

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
TEISĖS MOKYKLA
PRIVATINĖS TEISĖS INSTITUTAS

LIUDA MARCINKEVIČIŪTĖ
MOKESČIŲ IR FINANSŲ TEISĖ

BEPS 6 VEIKSMAS: PIKTNAUDŽIAVIMO SUTARČIŲ TEIKIAMA NAUDA
PREVENCIJA. PROBLEMOS IR IŠŠŪKIAI.

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –
Partnerystės prof. Herkus Gabartas

Vilnius, 2019

TURINYS

| | |
|---|-----------|
| ĮVADAS | 3 |
| SANTRUMPŲ SĄRAŠAS | 7 |
| 1. EKONOMINIO BENDRADARBIAVIMO IR PLĖTROS ORGANIZACIJOS BEPS ŠEŠTO VEIKSMO GALUTINĖ ATASKAITA | 8 |
| 2. „TREATY SHOPPING“ SĄVOKOS, LOB NUOSTATOS IR PPT TAISYKLĖS ANALIZĖ..... | 20 |
| 2.1. „Treaty shopping“ sąvoka | 20 |
| 2.2. LOB nuostata..... | 23 |
| 2.3. PPT taisyklė..... | 26 |
| 3. DAUGIAŠALĖ KONVENCIJA KAIP PRIEMONĖ ĮGYVENDINANT BEPS 6 VEIKSMO MINIMALŲ STANDARTĄ..... | 32 |
| 4. DAUGIAŠALĖS KONVENCIJOS KURIA ĮGYVENDINAMOS SU MOKESČIŲ SUTARTIMIS SUSIJUSIOS PRIEMONĖS, SKIRTOS UŽKIRSTI KELIĄ MOKESČIŲ BAZĖS EROZIJAI IR PELNO PERKĖLIMUI ĮGYVENDINIMAS LIETUVOJE | 47 |
| IŠVADOS..... | 61 |
| PASIŪLYMAI | 64 |
| LITERATŪROS SĄRAŠAS..... | 66 |
| ANOTACIJA | 70 |
| SANTRAUKA | 72 |
| SUMMARY | 73 |
| PATVIRTINIMAS APIE ATLIKTO DARBO SAVARANKIŠKUMĄ | 74 |

IVADAS

Baigiamojo darbo aktualumas. Remiantis tarptautinių organizacijų išreiškiamais susirūpinimais, dabartinės įmonių apmokestinimo taisyklės nebeatitinka šiuolaikinių aplinkybių. Įmonių pajamos apmokestinamos nacionaliniu lygmeniu, tačiau ekonominė aplinka tapo globalesnė, mobilesni ir labiau grindžiama skaitmeninėmis technologijomis. Verslo modeliai ir įmonių struktūros tapo sudėtingesni, todėl tapo lengviau perkelti pelną. Dėl to sunkiau nustatyti, kuri šalis turi apmokestinti korporacijų pajamas. Kai kurios įmonės pasinaudoja tokia padėtimi, kad perkeltų pelną į mažesnių mokesčių jurisdikcijas ir sumažintų bendrą savo mokesčių sumą. Pelno apmokestinimo srityje atsiranda kliūčių ne tik bendrojoje rinkoje veikiančioms įmonėms, nes jos susiduria su skirtingomis pelno mokesčio bazėmis, didelėmis reikalavimų laikymosi sąnaudomis ir administracine našta, kenkiančiomis Europos konkurencingumui, bet ir kitoms tarptautiniu lygiu veikiančioms įmonėms. Dėl to taip pat atsiranda galimybių įmonėms pasinaudoti neatitikimais. Vykstant intensyviai konkurencijai dėl mobilių mokesčių bazių, atsirado naujų agresyvaus mokesčių planavimo galimybių, o ir atvejų kai įmonės susiduria su dvigubu apmokestinimu vis dar pasitaiko.¹

2015 metais Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – **EBPO**) iniciatyva ir gavus G20 šalių palaikymą, buvo patvirtintas penkiolikos veiksmų Mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo projektas (*angl. Base erosion and profit shifting*, toliau – **BEPS**). *Mokestinės bazės erozija* reiškia mokestinės bazės sumažėjimą, kai įmonės perkelia savo nuolatinę buveinę į kitą šalį arba pelnas apskaičiuojamas kitoje šalyje (pvz. perkeliama intelektinė nuosavybė į kitą šalį ir išmokant joje autorinius atlyginimus).² Tarptautinės korporacijos vykdo agresyvių mokesčių planavimą siekdamos pelno neapmokestinimo. Jos koncentruojasi ties pelno perkėlimo iš aukštesnių mokesčių jurisdikcijų į žemesnes mokesčių jurisdikcijas. Tarptautinės korporacijos siekdamos sumažinti apmokestinamąjį pelną perkelia savo nuolatinę buveinę į palankesnes mokesčių jurisdikcijas dėl ko valstybės kuriose pelnas realiai buvo uždirbtas praranda teisę į apmokestinimą. Dvišalės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys nebeatitinka savo paskirties³.

Atsižvelgiant į tai, kad dėl vis didėjančios globalizacijos taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys (toliau – **DAIS**) laiku nebeišsprendžia visų aktualių klausimų, nepaisant to, kad

¹Europos Komisija, Briuselis, 2015 06 17, COM(2015) 302 final, žiūrėta 2019 kovo 18 d. <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/LT/1-2015-302-LT-F1-1.PDF>

²Goutam, Swapneshwar. (2014). Critical account of the OECD's Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Madras Law Journal. 287. 9.

³EK komunikatas. Teisinga ir veiksminga pelno mokesčio sistema Europos Sąjungoje. 5 pagrindinės veiklos sritys. žiūrėta 2019 kovo 18 d. <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/LT/1-2015-302-LT-F1-1.PDF>

nuolat atnaujinama EBPO Modelinė dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencija⁴ ir jos komentarai, ir siekiant įgyvendinti BEPS ataskaitose⁵ numatytas priemones mokesčių sutarčių srityje turėtų būti keičiamos jau šiuo metu taikomos dvišalės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys dvišalių derybų pagrindu, o tokių sutarčių šiuo metu pasaulyje yra apie 3000. Vienoje iš patvirtintų ataskaitų (BEPS 15 Veiksmas⁶), buvo pasiūlyta sukurti daugiašalį, precedento neturintį, instrumentą sutarčių pakeitimui, kurio tikslas sukurti efektyvesnį teisinį instrumentą nei pasenęs dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tinklas, kurio pagrindu valstybės turėtų galimybę įgyvendinti rezultatus, norimus pasiekti sprendžiant BEPS problemas DAIS srityje.

EBPO Fiskalinių reikalų komiteto (toliau – **CFA**) iniciatyva 2015 m. buvo įsteigta speciali darbo grupė dėl Daugiašalio instrumento kūrimo, kurioje dalyvavo visos suinteresuotos valstybės lygiomis teisėmis, ji techniškai buvo aptarnaujama EBPO Sekretoriato. Šios darbo grupės posėdžiai vyko 2015-2016 m. Galutinis Daugiašalės konvencijos, įgyvendinančios su mokesčių sutartimis susijusias priemones, nukreiptas prieš mokesčio bazės irimą ir pelno perkėlimą, (toliau – **Daugiašalė konvencija** arba **MLI** *angl. Multilateral Instrument*) tekstas buvo priimtas 2016 m. lapkričio 24 d. specialios darbo grupės, dėl Daugiašalio instrumento kūrimo, posėdyje. Taip pat šiame posėdyje patvirtintas Daugiašalės konvencijos Aiškinamasis raštas, kuriuo paaiškinama, kaip bus taikomos Daugiašalės konvencijos nuostatos, kokią įtaką jos turės Daugiašalės konvencijos pagrindu modifikuojamoms dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatoms.

Daugiašalės konvencijos tikslas – modifikuoti šiuo metu galiojančias dvišales dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, siekiant efektyviausiu ir sinchronizuotu būdu įgyvendinti BEPS galutinėse ataskaitose numatytas priemones, susijusias su dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis⁷: iš esmės įtvirtinti priemones, nukreiptas prieš piktnaudžiavimą šiomis sutartimis ir gerinančias ginčų, kylančių iš sutarčių, sprendimo mechanizmą, įskaitant ir minimalius standartus šioje srityje.

Tiriama problema. Išsiaiškinti darbų, atliekamų BEPS 6 veiksmo (piktnaudžiavimo sutarčių teikiama nauda prevencija) kontekste problemas ir iššūkius.

Baigiamojo darbo mokslinis naujumas ir tiriamos problemos ištyrimo lygis. 2017 m. birželio 7 d. Lietuvos atstovai Paryžiuje pasirašė Daugiašalę konvenciją, kuria įgyvendinamos su mokesčių

⁴OECD (2017), Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing. Žiūrėta 2019 kovo 18 d. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

⁵ OECD (2015), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 -2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Žiūrėta 2019 kovo 18 d. <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>

⁶ Ibid. "OECD (2015)"

⁷ BEPS ataskaita dėl 2 Veiksmo „Dėl Hibridinių neatitikimų“; BEPS ataskaita dėl 6 Veiksmo „Dėl Piktnaudžiavimo Sutartimis“; BEPS ataskaita dėl 7 Veiksmo „Dėl Nuolatinių buveinių vengimo“; BEPS ataskaita dėl 14 Veiksmo „Dėl Ginčų sprendimo gerinimo“

sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui. Tokiu būdu įsipareigota taip pakeisti dvišales dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kad jos atitiktų Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos ir G20 Mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo projekto rekomendacijas dėl priemonių, skirtų kovai su agresyviu mokesčių planavimu, susijusių su Hibridiniais neatitikimais (BEPS 2 Veiksmas), Piktnaudžiavimu sutartimis (BEPS 6 Veiksmas), Nuolatinių buveinių vengimu (BEPS 7 Veiksmas) ir Ginčų sprendimo gerinimu (BEPS 14 Veiksmas).

Daugiašalės konvencijos ratifikavimo dokumentai Lietuvos įgaliotų atstovų EBPO deponuoti 2018 m. rugsėjo 11 d., Lietuvoje ji įsigaliojo ir taikoma nuo 2019 m. sausio 1 d.

Daugiašalės konvencijos 7 straipsnis - „*Piktnaudžiavimo Sutartimi prevencija*“ - nustato piktnaudžiavimo DAIS atvejus, kada sutartyje įtvirtintos lengvatos netaikomos. Tai nauja priemonė skirta sureguliuoti piktnaudžiavimo atvejus. Šiuo metu dar trūksta mokslinių žinių apie tokių nuostatų poveikį, kadangi jos dar tik pradėtos taikyti.

Baigiamojo darbo reikšmė. Baigiamuoju magistriniu darbu siekiama įvertinti mokesčių vengimo, ieškant palankesnių sutarčių sąlygų, raidą, analizuojant BEPS 6 veiksmo darbą ir siūlomas priemones, bei pateikti pasiūlymus kurie gali būti reikšmingi įgyvendinant numatomus rezultatus. Darbas reikšmingas viešajam ir privačiam sektoriui siekiant išanalizuoti naują instrumentą ir numatomą jo poveikį, numatyti galimus iššūkius bei problemas.

Tyrimo tikslas. Pateikti BEPS 6 veiksmo analizę, nustatyti problemas ir iššūkius.

Tyrimo uždaviniai.

1. Įvertinti piktnaudžiavimo dvigubo apmokestinimo sutartimis problemos mastą.
2. Atskleisti BEPS 6 veiksmo turinį ir siekius.
3. Išanalizuoti iš BEPS 6 veiksmo sekančias nuostatas teisiniu, istoriniu ir sisteminiu aspektais.
4. Įvertinti BEPS 6 veiksmo įgyvendinimo procesą, atskleisti galimas problemas ir iššūkius.

Tyrimo metodika. Naudojamas dokumentų analizės metodas tiriant šią sritį reglamentuojančius dokumentus. Sisteminis teisės aiškinimo, lingvistinis bei loginis metodai taikomi analizuojant teisės aktų turinį.

Tyrimo struktūra. Darbą sudaro keturios dalys. Pirmoje dalyje nagrinėjamas vienas iš Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos pateiktų būdų kovoje su mokesčių vengimu, o būtent piktnaudžiavimo sutarčių teikiama nauda prevencija. Antroje dalyje analizuojama palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo sąvoka, LOB nuostata, bei PPT taisyklė. Trečioje dalyje analizuojama Daugiašalė konvencija, kaip priemonė skirta įgyvendinti BEPS

minimalų standartą. Ketvirtoje dalyje nagrinėjamas Daugiašalės konvencijos įgyvendinimas Lietuvoje.

Ginamieji teiginiai. Kadangi EBPO nepateikia išsamios ir aiškios palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo atvejų sąvokos, susitariančiųjų valstybių nacionaliniai teismai ir mokesčių administratoriai gali ateityje skirtingai interpretuoti šią sąvoką, dėl ko bus skirtingai taikomos ir kovai su tokiais atvejais skirtos priemonės, ko pasekoje tos pačios nuostatos suponuos skirtingus mokesčius reglamentavimus.

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

EBPO – Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija

BEPS – Mokestinės bazės erozija ir pelno perkėlimas

DAIS – Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis

PPT – Pagrindinio tikslo nustatymo taisyklė

LOB – Lengvatų apribojimo taisyklė

MLI – Daugiašalė konvencija arba Daugiašalis instrumentas

LR – Lietuvos Respublika

ES – Europos Sąjunga

EK – Europos komisija

CFC – kontroliuojama užsienio bendrovė

CFA – Fiskalinių reikalų komitetas

WP1 – Fiskalinių reikalų komiteto 1-oji darbo grupė dėl mokesčių konvencijos ir susijusių klausimų

1. EKONOMINIO BENDRADARBIAVIMO IR PLĖTROS ORGANIZACIJOS BEPS ŠEŠTO VEIKSMO GALUTINĖ ATASKAITA

Šiame skyriuje pateikiama BEPS 6 veiksmo apžvalga, analizuojama BEPS 6 veiksmo galutinė ataskaita⁸ (2015) - „Prevencija prieš piktnaudžiavimo sutarties teikiama nauda netinkamomis aplinkybėmis“ (toliau – **BEPS 6 veiksmo galutinė ataskaita**) ir jos vertinimas⁹, bei kiti reikšmingi dokumentai.

BEPS 6 veiksmas identifikuoja piktnaudžiavimą sutartimis, o būtent palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimą (*angl. “treaty shopping”*¹⁰), kaip vieną iš svarbiausių BEPS iškeltų problemų. Tiek EBPO, tiek ES akcentuoja, kad mokesčių mokėtojai išitraukia į palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimą ir kitas piktnaudžiavimo sutartimis strategijas, kenkia mokesčių suverenitetui reikalaudami suteikti sutartyse numatytas lengvatas, kai tos lengvatos neturėtų būti suteikiamos, taip atimdami šalių mokestines pajamas. Todėl šalys susitarė į savo mokesčių sutartis įtraukti kovos su piktnaudžiavimu nuostatas, įskaitant minimalų standartą prieš piktnaudžiavimą mokestinėmis sutartimis. EBPO minimalų standartą sudaro keturi iš penkiolikos BEPS plano veiksmų:

- Hibridiniai susitarimai (BEPS 2 veiksmas): bendras požiūris į taisykles, kuriomis priemonės ar subjekto apmokestinimo tvarka siejama su mokestiniu rezultatu sandorio šalies mokesčių jurisdikciją turinčiame subjekte;
- Kovos su piktnaudžiavimu nuostata mokesčių sutartyse (BEPS 6 veiksmas): minimalus kovos su piktnaudžiavimo nuostatos įtraukimo į dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis standartas;
- Dirbtinio nuolatinės buveinės statuso vengimo prevencija (BEPS 7 veiksmas): dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatų, susijusių su nuolatinės buveinės apibrėžtimi, pakeitimas siekiant reglamentuoti susitarimus su komisionieriais ir užkirsti kelią dirbtiniam verslo veiklos skaidymui;
- Ginčų sprendimas (BEPS 14 veiksmas): minimalus standartas, kuriuo užtikrinama, kad tarpvalstybiniai valstybių mokestiniai ginčai dėl mokesčių sutarčių aiškinimo ar taikymo

⁸ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 18 d. <https://doi.org/10.1787/97892264241695-en>.

⁹ OECD (2017), *BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Peer Review Documents*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris. Žiūrėta 2019 kovo 18 d. www.oecd.org/tax/beps/beps-action-6-preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstance-peer-review-documents.pdf

¹⁰ „*Treaty shopping*“ – EBPO apibudinama kaip veiksmas, kai trečios valstybės rezidentas siekia gauti naudos iš dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties tarp dviejų valstybių įsteigdamas įmonę ar kitą juridinį asmenį vienoje iš jų.

būtų sprendžiami efektyviau ir laiku. Jos taip pat susitarė, kad reikalingas tam tikras lankstumas įgyvendinant minimalų standartą, nes šios nuostatos turi būti pritaikytos kiekvienos šalies ypatumams ir derybų dėl dvišalių sutarčių aplinkybėms.

EBPO BEPS 6 veiksmo galutinėje ataskaitoje (2015)¹¹ pateikiamos naujos kovos su piktnaudžiavimu taisyklės, kuriomis užtikrinama apsauga nuo piktnaudžiavimo sutarties nuostatomis ir siūlomas tam tikras lankstumas kaip tai padaryti.

Šios naujos kovos su piktnaudžiavimu sutartimis taisyklės pirmiausiai skirtos kovai su palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimu (*treaty shopping*) ir apima strategijas kuriomis pasinaudoja asmuo, kuris nėra tos šalies rezidentas stengdamasis gauti lengvatas kurios numatytos mokesčių sutartyse tos šalies rezidentams, pavyzdžiui įkurdamas jokios ekonominės veiklos nevykdančią įmonę toje šalyje.

EBPO rekomenduoja sekančius sprendimus kovoje su tokiomis strategijomis pateiktus BEPS 6 veiksmo galutinėje ataskaitoje (2015)¹²:

Pirma, aiški formuluotė turi būti įtraukta į mokesčių sutartis. Ji turėtų nustatanti, kad valstybės, sudarančios mokestinę sutartį, ketina išvengti situacijų, kai suteikiama galimybė neapmokestinimui arba mokesčių sumažinimui slepiant ar vengiant mokesčių, įskaitant ir susitarimus dėl palankesnių sutarčių sąlygų (*treaty shopping*), kai jos neturėtų būti suteikiamos.

Antra, į EBPO pavyzdinę mokesčių konvenciją buvo įtraukta konkreti kovos su piktnaudžiavimu taisyklė, vadinama lengvatų apribojimo taisykle (*angl. limitation-on-benefits rule*, toliau – **LOB**¹³) ribojanti galimybę naudotis DAIS teikiama nauda subjektams, kurie atitinka tam tikras sąlygas. Šios sąlygos, pagrįstos juridinio asmens veiklos forma, nuosavybe bei bendra įmonės veikla, yra skirtos užtikrinti, kad yra pakankamas ryšis tarp ūkio subjekto ir valstybės kurioje jis reziduoja. Tokios lengvatų apribojimo nuostatos iš pradžių atsirado keliose tarp valstybių sudarytose sutartyse ir pasirodė esančios veiksmingos užkertant kelią įvairioms palankesnių sutarčių sąlygų (*treaty shopping*) ieškojimo strategijoms, todėl šią taisyklę buvo pasiūlyta įtraukti ir į mokesčines sutartis.

Trečia, siekiant išspręsti kitas piktnaudžiavimo sutartimis formas, įskaitant ir palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo (*treaty shopping*) situacijas, kurioms netaikoma pirmiau aprašyta LOB taisyklė, bendresnė kovos su piktnaudžiavimu taisyklė, pagrįsta pagrindiniais sandorių ar susitarimų tikslais

¹¹ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 18 d. <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>.

¹² Ibid. „OECD (2015)“

¹³ Gali būti naudojama supaprastinta ar išsami LOB taisyklės versija.

(angl. *Principal Purposes Test rule*, arba pagrindinio tikslo nustatymo taisyklė, toliau – **PPT**¹⁴) buvo įtraukta į EBPO pavyzdinę mokesčių konvenciją. Pagal šią taisyklę, jei vienas iš pagrindinių sandorių ar susitarimų tikslų yra gauti sutartinės naudos, šios lengvatos nėra suteikiamos, nebent būtų nustatyta, kad šių lengvatų suteikimas atitinka sutarties objektą ir tikslą pagal sutarties nuostatas. Šią taisyklę taip pat pasiūlyta įtraukti į mokestines sutartis.

Siekiant nustatyti geriausią būdą, kaip užkirsti kelią pasinaudoti sutarčių teikiama nauda netinkamomis aplinkybėmis, EBPO nustatė, kad naudinga atskirti dviejų rūšių atvejus:

- Pirma rūšis – atvejai, kai asmuo bando apeiti sutartyje numatytus apribojimus.
- Antra rūšis – atvejai, kai asmuo bando apeiti nacionalinės mokesčių teisės nuostatas, pasinaudodamas sutartyse nustatytais lengvatomis.

Kadangi pirmos rūšies atvejai susijęs su situacijomis, kai asmuo siekia apeiti specifines mokestinių sutarčių taisykles, mažai tikėtina, kad šie atvejai būtų išsprendžiami taikant konkrečias nacionalinėje teisėje įtvirtintas kovos su piktnaudžiavimu nuostatas. Nors nacionalinė bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė galėtų užkirsti kelią pasinaudoti sutartyje numatytais lengvatomis, visgi šiais atvejais, tiesioginis EBPO siekis apėmė tokių kovos su piktnaudžiavimu taisyklių rengimą, kurios turėtų būti įtrauktos į sutartis. Antros rūšies atvejų padėtis skiriasi: kadangi šie atvejai susiję su nacionalinių teisės aktų vengimu, jie negali būti sprendžiami išimtinai pagal sutarties nuostatas ir reikalaujama taikyti nacionalines kovos su piktnaudžiavimu taisykles, dėl ko kyla sąveikų problema tarp mokestinių sutarčių ir šių nacionalinės teisės nuostatų.

Prie atvejų, kai asmuo bando apeiti sutartyje numatytus apribojimus, EBPO priskiria palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo (*treaty shopping*) atvejus ir kitas situacijas, kai asmuo siekia apeiti sutartyje numatytus apribojimus. Žemiau pateikiamas tokių atvejų aprašymas:

Palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo atvejai (*treaty shopping*):

Pirmasis reikalavimas, kurį turi atitikti asmuo, siekiantis gauti lengvatą pasinaudodamas mokesčių sutartimis, yra tas, kad asmuo turi būti „susitariančiosios valstybės rezidentu“, kaip tai apibrėžta EBPO Pavyzdinės mokesčių konvencijos 4 straipsnyje¹⁵. Yra keletas priemonių (schemų), kuriomis pasinaudodamas asmuo, kuris nėra susitariančiosios valstybės rezidentas, gali bandyti gauti lengvatas, kurias mokestinės sutartys suteikia tos valstybės rezidentui. Šios priemonės (schemos) paprastai vadinamos „*treaty shopping*“ ir reiškia palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimą. Į palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo atvejus paprastai įsitraukia asmenys, kurie yra trečiųjų

¹⁴ PPT- pagrindinio tikslo nustatymo taisyklė

¹⁵ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 balandžio 7d. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

valstybių rezidentai, ir netiesiogiai siekia gauti priėjimą prie lengvatų, kurios seka iš sutarčių tarp dviejų susitariančiųjų valstybių.

BEPS 6 veiksmo galutinėje ataskaitoje¹⁶ (2015) buvo pažymėta, kad EBPO ir ne EBPO šalių mokesčių sutarčių praktikos apžvalga rodo, kad šalys naudojasi skirtingais būdais, siekdamos išspręsti palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo atvejus, kurie 2015 m. dar nebuvo aptarti EBPO Pavyzdinės mokesčių konvencijos nuostatose. Remiantis šių būdų privalumais ir apribojimais, minėtoje ataskaitoje rekomenduojama, kad palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo situacijoms spręsti būtų taikomas toks trijų aspektų metodas:

- Pirma, aiškus teiginys, kad susitariančiosios valstybės, sudarydamos sutartį, siekia užkirsti kelią mokesčių vengimui, o būtent, ketina vengti sudaryti galimybes palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimui, būtų įtrauktas į mokesčių sutartis.
- Antra, į EBPO Pavyzdinę mokesčių konvenciją buvo įtraukta speciali kovos su piktnaudžiavimu taisyklė LOB, pagrįsta nuostatomis dėl lengvatų apribojimo, kuri dar anksčiau buvo įtraukta į Jungtinių Valstijų ir kelių kitų šalių sudarytas sutartis. Jos sąlygos yra pagrįstos juridinio asmens veiklos forma, nuosavybe bei bendra susitariančios valstybės rezidento veikla ir ją rekomenduojama įtraukti į mokesčių sutartis.
- Trečia, norint spręsti kitas piktnaudžiavimo sutartimis formas, įskaitant palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo situacijas, kurioms netaikoma LOB taisyklė, aprašyta ankstesniame punkte (pvz., tam tikri susitarimai dėl finansavimo), bendresnė kovos su piktnaudžiavimu taisyklė PPT, pagrįsta pagrindiniais sandorių ar susitarimų tikslais turėtų būti įtraukta į sutartis. Pagal šią taisyklę mokesčių sutarties teikiamos lengvatos neturėtų būti prieinamos, jei vienas iš pagrindinių susitarimų ar sandorių tikslų yra šias lengvatas gauti. Pasinaudoti sutarties teikiamomis lengvatomis draudžiama, jei tai prieštarautų pačios sutarties nuostatomis ir tikslui.

Tiek LOB, tiek PPT taisyklės turi stipriąsias ir silpnąsias puses, kurios be kita ko yra aprašytos BEPS 6 veiksmo ataskaitoje¹⁷ (2015). Pavyzdžiui, įvairios LOB taisyklės nuostatos grindžiamos objektyviais kriterijais, kurie suteikia didesnę tikrumą nei PPT taisyklė, kuri reikalauja kiekvienu konkrečiu atveju atlikti analizę, siekiant išsiaiškinti, kas pagrįstai gali būti laikoma vienu iš pagrindinių sandorio arba susitarimo tikslų. Dėl šios priežasties LOB taisyklė yra naudinga kaip speciali kovos su piktnaudžiavimu taisyklė, kuri nukreipta į kovą su palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimu, kurias galima nustatyti remiantis tam tikrų subjektų veiklos forma, nuosavybe bei

¹⁶ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 18 d. <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>.

¹⁷ Ibid. „OECD (2015)“

bendra konkrečiau subjekto veikla. Vis dėlto LOB taisyklė sutelkta tik į kovą su palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimu (*treaty shopping*) ir nenagrinėja kitų piktnaudžiavimo sutartimis formų. Taip pat nenagrinėjamos tam tikros palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo formos, pavyzdžiui – susitarimai dėl finansavimo, kuriais susitariančiosios valstybės rezidentas, kuris yra tinkamas subjektas sutartyje numatytioms lengvatoms gauti, naudojamas kaip tarpininkas asmenų, neturinčių teisės į šias lengvatas.

