

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
TEISĖS FAKULTETO
VERSLO TEISĖS KATEDRA

Indrė Krapavickaitė–Ūsienė
CIVILINĖS TEISĖS MAGISTRANTŪROS IŠTĚSTINĖS STUDIJOS

EUROPOS SĄJUNGOS VALSTYBIŲ NARIŲ MOKESČIŲ ADMINISTRATORIŲ
BENDRADARBIAVIMAS MOKESČIŲ SRITYJE: TEISINIS REGULIAVIMAS IR
BENDRADARBIAVIMO INSTRUMENTAI

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –
dr. Herkus Gabartas

Vilnius, 2015

TURINYS

ĮVADAS.....	4
SANTRUMPŲ SĄRAŠAS	9
1. EUROPOS SĄJUNGOS VALSTYBIŲ NARIŲ ADMINISTRACINIO BENDRADARBIAVIMO MOKESČIŲ SRITYJE POREIKIS, TEISINĖS PRIELAIDOS IR PRADINIAI TEISĖS AKTAI	10
2. ADMINISTRACINIS BENDRADARBIAVIMAS ATSKIROSE MOKESČIŲ SRITYSE	11
2.1 Abipusė pagalba tiesioginio apmokestinimo srityje.....	11
2.1.1 Teisinis reguliavimas.....	12
2.1.1.1 Tarybos Direktyva 77/799/EEB – privalumai ir trūkumai	12
2.1.1.2 Tarybos Direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti direktyvą 77/799/EEB.....	18
2.1.2 Bendradarbiavimo instrumentai	21
2.1.2.1 Informacijos mainai.....	21
2.1.2.2 Prašymas įteikti administracinį pranešimą.....	26
2.2 Abipusė pagalba PVM srityje	27
2.2.1 Teisinis reguliavimas.....	28
2.2.2 Bendradarbiavimo instrumentai	30
2.2.2.1 Paklausimų bei spontaniškos informacijos siuntimas ir gavimas	30
2.2.2.2. Vienalaikiai ir daugiašaliai patikrinimai bei dalyvavimas administraciniuose tyrimuose ...	37
2.2.2.3 Automatinis keitimasis informacija (VIES, EUROFISC).....	39
2.2.2.4 Forumai, dalijimasis gerąja praktika	42
2.3 Abipusė pagalba mokesčių išieškojimo srityje	44
2.3.1 Teisinis reguliavimas.....	44
2.3.2 Bendradarbiavimo instrumentai	46
2.4 Administracinis bendradarbiavimas tarptautinių sandorių kainodaros srityje	49
2.4.1 Tarptautinių sandorių kainodaros esmė.....	49
2.4.2 Teisinis reguliavimas.....	50
2.4.3 Bendradarbiavimo instrumentai	51
2.4.3.1 Abipusio susitarimo procedūra.....	51
2.4.3.2 Arbitražo procedūra.....	53
2.5 Administracinis bendradarbiavimas palūkanų, gautų iš taupymo programų apmokestinimo srityje	55
3 NAUJAUSIOS TENDENCIJOS IR PERSPEKTYVOS	57
IŠVADOS	61
REKOMENDACIJOS.....	65
LITERATŪRA.....	66

ANOTACIJA LIETUVIŲ KALBA	72
ANOTACIJA ANGLŲ KALBA.....	72
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA.....	74
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA	75
PRIEDAI	76
PATVIRTINIMAS APIE ATLIKTO DARBO SAVARNKIŠKUMĄ.....	80

„Pasaulyje yra du neišvengiami dalykai: mirtis ir mokesčiai“.

Benjaminas Franklinas (*Benjamin Franklin*), 1789 m.

IVADAS

Administracinio bendradarbiavimo poreikis tarp atskirų valstybių tiek apamai, tiek mokesčių administravimo srityje atsirado gerokai seniau, nei kad susiformavo pati Europos Bendrija (toliau – Bendrija). Vis glaudžiau siejantis atskirų valstybių ekonomikoms, vis dažniau klostėsi aplinkybės, kai dalies mokesčių mokėtojų pajamų ir pelno kilmės šalis buvo kita, nei pajamų ar pelną gavusio mokesčių mokėtojo rezidavimo šalis, arba bent jau buvo smarkiai įtakota faktų ir aplinkybių iš kitos, nei kad yra pajamų gavėjo rezidavimo vieta, šalies. Kaip pastebi mokesčių teisės specialistės V. Pendovska ir E. Neshovska, mokesčių mokėtojų judrumas ir augantis tarptautinių sandorių skaičius bei finansinė internacionalizacija ilgus dešimtmečius smarkiai plėtojosi¹. Šiandieniniame pasaulyje „be sienų“ šalys stengiasi bendradarbiauti glaudžiau tam, kad būtų išvengta piktnaudžiavimo mokesčiais pasauliniu mastu². Be to, globalizacijos procesas pateikė reikšmingų iššūkių mokesčių administracijoms visame pasaulyje, tapo ypač sunku nustatyti tinkamą mokesčių įvertinimą pagal atskiras valstybes³. Tokios aplinkybės nuosekliai sąlygojo valstybių poreikį gauti reikiamą informaciją iš užsienio. Tačiau kai kurie tarptautinės teisės principai, tokie kaip valstybių suverenios lygybės arba nesikišimo į kitų valstybių vidaus reikalus principas, apsaugodavo valstybes nuo tarptautinio operavimo savo turima ir disponuojama mokesčių informacija ir „[...] valstybių bandymai įvertinti ir ištirti atitinkamų sandorių aplinkybes sustodavo ties jų pačių sienomis“⁴. Tokio administracinio bendradarbiavimo mokesčių srityje poreikio problema buvo pripažinta dar maždaug XX amžiaus 3 dešimtmetyje, ir pradėta spresti sutarčių teisinių santykių pagrindu (pvz. Vokietijos daugiašalė sutartis dėl abipusės pagalbos mokesčių srityje su Švedija buvo pasirašyta 1935 m., su Suomija 1936 m., su Italija 1939 m. ir su Austrija 1955 m.⁵), tuo tarpu įvairiuose besiformuojančios Europos Sąjungos (toliau – ES arba Sąjunga) vystymosi etapuose, o ypač pastaraisiais dešimtmečiais, buvo sukurta nemažai teisės aktų ir jais paremtų procesų, apimančių valstybių narių tarpusavio pagalbą mokesčių srityje.

¹ Pendovska, V.; Neshovska E. *Mutual Legal Assistance in Tax Matters*. Skopje: Iustinianus Primus Law Review, Vol. 4:2, p. 1.

² *Ibid.*

³ *Ibid.*

⁴ Vascega, M.; Van Thiel, S. *Assessment of taxes in Cross-Border Situations: The new EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation*. The Netherlands: EC Tax Review, 2011-03, p. 148.

⁵ Seer, R.; Gabert, I. *European and International tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of proof, Legal Protection and Requirements, Bulletin for International taxation*. IBFD, 2011, p. 91.

Baigiamojo darbo aktualumas, originalumas ir reikšmė. Europos Bendrijos steigimo sutarties 2 straipsnis apibrėžia tikslus, kuriuos Bendrija kėlė sau kaip siekiamybę, kartu įvertindama būdus ir priemones tų tikslų pasiekimui. Straipsnis pradedamas nurodant tikslą „[...] skatinti ekonominę ir socialinę pažangą, aukšto lygio užimtumą ir siekti darnios bei tvarios plėtros visų pirma pagal šios Sutarties nuostatas kuriant vidaus sienų neturinčią erdvę, stiprinant ekonominę ir socialinę sanglaudą bei steigiant Ekonominę ir pinigų sąjungą, galiausiai įvedant bendrą valiutą.[...]“⁶. Akcentuojama ekonominės Bendrijos erdvės svarba, vidaus rinka, piniginė sąjunga, o tolimesni tikslai apima *acquis communautaire* puoselėjimą ir jos tolimesnį plėtojimą atsižvelgiant į galimybę svarstyti, koku mastu Bendrijos Sutartyje numatytas bendradarbiavimo politikos sritis ir formas gali prireikti pervertinti siekiant užtikrinti Bendrijos mechanizmų ir institucijų veiksmingumą⁷. Apie judėjimo mastus kalba Tony Schenk-Geers sakydama, jog pasaulis yra tapęs globaliu kaimu, kuriame atskiros atskirų šalių ekonomikos tampa vis labiau ir glausčiau susijusios ar net persipynusios⁸. Egzistuojant laisvam prekių, paslaugų, kapitalo ir asmenų judėjimui ekonominis suderinamumas tarp valstybių narių yra būtinas ir jis gali būti pasiekimas bendradarbiavimo pagrindais teikiant viena kitai administracinę pagalbą daugelyje sričių, tame tarpe ir mokesčių administravime. Dideli tiek valstybių vidaus, tiek tarpvalstybinio mokesčių slėpimo ir vengimo mastai bei tikslas siekti ekonominio suderinamumo įtakojo valstybių kompetentingų institucijų tarpusavio bendradarbiavimo poreikį. Visa tai atskleidžia ir šio magistro darbo temos aktualumą ir reikšmę – ES valstybių narių administracinis bendradarbiavimas mokesčių srityje, jau žengiantis tvirtus žingsnius Europos mokesčių teisėje – dinamiškas ir neabejotinai svarbus mechanizmas visoje tolimesnėje Sąjungos, kaip bendros ir vieningos rinkos, plėtroje.

