio dieną proporcingai Lietuvos</p>	<p>Visiškas</p>

<p>2. Kai taikomas 7 straipsnio 2 dalies b punktas, pajamos, įtrauktinos į mokesčių mokėtojo mokesčio bazę, apsiriboja sumomis, kurios gaunamos iš turto ir rizikos, susijusių su kontroliuojančiosios bendrovės vykdomomis vadovaujančių asmenų funkcijomis. Kontroliuojamosios užsienio bendrovės pajamų priskyrimas apskaičiuojamas laikantis įprastų rinkos sąlygų principo.</p> <p>3. Į mokesčio bazę įtrauktinos pajamos apskaičiuojamos proporcingai mokesčių mokėtojo turimai subjekto daliai, kaip apibrėžta 7 straipsnio 1 dalies a punkte.</p> <p>4. Pajamos įtraukiamos į tą mokesčių mokėtojo mokesčinį laikotarpį, kurį baigiasi subjekto mokesčiai metai.</p> <p>5. Kai subjektas paskirsto pelną mokesčių mokėtojui ir tas paskirstytas pelnas įtraukiamas į mokesčių mokėtojo apmokestinamąsias pajamas, apskaičiuojant už paskirstytą pelną mokėtino mokesčio sumą, pajamų sumos, anksčiau įtrauktos į mokesčio bazę pagal 7 straipsnį, atskaitomos iš mokesčių bazės siekiant užtikrinti, kad nebūtų dvigubo apmokestinimo.</p> <p>6. Kai mokesčių mokėtojas perleidžia savo turimą subjekto dalį arba nuolatinės buveinės vykdomą veiklą, ir bet kuri iš perleidimo gautų pajamų dalis anksčiau buvo įtraukta į mokesčio bazę pagal 7 straipsnį, apskaičiuojant už šias pajamas mokėtino mokesčio sumą ta suma atskaitoma iš mokesčių bazės siekiant užtikrinti, kad nebūtų dvigubo apmokestinimo.</p>	<p>vieneto valdomų akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti skaičiui.“</p> <p><...></p> <p>8 straipsnis. 39 straipsnio pakeitimas</p> <p>Pakeisti 39 straipsnį ir jį išdėstyti taip:</p> <p><...></p> <p>5. Apskaičiuojant pozityviasias pajamas, gali būti atimamos neapmokestinamosios pajamos, atskaitomi leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai, susiję su tų pajamų uždirbimu, pagal šio įstatymo 11 straipsnio nuostatas. Jeigu apskaičiuojama neigiama suma, ši suma nemažina Lietuvos vieneto pajamų.</p> <p><...></p> <p>7. Apskaičiuotos pozityviosios pajamos įtraukiamos į tą Lietuvos vieneto mokesčinį laikotarpį, kurį baigiasi kontroliuojamojo užsienio subjekto mokesčinis laikotarpis. Jeigu kontroliuojamojo užsienio subjekto mokesčinis laikotarpis nenustatomas, laikoma, kad kontroliuojamojo užsienio subjekto mokesčinis laikotarpis sutampa su Lietuvos vieneto mokesčiniu laikotarpiu.</p>	
--	--	--

<p>7. Mokesčių mokėtojo valstybė narė leidžia atlikti mokesčių, kuriuos sumokėjo subjektas arba nuolatinė buveinė, atskaitymą iš mokesčių mokėtojo mokesčio įsipareigojimo jo rezidavimo mokesčių tikslais arba buvimo vietos valstybėje. Atskaitymas apskaičiuojamas pagal nacionalinę teisę.</p>	<p><...></p> <p>9. Kontroliuojamojo užsienio vieneto Lietuvos vienetui išmokėti dividendai neapmokestinami, jeigu tos pajamos, kurių pagrindu šie dividendai išmokėti, buvo įtrauktos į šio Lietuvos vieneto pajamas kaip pozityviosios pajamos. Tačiau jeigu kontroliuojamojo užsienio vieneto Lietuvos vienetui išmokėti dividendai viršija pajamas, kurios buvo įtrauktos į šio Lietuvos vieneto pajamas kaip pozityviosios pajamos, dividendų dalis, viršijanti Lietuvos vieneto pozityviasias pajamas, apmokestinama pagal šio Įstatymo 35 straipsnį.</p> <p>10. Kai Lietuvos vienetas perleidžia savo turimą kontroliuojamojo užsienio vieneto dalį arba per nuolatinę buveinę, nurodytą šio Įstatymo 2 straipsnio 4¹ dalies 2 punkte, vykdomą veiklą ir bet kuri iš perleidimo gautų pajamų dalis anksčiau buvo įtraukta į pozityviasias pajamas, apskaičiuojant už šias pajamas mokėtino pelno mokesčio sumą, ta pajamų dalis neįtraukiama į Lietuvos vieneto pelno mokesčio bazę.</p> <p>11. Lietuvos vienetas turi teisę nuo pozityviųjų pajamų toje valstybėje arba zonoje, kurioje įregistruotas arba kitaip organizuotas kontroliuojamasis užsienio subjektas, sumokėto pelno mokesčio ar jam tapataus mokesčio dydžiu (jeigu tai kontroliuojamasis užsienio vienetas, proporcingai Lietuvos</p>	
--	---	--