LOB taisyklės ir PPT taisyklės derinys, kai šalys pasirenka naudoti abi taisykles kartu, o ne kažkurią pasirinktinai, gali būti netinkamas arba nebūtinai visoms šalims. Pavyzdžiui, kai kurios šalys gali turėti nacionalines kovas su piktnaudžiavimu taisykle, arba kai kurių šalių teismai galėjo sukurti įvairias aiškinamąsias priemones (pvz., ekonominis pagrindimas arba turinys prieš formą), kad būtų veiksmingai sprendžiamos įvairios piktnaudžiavimo nacionaline teise ir sutartimis formos ir šioms šalims gali būti nereikalinga bendra kovos su piktnaudžiavimu sutartimis taisyklė, PPT taisyklės pavidalu, arba gali pageidauti griežtesnės šios nuostatos formos. Taip pat pripažįstama, kad LOB taisyklę gali reikėti pritaikyti atsižvelgiant į tam tikrus apribojimus ar politinius sprendimus dėl kitų dvišalių mokesčių susitarimų tarp dviejų susitariančiųjų valstybių aspektų (pvz., Konstituciniai apribojimai ar susirūpinimas, grindžiami ES teise arba politiniais sprendimais susijusiais su kolektyvinio investavimo subjektų veiklos reguliavimu).

Tol kol šalių priimtas pasirinkimas veiksmingai sprendžia piktnaudžiavimo sutartimis pažeidimus, pagal BEPS 6 veiksmo galutinę ataskaitą¹⁸ (2015), tam tikras lankstumas yra įmanomas. Vis dėlto, anot EBPO, šalys turėtų bent jau sutikti į savo mokesčių sutartis įtraukti aiškiai formuluotą, kad jų tikslas yra išvengti dvigubo apmokestinimo nesukuriant galimybės neapmokestinimui arba mokesčių sumažinimui slepiant mokesčius ar jų vengiant, įskaitant palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo atvejus. Šalys taip pat turėtų įgyvendinti šį bendrąjį ketinimą įtraukdamos PPT taisyklę arba įtraukdamos LOB taisyklę, papildytą mechanizmu (pvz. sutarties taisyklė, kuri gali būti išreikšta PPT taisyklės forma, skirta tik atitinkamiems susitarimams ar nacionalinėms kovos su piktnaudžiavimu taisyklėms ar teismų doktrinai, kuriomis būtų pasiektas panašus rezultatas), kuriuo būtų sprendžiami susitarimai, kurie dar nebuvo išspręsti mokesčių sutartyje.

BEPS 6 veiksmo galutinėje ataskaitoje¹⁹ (2015) numatyta, kad šalys įsipareigoja savo dvišalėse sutartyse patvirtinti priemones, įgyvendinančias anksčiau aprašytą minimalų standartą, jei to prašo kitos šalys, kurios priėmė tą patį įsipareigojimą ir prašys įtraukti šias priemones. Susitariančiosios

¹⁸ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 18 d. <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>.

¹⁹ Ibid. „OECD (2015)“

valstybės turės susitarti, kaip kiekviename dvišaliame susitarime bus įgyvendintas šis minimalus standartas, kuris bus taikomas esamoms ir būsimoms sutartims. Kadangi naujos sutarties sudarymas ir esamos sutarties keitimas priklauso nuo bendros sutarties nuostatų pusiausvyros, šis įsipareigojimas neturėtų būti aiškinamas kaip įsipareigojimas sudaryti naujas sutartis arba iš dalies pakeisti esamas sutartis per nustatytą laikotarpį. Be to, jei šalis pati nesirūpina dėl palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo įtakos savo pačios apmokestinimo teisėms kaip šaltinio valstybė, ji neprivalės taikyti tokių nuostatų kaip LOB arba PPT tol, kol ji sutinka įtraukti į sutarties nuostatas, kad jos sutarties partneris galės naudotis šiomis nuostatomis. Nors minimalus standartas yra įtrauktas į Daugiašalę konvenciją²⁰, dėl kurios deramasi pagal BEPS veiksmų plano 15 veiksmą²¹, kuris nustato efektyvų būdą greitam įgyvendinimui, to gali būti nepakankama, kad būtų užtikrintas jos įgyvendinimas, nes dalyvavimas Daugiašalėje konvencijoje nėra privalomas, o dvi šalys, esančios esamos sutarties šalimis, gali turėti skirtingus pageidavimus, kaip minimalus standartas turėtų būti pasiektas, todėl būtinas minimalaus standarto įgyvendinimo stebėjimas.

EBPO pažymi, kad kiti pakeitimai, įtraukti į BEPS 6 veiksmo galutinę ataskaitą²² (2015), taip pat padės užkirsti kelią palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimui. Pavyzdžiui, naujos specifinės kovos su piktnaudžiavimu taisyklės spręs kai kurias specifines palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo schemas, kaip tarkim strategijos, kuriomis siekiama naudoti nuolatinę buveinę, esančią mažai apmokestinamoje jurisdikcijoje, siekiant pasinaudoti susitariančiosios valstybės taikomu atleidimo nuo mokesčio metodu. Mokesčių politikos sprendimai, kuriuos šalys turėtų apsvarstyti prieš priimant sprendimą dėl mokesčių sutarties sudarymo su kita šalimi, taip pat gali prisidėti prie palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo galimybių mažinimo. Pirmiau minėtas trijų aspektų metodas neapsiriboja tik palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo atvejais ir taip pat padės užkirsti kelią sutartyse numatytų lengvatų skyrimui kitomis netinkamomis aplinkybėmis, visų pirma tuo atveju, kai taikoma bendroji piktnaudžiavimo sutartimis nuostata PPT.

Kaip jau buvo minėta anksčiau šiame skyriuje, prie atvejų, kai asmuo bando apeiti sutartyje numatytus apribojimus, be palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo (*treaty shopping*) atvejų dar galima išskirti ir kitas situacijas, kai asmuo siekia apeiti sutartyje numatytus apribojimus:

²⁰ Daugiašalė konvencija, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui. Žiūrėta 2019 kovo 11 d. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/e66831b0ccc211e8a82fc67610e51066?positionInSearchResults=25&searchModelUUID=c942ceda-4874-478b-99eb-6917c9acc6f>

²¹ OECD (2015), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 11 d. <https://doi.org/10.1787/9789264241688-en>.

²² OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 11 d. <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>.

Be reikalavimo, kad asmuo turi būti susitariančiosios valstybės rezidentas, turi būti įvykdytos ir kitos sąlygos, kad būtų galima pasinaudoti tam tikromis mokestinių sutarčių nuostatomis. Tam tikrais atvejais gali būti įmanoma sudaryti sandorius siekiant patenkinti šias sąlygas tokiomis aplinkybėmis, kai būtų netikslinga suteikti atitinkamas sutartyje numatytas lengvatas. Nors bendra kovos su piktnaudžiavimu taisyklė bus naudinga sprendžiant tokias situacijas, tikslinės specifinės kovos su piktnaudžiavimu taisyklės paprastai suteikia didesnę tikrumą mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriui.

Toliau pateikiamos situacijos, kai gali būti naudinga sutartyje numatyti specifines kovos su piktnaudžiavimu taisykles.

- Vientisos sutarties išskaidymas.

Tai tokie atvejai, kai įmonės (daugiausia rangovai arba subrangovai, dirbantys kontinentiniame šelfe arba užsiimantys veikla, susijusia su kontinentinio šelfo žvalgymu ir eksploatavimu), suskaido savo sutartis į keletą dalių, kurių kiekviena apima periodą trumpesnę nei dvylika mėnesių ir priskiria kitai bendrovei, kuri priklauso tai pačiai grupei. Šis klausimas buvo sprendžiamas papildant EBPO Pavyzdinę konvenciją PPT taisykle.

- Darbuotojų nuomos atvejai.

Darbuotojų nuomos atvejai, kai mokesčių mokėtojas stengiasi netinkamai pasinaudoti atleidimo nuo apmokestinimo prie šaltinio privalumais.

- Sandoriai, skirti išvengti dividendų apibūdinimo.

Kai kuriais atvejais sandoriai gali būti sudaromi siekiant išvengti nacionalinės teisės taisyklių, kurios apibūdina tam tikrą pajamų dalį kaip dividendus, ir pasipelnyti iš mokesčių sutartyje pateikiamo šių pajamų apibūdinimo, kuris atleidžia nuo mokesčio prie šaltinio (pvz., kaip kapitalo prieaugio).

- Dividendų pervedimo sandoriai.

Šiuose sandoriuose mokesčių mokėtojas, turintis teisę gauti pavyzdžiui 15 proc. portfelio tarifą, siekia gauti 5 proc. tiesioginį dividendų tarifą arba 0 proc. tarifą, kurį kai kurios dvišalės sutartys numato pensijų fondams išmokamiems dividendams.

- Sandoriai, apeinantys nuostatą, kurioje numatyta, kad susitariančioji valstybė, kurioje yra nekilnojamasis turtas, apmokestina kitos valstybės rezidento gautą kapitalą iš bendrovių akcijų, kurios daugiau kaip 50 proc. kapitalo gauna būtent iš to nekilnojamojo turto.

Pasitaiko atvejų, kai turtas įnešamas į ūkio subjektą netrukus prieš akcijų ar kitų interesų, esančių toje įmonėje, pardavimą, siekiant sumažinti proporciją tarp šių akcijų ar palūkanų, gautų iš nekilnojamojo turto esančio susitariančioje valstybėje.

- Dvigubo rezidavimo subjektai.

Vienas iš pagrindinių sutarčių lengvatų suteikimo apribojimų yra reikalavimas, kad asmuo būtų susitariančiosios valstybės rezidentas atitinkamos mokesčių sutarties tikslais. Tai liečia bendroves ir kitas įstaigas, neatsižvelgiant į tai, ar jie yra juridiniai asmenys, ar ne. Atvejai, kai bendrovės yra apmokestinamos kaip rezidentės daugiau nei vienoje valstybėje, gali įvykti, jei, pavyzdžiui, viena valstybė apmokestindama teikia prioritetą registracijos vietai, o kita valstybė – vadovybės buvimo vietai.

- Kovos su piktnaudžiavimu taisyklė, skirta trečiųjų šalių jurisdikcijose įsikūrusioms nuolatinėms buveinėms.

Galimi piktnaudžiavimo atvejai, atsirandantys dėl akcijų, skolų reikalavimų, teisių ar turto perdavimo tik tam tikslui įsteigtoms nuolatinėms buveinėms šalyse, kurios siūlo lengvatinį režimą pajamoms iš tokios veiklos.

Atvejai, kai asmuo bando apeiti nacionalinės mokesčių teisės nuostatas, pasinaudodamas sutartyse nustatytais lengvatomis.

Daugybė mokesčių vengimo rizikų, keliančių grėsmę mokesčių bazei, atsiranda ne dėl mokesčių sutarčių, tačiau sutartys gali mokesčių vengimą palengvinti. Tokiais atvejais nepakanka išspręsti problemas, kylančias iš sutarties, bet taip pat reikalingi ir nacionalinės teisės pakeitimai. Šiai kategorijai priskiriamos mokesčių vengimo strategijos apima:

- Plonos kapitalizacijos ir kiti finansavimo sandoriai, kurie naudoja mokesčių atskaitymus siekiant sumažinti skolinimosi išlaidas.
- Dvigubo rezidavimo strategijos (pvz., bendrovė yra rezidentė nacionalinių mokesčių tikslais, bet ne rezidentė sutarties tikslais);
- Netinkama sandorių kainodara;
- Arbitražo sandoriai, kuriais pasinaudojama radus neatitikimų vienos iš valstybių nacionalinėje teisėje ir tai yra:
 - susiję su pajamų apibūdinimu (pvz., pertvarkant verslo pelną į kapitalo prieaugį) arba mokėjimais (pvz., pertvarkant dividendus į palūkanas);
 - susiję su mokesčių mokėtojų traktavimu (pvz., pervedant pajamas neapmokestinamiems vienetais ar vienetais, turintiems sukauptų mokesčių nuostolių; pervedant pajamas iš nerezidentų rezidentams);

- susiję su laiko skirtumais (pvz., atidedant apmokestinimą arba paankstinant atskaitymus).
- Sandoriai, skirti piktnaudžiauti dvigubo apmokestinimo panaikinimo mechanizmais (gaunant pajamas, kurios nėra apmokestinamos šaltinio valstybėje, bet turi būti atleistos nuo mokesčių rezidavimo valstybėje arba piktnaudžiaujant užsienio mokesčio kredito mechanizmu).

Darbas, susijęs su kitais BEPS veiksmų plano aspektais, ypač 2 veiksmu (Neutralizuoti hibridinių susitarimų neatitikimus), 3 veiksmu (Sukurti efektyvias kontroliuojamų užsienio bendrovių taisykles), 4 veiksmu (Apriboti bazės mažinimą palūkanų ir kitų finansinių mokėjimų sąnaudomis) ir 8, 9 ir 10 veiksmomis (Susieti sandorių kainodaros rezultatus su ekonominės vertės kūrimu) skirtas kovai su daugeliu išvardintų sandorių. Pagrindinis darbo, kuriuo siekiama užkirsti kelią sutarčių teikiamai naudai (susijusiai su šiais sandoriais) gauti, tikslas yra užtikrinti, kad sutartys neužkerta kelio konkrečių nacionalinės teisės nuostatų taikymui, kuriomis būtų užkirstas kelias tokiems sandoriams²³. Naudos iš tokių sutarties nuostatų gavimas išvardintais atvejais būtų netinkamas tiek, kad rezultatas būtų nacionalinių mokesčių vengimas.

BEPS 6 veiksmo galutinėje ataskaitoje²⁴ (2015) išskiriami du specifiniai atvejai, susiję su sutarčių ir konkrečių nacionalinių kovos su piktnaudžiavimu taisyklių sąveika. Pirmu atveju aptariamos vienos valstybės nacionalinės teisės aktuose nustatytos nacionalinės kovos su piktnaudžiavimu taisyklės, kuriomis siekiama užkirsti kelią šios valstybės rezidentų sudarytomis mokesčių vengimo susitarimams. Antrasis atvejis, kuris netiesiogiai susijęs su pirmuoju, susijęs su mokesčių sutarčių taikymu vadinamiesiems išvykimo mokesčiams.

Pirmas atvejis - mokesčių sutarčių taikymas, siekiant apriboti susitariančiosios valstybės teisę apmokestinti savo rezidentus. Dauguma nuostatų, įtrauktų į mokesčių sutartis, yra skirtos apriboti susitariančiosios valstybės teisę apmokestinti kitos susitariančiosios valstybės rezidentus. Tačiau kai kuriais ribotais atvejais buvo teigiama, kad kai kurios nuostatos, kuriomis siekiama apmokestinti nerezidentus, gali būti aiškinamos kaip ribojančios susitariančiosios valstybės teisę apmokestinti savo rezidentus. Siekiant išvengti tokių situacijų, EBPO Pavyzdinėje konvencijoje buvo padaryti tam tikri pakeitimai.

²³ Pagal tarptautinės viešosios teisės principus, įtvirtintus Vienos konvencijos dėl sutarčių teisės (VCLT) 26 ir 27 straipsniuose, jei nacionalinės kovos su piktnaudžiavimu taisyklės taikymas leidžia valstybei, kuri yra mokesčių sutarties šalis, apmokestinti pajamas, kurias tai valstybei draudžiama apmokestinti pagal sutarties nuostatas, nacionalinės antivengiminės taisyklės taikymas prieštarautų sutarties nuostatoms ir sutarties nuostatos turėtų būti taikomos.

²⁴ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 11 d. <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>

Antras atvejis - išvykimo mokesčiai. Kai kuriose valstybėse, tam tikrų rūšių pajamų apmokestinimas, kurios sukauptos rezidento (tiek fizinio, tiek juridinio asmens) naudai, atsiranda tuo atveju, jei rezidentas nustoja būti tos valstybės rezidentu. Tokiomis aplinkybėmis taikomi mokesčiai paprastai vadinami išvykimo mokesčiais (*angl. „exit taxes“* arba *„departure taxes“*) ir gali būti taikomi, pavyzdžiui, sukauptoms pensijoms teisėms ir sukauptam kapitalo prieaugiui.

EBPO teigimu, BEPS 6 veiksmo galutinės ataskaitos²⁵ (2015) viena iš užduočių buvo identifikuoti mokesstinės politikos sprendimus, kas reiškia, kad šalys turėtų apsvarstyti prieš priimant sprendimą dėl mokesčių sutarties sudarymo su kita šalimi. Buvo susitarta, kad turint aiškų pareiškimą, kad šalių politika yra tokia, kad valstybės turėtų apsvarstyti prieš priimant sprendimą dėl mokesčių sutarties sudarymo, galėtų palengvinti sprendimų, atsisakyti sudaryti mokesčių sutarčių su tam tikromis mažų mokesčių arba neapmokestinamomis jurisdikcijomis, pagrindimą. Tačiau buvo pripažinta, kad taip pat yra daugybė nemokestinių veiksnių, dėl kurių gali būti sudaryta mokesčių sutartis, ir kad kiekviena šalis turi suverenias teises nuspręsti sudaryti mokesčių sutartis su bet kuria jurisdikcija, su kuria ji nusprendžia.

BEPS 6 veiksmo galutinės ataskaitos²⁶ (2015) kita užduotis buvo paaiškinti, kad mokesčių sutartys nėra skirtos dvigubam neapmokestinimui. Anot EBPO, siekiant pateikti tokį paaiškinimą, BEPS 6 veiksmo galutinėje ataskaitoje²⁷ (2015) buvo nuspręsta, kad EBPO Pavyzdinėje mokesčių konvencijoje rekomenduotame pavadinime būtų aiškiai nurodyta, kad mokesčių slėpimo ir vengimo prevencija yra mokesčių sutarčių tikslas. Taip pat buvo nuspręsta, kad EBPO Pavyzdinė mokesčių konvencija turėtų rekomenduoti preambulę, kurioje aiškiai nurodyta, kad valstybės, kurios sudaro mokesčių sutartį, ketina panaikinti dvigubą apmokestinimą nesukurdamos mokesčių slėpimo ir vengimo galimybių. Atsižvelgiant į ypatingus susirūpinimą keliančius klausimus, susijusius su palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimu (*treaty shopping*), taip pat buvo nuspręsta aiškiai nurodyti tokius susitarimus kaip vieną iš mokesčių vengimo pavyzdžių, kurie neturėtų atsirasti dėl mokesčių sutarčių.

Naujausia EBPO Pavyzdinės mokesčių konvencijos redakcija paskelbta 2017 m. gruodžio 18 d. ir apėmė reikšmingus pokyčius, vykdomus pagal EBPO / G20 projektą, siekiant pašalinti mokesstinės bazės eroziją ir pelno perkėlimą (BEPS)²⁸.

²⁵ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>

²⁶ Ibid. „OECD (2015)“

²⁷ Ibid. „OECD (2015)“

²⁸ Žiūrėta 2019 balandžio 2 d. <http://www.oecd.org/tax/treaties/tax-treaties-2017-update-to-oecd-model-tax-convention-released.htm>.

EBPO Pavyzdinė mokesčių konvencija²⁹ yra pavyzdys šalims, sudarančioms dvišales mokesčių sutartis, ir atlieka esminį vaidmenį šalinant su mokesčiais susijusias kliūtis tarpvalstybinei prekybai ir investicijoms. Tai yra pagrindas deryboms ir dvišalių mokesčių sutarčių sudarymui tarp valstybių, kurios skirtos padėti verslui ir padeda užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir vengimui. EBPO Pavyzdinė mokesčių konvencija taip pat suteikia galimybę vienodai spręsti dažniausiai pasitaikančias problemas, kylančias tarptautinio dvigubo apmokestinimo srityje.

EBPO Pavyzdinės mokesčių konvencijos 2017 m. redakcija iš esmės atspindi su sutartimis susijusių priemonių konsolidavimą, atsiradusių dėl darbo su EBPO / G20 BEPS projektu pagal 2 veiksmą (Hibridinių susitarimų neatitikimų neutralizavimas), 6 veiksmą (Piknaudžiavimo sutarčių teikiama nauda netinkamomis aplinkybėmis prevencija), 7 veiksmą (Dirbtinio nuolatinės buveinės statuso išvengimo prevencija) ir 14 veiksmą (Užtikrinti efektyvesnius ginčų sprendimo mechanizmus).

Kai EBPO paskelbė savo pirmąjį Pavyzdinės mokesčių konvencijos projektą 1963 m., galiojo tik keliolika mokesčių susitarimų. Nuo to laiko EBPO Pavyzdinė mokesčių konvencija palengvino dvišales derybas tarp šalių ir sudarė sąlygas pageidaujama dvišalių sutarčių suderinimui tiek mokesčių mokėtojų, tiek nacionalinių mokesčių administratorių naudai. Daugiau kaip 3000 mokesčių sutarčių, galiojančių visame pasaulyje, yra paremtos EBPO pavyzdžiu, kuris reguliariai atnaujinamas. 2017 m. gruodžio 18 d. EBPO rašė³⁰, kad per ateinančius metus bus paskelbta pilna EBPO Pavyzdinės mokesčių konvencijos versija, įskaitant straipsnius, komentarus ir istorines pastabas (pilną versiją planuojama paskelbti 2019 m.)³¹.

Išvados.

BEPS 6 veiksmo galutinėje ataskaitoje (2015) buvo pasiūlyta padaryti nemažai pakeitimų EBPO Pavyzdinėje mokesčių konvencijoje siekiant užkirsti kelią pasinaudoti mokesčių sutarčių teikiama nauda netinkamomis aplinkybėmis ir kovoti su mokesčių vengimu ir mokesčių bazės erozija. Taigi EBPO Pavyzdinės mokesčių konvencijos 2017 m. Atnaujinimai, visų pirma, apima pakeitimus, kurie buvo sukurti dirbant prie EBPO/G20 BEPS projekto. Reikėtų išskirti kelis pakeitimus, susijusius su darbu prie BEPS 6 veiksmo:

- Tai EBPO Pavyzdinės mokesčių konvencijos antraštinės ir preambulės pakeitimai;
- Naujas 29 straipsnis (Teisė į išmokas), kuriuo į EBPO Pavyzdinę mokesčių konvenciją įtraukiama LOB taisyklė (jos supaprastinta ir išsami versijos);

²⁹ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 balandžio 2 d. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

³⁰ Žiūrėta 2019 balandžio 2 d. <http://www.oecd.org/tax/treaties/tax-treaties-2017-update-to-oecd-model-tax-convention-released.htm>.

³¹ 2019-04-20 pilna versija dar nepaskelbta.

- Kovos su piktnaudžiavimu taisyklė dėl nuolatinių buveinių, esančių trečiojoje valstybėje, bei pagrindinio tikslo nustatymo (PPT) taisyklė.

Šie pakeitimai buvo įtraukti į BEPS 6 veiksmo galutinę ataskaitą (2015) – Piktnaudžiavimo sutarčių teikiama nauda netinkamomis aplinkybėmis prevencija³², arba buvo baigti kaip dalis tolesnių veiksmų prie BEPS 6 veiksmo. Taigi galima daryti išvadą, kad darbas prie BEPS 6 veiksmo suponavo naujų nuostatų atsiradimą EBPO Pavyzdinėje mokesčių konvencijoje, kurios įtrauktos ir į Daugiašalę konvenciją, įgyvendinančią su mokesčių sutartimis susijusias priemones, nukreiptas prieš mokesčio bazės irimą ir pelno perkėlimą (2018)³³.

EBPO Pavyzdinės mokesčių konvencijos nuostatos nėra teisiškai privalomos. Tai rekomendacijos šalims, grindžiamos bendra pozicija apmokestinimo srityje. Šalys perkelia pasirinktas EBPO Pavyzdinės konvencijos nuostatas į savo dvišales mokesčines sutartis, kad jos įgautų privalomąjį pobūdį jas pasirašiusiems šalims. Šalims norint pakeisti savo turimas dvišales mokesčines sutartis, pagal 2017 metu EBPO Pavyzdinės konvencijos atnaujinimus, derinimo ir pakeitimų procesas truktų ilgą laiką. Todėl nemažai šių nuostatų buvo įtraukta į Daugiašalę konvenciją, kurią pasirašiusios šalys, priklausomai nuo pasirinktų išlygų, galės pradėti taikyti savo dvišalėms sustartims daug greičiau.

³² OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 balandžio 2 d. <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>

³³ Daugiašalė konvencija, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/e66831b0ccc211e8a82fc67610e51066?positionInSearchResults=25&searchModelUID=c942ceda-4874-478b-99eb-6917c9accf6f>. Žiūrėta 2019-03-31.

2. „TREATY SHOPPING“ SĄVOKOS, LOB NUOSTATOS IR PPT TAISYKLĖS ANALIZĖ

Šiame skyriuje analizuojama BEPS 6 veiksmo galutinėje ataskaitoje, bei ankstesniame šio darbo skyriuje dažnai minima „*treaty shopping*“ sąvoka, kuri EBPO identifikuojama, kaip viena iš svarbiausių BEPS iškeltų problemų. Taip pat analizuojamos BEPS 6 veiksmo minimalaus standarto LOB nuostata ir PPT taisyklė. Išvardintų sąvokų analizė yra svarbi tinkamam minimalaus standarto įgyvendinimui.

2.1. „*Treaty shopping*“ sąvoka

Daniel W. Blum³⁴ straipsnyje „Palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimas ir prevencija pasaulyje po BEPS: I dalis“³⁵ publikuotame 2017 m. rugsėjį, rašo, kad tiek JAV Išdas, tiek Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija BEPS 6 veiksmo galutinėje ataskaitoje laikosi plataus apibrėžimo aiškindami palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo arba „*treaty shopping*“ sąvoką. Nei 2006 m. JAV Modelio techniniame paaiškinime³⁶, nei siūlomame EBPO Pavyzdinės mokesčių konvencijos komentare nėra išsamaus ir aiškaus apibrėžimo, veikiau abstrakčiai apibūdinamas tikslinis reiškinys, nei nustatomi aiškūs jo identifikavimo kriterijai. Remiantis JAV Modelio Techniniu paaiškinimu³⁷, 22 straipsnyje įvardijamas LOB nuostatos tikslas - „užkirsti kelią trečiųjų šalių rezidentams pasinaudoti tuo, kas turėtų būti abipusio susitarimo tarp dviejų šalių objektu“. Panašiai ir EBPO apibūdina palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo (*treaty shopping*) scenarijų – „Paprastai įtraukiami asmenys, kurie yra trečiųjų valstybių rezidentai, siekdami netiesiogiai gauti naudos iš sutarties sudarytos tarp dviejų susitariančiųjų valstybių“. Tikslesnį apibūdinimą galima rasti akademinėje literatūroje, tačiau šiuo metu nei JAV išdas, nei EBPO nėra priėmę išsamesnio apibrėžimo³⁸. Palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimas (*treaty shopping*) suprantamas kaip situacijos, kai trečiųjų valstybių rezidentai organizuoja savo verslo veiklą ar investicijas šaltinio valstybėje taip, kad jie galėtų pasinaudoti mokesčių sutartimi, sudaryta tarp šaltinio valstybės ir jos dvišalio susitarimo partnerės, kuri nėra rezidavimo šalis trečiosios valstybės investuotojui.