ES teisės šaltinius yra įprasta skirstyti į pirminę teisę ir antrinę teisę⁹. „Pirminę teisę sudaro sutartys, nustatančios Europos Sąjungos teisės sistema. Antrine teisė - tai šiomis sutartimis grindžiami teisės dokumentai [...]“¹⁰.

Tuo tarpu Vokietijos prof. dr. Roman Seer pastebi, jog įprastai išskiriami keturi teisinių pagrindų, reguliuojančių valstybių narių mokesčių administracijų bendradarbiavimą mokesčių srityje, lygmenys:

1. Pirmasis lygmuo – direktyvos ir reglamentai;

⁶ Europos Bendrijos steigimo sutartis (Suvestinė redakcija) [interaktyvus, pastarąjį kartą žiūrėta 2015-02-21]. <http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=9224>.

⁷ *Ibid.*

⁸ Schenk-Geers, T. *International Exchange of Information and the Protection of taxpayers*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2009, p. 1.

⁹ Europos e-teisingumo portalas [interaktyvus, pastarąjį kartą žiūrėta 2015-04-18]. <https://e-justice.europa.eu/content_eu_law-3-lt.do>.

¹⁰ *Ibid.*

2. Antrasis lygmuo – daugiašaliai susitarimai (Konvencijos);
3. Trečiasis lygmuo – dvišaliai susitarimai tarp valstybių kompetentingų institucijų, reguliuojantys dvigubo apmokestinimo išvengimo ir abipusės pagalbos klausimus (įprastai – dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys – aut. p.);
4. Vienašaliai atskirų valstybių teisės aktai ir kt.¹¹

Atsižvelgiant į tai, jog pirminė ES teisė ES valstybių narių mokesčių administratorių bendradarbiavimo mokesčių srityje nereguliuoja, šiame darbe didžiausias dėmesys bus skiriamas antrinei ES teisei (pagal prof. R. Seer – pirmajam valstybių narių bendradarbiavimo mokesčių srityje teisinių pagrindų lygmeniui, tik trumpai paliečiant ir antrąjį) – Europos Tarybos direktyvoms ir Europos Komisijos reglamentams, kuriais reguliuojami ES valstybių narių mokesčių administracijų bendradarbiavimo procesai, pateikiant minėtų ES teisės aktų raidos etapų apžvalgą, įvertinant pagrindinius tų aktų ir jais reguliuojamų teisinių santykių privalumus ir trūkumus, apžvelgiant naujausias teisėkūros perspektyvas ir tendencijas.

Tiriamos problemos. Kokios Sąjungos teisinės priemonės yra sukurtos siekiant sureguliuoti ES valstybių narių mokesčių administratorių bendradarbiavimo mokesčių srityje procesus ir kokie tokių teisinių priemonių ypatumai? Kurios iš tų priemonių yra naudojamos dažniau? Kokie yra reguliavimo trūkumai? Kokia teisine praktine problematika pasižymi minėtu reguliavimu sukurti bendradarbiavimo instrumentai?

Baigiamojo darbo objektas. ES valstybių narių mokesčių administratorių bendradarbiavimo atskirose mokesčių srityse (tiesioginio apmokestinimo, netiesioginio apmokestinimo – pridėtinės vertės mokesčio sukčiavimo, mokesčių išieškojimo ir kainodaros srityse) procesų esmė ir teisinis tų procesų reguliavimas bei jų problematika. Šiame magistro darbe nebus išsamiau nagrinėjami dvišaliai ES valstybių narių susitarimai – dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys ir kiti specialūs tarpžinybiniai susitarimai tarp dviejų valstybių dėl savitarpio pagalbos mokesčių klausimais, kadangi tai, autorės nuomone, iš esmės neatspindėtų šio magistro darbo temos, kuri išskirtinai apima procesinių teisės normų, reguliuojančių valstybių narių mokesčių administratorių tarpusavio santykių europiniu lygmeniu, analizę. Šiuo magistro baigiamuoju darbu pasirinkta nagrinėti antrinė ES teisė, apimanti Europos Tarybos direktyvas ir Europos Komisijos reglamentus, reguliuojančius minėtus bendradarbiavimo procesus. Darbe taip pat nebus išsamiau analizuojamas mokesčių mokėtojų teisinis statusas vykstančiuose bendradarbiavimo procesuose tarp valstybių narių mokesčių administracijų, nes, autorės nuomone, tokia tema, atsižvelgiant į jos

¹¹ Seer, R. *Mutual Assistance and Information Exchange. General Report* [Prieiga internete]. Amsterdam, 2010, [žiūrėta 2015-02-10].

<<http://www.eatlp.org/uploads/public/santiago/sop/TextGeneralReportRomanSeer.pdf>> p. 4-5.

mastą ir svarbą, galėtų būti nagrinėjama atskiruose moksliniuose tiriamuosiuose darbuose. Autorė taip pat pasirinko neanalizuoti tokių specifinių sričių, kaip valstybių narių bendradarbiavimo muitų ir akcizų srityse teisinio reguliavimo ir juo sukurtų bendradarbiavimo instrumentų.

Tyrimo tikslas. Susistemintai pateikti ES valstybių narių mokesčių administracijų bendradarbiavimo atskirose mokesčių srityse procesų esmę ir tuos procesus reguliuojančios antrinės ES teisės analizę, apžvelgti ir apibendrinti vykstančias bendradarbiavimo procedūras, įvertinti esamus reguliavimo ypatumus, teisinę praktinę problematiką.

Tyrimo uždaviniai. Išsikeltų tikslų bus siekiama sprendžiant sekančius uždavinius:

1. Atskleisti valstybių tarpusavio bendradarbiavimo mokesčių srityje poreikį, svarbą ir teisinę prielaidą;
2. Išnagrinėti ES valstybių narių mokesčių administratorių bendradarbiavimą atskirose mokesčių srityse reglamentuojančių antrinės ES teisės aktų ypatumus retrospektyviai ir apžvelgiant naujesnes tendencijas;
3. Apžvelgti vykstančius ES valstybių narių mokesčių administratorių bendradarbiavimo procesus ir procedūras, įvertinti kuriais bendradarbiavimo instrumentais yra naudojamasi dažniau;
4. Identifikuoti teisinę praktinę problemas, įvardinti teisinio reglamentavimo trūkumus ir privalumus.

Ginamieji teiginiai. Nors esamas ES valstybių narių mokesčių administratorių tarpusavio bendradarbiavimo mokesčių srityje procesų teisinis reglamentavimas turi trūkumų, o juo sukurti bendradarbiavimo instrumentai yra tobulintini, tačiau neabejotinai šioje globalizacijos epochoje tai yra viena efektyviausių procesinių priemonių, skirtų kovai su tarptautiniu mokesčių vengimu ir mokestiniu sukčiavimu.

Tyrimo metodika. Išsikeltų tikslų pasiekimui bus kompleksiskai naudojami įvairūs tyrimo metodai: sisteminis teisės aiškinimo, taikymo ir apibendrinimo metodas, kurio pagalba bus siekiama atskleisti nagrinėjamų teisės normų turinį, taip pat lingvistinis metodas, padėsiantis atskleisti nagrinėjamų mokesčių teisės normų prasmę, istorinis metodas, kurio pagalba tikimasi įvertinti teisėkūros pasiekimus taip pat ir istoriniu rakursu bei pateikiant naujesnes tendencijas bei perspektyvas. Siekiant įvertinti, kokiais bendradarbiavimo instrumentais yra plačiau naudojamasi pasitelktas lyginamojo tyrimo metodas. Loginis metodas panaudotas išvadų ir apibendrinimų formulavimui. Papildomai naudotas ir interviu metodas, suteikęs galimybę autorei gauti svarbios informacijos apie bendradarbiavimo procesų dalyviams (mokesčių administratoriams) kylančias praktines problemas.