	<p>vieneto turimų akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti skaičiui) sumažinti į biudžetą mokėtiną pagal šį Įstatymą nuo pozityviųjų pajamų apskaičiuotą pelno mokestį šio Įstatymo 55 straipsnio 6 dalyje nustatyta tvarka. Jei toje valstybėje arba zonoje mokesčio sumokėta daugiau, negu tai numato tos valstybės arba zonos įstatymai, Lietuvos vienetas turi teisę sumažinti į biudžetą mokėtiną pagal šį Įstatymą nuo pozityviųjų pajamų apskaičiuotą pelno mokestį mokesčio, kuris turėjo būti sumokėtas nuo pozityviųjų pajamų toje valstybėje arba zonoje, kurioje įregistruotas arba kitaip organizuotas kontroliuojamasis užsienio subjektas, dydžiu.</p> <p>12. Lietuvos vienetas turi teisę nuo pozityviųjų pajamų Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria Lietuvos Respublika yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį ir pagal kurios atitinkamą įstatymą kontroliuojamojo užsienio subjekto pajamos yra įtrauktos į tos valstybės vieneto pozityviąsias pajamas ir apmokestintos pagal taisykles, analogiškas šiame straipsnyje nustatytoms taisyklėms, sumokėto pelno mokesčio ar jam tapataus mokesčio dydžiu sumažinti į biudžetą mokėtiną pagal šį Įstatymą nuo pozityviųjų pajamų</p>	
--	---	--

	apskaičiuotą pelno mokestį šio Įstatymo 55 straipsnio 6 dalyje nustatyta tvarka.“	
<p>9 straipsnis</p> <p>Šalių mokestinės tvarkos neatitikimai</p> <p>1. Tais atvejais, kai dėl šalių mokestinės tvarkos neatitikimų sudaromos sąlygos dvigubam atskaitymui, atskaitymas atliekamas tik valstybėje narėje, kurioje yra mokėjimo šaltinis.</p> <p>2. Tais atvejais, kai dėl šalių mokestinės tvarkos neatitikimų sudaromos sąlygos atskaitymui neįtraukiant, mokėtojo valstybė narė atsisako atlikti tokio mokėjimo atskaitymą.</p>		<p>Direktyvos 9 straipsnis bus perkeltas, priėmus Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo pataisų projektą, kurį planuojama priimti iki 2019 m. gruodžio 31 d.</p>
<p>10 straipsnis</p> <p>Peržiūra</p> <p>1. Komisija įvertina šios direktyvos įgyvendinimą, visų pirma 4 straipsnio poveikį, ne vėliau kaip 2020 m. rugpjūčio 9 d. [ketveri metai po šios direktyvos įsigaliojimo] ir pateikia ataskaitą Tarybai. Prireikus prie Komisijos ataskaitos pridedamas pasiūlymas dėl teisėkūros procedūra priimamo akto.</p> <p>2. Valstybės narės pateikia Komisijai visą informaciją, reikalingą šios direktyvos įgyvendinimui įvertinti.</p> <p>3. 11 straipsnio 6 dalyje nurodytos valstybės narės anksčiau nei 2017 m. liepos 1 d. pateikia Komisijai visą informaciją, būtiną norint įvertinti nacionalinių tikslinių taisyklių, kuriomis</p>	<p>Direktyvos straipsnio perkelti ir įgyvendinti nereikia, nes jis skirtas Komisijai.</p>	