³⁴ Dr. Daniel W. Blum, yra Vienos Ekonomikos ir verslo universiteto, Austrijos ir tarptautinės mokesčių teisės instituto doktorantas.

³⁵ Daniel W. Blum „Treaty shopping and prevention in a post-BEPS world: Part I“ 2017, žiūrėta 2019 balandžio 3 d. <https://www.internationaltaxreport.com/investment-and-indirect-taxes/treaty-shopping-and-prevention-in-a-post-beps-world-part-i-126400.htm>.

³⁶ United State Model Technical Explanation (2006), žiūrėta 2019 balandžio 7 d. <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/temod006.pdf>.

³⁷ Ibid. „US Model“

³⁸ Daniel W. Blum, supra note. Cituota iš Reuven S. Avi-Yonah & C.H. Panayi, Rethinking Treaty Shopping: Lessons from the European Union, in *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, 21, 41 (Michael Lang et al, eds, 2010), 1 at 24.

Daniel W. Blum pažymi, kad nors EBPO 6 veiksmo darbe daugiausia dėmesio skiriama būtent šiam nenumatytam - arba kaip EBPO rašo, netinkamam - sutarties naudos suteikimui, istoriškai JAV irgi buvo vienodai susirūpinusi palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo (*treaty shopping*) dvišaliu ir politiniu aspektu³⁹. Galimybė rasti palankesnes mokestines sąlygas buvo ir yra matoma, kaip atgrasanti valstybes nuo sutarčių sudarymo ir nuolaidų JAV darymo, nes tai leidžia gyventojams gauti JAV sutarties teikiamą naudą, neįgyvendinant pernelyg sudėtingo derybų ir atskiros sutarties sudarymo proceso⁴⁰. Jei palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimas (*treaty shopping*) nebūtų veiksmingai apribotas, kiekviena sutartis iš esmės taptų sutartimi su pasauliu, kuri kenktų JAV Kongreso konstituciniam vaidmeniui, kaip kompetentingai teisėkūros institucijai, įtvirtinančiai mokesčių įstatymus⁴¹.

Abu pirmiau aprašyti EBPO ir JAV Iždo abstraktūs apibrėžimo metodai kelia du tarpusavyje susijusius klausimus, kurie stipriai įtakoja požiūrį apie tai ką mes galvojame apie palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimą (*treaty shopping*), ir kaip jis turėtų būti sprendžiamas⁴²: (1) ar palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimas savaime yra piktnaudžiavimas? ir (2) priklausomai nuo atsakymo į pirmąjį klausimą, kurie testai labiausiai tinka nustatyti tuos mokesčių mokėtojus, kurie yra verti gauti sutarties teikiamą naudą? Pirmasis apibrėžimo aspektas yra fundamentas pagrindiniam klausimui, susijusiam su palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimu (*treaty shopping*) ir jo prevencija: ar atsakomoji priemonė turėtų būti grindžiama subjektyviais veiksniais ar tik objektyviomis ribomis? Jei palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimas (*treaty shopping*) savaime yra piktnaudžiavimas, tinkamas būdas jį išspręsti yra patikrinti mokesčių mokėtojo ketinimą ir atsisakyti suteikti sutartyje numatytą naudą, jei nustatoma, kad šie ketinimai apima mokesčių vengimą. Būtent tai bando pasiekti PPT. Kita vertus, palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo (*treaty shopping*) atvejų nustatymas, matuojant mokesčių mokėtojo, kuris reikalauja sutarties teikiamos naudos, ryšį su rezidavimo valstybe objektyviais kriterijais, reiškia, kad palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimas (*treaty shopping*) nebūtinai savaime yra piktnaudžiavimas, bet paprasčiausiai yra nepageidaujamas tarp susitariančiųjų šalių. Jei taip ir būtų, tai diskusijų dinamika ir priemonės, skirtos palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimui apriboti, pasikeistų. Net jei mokesčių mokėtojo ketinimas būtų išvengti apmokestinimo šaltinio valstybėje, mokesčių mokėtojas vis tiek galėtų

³⁹ Daniel W. Blum „Treaty shopping and prevention in a post-BEPS world: Part I“ 2017; H. David Rosenbloom, *Tax Treaty Abuse: Policies and Issues*, 15 Law & Pol’y Int’l Bus. 763, 779 (1983); H. David Rosenbloom, *Derivative Benefits: Emerging US Treaty Policy*, 2 Intertax 82, 83 (1994); ; J. Ross McDonald, “Time Present and Time Past”, *U.S. Anti-Treaty Shopping History, Policy and Rules*, 70 Tax Lawyer 1, 5, 33 (2016).; in great detail also Alan W. Granwell, *Treaty Shopping: Recent United States Developments*, Int’l Bus. L. J. 103, 104 (1985).

⁴⁰ Daniel W. Blum, supra note. Cituota iš Simone M Haug, *The United States Policy of Stringent Anti-Treaty-Shopping Provisions: A Comparative Analysis*, 29 Vand. J. Transnatl L. 191, 238 (1996); 1 at 19

⁴¹ Daniel W. Blum, supra note. Cituota iš Alan W. Granwell, *Treaty Shopping: Recent United States Developments*, Int’l Bus. L. J. 103, 104 (1985), 1 at 106.

⁴² Daniel W. Blum, supra note.

atitikti objektyvaus testo kriterijus, ir jam nebūtų atsakyta sutarties teikiamos naudos. Be abejo, objektyvūs testai, kaip pvz. LOB, gali būti matomi kaip paremti objektyviais kriterijais, kurie naudojami tik kaip įgaliojimai, skirti nustatyti mokesčių mokėtojų apgaulingus ketinimus, taigi jie veikia pagal prielaidą, kad jie skirti tiems mokesčių mokėtojams, kurie tyčia vengia apmokestinimo. Kadangi skiriamoji linija tarp objektyvių ir subjektyvių taisyklių tampa neryški, lieka dar didesnis spaudimas aiškiai apibrėžti palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo (*treaty shopping*) sąvoką, kuri idealiu atveju leistų teismams ir mokesčių mokėtojams suprasti ir aiškinti atitinkamas taisykles⁴³.

Kaip rodo BEPS diskusijos, šis kompromisas tarp objektyvių ir subjektyvių elementų vertinant palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo koncepciją dar nėra pakankamai išspręstas. Atidžiau pažvelgus į 2006 m. JAV Modelio Techninį paaiškinimą⁴⁴ ir EBPO BEPS 6 veiksmo galutinę ataskaitą⁴⁵ (2015), atskleidžiami subtilūs, bet svarbūs skirtumai, grindžiami logika ir metodais. Nors EBPO gana laisvai apjungia terminus piktnaudžiavimas sutartimi („*treaty abuse*“) ir palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimas („*treaty shopping*“), JAV Modelio Techninis paaiškinimas⁴⁶ stengiasi atskirti šiuos du klausimus ir parodo LOB nuostatą kaip objektyvų testą, kuris papildytas nacionaline kovos su piktnaudžiavimu doktrina. Ankstyvosios JAV sutarties pagrindu sudarytos nuostatos, kovai su palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimu (*treaty shopping*) versijos, tikrino mokesčių mokėtojo ketinimus, tačiau JAV savo naujesnėje sutarčių politikoje sąmoningai pasirinko kitą kelią, rašo Daniel W. Blum⁴⁷.

EBPO BEPS 6 veiksmo minimalus standartas bando pasiūlyti vieną variantą tinkantį visiems atvejams, leidžiant valstybėms pasirinkti vieną iš dviejų metodų arba netgi juos derinti.

Kalbant apie antrąjį klausimą, ar palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimas (*treaty shopping*) turėtų būti apibrėžiamas kaip nesantis savaimė piktnaudžiavimu ir todėl testuojamas remiantis objektyviais kriterijais, problema yra žinojimas (identifikavimas), kokius kriterijus taikyti. Žvelgiant į esamas sutarčių taisykles, susijusias su palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimu (*treaty shopping*) objektyviai, t.y. LOB nuostatą, trečiosios šalies nuolatinės buveinės taisyklę (2016 m. JAV Modelio 1 straipsnio 8 dalis) ir tikrojo savininko koncepciją, atsiranda trys pasikartojantys elementai: ryšys su rezidavimo vietos valstybe, atitinkamų pajamų kontrolė ir mokesčių lygis, kuriam esant pajamos apmokestinamos rezidavimo valstybėje. Toks skirstymas atitinka tris

⁴³ Daniel W. Blum, supra note.

⁴⁴ United State Model Technical Explanation (2006), žiūrėta 2019 balandžio 7 d. <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/temod006.pdf>

⁴⁵ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>

⁴⁶ Ibid. „US Model“

⁴⁷ Daniel W. Blum, supra note.

kriterijus, kuriuos nustatė R. Avi-Yonah ir C.H. Panayi sudarančius pagrindines teorinės palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo (*treaty shopping*) charakteristikas⁴⁸. Pasak Daniel W. Blum, vėlgi, nė vienas EBPO ar JAV Iždo atliktas darbas aiškiai nenagrinėja šių elementų, kurie kartu leistų jiems aiškiau apibrėžti palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo (*treaty shopping*) atvejus ir padidinti teismų, mokesčių administratorių ir mokesčių mokėtojų tikrumą dėl sąvokos.

Kyla klausimas, kurį savo straipsnyje⁴⁹ kelia ir Daniel W. Blum, kodėl visa tai svarbu? Pirmiau minėti klausimai ne tik daro įtaką politinėms diskusijoms apie tai, kaip geriausiai spręsti palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo atvejus, bet taip pat iškėlia į paviršių ir kai kuriuos griežtus teisinius klausimus. Nors galima pakeisti pagrindinius apibrėžimo kriterijus, vertinant esamą taisyklių rinkinį, esminis praktinis klausimas yra tai, kuriame sutarties taikymo etape šie elementai pradeda veikti ir kaip jie veikia tarpusavyje. Ši diskusija yra akademinė, bet gali tapti labai praktiška, kai teismai turės aiškinti naujai įvestas antivengimines taisykles, nukreiptas prieš palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimą (*treaty shopping*) ir nuspręsti dėl santykio tarp bendresnės kovos su mokesčių vengimo priemonės, tokios kaip PPT taisyklė, ir techninio objektyvaus testo, tokio kaip LOB nuostata. Ar objektyvios kovos su palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimu (*treaty shopping*) taisyklės turėtų būti aiškinamos siaurai ir techniškai, ar siekiant išsiaiškinti ar mokesčių mokėtojas turėjo tikslą piktnaudžiauti? Ar taikant specializuotą taisyklę draudžiama taikyti bendrą kovos su mokesčių vengimu taisyklę? Ar sutarties pagrindu sudarytas kovos su mokesčių vengimu testas pagal *lex specialis* principą draudžia arba bent jau apriboja nacionalinių antivengiminių nuostatų taikymą? Teismai visame pasaulyje, veikiantys skirtingose teisinėse kultūrose, greičiausiai pasieks skirtingus atsakymus į šiuos klausimus. Todėl reikėtų atidžiai įvertinti skirtingų sąvokų sąveiką.

2.2. LOB nuostata

LOB nuostatos sąlygos, kaip jau minėta pirmame šio darbo skyriuje, yra pagrįstos juridinio asmens veiklos forma, nuosavybe bei bendra susitariančios valstybės rezidento veikla ir ją rekomenduojama įtraukti į mokesčines sutartis. LOB taisyklė įtraukta ir į EBPO Pavyzdinę mokesčių konvenciją⁵⁰, ji pagrįsta nuostatomis, kurios jau anksčiau buvo nustatytos daugelyje mokesčių sutarčių, įskaitant pirmiausia Jungtinių Valstijų sudarytas sutartis, taip pat kai kurias Japonijos ir Indijos sudarytas sutartis. 2015 m. Jungtinės Valstijos išleido naują LOB taisyklės

⁴⁸ R.S. Avi-Yonah and C.H. Panayi apibrėžia naudojimąsi sutartimis pagal sekančius tris kriterijus: tikrasis savininkas (Bendrovė P) palankesnių sutarčių sąlygų ieškantis vienetas (Bendrovė S) ne reziduoja šalyje, kurioje vienetas yra įkūrtas; tarpinė įmonė (Bendrovė R), vykdo minimalią ekonominę veiklą jurisdikcijoje kurioje yra įsikūrusi; ir pajamos yra subjektas minimaliam (jei toks yra) mokesčiui tarpinės įmonės rezidavimo šalyje.; see Reuven S. Avi-Yonah & C.H. Panayi, supra note 1 at 24.

⁴⁹ Daniel W. Blum, supra note.

⁵⁰ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

versiją, kuri buvo pateikta viešoms pastaboms, todėl EBPO nusprendė suformulot galutinį taisyklės tekstą Daugiašalėje konvencijoje sulaukus visų komentarų skirtų JAV versijai ir atsižvelgiant į juos.

Daniel W. Blum (Vienos Ekonomikos ir verslo universiteto, Austrijos ir tarptautinės mokesčių teisės instituto doktorantas) straipsnyje „Palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimas ir prevencija pasaulyje po BEPS: I dalis“⁵¹ publikuotame 2017 m. rugsėjį, rašo, kad LoB sąvoka kilusi iš JAV ir nuo 1989 m. mokesčių sutartis su Vokietijos Federacine Respublika formuoja neatsiejamą JAV sutarčių politikos dalį⁵². Jos pagrindinis tikslas - užkirsti kelią sutartyje numatytų teisių suteikimui rezidentams, kurie neturi pakankamo ryšio ar pakankamo verslo įtraukimo į šalies, kurioje yra įsisteigę, ekonomiką. Praktiškai, LOB, kaip ją 2017 m. matė Daniel W. Blum, sukuria „super-rezidavimo“ testą. Bazinis rezidavimo kriterijus lydimas – arba geriau sakyti papildomas – objektyviais testais, matuojančiais rezidento ryšį su jo rezidavimo vietos valstybe. Tik tuomet, kai rezidentas praeina patikrinimą pagal LOB testą ir atitinka kvalifikuoto asmens statusą, jis vertinamas kaip galintis gauti naudą iš dvišalės sutarties su šaltinio valstybe. Nors taikomų objektyvių kriterijų apimties ir funkcionalumo nuoseklumas nuolat kritikuojamas literatūroje, LOB sėkmė, siekiant užkirsti kelią palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimui (*treaty shopping*), neabejotina⁵³.

Daniel W. Blum⁵⁴ išskiria kelis įdomius, LOB nuostatos raidos aspektus. Pirma, LOB nuostatos pirmtakas, kuris buvo pristatytas 1981 m. JAV Pavyzdinėje pajamų mokesčių konvencijoje⁵⁵ (toliau – **JAV Modelis**), straipsnis pavadinimu „Investicinės ar holdinginės bendrovės“, atsisako suteikti sutartyje numatytas lengvatas tik dėl dividendų, palūkanų ir honorarų⁵⁶. Straipsnis paneigia sutartyje numatytą lengvatų suteikimą, tik jei veikla atitinka du kumuliacinius kriterijus: (1) Mokestis taikomas šioms pajamoms, buvo pritaikytas dėl specialių mokesčio priemonių „gerokai mažesnis nei paprastai taikomas mokestis“, kuri taiko rezidavimo valstybė – sąvoka, kuri atnaujinta 2016 m. JAV Modelio „Specialaus mokestinio režimo“ koncepcijoje; ir (2) 25% ar

⁵¹ Daniel W. Blum, supra note.

⁵² Daniel W. Blum, supra note. Cituota iš H. David Rosenbloom & Joseph P. Brothers, *Reflections on the Intersection of U.S. Tax Treaty Policy, U.S. Tax Reform, and BEPS*, 101 *TNI* 14, 759, 761 (2015) 2 at 761; Leonard F.M. Castro, *U.S. Policy Against Treaty Shopping – From Aiken Industries to Anti-Conduit Regs; Critical View of Current Double-Step Approach in Light of Tax Treaties’ Objectives and Purposes*, 31 *Va. Tax Rev.* 297, 303 (2011) 2 at 303.

⁵³ Daniel W. Blum, supra note. Cituota iš J. Clifton Fleming, *Searching for the Uncertain Rationale Underlying the US Treasury’s Anti-treaty Shopping Policy*, 40 *Intertax* 4, 245, 248 (2012) 5 at 247; H. David Rosenbloom, *Limiting Treaty Benefits: Base Erosion, Intermediate Owners, Equivalent Beneficiaries*, 58 *Tax Notes Int’l* 649, 649 (May 24, 2010); also Flavia Cavalcanti Pepe & H. David Rosenbloom, *Derivative Benefits and Equivalent Beneficiaries: What Are We Talking About? Part I*, *International Tax Report* (November 2015).

⁵⁴ Daniel W. Blum, supra note.

⁵⁵ United States Model Income Tax Convention (2006), žiūrėta 2019 balandžio 7 d. <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf>

⁵⁶ Daniel W. Blum, supra note. Cituota iš H. David Rosenbloom & Joseph P. Brothers, *Reflections on the Intersection of U.S. Tax Treaty Policy, U.S. Tax Reform, and BEPS*, 101 *TNI* 14, 759, 761 (2015) 1 at 71.

daugiau korporacijos reikalaujančios sutarties lengvatų priklauso trečiųjų valstybių fiziniams asmenims ne rezidentams⁵⁷.

Šiame kontekste verta paminėti du dalykus. Pirma, Daniel W. Blum straipsnis⁵⁸ jau numatė idėja, kad vietos nuosavybė yra svarbi iš sutarties kylančioms teisėms atsirasti. Antra, tai rodo, kad JAV ir EBPO 1970-aisiais labai skirtingai sprendė problemą dėl iš sutarties kylančių teisių atsiradimo pasyvioms pajamoms. Kol JAV įterpė „Investicinė ar holdinginė bendrovė“ straipsnį į kai kurias savo sutartis, sudarytas 1970-aisiais, EBPO 1977 m. pristatė tikrojo savininko reikalavimą. Įdomu tai, kad Daniel W. Blum teigimu⁵⁹, EBPO archyvai atskleidžia, kad 1963 m. JAV delegacija EBPO 21 darbo grupėje pasisakė už LOB nuostatos įterpimą į EBPO Pavyzdynę mokesčių konvenciją, tačiau nesulaukė sėkmės šiose pastangose⁶⁰.

1981 m. JAV Modelis pakeitė straipsnį „Investicinė ir holdinginė bendrovė“ į LOB nuostatą⁶¹. Iš esmės, šiuo veiksmu buvo atsisakyta pasyvių pajamų apribojimo ir mokesčių-lygio patikrinimo. Tuo pačiu metu buvo pristatytas bazės erozijos testas kaip priedas prie nuosavybės testo. Tačiau Daniel W. Blum pažymi, kad įdomiausias elementas buvo išimtis LOB nuostatai, nustatyta 1981 m. JAV Modelio 16 straipsnio 2 dalyje. Sutartyje numatytos lengvatos turėjo būti suteiktos neatsižvelgiant į LOB testą, jei buvo nustatyta, kad tokio asmens įsigijimas ar išlaikymas ir jo operacijų vykdymas nebuvo pagrindiniu tikslu naudai pagal Konvenciją gauti⁶². Taigi, 1981 m. JAV Modelis, sujungė objektyvų testą į nuosavybės ir bazės erozijos testą su PPT. Priešingai nei EBPO BEPS 6 veiksmo pasiūlyme dėl išsamios LOB nuostatos, PPT taisyklė pagal 1981 m. JAV Modelio 16 straipsnio 2 dalį funkcionavo kaip atskira. Net jei rezidentas mokesčių mokėtojas neatitktų kriterijų pagal objektyvų LOB testą, PPT vis dar galėtų užkirsti kelią atsisakymui suteikti sutartyje numatytas langvatas. Taigi PPT ir LOB veikė kaip varžovai. EBPO, kita vertus, pasiūlė naudoti PPT kaip saugiklį, kuriuo siekiama užkirsti kelią nepageidaujamų saugių-uostų kūrimui pagal techninius LOB testus.

Išvada yra tokia, kad idėja sujungti objektyvius LOB nuostatos testus su PPT taisykle nėra visiškai nauja, bet siekia ankstyvuosius, JAV iššūkių kovoje su palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimu

⁵⁷ 1977 US Model Income Tax Treaty, Art 16.

⁵⁸ Daniel W. Blum, supra note.

⁵⁹ Daniel W. Blum, supra note.

⁶⁰ OECD Fiscal Committee, February 13th 1963, Minutes of the 8th Session, FC/M(63)2, žiūrėta 2019 balandžio 7 d. (<http://www.taxtreatieshistory.org/>).

⁶¹ 1981 United States Model Income Tax Convention, Art 16; Daniel W. Blum, supra note. Cituota iš H. David Rosenbloom & Joseph P. Brothers, *Reflections on the Intersection of U.S. Tax Treaty Policy, U.S. Tax Reform, and BEPS*, 101 *TNI* 14, 759, 761 (2015) 2 at 797; J. Ross McDonald, “Time Present and Time Past”, *U.S. Anti-Treaty Shopping History, Policy and Rules*, 70 *Tax Lawyer* 1, 5, 33 (2016) 1 at 85.

⁶² 1981 United States Model Income Tax Convention, Art 16; Daniel W. Blum, supra note. Cituota iš H. David Rosenbloom & Joseph P. Brothers, *Reflections on the Intersection of U.S. Tax Treaty Policy, U.S. Tax Reform, and BEPS*, 101 *TNI* 14, 759, 761 (2015) 1 at 797; J. Ross McDonald, “Time Present and Time Past”, *U.S. Anti-Treaty Shopping History, Policy and Rules*, 70 *Tax Lawyer* 1, 5, 33 (2016) 1 at 85.

(*treaty shopping*), laikus. Tačiau bandymas sujungti objektyvius testus su subjektyviais testais nepasitvirtino sutarčių praktikoje. Šiuo požiūriu precedentinė sutartis yra 1989 m. JAV ir Vokietijos sutartis, kuri ne tik laikoma turinčia išsamią šiuolaikinę LOB nuostatą, bet ir atsisakė mišraus objektyvaus / subjektyvaus metodo ir rėmėsi tik objektyviais testais⁶³. Antroje 1990-ųjų pusėje JAV Senatas nepritarė Iždo bandymui atkurti papildomos PPT taisyklės idėją⁶⁴.

Daugiašalėje konvencijoje⁶⁵ LOB taisyklės nuostatos pateikiamos sekančiai: punktas a – „Sutarties, kuriai taikoma Konvencija, Susitariančiosios Jurisdikcijos rezidentas turės teisę gauti naudą pagal Sutartį, kuriai taikoma Konvencija, kai tai susiję su iš kitos Susitariančiosios Jurisdikcijos gautomis pajamomis, neatsižvelgiant į tai, ar rezidentas yra turintis teisę gauti naudą asmuo, jei rezidentas aktyviai vykdo verslo veiklą pirmiau minėtoje Susitariančiojoje Jurisdikcijoje, o iš kitos Susitariančiosios Jurisdikcijos gautos pajamos yra susijusios su ta veikla arba yra atsitiktinės jos atžvilgiu.“; punktas b – „jeigu Sutarties, kuriai taikoma Konvencija, Susitariančiosios Jurisdikcijos rezidentas gauna pajamų iš savo kitoje Susitariančiojoje Jurisdikcijoje vykdomos verslo veiklos arba gauna pajamų kitoje Susitariančiojoje Jurisdikcijoje iš susijusio asmens, laikoma, kad tokios pajamos atitinka a punkte nurodytas sąlygas tik tada, jei pirmiau minėtoje Susitariančiojoje Jurisdikcijoje rezidento vykdoma verslo veikla, su kuria tos pajamos susijusios, yra iš esmės susijusi su ta pačia rezidento ar tokio susijusio asmens kitoje Susitariančiojoje Jurisdikcijoje vykdoma veikla ar papildoma verslo veikla. Tai, ar tokia verslo veikla taikant šį punktą yra faktinė, nustatoma remiantis visais faktais ir aplinkybėmis.“⁶⁶

Ar toks LOB nuostatos įtvirtinimas pasieks geriausių rezultatų, palyginus su ankstesniais JAV ir kitų šalių bandymais, pamatysime tik ateityje, šalims įgyvendinant Daugiašalę konvenciją.

2.3. PPT taisyklė

PPT taisyklę parengė EBPO kaip dalį BEPS 6 veiksmo galutinės ataskaitos. PPT priėmė visos Daugiašalę konvenciją (toliau Daugiašalė konvencija arba **MLI**) pasirašiusios šalys, taip nustatydamos minimalų standartą pagal BEPS 6 veiksmo galutinę ataskaitą. Įstatymų leidėjams ratifikavus Daugiašalę konvenciją, ji taikoma daugiau nei 3000 sutarčių. Atsižvelgiant į tai, PPT ne tik priskiriama svarbiausioms kovos su piktnaudžiavimu taisyklėms pagal MLI, bet taip pat

⁶³ Convention for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital and to certain Other Taxes, Federal Republic of Germany – United States of America, Aug. 29 1989, Senate Treaty Doc 101-10, Art 28.

⁶⁴ Daniel W. Blum, supra note. Cituota iš J. Ross McDonald, “*Time Present and Time Past*”, *U.S. Anti-Treaty Shopping History, Policy and Rules*, 70 *Tax Lawyer* 1, 5, 33 (2016) 1 at 321.

⁶⁵ Daugiašalė konvencija, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/e66831b0ccc211e8a82fc67610e51066?positionInSearchResults=25&searchModelUUID=c942ceda-4874-478b-99eb-6917c9accf6f> žiūrėta 2019-03-23.

⁶⁶ 66

užtikrina 100 proc. pasirašytų mokesčių sutarčių atitiktį. Vis dėlto kyla klausimas, kurį savo darbe „*The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application*“ kelia ir akademikas, mokesčių praktikas bei advokatas Błażej Kuźniacki⁶⁷ - „ar PPT užkirs kelią piktnaudžiavimui sutartimis pakankamai tiksliai ir nesuteiks pernelyg didelės diskrecijos mokesčių institucijoms? Jei taip nėra, gali kilti pavojus teisinio tikrumo ir apmokestinimo teisėtumo principams, o 2017 m. birželio mėn. vykdytojų pergalė artimiausioje ateityje gali tapti įstatymų leidėjų ir (arba) teismų nesėkme.“ B. Kuźniacki⁶⁸ savo straipsnyje bando susieti šią neištirtą sritį, atlikdamas išsamią PPT taisyklės BEPS 6 veiksmo ataskaitoje ir Daugiašalėje konvencijoje analizę, siekiant išnagrinėti galimus iššūkius, kylančius iš PPT teisinio įgyvendinimo ir taikymo.

BEPS 6 veiksmo galutinėje ataskaitoje⁶⁹ EBPO nustatė ir išskyrė dvi „piktnaudžiavimo sutartimi“ rūšis (netinkamas mokesčių sutarčių naudojimas):

- Atvejai, kai asmuo bando apeiti sutartyje numatytus apribojimus.
- Atvejai, kai asmuo bando apeiti nacionalinės mokesčių teisės nuostatas, pasinaudodamas sutartyse nustatytomis lengvatomis.

Antras atvejis paprastai naudojamas palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimui (angl. *treaty shopping*), tai labiausiai paplitusi piktnaudžiavimo sutartimis forma.