Tyrimo struktūra. Šį darbą sudaro įvadas, 3 dėstomosios dalies skyriai, kurių kiekvienas apima po keletą poskyrių, ir išvados. Pirmajame skyriuje apibendrintai pateikiamas ES valstybių narių administracinio bendradarbiavimo, kaip reiškinio, poreikis ir teisinės prielaidos bei pradiniai teisės aktai. Antrajame skyriuje ir atskiruose jo poskyriuose išsamiau apžvelgiamas mokesčių administratorių bendradarbiavimas Sąjungos mastu pagal atskiras mokesčių sritis – abipusę valstybių narių pagalbą tiesioginių mokesčių srityje, abipusę pagalbą pridėtinės vertės mokesčio prievolių įvertinimo ir sukčiavimo srityje, taip pat trumpai apžvelgiamos tokios specifinės bendradarbiavimo sritys, kaip valstybių narių mokesčių administracijų bendradarbiavimas mokesčių išieškojimo, tarptautinių sandorių kainodaros ir palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo srityse. Pateikiami pagrindiniai atskiras sritis reguliuojantys teisės aktai ir jų raida, jų pagrindu vykstantys procesai ir procedūros, tokių procesų praktinė problematika. Paskutinėje darbo temoje pateikiamos valstybių narių mokesčių administracijų bendradarbiavimo mokesčių srityje teisinio reguliavimo naujesnės tendencijos ir perspektyvos.

Problemos ištyrimo lygis ir naudojami šaltiniai. Tenka apgailestauti, tačiau pasirinkta magistrinio darbo tema ir analizuojama problematika mažai nagrinėta Lietuvos autorių, kita vertus ji plačiau analizuota užsienio autorių, todėl pagrindiniai šio magistro baigiamojo darbo šaltiniai yra užsienio, daugelyje atvejų – anglų – kalba. Darbe analizuojami užsienio rašytojų moksliniai darbai ir vadovėliai (pasinaudota Olandijos mokesčių teisės specialistės T. Schenk–Geers knyga „International Exchange of Information and the Protection of taxpayers“, Austrijos universiteto dr. M. Schilcher publikacija “The Directives on Mutual Assistance in the Assessment and in the Recovery of Tax Claims in the Field of Direct Taxation“ M. Lang ir kt. knygoje „Introduction to European Tax Law: Direct Taxation“, taip pat Olandijos universitetų profesorių P. J. M. Terra, P. J. Wattel knyga „European Tax Law“ ir kt.) straipsniai ir publikacijos (Europos studijų instituto profesoriaus S. Van Thiel, Vokietijos Bochumo Ruhr universiteto profesoriaus daktaro R. Seer, Olandijos tarptautinės mokesčių teisės specialisto daktaro P. Van der Smitte ir kt.), panaudota aktualiuose internetiniuose puslapiuose bei duomenų bazėse pateikiama medžiaga: straipsniai, teisės aktai, komentarai. Naudojami ES institucijų pateikti pranešimai, komentarai bei nuomonės, Lietuvos mokesčių teisės specialistų darbai, išleisti periodiniuose leidiniuose. Taip pat pasinaudota Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos pateikta žodine informacija, įvairių pristatymų ir seminarų medžiaga bei statistiniais duomenimis.

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

EB arba Bendrija	Europos Bendrija
ES arba Sąjunga	Europos Sąjunga
Taryba	Europos Taryba
Komisija	Europos Komisija
Valstybės narės	Europos Sąjungos valstybės narės
EBPO	Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (angl. k. <i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>)
Modelinė konvencija	EBPO modelinė mokesčių konvencija dėl pajamų ir kapitalo (angl. k. <i>OECD Model Tax Convention on Income and on Capital</i>)
ESTT	Europos Sąjungos Teisingumo Teismas
SCAC forma	Nuolatinio administracinio bendradarbiavimo netiesioginių mokesčių srityje Komiteto parengta paklausimo netiesioginių mokesčių srityje forma
CACT forma	Nuolatinio administracinio bendradarbiavimo tiesioginių mokesčių srityje Komiteto parengta standartinė paklausimo tiesioginių mokesčių srityje forma
VIES sistema	Automatinių informacijos mainų PVM srityje elektroninė sistema
MAĮ	Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas
VMI prie FM	Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos
PVM	Pridėtinės vertės mokestis

1. EUROPOS SAJUNGOS VALSTYBIŲ NARIŲ ADMINISTRACINIO BENDRADARBIAVIMO MOKESČIŲ SRITYJE POREIKIS, TEISINĖS PRIELAIDOS IR PRADINIAI TEISĖS AKTAI

Administracinis bendradarbiavimas ir administracinė pagalba mokesčių srityje tarp ES valstybių narių yra neabejotinai svarbi, nes ji apibrėžia valstybių narių apmokestinimo jurisdikcijas ne tik valstybių viduje, bet ir jų išorėje. Kaip pastebi M. Vaščėga, nors pradiniai administracinio bendradarbiavimo aspektai buvo apžvelgiami jau pirmosiose dvišalėse dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, tačiau jos neapėmė visų galimų mokesčių santykių, pareigų ir prievolių, taip palikdamos gilių terpių tarpvalstybiniam mokesčių vengimui ir slėpimui, kas ilgainiui tapo nemenku visos ES rūpesčiu.¹² Toks vis augantis „sienas kertantis“ sukčiavimas iškreipė lygybę ir konkurencingumą tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių vengėjų ir netiesiogiai paveikė tiek valstybių narių biudžetus, tiek bendrus ES išteklius¹³. Kaip analogiškai pastebi kai kurie Lietuvos Respublikos mokesčių teisės specialistai, „[...] objektyvios mokesčių informacijos trūkumas ne tik riboja galimybes taikyti įvairias prevencines priemones, [...] bet ir apkritai sudaro labai palankias sąlygas net primityviausioms mokesčių slėpimo formoms“¹⁴. Tam, kad būtų sumažintas tas atotrūkis tarp vidaus (teritorinių) jurisdikcijų ir išorės (ekstrateritorinių) jurisdikcijų vykdymo ribų, valstybės narės sistemingai ėjo administracinio bendradarbiavimo mokesčių srityje procedūrų kūrimo ir įtvirtinimo link¹⁵, todėl šiandien yra įtvirtinta nemažai valstybių narių bendradarbiavimo procesų mokesčių teisingo ir harmonizuoto įvertinimo, jų išieškojimo ir kitose mokesčių administravimo srityse.

Direktyvinio abipusės pagalbos reguliavimo analizę derėtų pradėti nuo svaraus indėlio, visai valstybių bendradarbiavimo mokesčių srityje plėtrai įnešto dviejų svarbių pradinių daugiašalių susitarimų. Pasak V. Pendovskos ir E. Neshovskos, svarbiomis pradinėmis daugiašalėmis priemonėmis valstybių abipusės pagalbos mokesčių srityje laikytinos Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) parengta 1963 m. Pajamų ir kapitalo mokesčių modelinė konvencija (toliau – Modelinė konvencija) ir Europos Tarybos 1988 m. sausio 25 d. Konvencija dėl tarpusavio administracinės pagalbos mokesčių klausimais (toliau – Konvencija)¹⁶. Pastaroji Konvencija numatė gan platų administracinės pagalbos mokesčių srityje

¹² Vascega, M.; Van Thiel, S., *supra* note 4, p. 148.

¹³ *Ibid.*

¹⁴ Lukas, M. *Teisiniai valstybių konkurencijos mokesčiais elementai ir jų legitimumo ribos (I)*, *Teisė*, 2010, Nr. 76, p. 167.