<p>siekiami užkirsti kelią mokesčių BEPS rizikai, veiksmingumą.</p>		
<p>11 straipsnis</p> <p>Perkėlimas į nacionalinę teisę</p> <p>1. Valstybės narės ne vėliau kaip 2018 m. gruodžio 31 d. priima ir paskelbia įstatymus ir kitus teisės aktus, būtinus, kad būtų laikomasi šios direktyvos. Jos nedelsdamos pateikia Komisijai tų teisės aktų nuostatų tekstą.</p> <p>Tas nuostatas jos taiko nuo 2019 m. sausio 1 d.</p> <p>Valstybės narės, priimdamos tas nuostatas, daro jose nuorodą į šią direktyvą arba tokia nuoroda daroma jas oficialiai skelbiant. Nuorodos darymo tvarką nustato valstybės narės.</p> <p>2. Valstybės narės pateikia Komisijai šios direktyvos taikymo srityje priimtų nacionalinės teisės aktų pagrindinių nuostatų tekstus.</p> <p>3. Kai direktyvoje minimos pinigų sumos eurais (EUR), valstybės narės, kurių valiuta nėra euro, gali nuspręsti apskaičiuoti atitinkamą vertę nacionaline valiuta 2016 m. liepos 12 d.</p> <p>4. Nukrypstant nuo 5 straipsnio 2 dalies Estija gali, kol ji neapmokestina nepaskirstytųjų pajamų, turto pinigine ar nepinigine forma, įskaitant grynuosius pinigus, perkėlimą iš nuolatinės buveinės Estijoje į pagrindinę buveinę</p>	<p>Įstatymo projektas</p> <p>10 straipsnis. Įstatymo 3 priedėlio pakeitimas</p> <p>Papildyti Įstatymo 3 priedėlį 14 punktu:</p> <p>„14. 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).“</p> <p>11 straipsnis. Įstatymo įsigaliojimas, įgyvendinimas ir taikymas</p> <p>1. Šis įstatymas, išskyrus šio įstatymo 3 ir 6 straipsnius bei šio straipsnio 5 dalį, įsigalioja 2019 m. sausio 1 d.</p> <p>2. Šio įstatymo, išskyrus šio įstatymo 3 ir 6 straipsnius, nuostatos taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2019 metų ir vėlesnių mokesčių laikotarpių pelno mokesčių. Šio įstatymo 3 ir 6 straipsnių nuostatos taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2018 metų ir vėlesnių mokesčių laikotarpių pelno mokesčių.</p> <p><...></p> <p>5. Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija ir finansų ministras iki 2018 m. gruodžio 31 d. priima šio įstatymo įgyvendinamuosius teisės aktus.</p>	<p>Dalinis</p> <p>Visiškai bus perkeltas, priėmus Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo pataisų projektą, kurį planuojama priimti iki 2019 m. gruodžio 31 d.</p>

<p>arba kitą nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, kuri yra EEE susitarimo šalis, laikyti pelno paskirstymu ir taikyti pajamų mokestį, nesuteikiant teisės mokesčių mokėtojams atidėti tokio mokesčio mokėjimą.</p> <p>5. Nukrypstant nuo 1 dalies valstybės narės ne vėliau kaip 2019 m. gruodžio 31 d. priima ir paskelbia įstatymus ir kitus teisės aktus, būtinus, kad būtų laikomasi 5 straipsnio. Jos nedelsdamos pateikia Komisijai tų teisės aktų nuostatų tekstą.</p> <p>Tas nuostatas jos taiko nuo 2020 m. sausio 1 d.</p> <p>Valstybės narės, priimdamos tas nuostatas, daro jose nuorodą į šią direktyvą arba tokia nuoroda daroma jas oficialiai skelbiant. Nuorodos darymo tvarką nustato valstybės narės.</p> <p>6. Nukrypstant nuo 4 straipsnio, valstybės narės, 2016 m. rugpjūčio 8 d. turinčios nacionalines tikslines taisykles, skirtas užkirsti kelią BEPS rizikai, kurios yra tokios pat veiksmingos kaip šioje direktyvoje nustatyta palūkanų ribojimo taisyklė, gali taikyti šias tikslines taisykles iki tol, kol baigsis pirmieji ištisi fiskaliniai metai po EBPO narių tarpusavio susitarimo dėl minimalaus standarto, susijusio su kovos su BEPS 4 veiksmu, paskelbimo oficialioje interneto svetainėje dienos, tačiau ne ilgiau kaip iki 2024 m. sausio 1 d.</p>		
<p>12 straipsnis</p> <p>Įsigaliojimas</p>	<p>Direktyvos 12 straipsnio perkelti ir įgyvendinti nereikia.</p>	

<p>Ši direktyva įsigalioja dvidešimtą dieną po jos paskelbimo <i>Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje</i>.</p>		
<p>13 straipsnis Adresatai Ši direktyva skirta valstybėms narėms.</p>	<p>Direktyvos 13 straipsnio perkelti ir įgyvendinti nereikia.</p>	

PATVIRTINIMAS APIE ATLIKTO DARBO SAVARANKIŠKUMĄ

20 - -
Vilnius

Aš, Mykolo Romerio universiteto (toliau – Universitetas),

(fakulteto / instituto, programos pavadinimas)

Studentas (-ė) _____,
(vardas, pavardė)

patvirtinu, kad šis rašto darbas / bakalauro / magistro baigiamasis darbas

„_____“
_____“:

1. Yra atliktas savarankiškai ir sąžiningai;
2. Nebuvo pristatytas ir gintas kitoje mokslo įstaigoje Lietuvoje ar užsienyje;
3. Yra parašytas remiantis akademinio rašymo principais ir susipažinus su rašto darbų metodiniais nurodymais.

Man žinoma, kad už sąžiningos konkurencijos principo pažeidimą – plagijavimą studentas gali būti šalinamas iš Universiteto kaip už akademinės etikos pažeidimą.

(parašas)

(vardas, pavardė)