B. Kuźniacki⁷⁰ savo straipsnyje yra išreiškęs nuomonę, kad EBPO galimai sąmoningai vengia aprašyti tikslią *treaty shopping* sąvoką, taip palikdama lankstumo ir diskrecijos kuriant anti-vengimines nuostatas pagal BEPS 6 veiksmą, tokias kaip pavyzdžiui PPT taisyklė. Šią hipotezę patvirtina ir BEPS 6 veiksmo galutinė ataskaita (2015), kurioje nurodoma, kad PPT tikslas yra pasiekti visus palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo atvejus. Labai bendras EBPO „*treaty shopping*“ sąvokos apibrėžimas leidžia sukurti labai bendrą teisinę priemonę prieš tokį piktnaudžiavimą.

Papildant palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimą (*treaty shopping*), pirmos rūšies (atvejai, kai asmuo bando apeiti sutartyje numatytus apribojimus) piktnaudžiavimas sutartimis apima tam tikras formas, kai susitariančiosios valstybės rezidentas sudaro sandorius, kad atitiktų būtinus kriterijus, leidžiančius jiems pasinaudoti tam tikrų mokesčių sutarčių nuostatų teikiama nauda.

⁶⁷ B. Kuźniacki, *The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application*, 10 *World Tax J.* (2018), *Journals IBFD*. Žiūrėta 2019 kovo 18 d. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/wtj_2018_02_int_2

⁶⁸ Ibid. „B. Kuźniacki, supra note.“

⁶⁹ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>.

⁷⁰ Ibid. „B. Kuźniacki, supra note.“

Mokslininkai mano, kad tokio pobūdžio piktnaudžiavimas sutartimis yra „*rule shopping*“⁷¹ ir plačiai apibrėžia tokią praktiką, kaip mokesstinės sutarties naudojimą siekiant palankiausių sąlygų, kai tuo naudojasi asmenys turintys teisę tokią naudą gauti, įgalindami tam tikras sutarties nuostatas (paprastai paskirstant taisykles), o ne kitas. Iš esmės, visais „*rule shopping*“ atvejais, EBPO atrodo mananti, kad nėra jokios kitos priežasties sudaryti sandorį, be to, kad būtų gauta lengvata pagal sutarties nuostatas, kuri paprastai nebūtų taikoma šiam sandoriui, jei jis būtų atliktas tokiam sandoriui būdingu būdu. Atitinkamos sutarties lengvatos suteikimas tokiomis aplinkybėmis būtų nepriimtinas (piktnaudžiavimas sutartimi)⁷². Siekiant užkirsti kelią tokiam piktnaudžiavimui sutartimis, pagal minimalų standartą, EBPO pasiūlė PPT taisyklę įtraukti į mokesčių sutartis⁷³.

Antros rūšies piktnaudžiavimas sutartimis apima atvejus, kai asmuo bando apeiti nacionalinės mokesčių teisės nuostatas, pasinaudodamas sutartyse nustatytomis lengvatomis⁷⁴. Tokiais atvejais mokesstinės sutartys palengvina mokesčių vengimą pagal nacionalinius mokesčių įstatymus, visų pirma, užkertant kelią tam tikrų vidaus teisės normų ar teismų doktrinų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, taikymui⁷⁵. Tai reiškia, kad susitariančiosios valstybės rezidentas remiasi tam tikromis sutarties nuostatomis (kurios pagal teisės šaltinius yra aukštesnės galios nei susitariančiosios šalies nacionalinės teisės nuostatos), kad būtų išvengta, sumažinti ar atidedami bet kokie mokesčiai, kurie gali atsirasti dėl nacionalinių mokesčių anti-vengiminių taisyklių (pvz., kontroliuojamos užsienio bendrovės (toliau – **CFC**) taisyklės, pagal kurias kontroliuojamų užsienio bendrovių pajamos yra priskiriamos kontroliuojančio asmens (akcininko) pajamoms, plonos kapitalizacijos taisyklės ir išvykimo arba teisminės doktrinos (pvz., verslo paskirtis arba užbaigto operacijų ciklo doktrinos), taikomos šioje valstybėje)⁷⁶. Ši mokesčių sutarčių ypatybė sudaro mokesčių mokėtojų padėties pagerėjimą, suteikiant mokesčių vengimo galimybes (pvz., mokesčių atidėjimo arba dvigubo neapmokestinimo). Ji lieka net ir tuo atveju, jei mokesčių mokėtojas pasipelno iš mokesčių vengimo, kaip numatyta tiek sutartyje, tiek susitariančiosios valstybės vidaus teisėje, nes kas svarbiausia tai apribojantis sutarties poveikis nacionalinėms kovos su mokesčių vengimu taisyklėms ir (arba) arba doktrinoms (dėl kurių atsiranda mokesčių vengimas, pvz., nėra mokesčių

⁷¹ B. Kuźniacki, supra note. Cituota iš Luc De Broe, Joris Luts, 'BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse' (2015) 43 *Intertax*, Issue 2, pp. 125

⁷² OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 23 d. <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>. Žiūrėta 2019-03-23.

⁷³ Ibid. „OECD (2015)“

⁷⁴ Ibid. „OECD (2015)“

⁷⁵ B. Kuźniacki, supra note. Cituota iš Reinout Kok, 'The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6' (2016) 44 *Intertax*, Issue 5, pp. 406–412.

⁷⁶ B. Kuźniacki, supra note. Cituota iš P. Baker, *Improper Use of Tax Treaties, Tax Avoidance and Tax Evasion*, Paper No. 9-A, pp. 4 and 13 (UN 2013).

pagal CFC taisyklės), priešingai jų taikymui, nepriklausomai nuo sutarties (pvz., kai apmokestinimas vykdomas pagal CFC taisyklės be ribojančio sutarties poveikio).

Pagrindinis BEPS 6 veiksmo galutinės ataskaitos (2015) tikslas, susijusios su antros rūšies piktnaudžiavimu sutartimis, yra užtikrinti, kad sutartys nekliudytų taikyti konkrečių nacionalinės teisės priemonių, kuriomis siekiama užkirsti kelią aptariamais sandoriams ar susitarimams⁷⁷. Nors šiuo atžvilgiu svarbiausias sprendimas būtų įtraukti apsauginę išlygą į mokesčių sutartis (Daugiašalės konvencijos 11 straipsnis), leidžiančią apmokestinti valstybės rezidentus⁷⁸. BEPS 6 veiksmo galutinėje ataskaitoje taip pat atskleidžiamas PPT taisyklės funkcionalumas šiuo požiūriu. Jei vidaus kovos su mokesčių vengimu priemonės taikomos tokiomis pačiomis aplinkybėmis, kuriomis pagal PPT būtų atsisakyta sutarties teikiamos naudos, jų taikymas visada yra suderinamas su sutartimi⁷⁹. Todėl PPT vaidina svarbų vaidmenį antru piktnaudžiavimu sutartimis atveju, apibrėžiant pagal sutartį taikomų vidaus mokesčių vengimo priemonių taikymo sritį.

Tačiau Błażej Kuźniacki⁸⁰ mano, kad šis vaidmuo abejotinas, nes BEPS 6 veiksmo galutinėje ataskaitoje nėra teisinių argumentų dėl nacionalinių kovos su mokesčių vengimu priemonių suderinamumo su mokesčių sutartimis⁸¹. Atitinkamai apsauginės išlygos atsisakymui/išbraukimui iš mokesčių sutarčių pagal Daugiašalės konvencijos 11 straipsnio 3 dalies a punktą turėtų būti suteikta teisinė reikšmė. Valstybių narių rezidentų apmokestinimas pagal nacionalines kovos su mokesčių vengimu priemones (pvz., CFC taisyklės arba įstatymų ir teismų praktika grindžiamos bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės) negali būti laikomas automatiškai suderintomis su sutartimis. Be to, tokio suderinamumo negalima nustatyti taikant nacionalines kovos su mokesčių vengimu priemones tokiomis pačiomis aplinkybėmis, kuriomis pagal PPT būtų atsakyta lengvatų. Tokiu atveju pirmiausia taikoma PPT ir vėliau nebereikia taikyti nacionalinių taisyklių, arba pirmiausia taikomos nacionalinės taisyklės, o jų suderinamumas su sutartimis turi būti nustatomas aiškinant sutarties nuostatas⁸².

Nepaisant šių abejonių, pagal BEPS 6 veiksmo galutinę ataskaitą PPT taisykle siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui sutartimi apskritai: i) palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimui (*treaty shopping*); ii) palankesnių taisyklių ieškojimui (*rule shopping*); ir iii) nacionalinės teisės pažeidimams (čia PPT taisyklė apibrėžia sutarčių suderinamumo su nacionalinėmis kovos su

⁷⁷ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 23 d. <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>.

⁷⁸ Ibid. „OECD (2015)“

⁷⁹ Ibid. „OECD (2015)“

⁸⁰ B. Kuźniacki, supra note.

⁸¹ B. Kuźniacki, supra note. Cituota iš A.B. Moreno, *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?*, 45 Intertax 6/7, p. 435 (2017).

⁸² B. Kuźniacki, supra note. Cituota iš A. Rust, *Article 1 – Persons Covered*, in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, vol. 1, marg. n. 57, p. 126 (4th ed., A. Rust & E. Reimer eds., Wolters Kluwer Law & Business 2015).

mokesčių vengimu priemonėmis taikymo sritį). Tai reiškia, kad PPT vaidmuo užkertant kelią piktnaudžiavimui sutartimi pagal MLI yra platus.

Nors MLI leidžia šalims pasirinkti tarp LOB ir PPT taisyklių, pavyzdžiui B. Kuźniacki⁸³ nuomone, pastaroji yra palankesnė ne tik dėl to, kad tai yra numatytasis ir savarankiškas variantas, atitinkantis minimalų standartą, bet ir dėl specifinio tarpusavio ryšio tarp LOB taisyklės ir PPT⁸⁴. Pavyzdžiui, jei viena šalis nusprendžia taikyti Daugiašalės konvencijos LOB taisyklę, o kita - ne, Daugiašalės konvencijos LOB taisyklė nebūtų taikoma ir pagal nutylėjimą PPT būtų taikoma simetriškai⁸⁵. Be to, šalis, pasirinkusi taikyti tik PPT, gali sutikti, kad Daugiašalės konvencijos LOB taisyklė būtų taikoma simetriškai mokesčių sutartims, sudarytoms su šalimis, kurios taip pat pasirinko taikyti Daugiašalės konvencijos LOB taisyklę. Tokiais atvejais kiekviena šalis taikys ir PPT ir Daugiašalės konvencijos LOB taisyklę⁸⁶. Daugiašalės konvencijos LOB taisyklė taip pat gali būti taikoma asimetriškai mokesčių sutartims. Tai reiškia, kad šalis, pasirinkusi taikyti Daugiašalės konvencijos LOB taisyklę, taikytų šią taisyklę ir PPT, o kita šalis, kuri nusprendžia netaikyti Daugiašalės konvencijos LOB taisyklės, taikytų tik PPT⁸⁷. Tarpusavio ryšys tarp Daugiašalės konvencijos LOB taisyklės ir PPT aiškiai teigiamai vertina pastarąją.

PPT atrodo esanti minimalaus standarto aprašyto BEPS 6 veiksmo galutinėje ataskaitoje⁸⁸ (2015) favoritė. Nenuostabu, kad visos dabartinės MLI pasirašiusios šalys nusprendė šią taisyklę įtraukti į savo mokesčių sutartis, kad atitiktų šį minimalų standartą⁸⁹, ir tik 12 iš jų, kurios nusprendė papildyti PPT Daugiašalės konvencijos LOB taisykle. PPT pasirinkimas yra ne tik paprasčiausias būdas įvykdyti minimalų BEPS 6 veiksmo galutinės ataskaitos standartą, bet jį pasirašiusiųjų šalių mokesčių administratoriai tikriausiai laiko tinkamiausiu variantu, nes tai suteikia joms daugiau diskrecinės galios nei išsami ir sudėtinga LOB taisyklė, įtraukta į Daugiašalę konvenciją.

Iš šiame skyriuje pateiktos analizės, galima daryti išvadą, kad naujas reglamentavimas, kuris turės būti taikomas pagal naujas BEPS 6 veiksmo minimalaus standarto nuostatas, praktikoje gali sukelti daugiau klausimų, nei pateikta atsakymų. Šalys tariasi dėl tam tikrų vienu ar kitu nuostatų taikymo sutartims, tačiau, kol kas nėra bendro sutatimo kaip tokį taikymą įgyvendinti praktikoje, todėl gali

⁸³ B. Kuźniacki, supra note.

⁸⁴ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 23 d. <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>

⁸⁵ Explanatory Statement to the MLI <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

⁸⁶ Ibid. „Explanatory Statement“

⁸⁷ Ibid. „Explanatory Statement“

⁸⁸ Ibid. „OECD (2015)“

⁸⁹ Daugiašalę konvencija įsigaliojo 2018 m. Liepos 1 d., ir jau apima 87 jurisdikcijas. Pasirašiusios šalys yra iš skirtingų kontinentų ir skirtingo išsivystymo, kitos jurisdikcijos irgi aktyviai dirba siekdamos pasirašyti MLI. Žiūrėta 2019 kovo 19 d. <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

atsitikti atveju, kai skirtingų šalių teismai ir mokesčių administratoriai, šias nuostatas taikys skirtingai.

3. DAUGIAŠALĖ KONVENCIJA KAIP PRIEMONĖ ĮGYVENDINANT BEPS 6 VEIKSMO MINIMALŲ STANDARTĄ

Spręsti palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo atvejus (*treaty shopping*) yra vienas iš keturių BEPS minimalių standartų, o jurisdikcijos prisijungiančios prie BEPS veiksmų plano įgyvendinimo įsipareigoja į savo mokesčių sutartis įtraukti atitinkamas nuostatas, kad būtų užtikrintas minimalus apsaugos lygis nuo palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo atvejų. Jos pripažįsta, kad reikalingas tam tikras lankstumas įgyvendinant BEPS 6 veiksmo minimalų standartą, nes šios nuostatos turi būti suderintos dvišalių susitarimų pagrindu ir pritaikytos kiekvienos jurisdikcijos aplinkybėms.

Tuo pačiu metu BEPS 15 veiksmas⁹⁰ ragina plėtoti Daugiašalį instrumentą, skirtą įgyvendinti su mokesčių sutartimis susijusias BEPS priemones, o būtent kalbama apie Daugiašalę konvenciją (arba **MLI**)⁹¹. MLI yra pagrindinis būdas, kaip jurisdikcijos įgyvendina minimalų standartą prieš palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimą. Daugiašalės konvencijos pasirašymas nėra minimalus standartas, tačiau, kaip tikėtasi EBPO, yra veiksmingas būdas įgyvendinti BEPS 6 veiksmo minimalų standartą jurisdikcijoms, kurios sutinka įgyvendinti minimalų standartą, taikant PPT taisyklę.

EBPO 2017 m. publikuotame dokumente „BEPS 6 veiksmas: Prevencija prieš pasinaudojimą sutarčių teikiama nauda netinkamomis aplinkybėmis – Tarpusavio vertinimo dokumentai“⁹² (toliau – **Tarpusavio vertinimo dokumentas (2017)**) numatė sąlygas bei metodiką, kuria taikys būsiamiems BEPS 6 veiksmo minimalaus standarto tarpusavio vertinimams (*angl. Peer review*).

Tarpusavio vertinimo dokumente (2017)⁹³ buvo pažymėta, kad minimalaus standarto, kovoje su palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimu, įgyvendinimo apžvalgą atliks Fiskalinių reikalų komiteto 1-oji darbo grupė dėl mokesčių konvencijos ir susijusių klausimų (toliau – **WP1 darbo grupė**), o visos jurisdikcijos, kurios yra BEPS Inkluzinės sistemos⁹⁴ narės, dalyvaus šiame darbe lygiomis teisėmis. Procesas prasidėjo 2018 m., siekiant paskelbti pirmąją ataskaitą dėl minimalaus standarto įgyvendinimo 2019 m. sausio mėn. vykusiam BEPS Inkluzinės sistemos narių susitikime.

⁹⁰ OECD (2015), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 31 d. <https://doi.org/10.1787/9789264241688-en>.

⁹¹ Daugiašalė konvencija, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui. Žiūrėta 2019 kovo 31 d. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/e66831b0ccc211e8a82fc67610e51066?positionInSearchResults=25&searchModelUID=c942ceda-4874-478b-99eb-6917c9accf6f>.

⁹² OECD (2017), *BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Peer Review Documents*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris. Žiūrėta 2019 kovo 31 d. www.oecd.org/tax/beps/beps-action-6-preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriatecircumstance-peer-review-documents.pdf

⁹³ Ibid. „OECD (2017)“

⁹⁴ EBPO/G20 BEPS Inkluzinė sistema jungia daugiau nei 125 šalis ir jurisdikcijas, kad galėtų bendradarbiauti įgyvendinant BEPS paketą. <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>.

Pirmasis tokios apžvalgos etapas buvo atliktas parengiant klausimyną, kurį kiekviena Inkluzinės sistemos jurisdikcija turėjo užpildyti iki 2018 m. birželio 30 d.⁹⁵. Klausimynas turėjo parodyti minėtų jurisdikcijų visus galiojančius išsamius susitarimus dėl pajamų mokesčio, kurie bus įsigalioję⁹⁶ ir veikiantys klausimyno pildymo momentu. Vėliau EBPO Sekretoriatas turėjo išanalizuoti visų jurisdikcijų parengtus atsakymus, kad suderintų skirtingą informaciją, kurią galėjo pateikti tos pačios sutarties šalys, ir patikrintų, ar sutartys, kurios apibūdinamos kaip atitinkančios sąlygas, iš tikrųjų jas atitinka. 2018 m. rugsėjo mėn. vykusiame posėdyje WP1 darbo grupė peržiūrėjo konsoliduotą sąrašų versiją kartu su EBPO Sekretoriato pastabomis, kad išspręstų visus iškilusius sunkumus ir neatitikimus. Persvarstyta konsoliduota sąrašų versija, atspindinti diskusijas ir nuomones, kurios buvo išreištos WP1 darbo grupės posėdyje, buvo įtraukta į tarusavio vertinimo ataskaitos projektą, kuriame pateikiami ir statistiniai duomenys, atspindintys jurisdikcijų pateiktą informaciją, kuri buvo tikrinama rašytinės procedūros pagrindu siekiant apibendrinti iki 2018 m. gruodžio mėn.

Panašūs žingsniai bus daromi ir atliekant vėlesnių metų apžvalgas. Aukščiau minėtą metodiką planuojama peržiūrėti 2020 m., atsižvelgiant į patirtį, įgytą atliekant ankstesnę apžvalgą, kurią EBPO paskelbė 2019 m. vasario 14 d. dokumente pavadinimu „Piktnaudžiavimo sutartimis prevencija – palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo tarpusavio vertinimo ataskaita: BEPS 6 veiksmo Inkluzinė sistema⁹⁷“ (toliau – **Tarpusavio vertinimo ataskaita (2019)**). Tarpusavio vertinimo ataskaitoje (2019) pateiktoje apžvalgoje (toliau – **apžvalga**) aptariamos 116 jurisdikcijų, kurios visos buvo parengusios visų savo turimų ir 2018 m. birželio 30 d. galiojančių pajamų mokesčio susitarimų sąrašus. Sąrašuose buvo nurodoma, ar pateikimo momentu kiekviename susitarime buvo numatytos minimalaus standarto nuostatos, t.y. reikalavimus atitinkanti preambulė ir privaloma kovos su piktnaudžiavimu nuostata (-os).

Kiekviename sąrašė taip pat buvo nurodoma, ar reikalavimų neatitinkantiems susitarimams buvo taikoma vadinamoji „reikalavimus atitinkanti priemonė“, kurios pagalba minėtame susitarime būtų įgyvendintas minimalus standartas (pvz., pranešta, kad tam susitarimui bus taikoma Daugiašalė konvencija arba bus taikomas pasirašytas dvišalis pakeitimų protokolas, kuris tam momentui dar nebuvo įsigaliojęs).

⁹⁵ Tokia „ribinė“ data pasiūlyta tam, kad liktų pakankamai laiko užbaigti tolesnius veiksmus, kuriais remiantis 2019 m. sausio mėn. bus pristatyta ataskaita.

⁹⁶ Nors atitikimas minimaliam standartui reikalauja, kad atitinkamos sutarties nuostatos būtų įsigaliojusios ir veiktų, nuoroda, kad tokios nuostatos įsigaliojo, net jei jos dar nepradėjo veikti, bus naudinga indikacija faktui, kad abi susitariančios šalys ratifikavo sutartį į kurią įtrauktos šios nuostatos.

⁹⁷ OECD (2019), *Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 24 d. <https://doi.org/10.1787/9789264312388-en>.

Kadangi MLI nuostatos dar nebuvo taikomos pirmosios apžvalgos metu, beveik visi Tarpusavio vertinimo ataskaitoje (2019) aptariami susitarimai dar neatitiko minimalaus standarto. Tačiau ataskaitoje pripažįstama, kad 2017 ir 2018 m. jurisdikcijos pasiekė esminę pažangą įgyvendinant minimalų standartą.

Apžvalga atskleidė, kad dauguma Inkluzinės sistemos narių pradėjo versti savo įsipareigojimus dėl kovos su palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo atvejais į veiksmus ir modifikuoja savo sutarčių tinklą. 2018 m. birželio 30 d. iš viso 82 jurisdikcijos turėjo tam tikrus susitarimus, kurie jau atitiko minimalų standartą arba buvo subjektu reikalavimus atitinkančiai priemonei taikyti ir todėl netrukus atitiks minimalų standartą⁹⁸.

Pirmoji apžvalga atskleidė MLI efektyvumą įgyvendinant su sutartimis susijusias BEPS priemones. Tai, ir šiuo metu, yra labiausiai pageidaujama priemonė minimalaus standarto įgyvendinimui. Didžioji dalis Daugiašalę konvenciją pasirašiusių valstybių pasirinko taikyti ją beveik visoms savo turimoms sutartims.

Aiškinantis palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo atvejus reikėtų atkreipti dėmesį, kad per pastaruosius dešimtmečius dvišalės mokesčių sutartys, sudarytos beveik visose pasaulio jurisdikcijose, padėjo išvengti žalingo dvigubo apmokestinimo ir pašalinti kliūtis tarpvalstybinei prekybai prekėmis ir paslaugomis, bei laisvam kapitalo, technologijų ir asmenų judėjimui. Tačiau šis platus mokesčių sutarčių tinklas taip pat išplėtojo vadinamuosius „*treaty shopping*“ susitarimus (palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimas).

Kaip nurodyta BEPS 6 veiksmo galutinėje ataskaitoje⁹⁹, palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimas (*treaty shopping*) paprastai reiškia, kad asmuo bando netiesiogiai pasiekti dviejų susitariančiųjų valstybių mokesčių sutartyse nustatytas lengvatas, nebūdamas nei vienos iš jų rezidentu.

Palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimas (*treaty shopping*) yra nepageidautinas dėl kelių priežasčių, įskaitant:

- Sutartinės lengvatos suderėtos tarp šalių yra ekonomiškai išsiplėtusios trečiųjų jurisdikcijų rezidentams tokiu būdu kokio šalys neturėjo omeny numatydamos atitinkamas lengvatas. Todėl pažeidžiamas abipusiškumo principas ir šalių įtvirtinta koncesijų pusiausvyra;
- Pajamos gali būti visiškai neapmokestinamos arba apmokestinamos netinkamai t.y. kitaip nei šalys ketino; ir

⁹⁸ EBPO apžvalgos atlikimo metu dar septynios jurisdikcijos neturėjo išsamių mokesčių susitarimų ir todėl liko už apžvalgos ribų.

⁹⁹ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 24 d. <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>

- Galutinio naudos gavėjo rezidavimo jurisdikcija turi mažiau paskatų sudaryti mokesčių sutartį su šaltinio jurisdikcija, nes rezidavimo jurisdikcijos rezidentai netiesiogiai gali gauti sutartyje numatytas lengvatas iš šaltinio jurisdikcijos, be poreikio rezidavimo jurisdikcijai teikti atgalinę lengvatą.

Susirūpinimas dėl palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo (*treaty shopping*) atvejų nėra naujas. Pavyzdžiui, 1977 metais „faktiškojo savininko“ sąvoka buvo įtraukta į EBPO pavyzdinės mokesčių konvencijos straipsnius dėl dividendų, palūkanų ir autorinių atlyginimų siekiant paaiškinti žodžių „mokama“ („*paid to*“) reikšmę, ir susidoroti su paprastomis palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo (*treaty shopping*) situacijomis, kai pajamos mokamos tarpininkaujant susitariančios šalies rezidentui, kuris nėra laikomas tokių pajamų savininku mokesčių tikslais (pvz., agentas).

1977 metais taip pat buvo atnaujintas EBPO pavyzdinės mokesčių konvencijos 1 straipsnio komentaras, įtraukiant skyrių apie netinkamą mokestinių susitarimų naudojimą¹⁰⁰.

EBPO atlikta skirtingų jurisdikcijų praktikos apžvalga¹⁰¹ rodo, kad jos ir anksčiau bandė kovoti su palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo (*treaty shopping*) atvejais ir naudojo tam įvairius metodus. Kai kurios šalys rėmėsi konkrečiomis kovos su piktnaudžiavimu taisyklėmis, pagrįstomis teisine prigimtimi, nuosavybę ir bendra susitariančiosios šalies rezidento veiklą¹⁰². Kitos šalys pasirinko bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę, pagrįstą sandorių ar susitarimų tikslu.

Ekonominė aplinka tapo globalesnė, verslo modeliai ir įmonių struktūros tapo sudėtingesniais, o apmokestinimo taisyklės pradėjo nebeatitikti šiuolaikinių aplinkybių, todėl buvo sukurtas BEPS veiksmų planas¹⁰³, parengtas CFA ir patvirtintas G20 lyderių¹⁰⁴ 2013 m. rugsėjo mėn. Jis identifikuoja 15 veiksmų mokestinės bazės erozijai ir pelno perkėlimo problemai spręsti (BEPS). Veiksmų planas identifikuoja piktnaudžiavimą sutartimis ir ypač palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo atvejus (*treaty shopping*), kaip vieną iš svarbiausių BEPS problemų šaltinių.

¹⁰⁰ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 24 d. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

¹⁰¹ OECD (2019), *Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Žiūrėta 2019 kovo 27 d. <https://doi.org/10.1787/9789264312388-en>.

¹⁰² OECD (2016), *BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 27 d. <https://doi.org/10.1787/9789264263437-en>.

¹⁰³ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 27 d. <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

¹⁰⁴ G20 Research Group (2013), *G20 Leaders' Declaration*, žiūrėta 2019 kovo 27 d. <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0906-declaration.html>.

BEPS 6 veiksmas (piktnaudžiavimo sutartimis prevencija)¹⁰⁵ paragino tobulinti sutarčių nuostatas, kad būtų užkertamas kelias pasinaudoti sutarčių teikima nauda netinkamomis aplinkybėmis. Be to paraleliai, BEPS 15 veiksmas¹⁰⁶ ragino analizuoti galimą daugiašalės priemonės sukūrimą, kad jurisdikcijos, norinčios tai padaryti, galėtų įgyvendinti priemones, sukurtas vykdant BEPS projektą, ir iš dalies pakeisti dvišales mokesčių sutartis.