¹⁵ Vascega, M.; Van Thiel, S., *op. cit.*

¹⁶ Pendovska, V.; Neshovska E., *supra* note 1, p.1.

mastą, tačiau tik tarp bet kurių dviejų valstybių, kurios yra/buvo Konvencijos šalys, t. y. šis dokumentas nebuvo taikomas visu Europos mastu (Konvencija pasirašyta 1988 m. sausio 25 d. įsigaliojo 1995 m., tačiau net ir šiuo metu ji vis dar nėra pasirašyta ir / arba ratifikuota visų ES valstybių narių, nors yra pasirašyta ir/ar ratifikuota tokių ne ES valstybių narių kaip Jungtinės Amerikos Valstijos (toliau – JAV), Kanada). Tuo tarpu 1963 m. EBPO Modelinė konvencija tik 2002 – 2003 m. pakeitimuose (26 straipsnis) numatė valstybių narių mokesčių kompetentingų institucijų informacijos mainus mokesčių administravimo srityje ir bendradarbiavimą mokesčių surinkimo srityje (27 straipsnis), tačiau jau 2006 m. EBPO fiskalinių reikalų komitetas parengė keitimosi informacija mokesčių tikslais vadovą (anglų k. „Manual on the implementation of Exchange of Information Provisions for Tax purposes“ – aut. p.)¹⁷, kurio tikslas buvo suteikti praktinę pagalbą pareigūnams, dirbantiems su informacijos mainais mokesčių srityje. Nors 1963 m. Modelinė konvencija buvo ir tebėra tik rekomendacinio pobūdžio dokumentas, neturintis teisinio privalomumo galios, tačiau ES valstybės narės, ne išimtis ir Lietuva, dažnai ir šiandien ja vadovaujasi sudarydamos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis ir panašius tarpžinybinius susitarimus su kitomis valstybėmis.

Kaip savo raporte pastebi prof. dr. R. Seer, tiek 1963 m. Modelinė Konvencija, tiek 1988 m. Konvencija dėl tarpusavio administracinės pagalbos mokesčių klausimais yra mažiau svarbūs reguliavimo instrumentai ES valstybių narių teisinių santykių mastu, tačiau daugiau svarbūs ES valstybių narių procesiniams teisiniams santykiams su trečiosiomis šalimis sureguliuoti.¹⁸ Atsižvelgiant į tai didesnio dėmesio šių antro lygmens dokumentų vertinimui šiame darbe nebus skiriama.

Kitoje darbo temoje bus pateikta mokesčių administratorių bendradarbiavimo ir jį reguliuojančiuose ES teisės aktuose įtvirtintų mokesčių teisės normų analizė pagal atskiras mokesčių sritis, nurodant ir aptariant jomis reguliuojamus bendradarbiavimo instrumentus ir jų teisinę praktinę problematiką.

2. ADMINISTRACINIS BENDRADARBIAVIMAS ATSKIROSE MOKESČIŲ SRITYSE

2.1 Abipusė pagalba tiesioginio apmokestinimo srityje

Tiesioginiais mokesčiais įprastai yra laikomi mokesčiai, mokami tiesiogiai nuo mokesčio mokėtojo pajamų ar turto – gyventojų pajamų mokestis, pelno mokestis, nekilnojamojo turto

¹⁷ EBPO Fiskalinių reikalų komiteto 2006 m. sausio 23 d. Informacijos keitimosi mokesčių tikslais vadovas [inetraktyvus]. 2006 [pastarąjį kartą žiūrėta 2015-03-29].

<<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>>.

¹⁸ Seer, R., *supra* note 11, p 44.

mokestis, paveldėjimo mokestis ir pan.¹⁹. Šiai apibrėžčiai iš esmės pritaria K. Levišauskaitė sakydama, jog „tiesioginiai mokesčiai – tokie, kurie nustatomi tiesiogiai mokesčių subjektams ir jie yra šių mokesčių mokėtojai“²⁰. Vyrauja nuomonė, jog esminis kriterijus pagal kurį konkretus mokestis bus priskiriamas tiesioginių mokesčių kategorijai, yra faktinė to mokesčio sumokėjimo našta. Kitaip tariant, jei faktinė mokesčio sumokėjimo našta tenka tiesiogiai mokesčių mokėtojui, tai toks mokestis bus laikomas tiesioginiu mokesčiu, analogiškai, jei mokesčio našta galima perkelti kitam asmeniui, toks mokestis jau bus laikomas netiesioginiu²¹. Kalbėdami apie tiesioginius mokesčius įprastai manome, jog tiesioginių mokesčių reglamentavimas yra daugiau valstybės vidaus teisės reikalas, tačiau, kaip ne kartą savo sprendimuose yra pažymėjęs Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ESTT) „[...] nors tiesioginių mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, jos privalo šia teise naudotis laikydamosi Bendrijos teisės“²².

Kitoje šios temos potemėje autorė pateiks ES valstybių narių mokesčių administratorių bendradarbiavimą tiesioginių mokesčių srityje reguliuojančių teisės aktų analizę ir apžvelgs vykstančias bendradarbiavimo procedūras bei jų problematiką. Pažymėtina, jog minėta potemė neapims valstybių narių bendradarbiavimo kainodaros ir palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo srityse, nors pastarosios sritys savo esme taip pat yra priskiriamos tiesioginio apmokestinimo sferai. Minėtų temų analizei šiame darbe bus skiriamos atitinkamai 2.4 ir 2.5 potemės.

2.1.1 Teisinis reguliavimas

2.1.1.1 Tarybos Direktyva 77/799/EEB – privalumai ir trūkumai

ES valstybių narių kompetentingų institucijų²³ tarpusavio abipusę pagalbą²⁴ tiesioginio apmokestinimo srityje buvo pradėta reguliuoti dar 1977 m. 1977 m. gruodžio 19 d. Europos Taryba

¹⁹ Apibrėžties šaltinis: [www.wikipedia.org](http://lt.wikipedia.org/wiki/Tiesioginis_mokestis) [interaktyvus, pastarąjį kartą žiūrėta 2015-03-30]. <http://lt.wikipedia.org/wiki/Tiesioginis_mokestis>.

²⁰ Levišauskaitė, K.; Rūškys, G. *Valstybės finansai. Vadovėlis*. Kaunas: VDU, 2003, p 88.

²¹ Gabartas, H. *Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių teisiniui reguliavimui. Daktaro disertacija*. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2004, p 21.

²² ESTT kolegijos 2007 m. sausio 30 d. Sprendimas byloje Nr. C-150/04 *Europos Bendrijos Komisija prieš Danijos Karalystę* (Rink. 2007 I-01163), taip pat 2003 m. birželio 26 d. Sprendimas byloje Nr. C-422/01 *Skandina ir Ola Ramstedt prieš Riksskatteverket*, (Rink. 2003 I-06817. 25 p.) ir kt.

²³ Kompetentingomis institucijomis įprastai yra laikomos ES valstybių narių valstybinės institucijos, turinčios įgaliojimus tiesiogiai keisti mokesstinę informaciją arba vykdyti kitą administracinę pagalbą. Paprastai tokius įgaliojimus turi tokios institucijos, kaip finansų ministerijos arba kitos jų įgaliotos institucijas (kaip pvz. mokesčių inspekcijos) arba kiti jų įgalioti atstovai.

²⁴ Terminas „abipusė pagalba“ buvo vartojamas senojoje Tarybos direktyvoje 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje, valstybių narių kompetentingų

(toliau – Taryba), atsižvelgdama į 1975 m. vasario 10 d. Rezoliuciją dėl priemonių, kurių turi imtis Bendrija tarptautiniam tyčiniam mokesčių vengimui ir mokesčių atsakomybės mažinimui teisėtomis priemonėmis sustabdyti, Direktyvos būtinumą pagrindė tuo, jog esant valstybių narių tyčiniam vengimui mokėti mokesčius ir mokesčių atsakomybės mažinimui teisėtomis priemonėmis, daromas nuostolis biudžetui, pažeidžiamas sąžiningo apmokestinimo principas, iškreipiamas kapitalo judėjimas bei konkurencijos sąlygos ir visa tai turi įtakos bendrosios rinkos veikimui, o tarptautinis šios problemos pobūdis reiškia, kad nacionalinės priemonės, veikiančios tik šalies viduje, yra nepakankamos, kaip ir nepakankamas administracijų bendradarbiavimas dvišalių susitarimų pagrindu, negali sustabdyti naujų tyčinio mokesčių vengimo ir mokesčių atsakomybės mažinimo teisėtomis priemonėmis formų, kurios vis labiau įgauna tarptautinį pobūdį.²⁵

Taigi 1977 m. gruodžio 19 d. buvo priimta Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (toliau – senoji direktyva). Senosios Direktyvos 1 straipsnis įtvirtino nuostatą, jog pagal Direktyvoje sureguliuotas nuostatas valstybių narių kompetentingos institucijos keičiasi bet kokia informacija, kuri gali padėti joms atlikti teisingą pajamų ir kapitalo mokesčių įvertinimą. 2 ir 3 straipsniai apibrėžė Direktyvos taikymo sritį – „pajamų ir kapitalo“ mokesčius, kuriais, pagal Direktyvą, buvo laikomi visi mokesčiai, kurie taikomi visoms pajamoms, visam kapitalui arba pajamų ar kapitalo elementams, įskaitant kilnojamojo arba nekilnojamojo turto realizavimo pajamų mokesčius, mokesčius, taikomus darbo užmokesčio sumoms, kuriuos moka įmonės bei kapitalo prieaugio mokesčius, neatsižvelgiant į jų taikymo būdą.