Po dvejų metų darbo, CFA, įskaitant EBPO ir G20 šalis, dirbančias lygiomis teisėmis, parengė galutinį BEPS paketą¹⁰⁷, kurį 2015 m. lapkričio mėn. patvirtino EBPO taryba ir G20 vadovai.

Jurisdikcijos susitarė, kad keturios iš BEPS priemonių būtų laikomos minimaliu standartu, kurį jurisdikcijos išsipareigotų įgyvendinti. BEPS 6 veiksmo galutinėje ataskaitoje¹⁰⁸ (2015) pateikiamas vienas iš šių minimalių standartų, t.y. jurisdikcijos išsipareigoja į savo mokesčių sutartis įtraukti nuostatas, užtikrinančias kovą su palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo atvejais (*treaty shopping*), kad būtų užtikrintas minimalus apsaugos nuo piktnaudžiavimo sutartimis lygis.

Galutinis darbo prie BEPS 6 veiksmo tikslas yra ne šiaip numatyti nuostatas, užkertančias kelią palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo atvejams, įtrauktas į mokesčines sutartis, bet padėti galą palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo atvejams (*treaty shopping*) iš esmės. Tarpusavio vertinimo ataskaitos (2019)¹⁰⁹ ribose nebuvo nagrinėta, kokių mastu minimalaus standarto įgyvendinimas turėjo įtakos palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo atvejų mažinimui, ir dar per anksti apie tai kalbėti. Tačiau BEPS 11 veiksmo ataskaitoje¹¹⁰ (BEPS matavimas ir stebėsena) numatytas darbas, bus skirtas įvertinti pagal BEPS 6 veiksmą parengtą, kovos su piktnaudžiavimu sutartimis, prevencijos priemonių poveikį.

EBPO Tarpusavio vertinimo ataskaitoje (2019)¹¹¹ dėl piktnaudžiavimo sutartimis prevencijos, atkreipia dėmesį, kad ataskaitos rezultatai turėtų būti vertinami atsargiai, kadangi pavyzdžiui, jurisdikcija, kuri padarė tam tikrą pažangą įgyvendindama minimalų standartą, vis tik gali kelti didesnę riziką palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo atvejams (*treaty shopping*) atsirasti nei jurisdikcija, kuri pavyzdžiui nepasirašė Daugiašalės konvencijos ir todėl praktiškai nepadarė

¹⁰⁵ OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 30 d. <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>.

¹⁰⁶ OECD (2015), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 30 d. <https://doi.org/10.1787/9789264241688-en>.

¹⁰⁷ OECD (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. Žiūrėta 2019 kovo 30 d. <http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>.

¹⁰⁸ Ibid. „OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits“

¹⁰⁹ OECD (2019), Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Žiūrėta 2019 kovo 30 d. <https://doi.org/10.1787/9789264312388-en>

¹¹⁰ OECD (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 30 d. <https://doi.org/10.1787/9789264241343-en>.

¹¹¹ Ibid. „OECD (2019), Prevention of Treaty Abuse“

jokios pažangos atsižvelgiant į kitus faktus ir aplinkybes, susijusias su abiem jurisdikcijomis ir jų iš anksčiau galiojančiomis sutarties nuostatomis. Tokios sutartys tarp tam tikrų jurisdikcijų, kuriose trūksta tik šiuolaikinės preambulės, gali kelti tik nedidelę riziką, kad bus naudojamos palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo atvejais (*treaty shopping*), nepaisant to, kad tokia sutarti galimai nepilnai atitinka minimalų standartą.

EBPO Tarpusavio vertinimo ataskaitoje (2019)¹¹² pažymima, kad reikėtų atskirti jurisdikcijas, kurios padarė viską, ką pagrįstai galėjo, kad jų mokestiniai susitarimai atitiktų minimalų standartą, ir tas kurios to nepadarė. Pirmosios grupės jurisdikcija, pavyzdžiui, galėjo pasirašyti Daugiašalę konvenciją, pasirinkti, kad taiko ją visoms savo sutartims ir aktyviai skatinti dvišales derybas tarp sutarties partnerių, kai sutartyse nebuvo atitikimo pagal MLI. Antroje grupėje esanti jurisdikcija galimai vis dar svarsto kokių veiksmų imtis, arba vis dar laukia, kad galėtų pakeisti sutartis dvišalių būdu. Laikui bėgant skirtumai tarp tokių jurisdikcijų išryškės iš akivaizdžių duomenų. Kadangi 2019 metai yra pradinis taškas, skirtumai dar nėra akivaizdūs, o tai reiškia, kad šiame etape reikėtų būti atsargiems lyginant vienas jurisdikcijas su kitomis.

Kalbant apie BEPS 6 veiksmo minimalų standartą, reikėtų pažymėti, kad minimalus standartas kovoje su palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimu (*treaty shopping*) reikalauja, kad jurisdikcijos į savo mokesčines sutartis įtrauktų du komponentus: aiškų pareiškimą dėl neapmokestinimo išvengimo (paprastai preambulėje) ir vieną iš trijų metodų skirtų užkirsti kelią palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimui (*treaty shopping*).

Minimalus standartas nenumato, kaip šie du komponentai turėtų būti įgyvendinami (t.y. prisijungiant prie Daugiašalės konvencijos ar dalinai keičiant sutartis). Vis dėlto pripažįstama, kad dėl šių nuostatų turėtų būti susitariama dvišalių derybų pagrindu ir iš susitariančiosios jurisdikcijos bus reikalaujama įgyvendinti minimalų standartą, kai to prašo kita susitariančioji valstybė.

Kaip nurodyta BEPS 6 veiksmo galutinėje ataskaitoje¹¹³ (2015), šalys susitaria įtraukti į savo mokesčių sutartis aiškia formuluotę, kad jų bendras tikslas yra panaikinti dvigubą apmokestinimą, nesukuriant galimybės neapmokestinimui ar apmokestinimo mažinimui slepiant ar vengiant

¹¹² OECD (2019), Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Žiūrėta 2019 kovo 30 d. <https://doi.org/10.1787/9789264312388-en>

¹¹³ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 30 d. <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>.

mokėti mokesčius, įskaitant ir palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo (*treaty shopping*) atvejus. Štai tokia nuostata buvo įtraukta ir į 2017 m. EBPO Pavyzdinę mokesčių konvenciją¹¹⁴:

„Ketindamos sudaryti Konvenciją eliminuojančią dvigubą apmokestinimą pajamų ir kapitalo mokesčiams, nesudarant neapmokestinimo ar mažesnio apmokestinimo galimybių slepiant ar vengiant mokėti mokesčius (įskaitant ir per susitarimus dėl palankesnių sutarčių sąlygų, kuriais siekiama pasinaudoti šioje Konvencijoje nustatytoms lengvatoms gauti, kurios būtų netiesiogiai naudingos trečiųjų šalių jurisdikcijai pavaldiems rezidentams)“.

Kaip jau buvo minėta, šalys įsipareigoja įtraukti į sutartis reikalavimus atitinkančią preambulę ir įtraukti į sutarčių nuostatas vieną iš trijų žemiau pateiktų metodų, skirtų užkirsti kelią susitarimams dėl palankesnių sutarčių sąlygų:

- pagrindinio tikslo nustatymo (PPT) taisyklę lygiavertę 2017 m. EBPO pavyzdinės mokesčių konvencijos 29 straipsnio 9 daliai, kartu su supaprastinta arba išsamia lengvatų apribojimo (LOB) taisyklės versija, kuri pateikiama 2017 m. EBPO pavyzdinės mokesčių konvencijos 1-7 straipsniuose; arba
- tik PPT taisyklę; arba
- išsamią LOB taisyklės versiją kartu su mechanizmu (pvz., sutarties taisyklė, kuri gali būti PPT taisyklės pavidalu, taikoma tik tiksliniams susitarimams, arba nacionalinės kovos su piktnaudžiavimu taisyklių arba teisminių doktrinų pavidalu, kurios pasiektų panašų rezultatą) skirtu kovoti su tiksliniais susitarimais, kurie neaprašyti mokesstinėse sutartyse.

BEPS 6 veiksmo galutinėje ataskaitoje¹¹⁵ (2015) pripažinta, kad „reikalingas tam tikras lankstumas įgyvendinant BEPS 6 veiksmo minimalų standartą, nes šios nuostatos turi būti pritaikytos kiekvienos šalies ypatumams ir derybų dėl dvišalių konvencijų aplinkybėms“. O būtent:

- iš jurisdikcijos reikalaujama, įgyvendinti minimalų standartą sutartyje tik tada, kai to prašo kita susitariančioji šalis;
- dėl minimalaus standarto įgyvendinimo formos turi būti susitarta (kurį iš trijų variantų pasirinkti, negalima imponuoti sprendimo); ir
- įsipareigojimas priimti dvišalių sutarčių priemones, kuriomis įgyvendinamas minimalus standartas, neturėtų būti aiškinamas kaip įsipareigojimas sudaryti naujas sutartis arba iš dalies pakeisti esamas sutartis per nustatytą laikotarpį.

¹¹⁴ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 30 d. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

¹¹⁵ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 30 d. <https://doi.org/10.1787/97892264241695-en>.

BEPS 6 veiksmo ataskaitoje buvo pripažinta, kad atsižvelgiant į tai, kad dalyvavimas Daugiašalėje konvencijoje nebuvo privalomas ir kad jurisdikcijos galėjo turėti skirtingus pageidavimus apie tai kaip minimalus standartas turėtų būti pasiektas, minimalaus standarto įgyvendinimo stebėseną bus būtina.

Laikinajame BEPS 15 veiksmo pranešime¹¹⁶ buvo padaryta išvada, kad viena daugiašalė priemonė, leidžianti jurisdikcijoms greitai keisti visus savo dvišalius mokesčių susitarimus siekiant įgyvendinti BEPS sutarties priemones, buvo pageidautina ir įmanoma, ir kad derybos turėtų būti surengtos greitai. Todėl buvo sudaryta *ad hoc* grupė, skirta vystyti Daugiašalį instrumentą (toliau – **ad hoc grupė**), kurią patvirtino CFA ir G20 finansų ministrai ir centrinių bankų valdytojai 2015 m. vasario mėn.

2016 m. Lapkričio 24 d. *ad hoc* grupė, kurią sudarė beveik 100 narių, dirbančių vienodomis teisėmis, oficialiai priėmė MLI tekstą. Tai buvo esminis žingsnis įgyvendinant minimalų standartą kovoje su palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimu (*treaty shopping*). 2018 m. birželio 30 d. MLI apėmė 78 jurisdikcijas, kurios buvo Inkliuzinės sistemos (*Inclusive Framework*) narės. Visos šios jurisdikcijos pasirinko įgyvendinti minimalų standartą taikydamos PPT taisyklę.

Daugiašalės konvencijos pasirašymas nėra minimalaus standarto dalis, o dėl įvairių praktinių, politinių ir teisinių priežasčių kai kurios Inkliuzinės sistemos narės nusprendė to nedaryti arba pasirinko ją taikyti tik daliai savo sutarčių tinklo. Tačiau dauguma MLI pasirašiusių jurisdikcijų pasirinko ją taikyti visoms savo sutartims¹¹⁷.

Siekiant pagreitinti BEPS paketo įgyvendinimą ir tai padaryti nuosekliai, 2016 m. buvo sukurta BEPS Inkliuzinė sistema (*Inclusive Framework on BEPS*). Ji atvira visoms suinteresuotoms jurisdikcijoms. Kaip Inkliuzinės sistemos narės, jurisdikcijos bendradarbiauja lygiomis teisėmis, siekdamos sukurti standartus su BEPS susijusiais klausimais ir apžvelgti bei stebėti viso BEPS paketo įgyvendinimą. Nuo pat įkūrimo pradžios Inkliuzinė sistema parengė keturių minimalių standartų stebėsenos procesą. 2017 m. balandžio mėn., kaip numatyta BEPS 6 veiksmo galutinėje ataskaitoje¹¹⁸, ji patvirtino sąlygas ir metodiką minimalaus standarto įgyvendinimo apžvalgai. Tai buvo išdėstyta 2017 m. gegužės mėn. Tarpusavio vertinimo dokumente (2017)¹¹⁹.

¹¹⁶ OECD (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 30 d. <https://doi.org/10.1787/9789264241343-en>.

¹¹⁷ Pagal MLI 2 straipsnį MLI gali keisti susitarimą tik tuo atveju, jei jos Šalys depozitarui praneša apie susitarimą kaip susitarimą, kurį jos pageidauja įtraukti į MLI.

¹¹⁸ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 30 d. <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>

¹¹⁹ OECD (2017), *BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Peer Review Documents*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris. Žiūrėta 2019 kovo 30

Apžvalgos sąlygos išplaukia iš minimalaus standarto formulavimo BEPS 6 veiksmo galutinėje ataskaitoje¹²⁰ ir ten pateiktų teiginių apie tai kaip minėtas standartas gali būti įgyvendinamas praktiškai. Sąlygos išdėstytos Tarpusavio vertinimo dokumente (2017)¹²¹, dėl kurio buvo susitarta Inkluzinėje sistemoje ir paskelbta 2017 m. gegužės mėn. Šios sąlygos taip pat nurodytos BEPS 6 veiksmo Tarpusavio vertinimo ataskaitoje (2019)¹²².

Apžvalga prasidėjo 2018 m. kovo mėn. išsiuntus Inkluzinės sistemos narėms klausimą. Kiekvienos jurisdikcijos buvo paprašyta išvardyti jos turimus pajamų mokesčio susitarimus, galiojančius 2018 m. birželio 30 d. Šie sąrašai indikavo, ar mokesčių sutartyse buvo įtrauktos minimalaus standarto nuostatos, t.y. laikomasi preambulės ir būtinos (-ų) kovos su piktnaudžiavimu nuostatos (-ų), ar sutarčiai buvo taikoma reikalavimus atitinkanti priemonė, dėl kurios sutartis netrukus atitiks minimalų standartą, kokią tai buvo priemonė ir kuris iš trijų minimalaus standarto atitikimo metodų buvo naudojamas. 116 jurisdikcijų sąrašas, kurioms buvo taikoma pirmoji apžvalga, ir išsami jurisdikcijų pateikta informacija, pateikiamos BEPS 6 veiksmo Tarpusavio vertinimo ataskaitos (2019)¹²³ priede.

EBPO sekretoriatas išanalizavo šiuos sąrašus, kad patikrintų ir suderintų bet kokią nesutampančią informaciją. Jurisdikcijos buvo laisvos pateikti pastabas komentarų laukeliuose.

2018 m. Rugsėjo mėn. vykusiame posėdyje Fiskalinių reikalų komiteto 1-oji darbo grupė dėl mokesčių konvencijos ir susijusių klausimų (toliau – **WP1**) peržiūrėjo pateiktą informaciją, siekdama nustatyti visus sunkumus ir neatitikimus, susijusius su pagrindiniais duomenimis.

Remiantis diskusijomis dėl bendrųjų principų vykusių WP1 grupėje, EBPO sekretoriatas parengė pirmąjį šio pranešimo projektą, kuris buvo išsiųstas WP1 delegatams 2018 m. spalio mėn. Jis buvo persvarstytas per rašytinę procedūrą ir išsiųstas Inkluzinės sistemos narėms svarstyti 2019 m. sausio mėn. posėdyje.

d. <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-action-6-preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstance-peer-review-documents.pdf>

¹²⁰ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 30 d. <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>

¹²¹ OECD (2017), *BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Peer Review Documents*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris. Žiūrėta 2019 kovo 30 d. <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-action-6-preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstance-peer-review-documents.pdf>

¹²² OECD (2019), *Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 30 d. <https://doi.org/10.1787/9789264312388-en>

¹²³ Ibid. „OECD (2019)“

Atlikta apžvalga taip pat suteikė galimybę jurisdikcijoms, susiduriusioms su nepagrįstais sunkumais dėl sutikimo iš kitos jurisdikcijos gavimo, įgyvendinti minimalų BEPS 6 veiksmo standartą, pranešti apie tai parašant Sekretariatui iki 2018 m. Rugpjūčio 31 d.

Kaip numatyta Tarpusavio vertinimo dokumento (2017)¹²⁴ 14 punkte, pirmiau minėta metodika, taikoma apžvalgai dėl minimalaus standarto, kuriuo siekiama užkirsti kelią susitarimams dėl palankesnių sutarčių sąlygų, bus peržiūrėta 2020 m., atsižvelgiant į patirtį, įgytą atliekant BEPS 6 veiksmo apžvalgą pateiktą Tarpusavio vertinimo ataskaitoje (2019)¹²⁵.

Apibendrinant atliktą apžvalgą galima konstatuoti, kad 2018 m., kaip EBPO ir tikėtasi, beveik nė vienas iš nurodytų susitarimų neatitiko minimalaus standarto. To priežastis buvo ta, kad Daugiašalė konvencija, kuri kaip rodo apžvalga, yra geriausia priemonė minimaliam standartui įgyvendinti, įsigaliojo tik 2018 m. Liepos 1 d. Vis dėlto atlikus Tarpusavio apžvalgą paaiškėjo, kad didžioji dauguma Inkliuzinės sistemos narių pradėjo versti savo įsipareigojimą užkirsti kelią palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimui veiksmais ir modifikuoja savo sutarčių tinklą.

Tarpusavio vertinimo ataskaitos (2019)¹²⁶ duomenimis, 116-a inkliuzinės sistemos jurisdikcijų pranešė apie 5 080 galiojančių susitarimų. Į šį skaičių įeina daug susitarimų, apie kuriuos buvo pranešta du kartus, tačiau taip pat apima susitarimus tarp Inkliuzinės sistemos narių ir ne narių. Iš viso yra apie 1 940 susitarimų tarp pačių Inkliuzinės sistemos narių ir daugiau kaip 1 150 papildomų susitarimų tarp Inkliuzinės sistemos narių ir ne narių.

Susitarimai tarp Inkliuzinės sistemos narių ir ne narių nepakliūna į atliktą apžvalgą, o apibendrinti rezultatai Tarpusavio vertinimo ataskaitoje (2019)¹²⁷ sutelkti į 1 940 dvišalių susitarimų tarp pačių inkliuzinės sistemos narių. Tačiau sąrašas, kurį pateikė kiekviena jurisdikcija, rodo visus jų galiojančius mokestinius susitarimus ir kada bei kaip minimalus standartas buvo įgyvendintas visuose šiuose susitarimuose. Todėl, siekiant pripažinti kai kurių jurisdikcijų padarytą pažangą, BEPS 6 veiksmo Tarpusavio vertinimo ataskaitos (2019)¹²⁸ priede pateikiama informacija rodo atvejus, kai susitarimai nepakliuvę į apžvalgą, atitinka minimalų standartą arba jiems taikoma reikalavimus atitinkanti priemonė.

¹²⁴ OECD (2017), BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Peer Review Documents, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris. <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-action-6-preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstance-peer-review-documents.pdf>

¹²⁵ OECD (2019), *Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 30 d. <https://doi.org/10.1787/9789264312388-en>.

¹²⁶ Ibid. „OECD (2019)“

¹²⁷ Ibid. „OECD (2019)“

¹²⁸ Ibid. „OECD (2019)“

2018 m. Birželio 30 d. iš viso 82 Inkluzinės sistemos jurisdikcijos turėjo kai kuriuos susitarimus, kurie jau atitiko minimalų standartą arba kuriems buvo taikoma reikalavimus atitinkanti priemonė ir todėl jie netrukus atitiks¹²⁹ minimalų standartą. Dar septynios jurisdikcijos neturėjo išsamių galiojančių mokesčių susitarimų, kurie būtų tinkami atliktai apžvalgai. Dvidešimt septynios jurisdikcijos nebuvo pasirašiusios jokios reikalavimus atitinkančios priemonės minimaliam standartui įgyvendinti. Nė viena iš šių jurisdikcijų nebuvo anksčiau aprašyto proceso objektu, pagal kurį jurisdikcija gali kelti susirūpinimą dėl kitos jurisdikcijos minimalaus standarto įgyvendinimo ir pranešti apie tai EBPO sekretoriui.

Nors 2018 m. birželio 30 d. vis dar buvo ankstyvasis įgyvendinimo proceso etapas, tačiau 13 dvišalių susitarimų, kurie pakliuvo į atliktą apžvalgą, jau atitiko minimalų standartą. Nustatyta, kad papildomi keturi susitarimai, kuriems apžvalga netaikoma ir sudaryti tarp inkluzinės sistemos narių ir ne narių, atitinka minimalų standartą.

Dauguma inkluzinės sistemos jurisdikcijų padarė didelę pažangą įgyvendindamos minimalų standartą su daugybe susitarimų kuriems bus taikoma šiuo metu jau pasirašyta reikalavimus atitinkanti priemonė¹³⁰.

2018 m. Birželio 30 d. apie 1 604 iš 1 940 dvišalių susitarimų tarp inkluzinės sistemos narių tapo mokesčių sutartimis, kurioms taikoma Daugiašalė konvencija (t.y. abi susitariančiosios šalys išreiškė norą taikyti MLI šiam susitarimui¹³¹). Susitarimai, kurie bus modifikuoti Daugiašalės konvencijos, bus laikomi atitinkančiais minimalių standartų, kai tik tos nuostatos įsigalios. Rengiant apžvalgą 2018 metais, buvo tikimasi, kad daugiau kaip 50 tokių susitarimų 2019 m. atitiks minimalų standartą.

Buvo namanoma, kad apie 500 iš šių 1 940 dvišalių susitarimų ateityje galėtų būti modifikuojami Daugiašalės konvencijos pagrindu. Taip yra todėl, kad 500 sutarčių buvo išvardintos kaip sutartys kurioms norima taikyti MLI, bet tik vienos iš susitariančiųjų šalių ir vis dar laukiama patvirtinimo iš kitos¹³². Dauguma šių iš 500 papildomų „laukiančių“ susitarimų yra tarp inkluzinės sistemos narių, kurie pasirašė MLI ir tų, kurios dar nepasirašė.

¹²⁹ 2018 m. Spalio 15 d., aštuoniasdešimt keturios jurisdikcijos buvo MLI signotarės arba šalys, tačiau keturios iš jų nebuvo inkluzinės sistemos narės. Aštuoniasdešimt inkluzinės sistemos narių buvo MLI signotarės arba šalys, o dvi papildomos narės (Brazilija ir Zambija), nors ir nebuvo MLI signotarės arba šalys, sudarė protokolus dėl dalinių pakeitimų, kad būtų įgyvendintas minimalus standartas.

¹³⁰ Reikalavimus atitinkanti priemonė galėtų būti MLI, arba įsigaliojantis naujas [akeitimų] protokolai. Taip pat tai galėtų būti visiškai nauja sutartis, kuri dar neįsigaliojo. Apžvalgos atlikimo metu, kuri buvo paskelbta Tarpusavio vertinimo ataskaitoje (2019), t.y. 2018 m. birželio 30 d., MLI dar irgi buvo neįsigaliojus.

¹³¹ 2018 m. Birželio 30 d. dauguma pasirašiusiųjų MLI pozicijų, įskaitant paskelbtų mokesčių susitarimų sąrašą, buvo laikinos ir gali būti pakeistos ateityje.

¹³² Pagal MLI 2 straipsnį, susitarimas kuris turi būti modifikuotas pagal MLI reiškia susitarimą, dėl kurio kiekviena jo susitariančioji šalis pranešė depozitarui, nurodydama susitarimą kaip susitarimą, kuriam ji nori taikyti MLI.

Apžvalgos atlikimo metu buvo numanoma, kad MLI pakeis apie 65 proc. visų susitarimų sudarytų tarp inkliuzinės sistemos narių. Kai kurios papildomos jurisdikcijos išreiškė susidomėjimą pasirašyti MLI ir, jei jos tai padarys, ir išreikš norą MLI taikyti visoms savo sutartims, buvo numatoma, kad šis skaičius gali pasiekti 90 proc.

Galiausiai 14 iš 1 940 susitarimų yra subjektams dvišalei reikalavimus atitinkančiai priemonei, kuri dar neįsigaliojo¹³³. Buvo pasirašytos šešios papildomos dvišalės reikalavimus atitinkančios priemonės, iš dalies keičiančios susitarimus tarp inkliuzinės sistemos narių ir ne narių.

Danija, Suomija, Islandija, Norvegija ir Švedija pranešė, kad jau vyko derybos dėl Šiaurės šalių konvencijos pakeitimo siekiant įgyvendinti minimalų standartą.

Visuose 13-oje susitarimų, kurie jau atitiko minimalų standartą, minimalus standartas buvo įgyvendintas įtraukiant aiškų pareiškimą į preambulę ir pasirenkant taikyti PPT taisyklę. Penkiuose iš šių reikalavimus atitinkančių susitarimų PPT taisyklė papildyta LOB taisykle.

Susitarimams kurie išvardinti kaip tie kuriems prašoma taikyti Dsugiašalę konvenciją, visos 80 MLI pasirašiusių šalių taiko preambulės ir PPT nuostatas. Dvylika jurisdikcijų taip pat nusprendė taikyti supaprastintą LOB taisyklę pagal MLI, kad papildytų PPT taisyklę, kai tai įmanoma. Šešios papildomos jurisdikcijos sutiko patvirtinti supaprastintą LOB taisyklę susitarimuose su partneriais, pasirinkusiais supaprastintą LOB pagal MLI.

Iš viso, PPT buvo planuota įgyvendinti maždaug 1 260 susitarimuose, kuriems bus taikoma MLI. Maždaug į 50 iš šių susitarimų taip pat bus įtraukta ir supaprastinta LOB nuostata.

Visiems 14 susitarimų, subjektams dvišalei reikalavimus atitinkančiai priemonei taikyti, minimalus standartas įgyvendinamas įtraukiant preambulės pareiškimą ir PPT. Penkiuose iš šių reikalavimus atitinkančių susitarimų PPT taisyklė papildoma LOB nuostata.

Taigi daugiau kaip 80 iš 116 inkliuzinės sistemos jurisdikcijų ėmėsi prasmingų žingsnių įgyvendindamos minimalų standartą, pasirašydamos MLI arba sudarydamos dvišalių pakeitimų protokolus arba atlikdamos abu išvardintus variantus.

Kaip jau buvo minėta Tarpusavio vertinimo dokumente (2017)¹³⁴ numatyta galimybė jurisdikcijoms, kurios susidūrė su nepagrįstais sunkumais dėl kitos jurisdikcijos sutikimo gavimo įgyvendinti BEPS 6 veiksmo minimalų standartą, pranešti apie tai EBPO Sekretariatui¹³⁵.

¹³³ Kai kurie susitarimai, subjektams dvišalei reikalavimus atitinkančiai priemonei, taip pat buvo įtraukti į MLI, nes MLI leidžia jurisdikcijoms įgyvendinti kitas (ne minimalaus standarto) su sutartimis susijusias BEPS priemones.