Senoji Direktyva buvo orientuota išskirtinai į tiesioginius mokesčius. Tačiau 1979 m. gruodžio 6 d. Tarybai priėmus direktyvą iš dalies pakeičiančią Direktyvą 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje, buvo išplėsta senosios Direktyvos taikymo sritis papildant ją ir pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM). Nors, kaip matysime sekančiose šio darbo temose, vėlesniu laikotarpiu valstybių administracijų informacijos mainus PVM srityje nuspręsta sureguliuoti atskirais teisės aktais.

Sugrįžtant prie senosios Direktyvos svarbu paminėti, kad joje pirmą kartą buvo apibrėžti trys net ir dabartinėse aktualesiose Direktyvose, reguliuojančiose administracinį bendradarbiavimą

institucijų bendradarbiavimui mokesčių srityje apibrėžti. Pažymėtina, jog vėlesniuose ES teisės aktuose (pvz. Tarybos Direktyvoje 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje, panaikinančioje direktyvą 77/799/EEB) naudojamas terminas „*administracinis bendradarbiavimas*“. Autorės nuomone abu šie terminai iš esmės atspindi tą patį reiškinį, todėl abu terminai lygiavertčiai bus naudojami šiame magistro baigiamajame darbe tiriamiems teisiniams santykiams apibrėžti.

²⁵ Tarybos 1977 m. gruodžio 19 d. direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje. [1977] OL L 336/15. Preambulė.

mokesčių srityje, įtvirtinti mokestinės informacijos mainų būdai, t. y. numatytas tiek informacijos gavimas/teikimas pagal prašymą²⁶, tiek informacijos gavimas/teikimas be prašymo (spontaniškas informacijos teikimas)²⁷, tiek automatinis apsikeitimas turima informacija²⁸. Senojoje Direktyvoje taip pat buvo nustatyti atvejai, kuriems esant informacija gali būti siunčiama be išankstinio prašymo (spontaniškai):

1. Vienos valstybės narės kompetentinga institucija turi pagrindo manyti, kad kitoje valstybėje narėje mokestis gali būti nesumokėtas.
2. Apmokestinamam asmeniui suteikiama teisė mokėti sumažintą mokestį arba visai nemokėti mokesčio, ir dėl to kitoje valstybėje narėje mokestis turėtų padidėti arba tapti mokėtinu.
3. Verslo sandoriai tarp dviejų apmokestinamų asmenų skirtingose valstybėse narėse, yra vykdomi vienoje arba keliose šalyse taip, kad vienoje kurioje nors valstybėje narėje arba abiejose kartu mokestis nebus sumokėtas.
4. Valstybės narės kompetentinga institucija turi pagrindo manyti, kad mokestis gali būti nesumokėtas dėl dirbtinių pelno perskirstymų įmonių grupių viduje.
5. Informacija, kurią vienai valstybei narei siunčia kitos valstybės narės kompetentinga institucija, padėjo gauti duomenų, kurie gali būti svarbūs įvertinant apmokestinimą informaciją siunčiančioje valstybėje narėje.

Dar vėlesni senosios Direktyvos papildymai buvo įtvirtinti Tarybos 1992 m. vasario 25 d. direktyvoje 92/12/EEB dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės, kuria vėl praplėsta taikymo sritis papildant ją akcizų mokesčiu, bei Tarybos 2003 m. spalio 7 d. direktyva 2003/93/EEB, kuria dar karta praplėsta Direktyvos taikymo sritis, papildant ją draudimo įmokų apmokestinimu. Šiuo papildymu Direktyva dar kartą perkopė tiesioginių mokesčių ribą (apėmė ir netiesioginį mokestį – akcizus), tačiau tik kuriam laikui.

Kaip pastebi M. Vaščėga, 77/799/EEB Direktyva kartu su vėlesniais jos papildymais išties turėjo trūkumų, kurie iš esmės kenkė jos efektyvumui, nes:

²⁶ Tarybos 1977 m. gruodžio 19 d. direktyvos 77/799/EEB 2 straipsnis numato pasikeitimą informacija pagal prašymą: „Valstybės narės kompetentinga institucija gali kreiptis į kitos valstybės narės instituciją, prašydama konkrečiu atveju atsiųsti 1 straipsnio 1 dalyje nurodytą informaciją“.

²⁷ *Ibid.* Direktyvos 4 straipsnis numatė savaiminį pasikeitimą informacija: „Valstybės narės kompetentinga institucija be išankstinio prašymo siunčia bet kokios kitos suinteresuotos valstybės narės kompetentingai institucijai 1 straipsnio 1 dalyje nurodytą jai žinomą informaciją [...]“.

²⁸ *Ibid.* Direktyvos 3 straipsnis numato reguliarių pasikeitimą informacija: „Minėtos valstybės narės institucijos, tam tikrais atvejais, kuriuos jos nustato pasikonsultavusios 9 straipsnyje nustatyta tvarka, reguliariai be išankstinio prašymo keičiasi 1 straipsnio 1 dalyje nurodyta informacija.“

1. Informacijos prašymas pagal Direktyvą buvo susietas su specifinėmis, konkrečiai apibrėžtomis apmokestinimo situacijomis ir numatyta sąlyga, jog prašymą pateikusi valstybė turėjo būti išnaudojusi visus jai įprastus informacijos šaltinius tam, kad gautų jai reikiamą informaciją;
2. Valstybė narė, kurios prašoma pateikti kitai valstybei narei reikalingą informaciją, vadovaudamasi Direktyvos 8 straipsniu turėjo teisę atsakyti pateikti prašomą informaciją, motyvuodama tuo, jog prašoma informacija yra komercinė, pramoninė arba profesinė paslaptis saugoma tos valstybės narės vidaus teisės aktu, arba tuo, jog valstybės narės, kurios prašoma pateikti informaciją, vidaus teisės aktai arba administracinė praktika draudžia atlikti prašomus tyrimus, surinkti ir naudoti prašomą informaciją.
3. Nebuvo apibrėžti aiškūs terminai prašomos informacijos pateikimui.
4. Gauta informacija galėjo būti naudojama išskirtinai tik mokesčių teisingo įvertinimo ir apskaičiavimo tikslais.
5. Direktyvos 4 straipsnyje numatyto savaiminio pasikeitimo informacija atveju ir 6 straipsnyje numatyto informuojamos valstybės narės mokesčių administracijos pareigūnų buvimo informuojančioje valstybėje narėje atveju papildomai reikalaujama direktyvos 9 straipsnyje numatyta konsultavimosi procedūra²⁹.

Dalį trūkumų Tarybai pavyko pašalinti visiškai arba iš dalies dar viename senosios Direktyvos papildyme. 2004 m. lapkričio 16 d. buvo priimta Direktyva 2004/106/EB, iš dalies keičianti direktyvas 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo, tam tikrų akcizo mokesčių ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje ir 92/12/EEB dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės. Pasak M. Vaščėgos, pagrindiniai patobulinimai senosios Direktyvos atžvilgiu buvo tokie, jog pagal papildytą Direktyvą iš kitos valstybės narės gauta informacija jau galėjo būti naudojama ne vien teisingo mokesčių įvertinimo ir jų apskaičiavimo tikslais, bet ir kitais, kaip, pavyzdžiui, teisminė medžiaga ir pan.³⁰

Svarbu paminėti, jog pagal papildytą Direktyvą nuo 2005 m. liepos 1 d. buvo nuspręsta Direktyvos 77/799/EEB nebetaikyti akcizams, taigi senoji Direktyva valstybių narių keitimuisi informacija akcizų srityje buvo taikoma tik 1992 – 2004 m. laikotarpyje.

Nepaisant pakeitimų, likę trūkumai vis dar trukdė pilnam Direktyvos efektyvumui. Vienas pagrindinių trūkumų, egzistavęs ne tik šioje papildytoje Direktyvoje, bet ir apamai valstybių narių

²⁹ Vascega, M.; Van Thiel, S., *supra* note 4, p. 149.

³⁰ *Ibid.*, p. 150.

nacionaliniuose ir ES teisės aktuose, buvo informacijos mainų terminų neapibrėžtumas, t. y. nei ankstesniuose, nei šiame Direktyvos papildyme nebuvo nustatyti konkretūs terminai iš kitos valstybės mokesčių administracijos prašomos informacijos pateikimui. Tuo pačiu kai kurių galimų mokesčių rizikų atvejais vis dar išliko nepakankamas keitimasis spontanine ir automatine informacijomis, taip pat išliko daug kliūčių vienos valstybės narės mokesčių administracijos pareigūnų dalyvavimui kitoje valstybėje narėje informacijos mainų procedūros atveju, o Direktyvoje įtvirtinta konsultavimosi procedūra iš esmės dar labiau padidino dvišalių susitarimų tarp valstybių narių skaičių, todėl daugelis klausimų, aptariamų juose, buvo sprendžiama labai skirtingais būdais ir priemonėmis ir visa tai sąlygojo tai, jog bendradarbiavimo procedūra ėmė prarasti savo taip siekiamą nuoseklumą ir „vienodumą“.

Taikant šią Direktyvą taip pat buvo atkreiptas dėmesys į tokias Direktyvos specifikas kaip pareigos dėl mokesčių mokėtojo informavimo apie su juo susijusios pagalbos prašymą nebuvimas ir Direktyvoje įtvirtintų nuostatų dėl apsikeitimo informacija sąveika su bendraisiais ES teisės principais – teisės į gynybą užtikrinimo ir teisės ginčyti principais. Situacijai iliustruoti pateiktina ESTT 2013 m. bylos Nr. C-276/12, *Jiří Sabou prieš Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu* esmė. Kaip buvo nurodoma ESTT minėtos bylos 2013 m. spalio 22 d. sprendime „[...] 2004 m. savo pajamų mokesčio deklaracijoje, pateiktoje Čekijos Respublikoje, Čekijos rezidentas J. Sabou (profesionalus futbolininkas – aut. p.) nurodė patyręs išlaidų keliose valstybėse narėse, bandydamas perkelti savo, kaip futbolininko, veiklą į vieną iš šių valstybių futbolo klubų. Šios išlaidos turėjo sumažinti jo apmokestinamąsias pajamas. Tačiau Čekijos mokesčių administratorius suabejojo šių išlaidų tikrumu ir atliko patikrinimą, per kurį atitinkamų valstybių mokesčių institucijoms buvo pateikti prašymai suteikti informaciją. Jis taip pat kreipėsi pagalbos į Ispanijos, Prancūzijos ir Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius, prašydamas, be kita ko, pateikti atitinkamų futbolo klubų nuomonę. Iš šių institucijų pateiktų atsakymų buvo matyti, kad nė vienas iš klubų, į kuriuos tariamai buvo kreiptasi, nežino nei J. Sabou, nei jo agento. Čekijos mokesčių administratorius taip pat kreipėsi į Vengrijos mokesčių administratorių dėl kelių J. Sabou pateiktų sąskaitų faktūrų, susijusių su Vengrijoje įsteigtos bendrovės tariamai suteiktomis paslaugomis. Šis administratorius atsakė, kad ši bendrovė yra tik trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės tarpininkė ir tik toje šalyje atliktas patikrinimas leistų gauti patikimus atsakymus. Patikrinimo pabaigoje Čekijos mokesčių administratorius priėmė pranešimą apie papildomą apmokestinimą, kuriame nustatė atitinkamo dydžio J. Sabou mokesstinę nepriemoką. Ginčą dėl tokio mokesčių administratoriaus sprendimo nagrinėjęs teismas nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir kreiptis į ESTT su prašymu išaiškinti, *ar pagal Sąjungos teisę, visų pirma Direktyvą 77/799/EEB ir pagrindinę teisę būti išklausytam, valstybės narės mokesčių mokėtojas turi teisę būti informuotas apie šios valstybės narės pateiktą*

*pagalbos prašymą kitai valstybei narei dalyvauti formuluojant prašymą, adresuotą valstybei narei, į kurią kreipiamasi, ir dalyvauti šios valstybės narės organizuojamoje liudytojų apklausoje*³¹. Bylą nagrinėjęs nacionalinis teismas taip pat klausė „[...] ar Direktyvą 77/799 reikia aiškinti taip, kad, pirma, mokesčių mokėtojas gali ginčyti su juo susijusią informaciją, perduotą prašymą pateikusios valstybės narės mokesčių administratoriui, ir, antra, jei valstybės narės, į kurią kreipiamasi, mokesčių administratorius perduoda surinktą informaciją, jis turi nurodyti informacijos šaltinius ir jos gavimo būdus“³².

Atsakydamas į jam užduotus klausimus ESTT atkreipė dėmesį, jog „[...] iš Direktyvos 77/799 dviejų pirmųjų konstatuojamųjų dalių matyti, kad jos tikslas yra kovoti su tarptautiniu tyčiniu sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu ir kad ji buvo priimta siekiant reglamentuoti valstybių narių mokesčių institucijų bendradarbiavimą. [...] pagal Direktyvos 77/799 2 straipsnio 1 dalį valstybės narės mokesčių administratorius „gali“ kreiptis į kitos valstybės narės mokesčių administratorių, prašydamas informacijos, kurios negali gauti pats. Sąjungos teisės aktų leidėjas vartodamas žodį „gali“ nurodė, jog nacionaliniai mokesčių administratoriai šiuo klausimu turi teisę ir visiškai neprivalo pateikti tokį prašymą (33 punktas). Tačiau, jei kompetentinga institucija, esant Direktyvos 77/799 2 straipsnyje nustatytoms sąlygoms, pateikia prašymą, valstybė narė, į kurią kreipiamasi, *privalo* atsakyti į šį prašymą ir, esant reikalui, pateikti visus reikalingus užklausimus pagal šį straipsnį (34 punktas). Iš Direktyvos 77/799 2 straipsnio 2 dalies ir 8 straipsnio išplaukia, kad valstybės, į kurią kreipiamasi, kompetentinga institucija atsako į tokį prašymą pagal nacionalinę teisę ir, visų pirma, savo procesines taisykles (35 punktas). Taigi, kaip pažymėjo Teisingumo Teismas, išnagrinėjęs Direktyvą 77/799, kurios tikslas reglamentuoti valstybių narių mokesčių institucijų bendradarbiavimą, matyti, kad ji koordinuoja informacijos perdavimą tarp kompetentingų institucijų, *nustatydama tam tikras pareigas valstybėms narėms, tačiau ja nesuteikiamos konkrečios teisės mokesčių mokėtojui ir, visų pirma, nenumatoma jokia pareiga kompetentingoms institucijoms su juo konsultotis*³³. Dėl mokesčių mokėtojo teisės ginčyti su juo susijusią informaciją, gautą iš valstybės narės, ESTT pasisakė, jog „[...] Direktyvoje 77/799 nekalbama apie mokesčių mokėtojo teisę ginčyti perduotos informacijos tikslumą ir nenustatytas joks konkretus reikalavimas dėl perduodamos informacijos turinio (48 punktas). Todėl tik nacionalinėje teisėje turi būti nustatytos atitinkamos taisyklės. Mokesčių mokėtojas gali ginčyti prašymą pateikusios valstybės narės mokesčių administratoriui perduotą informaciją tik pagal

³¹ 2013 m. spalio 22 d. ESTT Didžiosios kolegijos Prejudicinis sprendimas byloje Nr. C-276/12 *Jiří Sabou* prieš *Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*. Europos Sąjungos Teisingumo teismo praktikos apžvalga, 2013 m. rugsėjo 1 d. – 2013 m. spalio 31 d., Vilnius: Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo Teisinės analizės ir informacijos departamentas, 2013, p. 4.

³² *Ibid.*

³³ *Ibid.*

atitinkamoje valstybėje narėje taikomas taisyklės ir procedūras. [...] ³⁴. Kitaip tariant pasak ESTT didžiosios komisijos „Direktyva 77/799 nereglamentuoja klausimo, kokiomis sąlygomis mokesčių mokėtojas gali ginčyti valstybės narės, į kurią kreipiamasi, perduotos informacijos tikslumą, ir nenustato jokio konkretaus reikalavimo perduodamos informacijos turiniu“³⁵.