¹³⁴ OECD (2017), BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Peer Review Documents, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris. Žiūrėta 2019 kovo 30 d. <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-action-6-preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstance-peer-review-documents.pdf>

¹³⁵ Ibid. „OECD (2017)“

Pirmosios tarpusavio apžvalgos metu kai kurios jurisdikcijos išreiškė susirūpinimą dėl minimalaus standarto įgyvendinimo savo susitarimuose. Šie klausimai buvo išspręsti. Todėl pirmoje tarpusavio apžvalgoje nebuvo pateikta jokių rekomendacijų.

Kai Inkliuzinės sistemos narės numatė tarpusavio apžvalgos procesą 2018 metams, jiems buvo aišku, kad didžioji dauguma susitarimų neatitiks BEPS 6 veiksmo minimalaus standarto iki galutinės datos 2018 m. birželio 30 d. Vis dėlto jos sutarė, kad svarbu pradėti stebėsenos procesą dėl trijų priežasčių:

- tokia ataskaita sudarytų pagrindą, kuriuo remiantis būtų galima geriausiai įvertinti būsimų metų pažangą;
- kova su palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimu buvo esminis BEPS veiksmų elementas, taigi Inkliuzinės sistemos narės norėjo pabrėžti, kokią svarbą jie teikia tam, kad mato jurisdikcijas pasiekusias gerą pažangą; ir
- pradėjimas stebėti progresą, padėtų sureguliuoti sunkumus atliekant tarpusavio apžvalgas ateityje.

Nors nėra privaloma pasirašyti MLI, Inkliuzinės sistemos narės, kurios jau yra tai padariusios, skatina pritraukti kuo daugiau kitų jurisdikcijų, kiek tik gali, prisijungti prie jų, išvardindamos tiek daug savo sutarčių partnerių, kiek tik įmanoma.

Tarpusavio vertinimo ataskaitoje (2019)¹³⁶ Inkliuzinė sistema pripažino sekančias BEPS 6 veiksmo darbo išvadas – visų pirma tai, kad nebuvo nustatytas minimalaus standarto įgyvendinimo terminas, nes, priešingai nei kiti minimalūs standartai, naujas derėjimasis dėl sutarties, nėra kažkas, kas priklauso tik nuo vienos jurisdikcijos (ką jurisdikcija gali daryti savarankiškai).

Nepaisant to, kad nėra konkretaus termino, iki kurio turi būti įgyvendintas minimalus standartas, jurisdikcijos prisiėmė rimtą įsipareigojimą, kurį tikimasi, kad jos įgyvendins gera valia, jei to paprašys kita jurisdikcija, Inkliuzinės sistemos narė. Numatytos sąlygos kaip suderinti šiuos veiksmus sukuriant procesą, kuriuo jurisdikcijos gali remtis, kai mano, jog nepadaro pakankamos pažangos derybose su kita jurisdikcija.

Kai kurios jurisdikcijos nurodė, kad buvo per anksti pasitelkti šį procesą atliekant pirmąją apžvalgą. Be to, šiose sąlygose reikalaujama, kad EBPO Sekretoriatas suteiktų kitai jurisdikcijai galimybę raštu pareikšti savo nuomonę ir aptarti atvejį WP1 darbo grupėje, kas galėjo būti labiau viešas forumas nei kai kurios jurisdikcijos būtų norėjusios. Kad ir kaip būtų, 2018 m. tarpusavio

¹³⁶ OECD (2019), *Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 30 d. <https://doi.org/10.1787/9789264312388-en>.

apžvalgos atlikimo metu, EBPO duomenimis¹³⁷, nebuvo nustatyta nei vienos iš 27 jurisdikcijų, kurios dar nėra pasirašiusios reikalavimus atitinkančių priemonių.

Inkliuzinės sistemos narės, kurioms kyla sunkumų gaunant kitos jurisdikcijos sutikimą įgyvendinti minimalų standartą savo dvišalėje sutartyje, gali pasinaudoti šių problemų sprendimo procesu, kuris išdėstytas Tarpusavio vertinimo dokumente (2017)¹³⁸ ir ragina pranešti EBPO sekretoriatui apie visus susirūpinimą keliančius klausimus, siekiant atkreipti inkliuzinės sistemos narių dėmesį į neišspręstus atvejus. Inkliuzinėje sistemoje ketinama apžvelgti šių sunkumų atsiradimo metodiką 2020 m. apžvalgos kontekste.

Tarpusavio vertinimo ataskaitoje (2019)¹³⁹ pažymima, kad galutinis BEPS darbo, susijusio su BEPS 6 veiksmu, tikslas yra ne tik numatyti nuostatas prieš palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimą, įtrauktas į mokesčių sutartis, bet padėti tašką kovoje su palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimu apskritai¹⁴⁰. Atliktos apžvalgos ribose nebuvo apsvarstyti, ar minimalaus standarto įgyvendinimas turėjo įtakos kovai su palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimu, ir dar per anksti tokiam tyrimui. Tačiau dalis tokios stebėsenos bus vykdoma kaip dalis BEPS 11 veiksmo (BEPS matavimas ir stebėjimas), kuriame siūlomi duomenų ir analizės patobulinimai padės palaikyti nuolatinį BEPS kiekybinio poveikio vertinimą, taip pat įvertinti pagal BEPS projektą parengtų atsakomųjų priemonių poveikį¹⁴¹.

Darbas, susijęs su BEPS 11 veiksmu¹⁴², taip pat galėtų padėti interpretuoti būsimųjų tarpusavio apžvalgos ataskaitų suvestinius ir jurisdikcijų duomenis. Todėl svarbu, kad darbas būtų derinamas su darbais, susijusiais su būsimomis tarpusavio apžvalgomis, siekiant nustatyti, kur slypi rimčiausios palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimų rizikos.

Kaip nustatyta Tarpusavio vertinimo dokumente (2017)¹⁴³, kitas tarpusavio apžvalgos procesas bus pradėtas 2019 m. pirmąjį pusmetį. Be to, kaip pažymėta Tarpusavio vertinimo ataskaitoje

¹³⁷ OECD (2019), *Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 30 d. <https://doi.org/10.1787/9789264312388-en>.

¹³⁸ OECD (2017), *BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Peer Review Documents*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris. Žiūrėta 2019 kovo 30 d. <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-action-6-preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstance-peer-review-documents.pdf>

¹³⁹ Ibid. „OECD (2019)“

¹⁴⁰ OECD (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, žiūrėta 2019 kovo 30 d. <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>.

¹⁴¹ Ibid. „OECD (2015)“

¹⁴² Ibid. „OECD (2015)“

¹⁴³ OECD (2017), *BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Peer Review Documents*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris. <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-action-6-preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstance-peer-review-documents.pdf>

(2019)¹⁴⁴, BEPS 6 veiksmo minimalaus standarto įgyvendinimo metodika skirta apžvalgai, bus peržiūrėta 2020 m., atsižvelgiant į patirtį, įgytą atliekant pirmąją apžvalgą.

Pagrindinė atliktos apžvalgos išvada yra ta, kad didžioji dauguma inkliuzinės sistemos narių padarė didelę pažangą įgyvendindamos minimalų standartą ir vykdo savo sutarčių tinklo modifikavimą, naudodamiesi Daugiašale konvencija, kuri pasirodė esanti greitas ir veiksmingas būdas leidžiantis jurisdikcijoms atitikti minimalų standartą. Kai kurios jurisdikcijos taip pat pradėjo sudarinėti dvišalius pakeitimų protokolus. Be to, kai kurios jurisdikcijos, kurios dar ne pradėjo įgyvendinti minimalaus standarto, nurodė tarpusavio apžvalgos klausimyne, kad ketina pasirašyti Daugiašalę konvenciją ateityje.

¹⁴⁴ OECD (2019), *Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264312388-en>.

4. DAUGIAŠALĖS KONVENCIJOS KURIA ĮGYVENDINAMOS SU MOKESČIŲ SUTARTIMIS SUSIJUSIOS PRIEMONĖS, SKIRTOS UŽKIRSTI KELIĄ MOKESČIŲ BAZĖS EROZIJAI IR PELNO PERKĖLIMUI ĮGYVENDINIMAS LIETUVOJE

2015 m. spalio 5 d. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija paskelbė Mokestinės bazės erozijos ir palno perkėlimo projekto galutines ataskaitas, kurias 2015 m. lapkričio 16-17 d. patvirtino G-20 valstybių lyderiai. Ataskaitose¹⁴⁵ numatytos rekomendacijos ir priemonės kovai su pelno mokesčių bazės irimu ir pelno perkėlimu.

Atsižvelgiant į EBPO susirūpinimą, kad dėl vis didėjančios globalizacijos taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys nebeišsprendžia laiku visų aktualių klausimų, nepaisant to, kad nuolat atnaujinama EBPO Modelinė dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencija ir jos komentarai, ir siekiant įgyvendinti BEPS ataskaitose numatytas priemones mokesčių sutarčių srityje turėtų būti keičiamos jau šiuo metu taikomos dvišalės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys dvišalių derybų pagrindu, o tokių sutarčių šiuo metu pasaulyje yra apie 3000, vienoje iš patvirtintų ataskaitų (BEPS 15 veiksmas¹⁴⁶), buvo pasiūlyta sukurti daugiašalį, precedento neturintį, instrumentą, kurio pagrindu valstybės turėtų galimybę įgyvendinti rezultatus, pasiektus sprendžiant BEPS problemas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių srityje.

EBPO Fiskalinių reikalų komiteto iniciatyva 2015 m. buvo įsteigta speciali darbo grupė dėl Daugiašalio instrumento kūrimo, kurioje dalyvauja visos suinteresuotos valstybės lygiomis teisėmis, ji techniškai aptarnaujama EBPO Sekretoriato. Šios darbo grupės posėdžiai vyko 2015-2016 m.

Lietuvos Respublikos Finansų ministerija (toliau – **Finansų ministerija**) 2017-04-05 rašte Nr. (14.39-01)-6K-1702569 pažymi¹⁴⁷, kad galutinis Daugiašalės konvencijos, įgyvendinančios su mokesčių sutartimis susijusias priemones, nukreiptas prieš mokesčio bazės irimą ir pelno perkėlimą, tekstas buvo priimtas 2016 m. lapkričio 24 d. specialios darbo grupės dėl Daugiašalio instrumento kūrimo posėdyje. Taip pat šiame posėdyje patvirtintas Daugiašalės konvencijos Aiškinamasis raštas, kuriuo paaiškinama, kaip bus taikomos Daugiašalės konvencijos nuostatos,

¹⁴⁵ Žiūrėta 2019 balandžio 7 d. <http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm>

¹⁴⁶ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 24-27 p. Žiūrėta 2019 balandžio 7 d. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

¹⁴⁷ Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos 2017-04-05 raštas Nr. (14-39-01)-6K-1702569 „Dėl Daugiašalio instrumento pasirašymo“, žiūrėta 2019 kovo 30 d. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/a6b36cf01df111e79f4996496b137f39?jfwid=-ol1rvq90a>

kokią įtaką jos turės Daugiašalės konvencijos pagrindu modifikuojamoms dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatomis.

Daugiašalės konvencijos tikslas – modifikuoti šiuo metu galiojančias dvišales dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, siekiant efektyviausiu ir sinchronizuotu būdu įgyvendinti BEPS galutinėse ataskaitose numatytas priemones, susijusias su dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis¹⁴⁸, t.y. iš esmės įtvirtinti priemones, nukreiptas prieš piktnaudžiavimą šiomis sutartimis ir gerinančias ginčų, kylančių iš sutarčių, sprendimo mechanizmą, įskaitant ir minimalius standartus šioje srityje.

Finansų ministerija rašo¹⁴⁹, kad atsižvelgiant į tai, kad BEPS minimalūs standartai dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių srityje gali būti įgyvendinami skirtingais būdais, ir tai, kad Daugiašalės konvencijos kūrimo dalyvavo daugiau 100-to įvairių valstybių ir jurisdikcijų, kurių mokesčių politika dvigubo apmokestinimo srityje yra labai skirtinga, Daugiašalės konvencijos nuostatų lankstumas ir aiškumas užtikrinamas per kiekvienos valstybės ir jurisdikcijos, dalyvaujančios šios konvencijos pasirašyme, pateiktas rezervacijas (išlygas), opcijas ir notifikacijas – pranešimus apie egzistuojančias dvigubo apmokestinimo sutarčių nuostatas, kurios bus modifikuojamos Daugiašalės konvencijos pagrindu.

Vadovaujantis Daugiašalės konvencijos 28 ir 29 straipsnio nuostatomis, Daugiašalei konvencijai negali būti nustatoma jokia rezervacija (išlyga), išskyrus tas, kurios aiškiai numatytos atitinkamuose Daugiašalės konvencijos straipsniuose; Daugiašalės konvencijos pasirašymo metu pateikiamos valstybių rezervacijos (išlygos) gali būti laikino pobūdžio, jos patvirtinamos deponuojant Daugiašalės konvencijos ratifikavimo, priėmimo ar patvirtinimo dokumentą. Pažymėtina, kad rezervacijas (išlygas) galima bet kada atšaukti ar pakeisti labiau apribojančia išlyga, nusiunčiant depozitarui pranešimą. Atkreiptinas dėmesys, kad naujos rezervacijos (išlygos) galimos tik dėl naujai į Daugiašalės konvencijos taikymo sritį įtraukiamų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių.

Pagal Finansų ministerijos paskelbtą informaciją¹⁵⁰, specialios darbo grupės dėl Daugiašalio instrumento kūrimo posėdyje buvo sutarta, kad iki Daugiašalės konvencijos pasirašymo, kurio pirmoji ceremonija buvo numatyta 2017 birželio 7 d. Paryžiuje, kiek įmanoma anksčiau valstybės ir jurisdikcijos, dalyvaujančios Daugiašalės konvencijos pasirašyme, pateikia savo preliminaras

¹⁴⁸ BEPS ataskaita dėl 2 Veiksmo „Dėl Hibridinių neatitikimų“; BEPS ataskaita dėl 6 Veiksmo „Dėl Piktnaudžiavimo Sutartimis“; BEPS ataskaita dėl 7 Veiksmo „Dėl Nuolatinių buveinių vengimo“; BEPS ataskaita dėl 14 Veiksmo „Dėl Ginčų sprendimo gerinimo“

¹⁴⁹ Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos 2017-04-05 raštas Nr. (14-39-01)-6K-1702569 „Dėl Daugiašalio instrumento pasirašymo“, žiūrėta 2019 balandžio 7 d. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/a6b36cf01df111e79f4996496b137f39?jfwid=-ol1rvq90a>

¹⁵⁰ Ibid. „LR FM“

rezervacijas (išlygas) ir opcijas, kad kita dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties šalis galėtų iš anksto įvertinti, kaip pasirašoma Daugiašalė konvencija modifikuos galiojančią dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį. Kartu atkreiptinas dėmesys, kad pagal Daugiašalės konvencijos nuostatas valstybių ir jurisdikcijų teikiamos rezervacijos (išlygos) galimos visų sutarčių, kurioms bus taikoma Daugiašalė konvencija, arba sutarčių, kurioms bus taikoma Daugiašalė konvencija, rinkinio (sutarčių nuostatos specifiškai objektyviai apibrėžtos) atžvilgiu. Atsižvelgdama į tai, Finansų ministerija, atlikusi tuo metu taikomų Lietuvos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatų analizę bei įvertindama mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją dėl jų nuostatų taikymo praktikoje kylančių problemų, parengė preliminaras Lietuvos rezervacijas (išlygas) ir opcijas, siūlydama netaikyti šių Daugiašalės konvencijos straipsnių (3 straipsnio „Skaidrūs subjektai“, 4 straipsnio „Dvigubo rezidavimo subjektai“, 5 straipsnio „Dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodų taikymas“, 8 straipsnio „Dividendų pervedimo sandoriai“, 9 straipsnio „Kapitalo prieaugio pajamos, gaunamos perleidus subjektą, kurie sukuria savo vertę daugiausia iš nekilnojamojo turto, akcijas ar turtinius interesus“, 10 straipsnio „Kovos su piktnaudžiavimu taisyklė, skirta trečiųjų šalių jurisdikcijose įsikūrusiems nuolatinėms buveinėms“, 11 straipsnio „Mokestinių sutarčių taikymas siekiant apriboti Šalies teisę apmokestinti savo rezidentus“, VI Konvencijos dalies „Arbitražas“). Siekdama preliminarus aiškumo, kuris padėtų įvertinti ir suprasti, kaip per Daugiašalės konvencijos nuostatas būtų modifikuojamos Lietuvos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, Finansų ministerija parengė lyginamąjį Lietuvos dvigubo apmokestinimo sutarčių keičiamų straipsnių variantą su komentarais.

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau - VMI prie FM) savo 2018-12-13 pranešime „Dėl daugiašalės konvencijos įgyvendinimo ir taikymo 2019 m.“ Nr. (18.10-31-1E) RM-41320¹⁵¹ savo ruožtu informavo, kad dar 2017 m. birželio 7 d. Lietuvos atstovai Paryžiuje pasirašė Daugiašalę konvenciją, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno. Tokiu būdu įsipareigota taip pakeisti dvišales dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kad jos atitiktų Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos ir G20 Mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo projekto rekomendacijas dėl priemonių, skirtų kovai su agresyviu mokesčių planavimu, susijusių su Hibridiniais neatitikimais (BEPS 2 Veiksmas), Piktnaudžiavimu sutartimis (BEPS 6 Veiksmas), Nuolatinėms buveinėms vengimu (BEPS 7 Veiksmas) ir Ginčų sprendimo gerinimu (BEPS 14 Veiksmas).

¹⁵¹ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-12-13 raštas dėl daugiašalės konvencijos įgyvendinimo ir taikymo 2019 m. Nr.(18.10-31-1E) RM -41320. Žiūrėta 2019 kovo 20 d. <https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/8782061/RM+-41320/f5f48daa-2877-4630-8780-a783fae55b3e>.

Kadangi Daugiašalės konvencijos ratifikavimo dokumentai Lietuvos įgaliotų atstovų EBPO deponuoti 2018 m. rugsėjo 11 d., Lietuvoje ji įsigaliojo ir yra taikoma nuo 2019 m. sausio 1 d.

Nors Lietuva savo pozicijoje yra išreiškusi norą Daugiašalę konvenciją taikyti su visomis 54 taikomomis DAIS sutartimis (DAIS su Japonija¹⁵², kuri įsigaliojusi nuo 2019 m. sausio 1 d., Daugiašalės konvencijos nebus keičiama, kadangi pačiame DAIS tekste įtvirtinami Daugiašalės konvencijos minimalaus standarto reikalavimai). Kaip rašoma Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl Lietuvos Respublikos ir Japonijos sutarties dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo ir vengimo prevencijos ratifikavimo“ aiškinamasis rašte¹⁵³, 2017 m. liepos 13 d. Vilniuje buvo pasirašyta Lietuvos Respublikos ir Japonijos sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo ir vengimo prevencijos (toliau – **Sutartis**), kuri, kaip ilgalaikė ekonominė sutartis, vadovaujantis Lietuvos Respublikos Konstitucijos 138 straipsnio pirmosios dalies 6 punktu, turi būti ratifikuota Lietuvos Respublikos Seime. Atsižvelgiant į tai, buvo parengtas Lietuvos Respublikos įstatymo dėl Lietuvos Respublikos ir Japonijos sutarties dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo ir vengimo prevencijos ratifikavimo projektas (toliau – **Įstatymo projektas**). Sutartis pasirašyta įgyvendinant Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos įgyvendinimo plano 4.3.2 dalies 8 punkte įtvirtintą prioritetų kryptį „Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tinklo nuosekli plėtra, galiojančių sutarčių peržiūra ir keitimas, be kita ko, honorarų apmokestinimo peržiūra ir EBPO BEPS rezultatų, kuriais siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimo praktikoms sutarčių srityje, įgyvendinimas“.

Svarbu pažymėti, kad prieš įsigaliojant Sutarčiai, Lietuva ir Japonija taikė vidaus teisės aktus, apmokestindamos tiek savo rezidentų Sutarties šalyje gautas pajamas, tiek Sutarties šalies rezidentų savo valstybėse gautas pajamas. Neįsigaliojus Sutarčiai, nebuvo užtikrinamas teisinis tikrumas dėl Sutarties šalių gyventojų ir įmonių kitoje Sutarties šalyje gaunamų pajamų apmokestinimo tvarkos, taikomos mažiau palankios pajamų dvigubo apmokestinimo panaikinimo sąlygos ir nebuvo nustatyti dvišalių administracinio bendradarbiavimo gairių. Atsižvelgiant į tai, tampa akivaizdu kokią naudą suteikia DAIS turėjimas. Tačiau, svarbu, kad ta nauda būtų gaunama tinkamomis aplinkybėmis ir nepiktnaudžiaujant sutarties nuostatomis, todėl šalys turi numatyti tam tikrus saugiklius daugybei piktnaudžiavimo atvejų.

¹⁵² Lietuvos Respublikos ir Japonijos sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo ir vengimo prevencijos. TAR, 2018-08-31, Nr. 13746. Žiūrėta 2019 kovo 20 d. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/fa4a6dc1ad5411e8aa33fe8f0fea665f?jfwid=-fa58h9gt9>

¹⁵³ Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl Lietuvos Respublikos ir Japonijos sutarties dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo ir vengimo prevencijos ratifikavimo“ aiškinamasis raštas. Žiūrėta 2019 kovo 20 d. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActPrint/lt?jfwid=11dyheeju&documentId=be5bd100eb0d11e7a5cea258c39305f6&category=TAK>.

Lietuvos – Japonijos Sutartis pagrįsta apmokestinimo teisių pasidalijimo, dvigubo apmokestinimo naikinimo ir bendradarbiavimo mokesčių srityje principais, nustatytais Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos ir Jungtinių Tautų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modeliuose, kartu atsižvelgiant į Lietuvos pelno, gyventojų pajamų apmokestinimo sistemas bei siektinus bendradarbiavimo mokesčių administravimo srityje standartus. Sutarties projekte buvo atsižvelgta ir į 2015 m. lapkričio 16–17 d. EBPO ir G20 valstybių vadovų patvirtintose Mokesčių bazės irimo ir pelno perkėlimo projekto galutinėse ataskaitose numatytas priemonės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių srityje.

Sutarties preambulėje nustatoma, kad Sutarties tikslas yra plėtoti Lietuvos Respublikos ir Japonijos (toliau – **Susitariančiosios Valstybės**) ekonominius santykius ir sustiprinti tarpusavio bendradarbiavimą mokesčių srityje. Taip pat įtvirtinta nuostata, kad Sutartimi siekiama panaikinti dvigubą apmokestinimą kartu nesukuriant galimybių atsirasti nepagrįstam dvigubam neapmokestinimui ar mažesniai apmokestinimui dėl piktnaudžiavimo apmokestinimo taisyklėmis, tokiu būdu įgyvendinant minimalų standartą, įtvirtintą BEPS 6 veiksmo galutinėje ataskaitoje „Dėl piktnaudžiavimo sutartimis prevencijos“.

Sutarties 1 straipsnyje išvardijami asmenys, kuriems taikoma Sutartis (asmenys, kurie yra vienos arba abiejų susitariančiųjų valstybių rezidentai). Taip pat šio straipsnio nuostatos numato, kada finansiškai skaidrių subjektų pajamos būtų laikomos susitariančiųjų valstybių rezidentų pajamomis, kartu apibrėžiant finansiškai skaidrių subjektų sąvoką. Šių nuostatų tikslas užtikrinti, kad šios lengvatos nebūtų taikomos, kai nė viena iš Sutarties šalių pagal savo vidaus teisę skaidrių subjektų pajamų nelaiko savo šalies rezidentų pajamomis. Tokiu būdu įgyvendinamos rekomendacijos, įtvirtintos galutinėje BEPS ataskaitoje dėl 2 veiksmo „Dėl hibridinių neatitikimų“, kas yra vienas iš keturių minimalių standartų.

Sutarties 23 straipsnis „Teisė gauti lengvatas“. Susitariančiosios Valstybės rezidentas turi teisę gauti lengvatas, numatytas Sutarties 10, 11, 12 straipsniuose, jeigu toks asmuo atitinka turinčio teisę gauti naudą asmens kriterijus, nustatytus šiame straipsnyje. Taip pat šiame straipsnyje įtvirtinta bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė: lengvatos pajamoms nesuteikiamos, jei yra pagrindas daryti išvadą, kad gauti tokią lengvatą buvo pagrindinis bet kurio susitarimo ar sandorio, kuris tiesiogiai ar netiesiogiai lėmė lengvatos atsiradimą, tikslas, išskyrus atvejus, jei nustatoma, kad lengvatos suteikimas tokiomis aplinkybėmis atitinka konkrečių Sutarties nuostatų tikslus. Šios nuostatos įgyvendina minimalų apsaugos nuo piktnaudžiavimo mokesčių sutartimis standartą, įtvirtintą galutinėje BEPS ataskaitoje dėl 6 veiksmo „Dėl piktnaudžiavimo sutartimis prevencijos“.

Sutarties 26 straipsnis. Abipusio susitarimo procedūros straipsnio nuostatos suteikia teisę asmenims, manantiems, kad jie buvo ar bus apmokestinti, pažeidžiant Sutarties nuostatas, kreiptis į bet kurios Susitariančios Valstybės kompetentingą asmenį su prašymu išspręsti tokio nepagrįsto apmokestinimo klausimą. Šis straipsnis taip pat numato procedūrą, pagal kurią sprendžiami sunkumai, kylantys taikant arba aiškinant Sutartį. Šio straipsnio nuostatos kartu įgyvendina minimalų standartą, įtvirtintą galutinėje BEPS ataskaitoje dėl 14 veiksmo „Dėl ginčų sprendimų gerinimo mechanizmo“, kurių tikslas didinti ginčų dėl sutarčių nuostatų sprendimo mechanizmo efektyvumą, užtikrinant, kad sutarčių pareigos, susijusios su abipusio susitarimo procedūra, yra visiškai įgyvendinamos gera valia ir abipusio susitarimo procedūros metu sprendžiami atvejai yra išsprendžiami. Be to, tai pirmoji sutartis, kurioje numatoma galutinė ginčo sprendimo procedūra, t. y. tuo atveju, jeigu kompetentingi asmenys per dvejus metus negali išspręsti su asmens pareiškimu susijusio klausimo, asmens prašymu, tokie klausimai gali būti perduoti spręsti arbitražui.

Akivaizdu, kad ruošiant Sutarties tekstą daug dėmesio buvo skirta BEPS minimalių standartų įgyvendinimui, kurie nustatyti BEPS ataskaitoje dėl 2 Veiksmo „Dėl Hibridinių neatitikimų“; BEPS ataskaitoje dėl 6 Veiksmo „Dėl Piktnaudžiavimo Sutartimis“; BEPS ataskaitoje dėl 7 Veiksmo „Dėl Nuolatinių buveinių vengimo“; BEPS ataskaitoje dėl 14 Veiksmo „Dėl Ginčų sprendimo gerinimo“.