2.1.1.2 Tarybos Direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti direktyvą 77/799/EEB

Pasaulinė finansinė krizė, 2008 – 2009 m. ženkliai įtakojusi ne tik ES, bet ir daugelio kitų valstybių biudžetų deficito didėjimą, sąlygojo papildomų pajamų poreikį, kas dar labiau didino būtinybę bendromis jėgomis susikurti bent minimalius skaidrių ir kokybiškų informacijos mainų mokesčių srityje standartus. Taigi, kova prieš tarptautinį mokesčių vengimą ir mokesčių slėpimą³⁶ tapo viena iš prioritetinių temų beveik visose tarptautinėse politinėse darbotvarkėse³⁷.

Vyravo nuomonė, jog galiojanti 77/799/EEB Direktyva, priimta dar tada, kai nebuvo tokio laisvo prekių, paslaugų, kapitalo ir asmenų judėjimo, nebeatitiko per 30 metų smarkiai pasikeitusios ES vidaus rinkos keliamų reikalavimų ir atskirų valstybių narių poreikių. 2009 vasario mėn. Europos Komisija pateikė pasiūlymą dėl naujos Direktyvos dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje taikymo³⁸. Kaip pastebi M. Vaščėga, šio pasiūlymo tikslas iš esmės buvo padidinti informacijos mainų mastus tarp ES valstybių narių mokesčių administracijų, ir padaryti juos veiksmingesniais (t. y. numatyti konkrečius prašomos informacijos pateikimo terminus, standartizuoti informacijos prašymo ir pateikimo formas ir t.t.) taip pat išplėsti administracinės pagalbos būdus ir formas (tokius kaip, administracinio pranešimo įteikimas, vienalaikiai patikrinimai, dalijimasis gerąja praktika ir pan.).³⁹

Kaip išdavą to Taryba 2011 m. vasario 15 d. priėmė naują Direktyvą 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje, kuria galutinai panaikino senąją

³⁴ *Ibid.*

³⁵ *Ibid.*

³⁶ 2014 m. spalio mėn. Mykolo Romerio universitete įvykusioje tarptautinėje mokesčių konferencijoje *Trends and developments in the EU and international tax* pranešėjai, apžvelgdami tarptautinio apmokestinimo tendencijas, pristatė ir tarptautinio mokesčio sukčiavimo problematiką. Pasak pranešėjų sąvoka „Mokesčių vengimas“ iš esmės skiriasi nuo sąvokos „mokesčių slėpimas“. „Mokesčių vengimas“ (angl. k. – *tax avoidance*) pasižymi šiais elementais: 1. Mokesčių mokėtojas nevykdo nelegalios veiklos; 2. Mokesčių mokėtojas turi motyvą sutaupyti (nesumokėti) mokesčių; 3. Mokesčių mokėtojas vykdo netipinę veiklą siekdamas ekonominės naudos, naudojami neįprasti veiklos būdai; 4. Mokesčių mokėtojas atskleidžia (tame tarpe ir mokesčių administratoriui) prašomą informaciją. Tuo tarpu žymiai priešiščiau mokėtojas elgiasi slėpdamas mokesčius (angl. k. - *tax evasion*): 1. Vykdoma nelegali veikla ir/ar slepiamas pelnas ir/ar pajamos; 2. Tikslas – visai nemokėti mokesčių; 3. Informacija apie tokią veiklą slepiama ir kt.

³⁷ Vascega, M.; Van Thiel, S., *supra* note 4, p. 150.

³⁸ 2009 m. vasario 2 d. Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje COM(2009)29 [interaktyvus, pastarąjį kartą žiūrėta 2015-03-30].

<<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0029:FIN:LT:PDF>>.

³⁹ Vascega, M.; Van Thiel, S., *supra* note 4, p. 151.

Direktyvą 77/799/EEB. Šios Direktyvos priėmimą Taryba argumentavo tuo, jog „globalizacijos epochoje valstybių narių savitarpio pagalbos apmokestinimo srityje poreikis sparčiai didėja. Mokesčių mokėtojų judrumas, tarpvalstybinių sandorių skaičius ir finansinių priemonių internacionalizavimas itin sparčiai didėja, todėl valstybėms narėms sunku tinkamai apskaičiuoti mokėtinus mokesčius. Šie vis didėjantys sunkumai turi įtakos apmokestinimo sistemų veikimui, ir kyla dvigubo apmokestinimo problemų, o tai skatina mokesčių sukčiavimą ir mokesčių slėpimą, kol kontrolės įgaliojimai tebėra taikomi nacionaliniu lygmeniu. Taigi visa tai kelia pavojų vidaus rinkos veikimui“⁴⁰. Akcentuota, jog aplinkybės, kuriomis buvo parengta senoji Direktyva 77/799/EEB, net ir su vėlesniais pakeitimais, skyrėsi nuo naujų vidaus rinkos poreikių ir nebegalėjo patenkinti naujų administracinio bendradarbiavimo poreikių⁴¹. Atsižvelgiant į suderinimą, kuriuos reikėjo atlikti skaičių ir svarbą, vien dalinio, kaip kad buvo įprasta senosios direktyvos pakeitimo nebūtų pakakę, todėl nuspręsta ją panaikinti sukuriant naują⁴². Atkreiptinas dėmesys, jog nepaisant to, kad naujoji Direktyva buvo grindžiama senosios Direktyvos pagrindu, tačiau joje buvo nustatytos aiškesnės ir tikslesnės taisyklės, reglamentuojančios valstybių narių administracinį bendradarbiavimą, kad, jei būtina, ypač keitimosi informacija srityje, būtų užtikrintas platesnis valstybių narių administracinis bendradarbiavimas⁴³.

Pažymėtina, jog naujoji Direktyva įsigaliojo 2013 m. sausio 1 dieną (išskyrus Direktyvoje nustatytą automatinių mainų sritį, kuri įsigaliojo 2015 m. sausio 1 d.).

Esminiai Direktyvos ypatumai:

1. Konkretizuota Direktyvos taikymo sritis⁴⁴. Direktyvos 2 straipsnyje nurodoma, jog Direktyva taikoma visiems bet kokios rūšies mokesčiams, kuriuos taiko valstybė narė arba valstybės narės teritoriniai ar administraciniai padaliniai, tačiau nepaisant to, Direktyva netaikoma pridėtinės vertės mokesčiui ir muitams arba akcizams, kuriems taikomi kiti ES teisės aktai dėl valstybių narių administracinio bendradarbiavimo, taigi iš esmės ši Direktyva labiau orientuota į tiesioginius mokesčius. Direktyva taip pat netaikoma privalomojo socialinio draudimo įmokoms, mokėtinoms valstybės narės padaliniui arba pagal viešąją teisę įsteigtoms socialinio draudimo įstaigoms, taip pat sutartinio pobūdžio mokesčiams. Lyginant su senąja Direktyva, šioje Direktyvoje, atsižvelgiant į vis didėjantį juridinių struktūrų spektrą, įskaitant ne tik įprastas struktūras, pavyzdžiui, trestus ir fondus, bet ir bet kokias naujas galimas struktūros formas, buvo

⁴⁰ Tarybos 2011 m. vasario 15 d. direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti direktyvą 77/799/EEB. [2011] OL L 64. Preambulė (I).

⁴⁰ *Ibid.*

⁴¹ *Ibid.*

⁴² *Ibid.*

⁴³ Vascega, M.; Van Thiel, S., *op.cit.*

⁴⁴ *Ibid.*

išplėsta asmenų sąvoką į ją įtraukiant ne tik fizinius ir juridinius asmenis, bet ir asmenų, kurie nėra juridiniai asmenys, susivienijimus, taip pat prie asmenų priskiriant bet kokio pobūdžio ir formos juridines struktūras, „turinčias juridinio asmens statusą ar jo neturinčias“, turinčias ar administruojančias turta, kuris, įskaitant iš jo gautas pajamas, yra apmokestinamas bet kuriuo iš naujoje Direktyvoje nustatytų mokesčių.