Atsižvelgiant į tai, kad Sutartis pasirašyta 2017 m. liepos 13 d., o įsigaliojo tik 2019 sausio 1 d., galima daryti išvadą, kad tokio pobūdžio sutarčių derinimas užtrunka, nekalbant apie teksto derinimą iki pasirašymo, kas kainuoja valstybės institucijoms daug laiko ir kaštų sąnaudų. Jei reikėtų panašiu būdu derinti ir likusias 54 DAIS (su Airija, Armėnijos Respublika, Austrijos Respublika, Azerbaidžano Respublika, Baltarusijos Respublika, Belgijos Karalyste, Bulgarijos Respublika, Čekijos Respublika, Danijos Karalyste, Estijos Respublika, Graikijos Respublika, Gruzija, Indijos Respublika, Islandijos Respublika, Italijos Respublika, Ispanijos Karalyste, Izraelio Valstybe, Jungtinėmis Amerikos Valstijomis, Jungtiniais Arabų Emyratais, Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Jungtine Karalyste, Kanada, Kazachstano Respublika, Kinijos Liaudies Respublika, Kipro Respublika, Kirgizijos Respublika, Korėjos Respublika, Kroatijos Respublika, Latvijos Respublika, Lenkijos Respublika, Liuksemburgo Didžiąja Hercogyste, Makedonijos Respublika, Malta, Meksikos Jungtinėmis Valstijomis, Moldovos Respublika, Nyderlandų Karalyste, Norvegijos Karalyste, Prancūzijos Respublika, Portugalijos Respublika, Rumunijos Respublika, Rusijos Federacija, Serbijos Respublika, Singapūro Respublika, Slovakijos Respublika, Slovėnijos Respublika, Suomijos Respublika, Švedijos Karalyste, Šveicarijos Federacija, Turkmėnistanu, Turkijos Respublika, Ukraina, Uzbekistano Respublika,

Vengrijos Respublika ir Vokietijos Federacine Respublika.). Visos šios sutartys pagrįstos apmokestinimo teisių pasidalijimo, dvigubo apmokestinimo naikinimo ir bendradarbiavimo mokesčių srityje principais, nustatytais EBPO ir Jungtinių Tautų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modeliuose, kartu atsižvelgiant į Lietuvos pelno, gyventojų pajamų apmokestinimo sistemas ir siektinus bendradarbiavimo mokesčių administravimo srityje standartus. Tačiau šiose sutartyse nėra įgyvendintos 2015 m. lapkričio 16–17 d. EBPO ir G20 valstybių vadovų patvirtintose BEPS projekto galutinėse ataskaitose ir 2017 m. birželio 7 d. Paryžiuje pasirašytoje Daugiašalėje konvencijoje numatytos kovos su BEPS dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių srityje¹⁵⁴ priemonės, tad galime tik spėlioti kiek užtruktų pakeisti ir suderinti kiekvieną sutartį atskirai.

Nuo 2019 m. sausio 1 d. Daugiašalės konvencijos nuostatos (priklausomai nuo atitinkamų valstybių dokumentų deponavimo EBPO) modifikavo devynias Lietuvos DAIS, t. y. sutartis su Austrija, Izraeliu, Jungtine Karalyste, Lenkija, Prancūzija, Serbija, Slovakija, Slovėnija ir Švedija¹⁵⁵. Šių DAIS atskirų straipsnių nuostatos, priklausomai nuo Susitariančių valstybių pozicijų, pasikeitė nuo 2019 m.

Priklausomai nuo kitų DAIS valstybių pasirengimo ir dokumentacijos EBPO deponavimo proceso, atitinkamai keičiamos ir kitos Lietuvos DAIS. VMI prie FM vykdo EBPO skelbiamos informacijos nuolatinį monitoringą dėl Daugiašalės konvencijos įsigaliojimo valstybėms, su kuriomis Lietuva yra sudariusi DAIS, kad galėtų įgyvendinti tinkamą ir savalaikę informacijos sklaidą apie konkrečių Lietuvos su užsienio valstybėmis taikomų mokesčių sutarčių modifikacijas.

Smulkiau panagrinėjus Daugiašalę konvenciją galima teigti, kad nuostatos susideda iš privalomosios dalies - minimalaus standarto, kurį prie šios konvencijos prisijungusios valstybės bendru sutarimu įsipareigojo įgyvendinti, ir iš papildomos dalies, kurios nuostatas galima pasirinkti taikyti visa apimtimi, tik dalį arba visai atsisakyti taikyti, priklausomai nuo valstybių pateiktų rezervacijų ir abipusio susitarimo. Kadangi Daugiašalė konvencija ne pakeis, bet bus taikoma šalia Lietuvos DAIS nuostatų, siekiant šių teisės aktų nuostatų taikymo aiškumo, rengiami Daugiašalės konvencijos ir Lietuvos atskirų DAIS sintezuoti tekstai, įtvirtinantys dviejų teisės aktų sintezavimo rezultatus (pvz., į DAIS tekstą bus įterpiamos Daugiašalės konvencijos nuostatos, kurios taikomos vietoje ar kartu su esamomis nuostatomis). Kiek bus modifikuojamos DAIS

¹⁵⁴ BEPS ataskaita dėl 2 Veiksmo „Dėl Hibridinių neatitikimų“; BEPS ataskaita dėl 6 Veiksmo „Dėl Piktnaudžiavimo Sutartimis“; BEPS ataskaita dėl 7 Veiksmo „Dėl Nuolatinį buveinių vengimo“; BEPS ataskaita dėl 14 Veiksmo „Dėl Ginčų sprendimo gerinimo“

¹⁵⁵ Žiūrėta 2019 balandžio 7 d. <http://www.vmi.lt/cms/tarptautines-dvigubo-apmokestinimo-ivengimo-sutartys;jsessionid=1F206E93975E44416D20D0BDA446A279>

rengiant sintezuotus tekstus, priklausys ne tik nuo Lietuvos, bet ir nuo kitų Susitariančių valstybių pasirinkimų/rezervacijų įgyvendinant Daugiašalės konvencijos nuostatas, tačiau Daugiašalės konvencijos minimalus standartas privalo būti įgyvendintas visų įsipareigojusių valstybių. Kadangi valstybės turi teisę atšaukti pateiktas Daugiašalės konvencijos atskirų straipsnių rezervacijas, sintezuoti tekstai gali kisti. Pagal Lietuvos pasirašytos Daugiašalės konvencijos turinį, siekiama įgyvendinti 6, 7 ir 12-17 straipsnių nuostatas, taip pat taikomos preambulės, I dalies „Apimtis ir terminai aiškinimas“ ir VII dalies „Baigiamosios nuostatos“ nuostatos. Daugiašalės konvencijos minimalus standartas, kurį, privaloma įtvirtinti (išskyrus atvejus, kai DAIS nuostatose jau įtvirtintos analogiškos nuostatos) ir taikyti, apima:

- 6 straipsnį - „Sutarties, kuriai taikoma Konvencija, tikslas“ - be iki šiol DAIS įtvirtinto dvigubo apmokestinimo išvengimo tikslo, įtvirtinami ir kiti tikslai, t.y. nurodoma, kad sutartimis nesiekama sudaryti dvigubo neapmokestinimo galimybių ar mažesnio apmokestinimo galimybių slepiant ar vengiant mokėti mokesčius, įskaitant ir susitarimus dėl sutarties lengvatų, kurios netiesiogiai būtų naudingos ir trečiųjų (ne susitariančių) valstybių rezidentams;

- 7 straipsnį - „Piktnaudžiavimo Sutartimi prevencija“ - nustato piktnaudžiavimo DAIS atvejus, kada sutartyje įtvirtintos lengvatos netaikomos, t.y. jei, atsižvelgus į visus reikšmingus faktus ir aplinkybes, būtų pagrįsta daryti išvadą, kad gauti tokią lengvatą buvo pagrindinis ar vienas pagrindinių bet kurio susitarimo ar sandorio arba bet kurio su susitarimu ar sandoriu susijusio asmens tikslų, išskyrus atvejus, kada lengvatos suteikimas atitinka DAIS tikslus. Tokiu būdu įtvirtinama bendra visoms DAIS lengvatomis taikoma prieš mokesčių piktnaudžiavimą nukreipta priemonė, paremta susitarimų ir transakcijų pagrindinio tikslo vertinimu (PPT taisyklė), kuria remdamasis mokesčių administratorius galėtų atsisakyti DAIS įtvirtintų lengvatų taikymo konkrečiam mokesčių mokėtojui;

- 16 straipsnį - „Abipusio susitarimo procedūra“ - DAIS modifikacijų tikslas - tarpvalstybinių ginčų sprendimų gerinimas:

- Mokesčių mokėtojui, manančiam, kad jis yra apmokestinamas nesilaikant DAIS nuostatų, sudaroma galimybė kreiptis ne tik į rezidavimo, bet ir į kitos susitariančios valstybės asmenis, atsakingus už tokių ginčų sprendimą;

- Užtikrinamas ne trumpesnis, nei 3 metų (nuo pranešimo apie DAIS nuostatų neatitinkantį apmokestinimą) mokesčių mokėtojo kreipimosi terminas;

- Užtikrinama, kad pasiektas susitarimo rezultatas būtų vykdomas nepaisant vidaus įstatymais nustatytų laiko apribojimų.

Naujos ginčų sprendimo taisyklės mokesčių mokėtojams sudarys geresnes ginčų sprendimo tarp valstybių sąlygas ir užtikrins vieningą ir tinkamą sutarčių nuostatų įgyvendinimo užtikrinimą.

Kitų Lietuvos pasirinktų Daugiašalės konvencijos straipsnių (kurie nėra minimalaus standarto dalis, todėl nėra privalomi) nuostatos bus taikomos tik tuo atveju, jei kita Susitariančioji valstybė taip pat pasirinks taikyti atitinkamas nuostatas:

- 12-15 straipsniai, papildantys DAIS straipsnį „Nuolatinė buveinė“

Pateikiami nuolatinės buveinės apibrėžimo ir identifikavimo pakeitimai atitinka BEPS 7 Veiksmo (Dėl nuolatinių buveinių vengimo) rekomendacijas. DAIS 5 straipsnio (Nuolatinė buveinė) nuostatos papildomos kontraktų skaidymo prevencijos priemonėmis. Pavyzdžiui, daugelyje DAIS numatyta, kad statybų aikštelė arba statybos ar instaliavimo projektas nuolatine buveine laikomi tik tuo atveju, jeigu jo trukmė ilgesnė negu dvylika 12 mėnesių (kai kuriose DAIS 6 ar 9 mėn.), paslaugų teikimo atveju - ilgiau kaip 183 dienos. Daugiašalė konvencija siekiama nustatyti, kad veikla bus laikoma nuolatine ir tais atvejais, kai dėl kontraktų išskaidymo kiekvienos vykdomos veiklos trukmė atskirai įvertinus nors ir nesiekia DAIS nustatyto laikotarpio, kada atsiranda nuolatinė buveinė, tačiau aišku, kad visa kontraktų grandinė sudaro pakankamą vieningą nuolatinės veiklos periodą.

Įtraukiami ir veiklų skaidymo atvejų apribojimai, kai siekdamos išvengti nuolatinės buveinės statuso įmonės veiklas tikslingai išskaido taip, kad kiekviena iš jų tampa tik pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio. Kadangi veiklos, kurios DAIS apibrėžiamos kaip pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio, dabar gali būti traktuojamos kaip atitinkančios esminę verslo veiklą, griežtinant apibrėžimus, siekiama užtikrinti, kad nesusidarytų sąlygos dirbtinam veiklų skaidymui, siekiant jas padaryti tik pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio veiklomis, taip išvengiant nuolatinės buveinės statuso identifikavimo.

Tuo atveju, jei užsienio įmonė savo veiklas išskaido, t.y. veiklos ir organizacinę struktūrą sudėlioja taip, kad išvengtų nuolatinės buveinės statuso, kiekvienam iš veiklos padalinių priskirdama atskirą pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio funkciją, būtina užtikrinti, kad tokiu būdu nebūtų išvengiama nuolatinės buveinės. Vykdoma veikla laikoma nuolatine, jei:

- glaudžiai susijusios įmonės vienoje iš susitariančių valstybių (toje pačioje ar skirtingose valstybės vietose) vykdo veiklas, kurios nors atskirai ir yra pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio, tačiau kartu yra nuoseklios ūkinės veiklos dalis arba
- viena iš glaudžiai susijusių įmonių toje valstybėje veikia per nuolatinę buveinę, o kita vykdo paruošiamojo ar parengiamojo pobūdžio veiklą, kurios kartu yra nuoseklios ūkinės veiklos dalis.

Daugiašalė konvencija taip pat patikslinamos (ne)priklausomo agento sąvokos. Pakeitimai įtvirtina nuostatą, kad įmonė vykdys veiklą per nuolatinę buveinę, jei asmuo (priklausomas agentas):

- veikia jos naudai ir
- nuolat sudarinėja sutartis ar lemia jų sudarymą, ir
- sutartys sudaromos arba įmonės vardu, arba dėl įmonės disponuojamų prekių pardavimo ar paslaugų suteikimo.

Nurodytų priklausomo agento požymių visuma užtikrina, kad įmonė veikia per nuolatinę buveinę. Toks požymių testas, pavyzdžiui, padės nustatyti, ar užsienio įmonės veikla per komisionierių nesukuria nuolatinės buveinės komisionieriaus veiklos vietos valstybėje.

Daugiašalės konvencijos 12-15 straipsnių taikymo tikslais asmuo arba įmonė bus laikomi glaudžiai susiję su įmone, jei vienas kontroliuoja kitą arba abu yra kontroliuojami tų pačių asmenų ar įmonių. Asmuo ar vienetas laikomas kontroliuojančiu, jei tiesiogiai ar netiesiogiai turi daugiau nei 50 procentų turtinių interesų (įmonės atveju - daugiau kaip 50 proc. akcijų ar nuosavybės), gaunamos iš sutartinių santykių, kitame asmeniškai ir įmonėje arba dviejose įmonėse.

- 17 straipsnis - „Atitinkami patikslinimai“

Dėl tikslinamos sandorių kainodaros skirtingose valstybėse gali susidaryti dvigubas apmokestinimas, kada viena valstybė, koreguodama įmonės pelną, jį apmokestina, tačiau kita valstybė susijusios įmonės jau sumokėto pelno mokesčio sumos atitinkamai nepatikslina (t.y. nepadidina/nesumažina). Pakeitimu užtikrinamas privalomas vienodas pelno koregavimas, kada vienai valstybei apskaičiavus ir apmokestinus įmonės pelną, kuris kitoje valstybėje buvo apmokestintas kaip kitos susitariančios valstybės įmonės pelnas, pastaroji valstybė atitinkamai privalo koreguoti mokėtiną pelno mokesťį.

VMI 2018-12-13 rašte Nr.(18.10-31-1E) RM - 41320 atkreipia dėmesį, kad dėl Daugiašalės konvencijos specifiškumo, t. y. galimybės nuolat ją modifikuoti atšaukiant rezervacijas ir pan., esama dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių komentarų sistema, parengta pagal atskirus DAIS straipsnius, nėra tinkama aiškiam sintezuoto teksto detalizavimui pagal atskiras valstybes, todėl VMI mato būtinybę keisti DAIS komentarų formą, t.y. rengti ne atskirų straipsnių komentarus, o konkrečių DAIS komentarus.

Taigi mokesčių mokėtojai, turintys tarptautinių sandorių, kuriems yra taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, turi pasitikrinti Lietuvos MLI poziciją, o jei turi sandorių kitų dviejų valstybių/jurisdikcijų apimtyje – atitinkamų šalių MLI pozicijas.

Taigi galima daryti išvadą, kad MLI taikymo procedūra suskirstoma į sekančius žingsnius:

- pasitikrinama, ar Daugiašalė konvencija yra įsigaliojusi abiejose mokestinės sutarties šalyse, jeigu ši sąlyga tenkinama
- pasitikrinama ar abi sutarties šalys pasirinko modifikuoti konkrečią dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, jeigu taip
- pasitikrinama, ar abi sutarties šalys pasirinko tuos pačius minimalaus standarto įgyvendinimo metodus

Daugiašalė konvencija taikoma, kai abiejų sutarties šalių pasirinkimai sutampa (su tam tikromis anksčiau aptartomis išimtimis), todėl kiekvieną kartą taikant MLI reikia žiūrėti į konkrečius kiekvienos šalies pasirinkimus ir vertinti, koks yra jų santykis su kitos sutarties šalies pasirinkimais. Pagal bendrą taisyklę, jei abiejų šalių pasirinkimai nesutampa, Daugiašalė konvencija netaikoma. MLI sudaro nuostatos, kurios yra minimalus standartas, ir nuostatos, kurias valstybės gali pasirinkti, taikyti ar ne. Jei nuostata yra minimalus standartas, ji bus taikomas visoms MLI pasirašiusioms valstybėms (bet kaip jau minėta ankstesniuose skyriuose, minimalus standartas gali būti įgyvendinamas pasirenkant skirtingus jo įgyvendinimo metodus), jei nuostata pasirenkamoji, tai valstybių pasirinkimai gali nesutapti, ir nuostata taikoma nebus.

EY mokesčių, apskaitos ir teisės vedlyje, publikuotame straipsnyje „Kokią įtaką EBPO Daugiašalės konvencijos nuostatos turės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių taikymui“¹⁵⁶, rašoma, kad „anksčiau pagrindinis DAIS tikslas buvo panaikinti dvigubą apmokestinimą, dabar į dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis yra įtraukiama nuostata, ne tik nurodanti panaikinti dvigubą apmokestinimą, bet taip pat nesukurti galimybių susidaryti situacijoms, kai dėl mokesčių vengimo pajamos yra neapmokestinamos arba yra pritaikomas mažesnis tarifas, įskaitant atvejus, kai sudaromi sandoriai, specifiskai skirti pasinaudoti palankesnėmis nuostatomis trečiųjų šalių rezidentams. Visose sutartyse įvedama PPT taisyklė, kuri irgi yra minimalaus standarto dalis. Prisijungusios valstybės turės taikyti minimalų standartą, kuriuo apibrėžiama, kad asmeniui gali būti neleidžiama pasinaudoti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje įtvirtintomis lengvatomis, jeigu, įvertinus visas aplinkybes, galima manyti, kad vienas iš pagrindinių tikslų buvo pasinaudoti tokios sutarties teikiamomis lengvatomis.“ Verta pažymėti, kad šios nuostatos atsiradimas DAIS, yra darbo prie BEPS 6 veiksmo rezultatas. Iš pradžių buvo pasiūlyta atnaujinti EBPO Pavyzdinę mokesčių konvenciją, kuria kaip rekomendacija šalys naudojasi sudarydamos DAIS, o vėliau šios nuostatos atsirado ir Daugiašalėje konvencijoje ir šiuo metu naudojamos siekiant modifikuoti jau esamų mokestinių sutarčių tekstus.

¹⁵⁶ Kokią įtaką EBPO Daugiašalės konvencijos nuostatos turės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių taikymui, publikuota 2019-01-24 <https://vedlys.ey.com/naujienos-ir-straipsniai/kokia-itaka-ebpo-daugiasales-konvencijos-nuostatos-tures-dvigubo-ziureta> 2019 balandžio 7 d.

EY mokesčių, apskaitos ir teisės vedlyje, publikuotame straipsnyje¹⁵⁷ taip pat pažymima, kad „Lietuva papildomai pasirinko ir neprivalomą nuostatą, palankią mokesčių mokėtojui, kuri leidžia taikyti palankesnę apmokestinimą asmeniui net jei jis sudarė sandorį, kurio vienas iš pagrindinių tikslų buvo pasinaudoti sutarties nuostatomis, jeigu mokesčių administratorius nustato, kad tokia lengvata būtų suteikta nepaisant to sandorio. Taigi Lietuvos atveju bus žiūrima ne tik į formalius sandorio kriterijus, bet ir į turinį, t. y., ar toks sandoris iš esmės pakeičia ir sumažina mokesčių mokėtojui taikomą mokestinę našą. Bet kuriuo atveju, tenkinant šią nuostatą, reikia atkreipti dėmesį, kad ji veiks tik tuomet, kai abi sandorio šalys yra pasirinkusios ją taikyti.“ Taigi tokiu atveju, vien mokesčių mokėtojo nesąžiningumo konstatavimas, pats savaime neužkerta kelio mokestinėms lengvatoms gauti, jei jos būtų suteikiamos nepaisant nesąžiningo elgesio. Bet ar galima tokį elgesį traktuoti kaip nesąžiningą, ar tiesiog nepageidaujamą? Šis klausimas ir vėl grąžina mus prie ankstesniuose skyriuose aptartos sąvokų diskusijos ir to kaip svarbu tiksliai jas apibrėžti ir vienodai taikyti.

Žemiau abibendrinama ir kita aktuali informacija, paminėta EY mokesčių, apskaitos ir teisės vedlyje, publikuotame straipsnyje „Kokią įtaką EBPO Daugiašalės konvencijos nuostatos turės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių taikymui“¹⁵⁸:

Lietuva pasirinko taikyti opciją dėl priklausomo agento veiklos pripažinimo kaip kuriančio nuolatinę buveinę. Nuostata, kad dabar pakanka ne tik formaliai sudaryti sutartis kitos bendrovės vardu, bet aktyviai dalyvauti užimant svarbią vietą derybose, anksčiau buvo tik EBPO Pavyzdinės mokesčių konvencijos komentare, todėl perkėlus nuostatas į MLI yra panaikinamas anksčiau buvęs neapibrėžtumas. Ši opcija veiks tik tuomet, kuomet abi sandorio šalys yra ją pasirinkusios.

Lietuva pasirinko švelnesnę opciją, susijusią su išimtimis dėl nuolatinės buveinės sukūrimo vykdant pagalbinio pobūdžio veiklas. Svarbu, kad atnaujintose EBPO Pavyzdinės mokesčių konvencijos nuostatose (2017) yra pateikta griežtesnė pozicija, kai visa veikla turi būti pagalbinio pobūdžio, todėl ateityje DAIS modifikuotų Daugiašalės konvencijos ir DAIS sudarytų pagal atnaujintą EBPO Pavyzdinės mokesčių konvenciją, nuostatos skirsis.

EY mokesčių, apskaitos ir teisės vedlyje¹⁵⁹ pažymėtina, kad „svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad remiantis MLI, Lietuva taip pat pradės taikyti vadinamąsias „*anti fragmentation*“ taisykles, kurios reiškia, kad jei bendrovė ar su ja glaudžiai susijusi bendrovė toje pačioje šalyje jau vykdo veiklą ir ta veikla kuria nuolatinę buveinę bendrovei arba su ja glaudžiai susijusiai bendrovei arba kelios

¹⁵⁷ Kokią įtaką EBPO Daugiašalės konvencijos nuostatos turės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių taikymui, publikuota 2019-01-24 <https://vedlys.ey.com/naujienos-ir-straipsniai/kokia-itaka-ebpo-daugiasales-konvencijos-nuostatos-tures-dvigubo-izvengimo-sutarciu-taikymui> žiūrėta 2019 balandžio 7 d.

¹⁵⁸ Ibid. „EY“

¹⁵⁹ Ibid. „EY“

veiklos vykdomos šalyje paėmus bendrai vienos bendrovės veiklą ar bendrovės ir glaudžiai susijusios bendrovės veikla negali būti laikomos kaip pagalbinio pobūdžio, jei abiem atvejais veiklos sudaro darnią verslo grandinę ir yra susijusios, tuomet papildomai veiklai nebus taikomos nuolatinės buveinės išimtys. Toks naujas reguliavimas ateityje neabejotinai kels daug taikymo klausimų, nes smarkiai išplečia pagrindus siekiant kvalifikuoti nuolatinę buveinę. Kaip ir kitų opcijų atveju, tam, kad ji galėtų, abi sandorio šalys turi būti pasirinkusios tą pačią opciją. Taigi iš esmės pasirenkama vertinti bendrą komerciškai susijusios veiklos vaizdą užsienio šalyje, atsižvelgiant tiek į visą konkrečios bendrovės veiklą užsienio šalyje, tiek įvertinant ir glaudžiai susijusių šalių indėlių.“

EY mokesčių, apskaitos ir teisės vedlyje¹⁶⁰ pažymėtina, jog „sutarčių išskaidymo nuostatose yra apibrėžta, kad kai užsienio valstybėje yra vykdoma veikla statybų aikštelėje, vykdomas statybos ar montavimo projektas, papildomai į periodą, kuris yra reikalingas siekiant kvalifikuoti nuolatinę buveinę, turi būti skaičiuojamos papildomos dienos. Taigi yra siekiama identifikuoti atvejus, kai nors formaliai pagal terminą nuolatinė buveinė nėra sukuriama, bendra paslaugų grandinė ir trukmė visgi turėtų būti vertintina kaip kurianti nuolatinę buveinę. Tuo atveju, jei darbai yra išskaidomi į kelis periodus, kurie kartu viršija 30 dienų (bet neviršija sutartyje nustatyto termino, dažniausiai dvylikos mėnesių), šis periodas yra pridedamas prie nustatyto termino skaičiavimo. Dienos taip pat yra pridedamos ir tuo atveju, jei su bendrove glaudžiai susijęs asmenys tame pačiame projekte skirtingu metu vykdo su projektu susijusias veiklas, kurių kiekvienos periodas viršija 30 dienų. Svarbu paminėti, kad Lietuva pasirinko netaikyti šių taisyklių veiklai, susijusiai su gamtos išteklių tyrinėjimu ir naudojimu.“ Vientisos sutarties išskaidymas buvo aptartas šio darbo pirmajame skyriuje, kur pažymėta, kad tai tokie atvejai, kai įmonės (daugiausia rangovai arba subrangovai, dirbantys kontinentiniame šelfe arba užsiimantys veikla, susijusia su kontinentinio šelfo žvalgymu ir eksploatavimu), suskaido savo sutartis į keletą dalių, kurių kiekviena apima periodą trumpesnę nei dvylika mėnesių ir priskiria kitai bendrovei, kuri priklauso tai pačiai grupei. Šis klausimas buvo sprendžiamas papildant EBPO Pavyzdyne konvenciją PPT taisykle, kuri atsirado ir Daugiašalėje konvencijoje, ir pasirinkta taikyti ir Lietuvoje (su tam tikromis išimtimis dėl gamtos išteklių tyrinėjimo ir naudojimo).

MLI siūlo konkrečius sprendimus vyriausybėms kaip panaikinti esamų tarptautinių mokesčių taisyklių spragas perkeliant OECD / G20 BEPS projekto rezultatus į dvišales mokesčių sutartis visame pasaulyje. MLI modifikuoja tūkstančių dvišalių mokesčių sutarčių, sudarytų siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo. Daugiašalė konvencija taip pat įgyvendina sutartus minimalius

¹⁶⁰ Kokią įtaką EBPO Daugiašalės konvencijos nuostatos turės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių taikymui, publikuota 2019-01-24 <https://vedlys.ey.com/naujienos-ir-straipsniai/kokia-itaka-ebpo-daugiasales-konvencijos-nuostatos-tures-dvigubo-ziureta> 2019 balandžio 7 d.

standartus, kad būtų užkirstas kelias piktnaudžiavimui sutartimis, ir pagerintas ginčų sprendimo mechanizmas, tuo pačiu užtikrinant lankstumą, kad MLI galima būtų pritaikyti ir specifinei mokesčių sutarčių politikai.

Daugiašalės konvencijos įsigaliojimas įneša daug naujovių tarptautinėje mokesčių teisėje, todėl mokesčių mokėtojai turi labai atidžiai vertinti mokesčių traktavimą tikrinant tiek DAIS, tiek MLI nuostatas, pastarosioms teikiant pirmenybę. Svarbu suprasti Daugiašalės konvencijos nuostatų veikimą ir taikymą. Minimalūs standartai yra privalomi visoms prisijungusios jurisdikcijoms, tačiau pasirenkamieji standartai veiks tik tuo atveju, jei abi susitariančios šalys pasirinko juos taikyti. Be to, reikia prisiminti, kad jei šalis pati nesirūpina dėl palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo įtakos savo pačios apmokestinimo teisėms kaip šaltinio valstybė, ji neprivalės taikyti tokių nuostatų kaip LOB arba PPT tol, kol ji sutinka įtraukti į sutarties nuostatas, kad jos sutarties partneris galės naudotis šiomis nuostatomis. Lietuvoje MLI jau veikia, todėl Lietuvos verslui yra ypatingai svarbu susipažinti su Lietuvos pasirinkimais. Lietuvos atveju, didžiausi ir daugiausiai klausimų keliantys pakeitimai yra susiję su nuolatinės buveinės kvalifikavimo nuostatomis bei pokyčiais dėl siekio dirbtinai pasinaudoti dvigubo apmokestinimo sutartyse numatytais lengvatomis.

IŠVADOS

1. BEPS 6 veiksmo galutinėje ataskaitoje (2015) buvo pasiūlyta padaryti nemažai pakeitimų EBPO Pavyzdinėje mokesčių konvencijoje siekiant užkirsti kelią pasinaudoti mokesčių sutarčių teikiama nauda netinkamomis aplinkybėmis ir kovoti su mokesčių vengimu ir mokesstinės bazės erozija. Taigi EBPO Pavyzdinės mokesčių konvencijos 2017 m. Atnaujinimai, visų pirma, apima pakeitimus, kurie buvo sukurti dirbant prie EBPO/G20 BEPS projekto. Reikėtų išskirti kelis, susijusius su darbu prie BEPS 6 veiksmo:

- Tai EBPO Pavyzdinės mokesčių konvencijos antraštinės ir preambulės pakeitimai;
- Naujas 29 straipsnis (Teisė į išmokas), kuriuo į EBPO Pavyzdinę mokesčių konvenciją įtraukiama LOB taisyklė (jos supaprastinta ir išsami versijos);
- Kovos su piktnaudžiavimu taisyklė dėl nuolatinių buveinių, esančių trečiojoje valstybėje, bei pagrindinio tikslo nustatymo (PPT) taisyklė.

Šie pakeitimai buvo įtraukti į BEPS 6 veiksmo galutinę ataskaitą (2015) arba buvo baigti kaip dalis tolesnių darbų prie BEPS 6 veiksmo. Taigi galima daryti išvadą, kad darbas prie BEPS 6 veiksmo suponavo naujų nuostatų atsiradimą EBPO Pavyzdinėje mokesčių konvencijoje, kurios įtrauktos ir į Daugiašalę konvenciją įgyvendinančią su mokesčių sutartimis susijusias priemones, nukreiptas prieš mokesčio bazės irimą ir pelno perkėlimą.

EBPO Pavyzdinės mokesčių konvencijos nuostatos nėra teisiškai privalomos, tai rekomendacijos šalims, grindžiamos bendra pozicija apmokestinimo srityje. Šalys, perkelia pasirinktas EBPO Pavyzdinės konvencijos nuostatas į savo dvišales mokesčines sutartis, kad jos įgautų privalomąjį pobūdį jas pasirašiusiems šalims. Šalims norint pakeisti savo turimas dvišales mokesčines sutartis, pagal 2017 metų EBPO Pavyzdinės konvencijos atnaujinimus, derinimo ir pakeitimų procesas truktu ilgą laiką. Todėl nemažai šių nuostatų buvo įtraukta į Daugiašalę konvenciją, kurią pasirašiusios šalys, priklausomai nuo pasirinktų išlygų, galės pradėti jas taikyti savo dvišalėms sustartims daug greičiau.

2. BEPS 6 veiksmas identifikuoja piktnaudžiavimą sutartimis, o būtent palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo atvejus (*treaty shopping*), kaip vieną iš svarbiausių BEPS iškeltų problemų. Diskusija dėl „*treaty shopping*“ sąvokos yra akademinė, bet gali tapti labai praktiška, kai teismai turės aiškinti naujai įvestas antivengimines taisykles nukreiptas prieš palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimą (*treaty shopping*) ir nuspręsti dėl santykio tarp bendresnės kovos su mokesčių vengimo priemonės, tokios kaip PPT taisyklė, ir techninio objektyvaus testo, tokio kaip LOB nuostata. Ar objektyvios kovos su palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimu (*treaty shopping*) taisyklės turėtų būti aiškinamos siaurai ir techniškai, ar

siekiant išsiaiškinti ar mokesčių mokėtojas turėjo tikslą piktnaudžiauti? Ar taikant specializuotą taisyklę draudžiama taikyti bendrą kovos su mokesčių vengimu taisyklę? Ar sutarties pagrindu sudarytas kovos su mokesčių vengimu testas pagal *lex specialis* principą draudžia arba bent jau apriboja nacionalinių antivengiminių nuostatų taikymą? Teismai visame pasaulyje, veikiantys skirtingose teisinėse kultūrose, greičiausiai pasieks skirtingus atsakymus į šiuos klausimus. Todėl reikėtų atidžiai įvertinti skirtingų sąvokų sąveiką.

3. LOB nuostatos sąlygos yra pagrįstos juridinio asmens veiklos forma, nuosavybe bei bendra susitariančios valstybės rezidento veikla ir ją rekomenduojama įtraukti į mokesčines sutartis. Tik tuomet, kai rezidentas praeina patikrinimą pagal LOB testą ir atitinka kvalifikuoto asmens statusą, jis vertinamas kaip galintis gauti naudą iš dvišalės sutarties su šaltinio valstybe. Nors taikomų objektyvių kriterijų apimties ir funkcionalumo nuoseklumas dažnai kritikuojamas literatūroje, kai kurie autoriai LOB sėkme, siekiant užkirsti kelią palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimui (*treaty shopping*), neabejoja. Ar LOB nuostatos įtvirtinimas MLI pasieks geriausių rezultatų, palyginus su ankstesniais JAV ir kitų šalių bandymais, pamatysime tik ateityje, šalims įgyvendinant Daugiašalę konvenciją.
4. Pasirinkimas taikyti PPT taisyklę yra ne tik paprasčiausias būdas įvykdyti minimalų BEPS 6 veiksmo galutinės ataskaitos standartą, bet jį pasirašiusiųjų šalių mokesčių administratoriai tikriausiai laiko tinkamiausiu variantu, nes tai suteikia joms daugiau diskrecinės galios nei išsami ir sudėtinga LOB taisyklė, įtraukta į Daugiašalę konvenciją. Iš anksčiau pateiktos analizės, galima daryti išvadą, kad naujas reglamentavimas, kuris turės būti taikomas pagal naujas BEPS 6 veiksmo minimalaus standarto nuostatas, praktikoje gali sukelti daugiau klausimų, nei pateikta atsakymų. Šalys tariasi dėl tam tikrų vienu ar kitu nuostatų taikymo sutartims, tačiau, kol kas nėra bendro sutarimo kaip tokį taikymą įgyvendinti praktikoje, todėl gali atsirasti atvejų, kai skirtingų šalių teismai ir mokesčių administratoriai, šias nuostatas taikys skirtingai.
5. Siekiant apžvelgti kaip vyksta minimalaus standarto pagal BEPS 6 veiksmą įgyvendinimas EBPO atliko apžvalgą išdėstytą Tarpusavio vertinimo ataskaitoje (2019), kurioje Inkluzinė sistema pripažino sekančias BEPS 6 veiksmo darbo išvadas:
 - visų pirma tai, kad nebuvo nustatytas minimalaus standarto įgyvendinimo terminas, nes, priešingai nei kiti minimalūs standartai, naujas derėjimasis dėl sutarties, nėra kažkas, kas priklauso tik nuo vienos jurisdikcijos (ką jurisdikcija gali daryti savarankiškai).
 - visų antra, nepaisant to, kad nėra konkretaus termino, iki kurio turi būti įgyvendintas minimalus standartas, jurisdikcijos prisiėmė rimtą įsipareigojimą, kurį

tikimasi, kad jos įgyvendins gera valia, jei to paprašys kita jurisdikcija, Inkluzinės sistemos narė. Numatytos sąlygos kaip suderinti šiuos veiksnius sukuriant procesą, kuriuo jurisdikcijos gali remtis, kai mano, jog nepadaro pakankamos pažangos derybose su kita jurisdikcija.

Pagrindinė atliktos apžvalgos išvada yra ta, kad didžioji dauguma inkluzinės sistemos narių padarė didelę pažangą įgyvendindamos minimalų standartą ir vykdo savo sutarčių tinklo modifikavimą, naudodamiesi Daugiašale konvencija, kuri pasirodė esanti greitas ir veiksmingas būdas leidžiantis jurisdikcijoms atitikti minimalų standartą. Kai kurios jurisdikcijos taip pat pradėjo sudarinėti dvišalius pakeitimų protokolus. Be to, kai kurios jurisdikcijos, kurios dar nepradėjo įgyvendinti minimalaus standarto, nurodė tarpusavio apžvalgos klausimyne, kad ketina pasirašyti Daugiašalę konvenciją ateityje.

6. Daugiašalės konvencijos įsigaliojimas įneša daug naujovių tarptautinėje mokesčių teisėje, todėl mokesčių mokėtojai turi labai atidžiai vertinti mokesčių traktavimą tikrinant tiek DAIS, tiek MLI nuostatas, pastarosioms teikiant pirmenybę. Svarbu suprasti Daugiašalės konvencijos nuostatų veikimą ir taikymą. Minimalūs standartai yra privalomi visoms prisijungusios jurisdikcijoms, tačiau pasirenkamieji standartai veiks tik tuo atveju, jei abi susitariančios šalys pasirinko juos taikyti. Be to, reikia prisiminti, kad jei šalis pati nesirūpina dėl palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimo įtakos savo pačios apmokestinimo teisėms kaip šaltinio valstybė, ji neprivalės taikyti tokių nuostatų kaip LOB arba PPT tol, kol ji sutinka įtraukti į sutarties nuostatas, kad jos sutarties partneris galės naudotis šiomis nuostatomis. Lietuvoje MLI jau veikia, todėl Lietuvos verslui yra ypatingai svarbu susipažinti su Lietuvos pasirinkimais. Lietuvos atveju, didžiausi ir daugiausiai klausimų keliantys pakeitimai yra susiję su nuolatinės buveinės kvalifikavimo nuostatomis bei pokyčiais dėl siekio dirbtinai pasinaudoti dvigubo apmokestinimo sutartyse numatytais lengvatomis.

PASIŪLYMAI

1. Daugiašalės konvencijos 6 straipsnio „Sutarties, kuriai taikoma Konvencija, tikslas“ 1 dalyje nustatyta, kad: „*Sutartis, kuriai taikoma Konvencija, keičiama įtraukiant į ją tokią konstatuojamąją dalį:*

„ketindamos panaikinti dvigubą pajamų apmokestinimą atsižvelgiant į mokesčius, kuriems taikoma ši sutartis, nesudarant neapmokestinimo ar mažesnio apmokestinimo galimybių slepiant ar vengiant mokėti mokesčius (įskaitant ir per susitarimus dėl palankesnių sutarčių sąlygų, kuriais siekiama pasinaudoti šioje sutartyje, nustatytais lengvatomis, kad jos būtų netiesiogiai naudingos trečiųjų šalių jurisdikcijai pavaldiems rezidentams),“.

Siūloma į Daugiašalės konvencijos tekstą ir/arba į sintezuotus dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tekstus įtraukti sąvoką ir kriterijus apibūdinančius kas būtent priskiriama „susitarimams dėl palankesnių sutarčių sąlygų“, kuriais susitariančiųjų šalių mokesčių administratoriai ir teismai galėtų vadovautis sprendami, ar tam tikri susitarimai gali būti priskiriami Daugiašalės konvencijos taikymo sričiai, ar ne.

2. Siūloma pakeisti Mokesčių administravimo įstatymo 69 str. 1 dalį, papildant ją tokiu tekstu „*įskaitant ir per susitarimus dėl palankesnių sutarčių sąlygų, kuriais siekiama pasinaudoti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje, nustatytais lengvatomis, kad jos būtų netiesiogiai naudingos trečiųjų šalių jurisdikcijai pavaldiems rezidentams*“, ir išdėstyti taip:

„Tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokesstinę naudą (*įskaitant ir per susitarimus dėl palankesnių sutarčių sąlygų, kuriais siekiama pasinaudoti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje, nustatytais lengvatomis, kad jos būtų netiesiogiai naudingos trečiųjų šalių jurisdikcijai pavaldiems rezidentams*), 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 mokesťį, 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 mokesťį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.“

3. Siūloma pakeisti Pelno mokesčio įstatymo 11 str. 8 dalį, papildant ją tokiu tekstu *„įskaitant ir per susitarimus dėl palankesnių sutarčių sąlygų, kuriais siekiama pasinaudoti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje, nustatytomis lengvatomis, kad jos būtų netiesiogiai naudingos trečiųjų šalių jurisdikcijai pavaldiems rezidentams“*, ir išdėstyti taip:

„Apskaičiuojant pelno mokestį, neatsižvelgiama į darinį ar kelis darinius, kurių nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų – gauti mokestinės naudos (***įskaitant ir per susitarimus dėl palankesnių sutarčių sąlygų, kuriais siekiama pasinaudoti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje, nustatytomis lengvatomis, kad jos būtų netiesiogiai naudingos trečiųjų šalių jurisdikcijai pavaldiems rezidentams***) ir todėl jie laikomi apsimestiniais, atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Darinys gali apimti daugiau negu vieną etapą ar dalį. Darinys arba keli dariniai laikomi apsimestiniais, jeigu jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Komisijos komunikatas. Teisinga ir veiksminga pelno mokesčio sistema Europos Sąjungoje. 5 pagrindinės veiklos sritys. Europos Komisija, Briuselis, 2015 06 17, COM(2015) 302 *final* <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/LT/1-2015-302-LT-F1-1.PDF>
2. Goutam, Swapneshwar. (2014). Critical account of the OECD's Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Madras Law Journal. 287. 9.
3. OECD (2017), Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en
4. OECD (2015), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 -2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>
5. Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos 2017-04-05 raštas Nr. (14-39-01)-6K-1702569 „Dėl Daugiašalio instrumento pasirašymo“ <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActPrint/lt?jfwid=ol1rvq90a&documentId=a6b36cf01df111e79f4996496b137f39&category=TAK>
6. OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241138-en>.
7. OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>.
8. OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241220-en>.
9. OECD (2015), *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241633-en>.
10. OECD released peer review document for assessment of the BEPS Action 6 minimum standard <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-action-6-preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstance-peer-review-documents.pdf>

11. Daugiašalė konvencija, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui, TAR, 2018-10-10, Nr. 16002 <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/56a279f0cbc311e8bf37fd1541d65f38>
12. B. Kuźniacki, The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application, 10 World Tax J. (2018), Journals IBFD, 234-239.
13. Luc De Broe, Joris Luts, 'BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse' (2015) 43 *Intertax*, Issue 2, pp. 125
14. A.B. Moreno, *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6*, 45 *Intertax* 6/7, p. 435 (2017).
15. Rust, *Article 1 – Persons Covered*, in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, vol. 1, marg. n. 57, p. 126 (4th ed., A. Rust & E. Reimer eds., Wolters Kluwer Law & Business 2015).
16. Reinout Kok, 'The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6' (2016) 44 *Intertax*, Issue 5, pp. 406–412
17. P. Baker, *Improper Use of Tax Treaties, Tax Avoidance and Tax Evasion*, Paper No. 9-A, pp. 4 and 13 (UN 2013).
18. A.B. Moreno, *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?*, 45 *Intertax* 6/7, p. 435 (2017).
19. A. Rust, *Article 1 – Persons Covered*, in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, vol. 1, marg. n. 57, p. 126 (4th ed., A. Rust & E. Reimer eds., Wolters Kluwer Law & Business 2015).
20. Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>
21. OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>.
22. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-12-13 raštas dėl daugiašalės konvencijos įgyvendinimo ir taikymo 2019 m. Nr.(18.10-31-1E) RM -41320. <https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/8782061/RM+-41320/f5f48daa-2877-4630-8780-a783fae55b3e>

23. Lietuvos Respublikos ir Japonijos sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo ir vengimo prevencijos. TAR, 2018-08-31, Nr. 13746. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/fa4a6dc1ad5411e8aa33fe8f0fea665f?jfwid=-fa58h9gt9>
24. Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl Lietuvos Respublikos ir Japonijos sutarties dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo ir vengimo prevencijos ratifikavimo“ aiškinamasis raštas <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActPrint/lt?jfwid=11dyheeju&documentId=be5bd100eb0d11e7a5cea258c39305f6&category=TAK>
25. EBPO Pavyzdinė mokesčių konvencija. OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.
26. Daniel W. Blum „Treaty shopping and prevention in a post-BEPS world: Part I“ 2017
27. H. David Rosenbloom & Joseph P. Brothers, *Reflections on the Intersection of U.S. Tax Treaty Policy, U.S Tax Reform, and BEPS*, 101 *TNI* 14, 759, 761 (2015);
28. Leonard F.M. Castro, *U.S. Policy Against Treaty Shopping – From Aiken Industries to Anti-Conduit Regs; Critical View of Current Double-Step Approach in Light of Tax Treaties’ Objectives and Purposes*, 31 *Va. Tax Rev.* 297, 303 (2011).
29. J. Clifton Fleming, Searching for the Uncertain Rationale Underlying the US Treasury’s Anti-treaty Shopping Policy, 40 *Intertax* 4, 245, 248 (2012);
30. Flavia Cavalcanti Pepe & H. David Rosenbloom, *Derivative Benefits and Equivalent Beneficiaries: What Are We Talking About? Part I*, International Tax Report (November 2015).
31. J. Ross McDonald, “*Time Present and Time Past*”, *U.S. Anti-Treaty Shopping History, Policy and Rules*, 70 *Tax Lawyer* 1, 5, 33 (2016).
32. Convention for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital and to certain Other Taxes, Federal Republic of Germany – United States of America, Aug. 29 1989, Senate Treaty Doc 101-10, Art 28
33. 1981 United States Model Income Tax Convention
34. 1977 US Model Income Tax Treaty
35. United State Model Technical Explanation, 2006.

36. Simone M Haug, *The United States Policy of Stringent Anti-Treaty-Shopping Provisions: A Comparative Analysis*, 29 Vand. J. Transnatl L. 191, 238 (1996);
37. US Model Income Tax Convention, 2006.

ANOTACIJA

Baigiamajame magistro darbe analizuojamas darbas atliktas įgyvendinant EBPO veiksmų plano BEPS 6 veiksmą (piktnaudžiavimo sutarčių teikiama nauda prevencija). Aptarti EBPO Pavyzdinės mokesčių konvencijos 2017 m. atnaujinimai, bei Daugiašalės konvencijos, įgyvendinančios su mokesčių sutartimis susijusias priemones, nukreiptas prieš mokesčio bazės irimo ir pelno perkėlimą pasirašymas ir įgyvendinimas, išskiriant kai kuriuos EBPO Pavyzdinės konvencijos 2017 atnaujinimus, kurie buvo perkelti ir į Daugiašalę konvenciją. Nagrinėjamos svarbiausios Daugiašalės konvencijos nuostatos bei jų poveikis susitariančiųjų šalių mokestinėms teisinėms sistemoms. Aptariamas minimalus standartas, privalomos ir pasirenkamosios jo nuostatos. Išsamiai nagrinėtos sąvokos, tokios kaip palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimas, LOB nuostata ir PPT taisyklė. Iš atliktos analizės galima daryti išvadą, kad tarp MLI pasirašiusių valstybių populiariausia minimalaus standarto nuostata yra PPT taisyklė. Išnagrinėtos Lietuvos pagal Daugiašalę konvenciją pasirinktos taikyti sutarčių išlygos. Pateikta pavyzdžių, kas būtent pasikeis Lietuvos mokestiniame reglamentavime taikant pagal Daugiašalę konvenciją sintezuotus sutarčių tekstus. Padaroma išvada, kad didžioji dauguma valstybių prisijungusių ar planuojančių prisijungti prie Daugiašalės konvencijos padarė didelę pažangą įgyvendindamos minimalų standartą ir vykdo savo sutarčių tinklo modifikavimą, naudodamiesi Daugiašale konvencija, kuri pasirodė esanti greitas ir veiksmingas būdas leidžiantis jurisdikcijoms atitikti minimalų standartą. Pasirinkdamos atitikti minimalų standartą valstybės siekia apsaugoti savo mokestines bazes nuo irimo ir pelno perkėlimo, siekia, kad pajamos būtų apmokestinamos ten kur jos realiai uždirbamos.

ANNOTATION

Master thesis analyzes the work carried out in the framework of the OECD Action plan BEPS Action 6 (Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances). Discusses the Tax treaties related updates made to the OECD Model Tax Convention in 2017, as well as signing and implementation of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting ("Multilateral Instrument" or "MLI"). Particular attention is paid to the updates of the OECD Model Convention 2017, which were transferred to the MLI. The main provisions of the Multilateral Convention and their impact on the tax systems of the Contracting Parties are examined. The minimum standard is discussed, as well as mandatory and optional its provisions. Concepts such as treaty shopping, the LOB provision and the PPT rule are examined in details. From the analysis carried out it can be concluded that the most popular provision of the minimum standard among the States signing the MLI is the PPT rule. The contractual clauses chosen by Lithuania under the Multilateral Convention are examined. There

are examples of what will change in the Lithuanian tax regulations system by applying the texts of the treaties that are synthesized under the Multilateral Convention. It is concluded that the vast majority of states joining or planning to join the Multilateral Convention have made significant progress in the implementation of the minimum standard and are modifying their network of treaties through the Multilateral Instrument, which has proven to be a quick and effective way of enabling jurisdictions to meet a minimum standard. Choosing to meet the minimum standard, states seek to protect their tax bases from base erosion and profit shifting, and seek to tax incomes wherever they are actually earned.

SANTRAUKA

Baigiamajame magistro darbe „BEPS 6 veiksmas: Piktnaudžiavimo sutarčių teikiama nauda prevencija. Problemos ir iššūkiai“ nagrinėjama tam tikra mokesčių vengimo rūšis, o būtent – palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimas. Pati problema nėra nauja, ji yra globali ir paplitusi. Su palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimu buvo kovojama ir anksčiau, bet BEPS 6 veiksmo vienas iš pagrindinių tikslų, ne šiaip kovoti su palankesnių sutarčių sąlygų ieškojimu, o padėti galą šiai problemai iš esmės. Atsižvelgiant į tai, kad aptariamam atveju mokesčių vengimas atsiranda būtent pasinaudojant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis, kurių šiuo metu pasaulyje yra apie 3000, akivaizdu, jog siekiant jas pakeisti pagal atnaujintas EBPO Pavyzdinės mokesčių konvencijos nuostatas, kuriose atsispindi naujausios kovos su mokesčių vengimų gairės, užtruktų neapibrėžtai ilga laiko tarpą, EBPO BEPS 6 veiksmu siūlo paprastesnę ir daug greitesnę variantą, dėl atnaujintų nuostatų taikymo mokesčinėms sutartims. O būtent siūloma prisijungti prie Daugiašalės konvencijos, kuri yra greitas ir veiksmingas būdas pritaikyti naujas nuostatas jau galiojančioms dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartims sintezuojant jų tekstus pagal Daugiašalę konvenciją su išlygomis, kurias valstybės laisvos pasirinkti atsižvelgiant į tam tikras išimtis. Jei abi susitariančios šalys pasirenka taikyti tas pačias išlygas, jos susitariančioms šalims tampa privalomos. Tokiu būdu, dalinai formuojama susitariančių valstybių mokesčių teisės sistema bei tarptautinė mokesčių teisė bendrai, kadangi susitariančiųjų valstybių tinklas yra platus. Baigiamajame darbe išsamiau, su nauju reglamentavimu, atsirandančių sąvokų analizavimu, siekiama įvertinti kokį poveikį ateityje gali turėti toks reglamentavimas, kokios problemos gali kilti ir kokių iššūkių galima tikėtis. Darbe, siekiant kuo platesnės sąvokų analizės, jos lyginamos su JAV istoriškai naudotomis sąvokomis ir jų išaiškinimu. Aptariamas Daugiašalės konvencijos nuostatų taikymas dvišalėms dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartims, kuris vis dar vykdomas, todėl rezultatų analizuoti kol kas dar negalima, nes yra tiesiog per anksti, bet darbe pateikiami keli galimi iššūkiai ir problemos su kuriomis gali būti susiduriama ateityje. Iš nagrinėto pasirinkto minimalaus standarto įgyvendinimo galima daryti išvadą, kad tarp susitariančiųjų šalių populiariausias būdas įgyvendinti minimalų standartą, yra pasirenkant taikyti PPT taisyklę. Pasirinkdamos atitikti minimalų standartą valstybės siekia apsaugoti savo mokesčines bazes nuo irimo ir pelno perkėlimo, siekia, kad pajamos būtų apmokestinamos ten kur jos realiai uždirbamos.

SUMMARY

Master thesis „BEPS Action 6: Prevention of Treaty Abuse. Problems and challenges.“ examines a certain type of tax evasion, namely treaty shopping. The problem itself is not new, it is global and widespread. The issue of treaty shopping was tried to be addressed in the past, but one of the key objectives of BEPS Action 6 is not only to fight treaty shopping, but to end this problem at all. In view of the fact that, in the aforementioned case, tax evasion arises precisely by the use of tax treaties, which are currently around 3 000 in the world, it is obvious that in order to replace them under the updated OECD Model Tax Convention, which reflects the latest anti-avoidance guidelines, would take indefinite period of time, the OECD BEPS Action 6 offers a simpler and much quicker option for the application of amendments to the tax treaties. Precisely it can be achieved by joining Multilateral Convention, which is a quick and effective way of adapting the new provisions to existing tax treaties by synthesizing their texts under the Multilateral Convention with reservations that the states are free to choose according to certain exceptions. If both parties opt to apply the same reservations, they become mandatory to the contracting parties. In this way, the tax system of the Contracting States as well as international tax law become partly amended, as the network of Contracting States is wide. By analysis of comprehensive concepts, emerging with new regulation, Master thesis aims to assess what impact such regulation may have in the future, what problems may arise and what challenges could be expected. In order to get the broadest possible analysis of concepts, in the Master thesis they are compared with the historically used concepts of the USA and their interpretation. The application of the provisions of the Multilateral Convention to bilateral tax treaties is still ongoing, that is why results cannot be analyzed yet, because it is simply too early to do so, but the work presents several potential challenges and problems that may arise in the future. From the chosen ways of implementation of the minimum standard it can be concluded that the most popular way to implement the minimum standard among the contracting parties is by choosing to apply the PPT rule. When choosing to meet the minimum standard, states seek to protect their tax bases from base erosion and profit shifting and seek to tax incomes where they are actually earned.

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.