2. Nustatyti konkretūs terminai prašomos informacijos pateikimui, atsisakymui pateikti prašomą informaciją, patvirtinimui, kad informacija gauta ir t.t.⁴⁵. Šis sureguliuojimas ypač svarbus, nes Direktyvos pirmtakėse apie tokius terminus (išskyrus senačių terminus) nebuvo kalbama. Įtvirtinta, jog institucija, į kurią kreipiamasi, prašomą informaciją jos prašančiai valstybei narei privalo pateikti kuo greičiau, bet ne vėliau, kaip per 6 mėnesius nuo prašymo gavimo dienos, tačiau, jei institucija, į kurią kreipiamasi, jau turi tą informaciją (t. y. nėra poreikio dėl jos gavimo pradėti atskirą administracinę procedūrą (mokestinį tyrimą, mokestinį patikrinimą ar operatyvų patikrinimą – aut. p.), prašoma informacija turi būti perduota per du mėnesius nuo prašymo gavimo dienos. Kai yra gaunama informacija, kuri gali būti naudinga kitų valstybių narių kompetentingoms institucijoms, pagal direktyvos 10 straipsnį, spontaninių mainų būdu ji turi būti perduota toms valstybėms narėms kuo greičiau, bet ne vėliau kaip per vieną mėnesį nuo tokios informacijos gavimo, o valstybės narės kompetentinga institucija, kuri gavo tokią informaciją, apie jos gavimą turi pranešti kuo skubiau, bet ne vėliau, kaip per 7 darbo dienas nuo tokios informacijos gavimo. Visam proceso pagreitinimui direktyva nurodė naudoti elektronines priemones (kiek tai įmanoma) standartizuotoms formoms pateikti⁴⁶.

3. Numatytas platesnis gautos informacijos panaudojimas⁴⁷. Naujosios Direktyvos 16 straipsnis numatė, jog pagal šią Direktyvą pateikta informacija gali būti naudojama administruojant valstybių narių nacionalinius įstatymus, susijusius su naujosios Direktyvos 2 straipsnyje nurodytais mokesčiais, taip pat gali būti naudojama vertinant kitus mokesčius ir muitus (kuriems taikomas 2010 m. kovo 16 d. Tarybos direktyvos 2010/24/ES dėl savitarpio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su mokesčiais, muitais ir kitomis priemonėmis (mokesčių išieškojimui – aut. p.)⁴⁸. Taip pat įtvirtintas leidimas šios Direktyvos pagrindu gautą informaciją panaudoti teisiniuose ir administraciniuose procesuose. Numatyta galimybė tokią informaciją panaudoti ir kitais, nei Direktyvos 16 straipsnyje nustatytais pagrindais, tačiau tik tuo atveju, jei tai leidžiamas pagal

⁴⁵ Vascega, M.; Van Thiel, S., *supra* note 4, p. 151.

⁴⁶ Pažymėtina, jog šioje Direktyvoje minimos standartizuotos informacijos mainų formos naudojamos tokios pačios, kurios naudojamos informacijos mainams pagal Tarybos direktyvą 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo.

⁴⁷ Vascega, M.; Van Thiel, S., *op.cit.*

⁴⁸ *Supra* note 40.

informaciją gaunančios kompetentingos institucijos valstybės narės teisės aktus. Gauta informacija, jei ji, kaip galima numanyti, gali būti reikalinga administruojant trečios valstybės narės nacionalinius įstatymus, taip pat gali būti perduodama tai trečiai valstybei narei esant nustatytoms sąlygomis:

- 1) Kai tai leidžiama pagal susitarimą su ta trečiaja šalimi ir
- 2) Kai su informacijos perdavimu trečiai valstybei narei sutinka valstybės narės, iš kurios gauta informacija, kompetentinga institucija ir
- 3) Kai trečioji valstybė narė, kuriai perduodama informacija, yra įsipareigojusi bendradarbiauti tokiu mastu, kad būtų galima sukaupti įrodomus, patvirtinančius, jog sandoriai neatitinka reikalavimų arba yra neteisėti.⁴⁹

Svarbu paminėti, jog senojoje Direktyvoje numatytas informacijos pateikimo būdų skirstymas į informacijos teikimą pagal prašymą, automatinį informacijos teikimą ir spontanių informacijos teikimą, naujojoje Direktyvoje buvo sureguliuotas išsamiau. Informacijos teikimo būdų ypatumai bus plačiau nagrinėti sekančiose šio darbo temose.

Apibendrinant būtų galima pasakyti, jog 2011/16/ES pateikė naujų ir svarbių pakeitimų, kurie ir šiuo metu yra taikomi ES valstybių narių bendradarbiavimo procesams tiesioginių mokesčių srityje sureguliuoti. Tačiau pažymėtina, jog šie aptarti pakeitimai, kaip matysime iš vėlesnių šio darbo temų, nebuvo paskutiniai.

2.1.2 Bendradarbiavimo instrumentai

Europos Sąjungos valstybių narių mokesčių administracijų bendradarbiavimas tiesioginių mokesčių srityje šiuo metu iš esmės apima šiuos du pagrindinius bendradarbiavimo instrumentus:

- Informacijos manus;
- Administracinio pranešimo įteikimą.

Papildomai Direktyvoje 2011/16/ES numatyti bendradarbiavimo instrumentai tiesioginių mokesčių srityje yra dalyvavimas vienašaliuose patikrinimuose bei daugiašaliuose patikrinimuose ir administraciniuose tyrimuose bei dalijimasis gerąja praktika, tačiau didesnę dėmesį šiems instrumentams analizuoti autorė skirs vėlesnėse darbo temose. Toliau išsamiau bus nagrinėjami ES valstybių narių informacijos mainai tiesioginių mokesčių srityje ir administracinio pranešimo įteikimas.

2.1.2.1 Informacijos mainai

⁴⁹ *Supra* note 40, 16 str.

Kaip nurodo T. Schenk-Geer, įvairių įsipareigojimų dėl keitimosi informacija analizė atskleidžia, jog kalbėdami apie informacijos mainus, mes kalbame ne apie statinį reiškinį.⁵⁰ Kaip jau buvo atskleista ankstesnėse šio darbo temose, informacijos mainai, kaip ir dauguma kitų bendradarbiavimo tarp valstybių narių mokesčių srityje procesų, yra dinamiškas, kintantis reiškinys.

Kaip teisingai pastebi kai kurie mokesčių teisės specialistai, mokestinės informacijos „apyvartos“ reguliavimo nuostatas yra įprasta „[...] grupuoti ir analizuoti atsižvelgiant į tipinius paties keitimosi informacija proceso etapus, t. y. į:

1. Normas, reglamentuojančias fizinių ir juridinių asmenų pareigą rinkti ir saugoti atitinkamą mokesčiams apskaičiuoti reikalingą informaciją (gautas ar išmokėtas sumas, jų prigimtį ir paskirtį, šių išmokų mokėtojus ar pajamų gavėjus, tikruosius savininkus ir pan.);
2. Nuostatas, įpareigojančias šią informaciją atskleisti ar atitinkamai valstybės institucijoms suteikiančias teises (pareigas) jas reikalauti;
3. Keitimasi turima informacija tarp kompetentingų skirtingų valstybių institucijų reglamentuojančias normas⁵¹.

Keitimasi informacija tarp valstybių narių kompetentingų institucijų tiesioginių mokesčių srityje šiuo metu reglamentuoja ankstesnėje temoje aptarta Europos Tarybos direktyva 2011/16/ES bei tarp ES valstybių narių kompetentingų institucijų sudarytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis⁵².

2011/16/ES Direktyva įtvirtina tris informacijos keitimosi tarp valstybių narių būdus: keitimasi informacija gavus prašymą, automatinį keitimasi informacija, spontaninį keitimasi informacija.

Keitimasis informacija pagal prašymą įprastai apibrėžia situaciją, kai vienos valstybės kompetentinga institucija paprašo kitos valstybės kompetentingos institucijos informacijos dėl konkretaus atvejo, kuris paprastai yra susijęs su konkrečiomis mokesčių mokėtojo apie kurį klausama mokestinėmis teisėmis ir pareigomis.

Pagal Direktyvos 2011/16/ES 5 straipsnį (taip pat pagal ES valstybėse narėse taikomų dvišalių sutarčių (jei jose yra straipsnis „Keitimasis informacija“) nuostatas), vienos valstybės narės kompetentinga institucija gali kreiptis į kitos valstybės kompetentingą instituciją, teikdama paklausimą dėl informacijos apie tiesioginius mokesčius. Tačiau jau senojoje Direktyvoje buvo įtvirtinta, jog paklausimas gali būti siunčiamas tik tuo atveju, kai jo siuntėjas jau yra išnaudojęs visus įprastus vidinius informacijos šaltinius bei atlikęs būtinus veiksmus mokestinei informacijai

⁵⁰Shenk-Geers, T., *supra* note 8, p. 74.

⁵¹Lukas, M., *supra* note 14, p. 166.

⁵² 2014 m. pabaigoje Lietuvos Respublika taikė Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis su 53 valstybėmis.

gauti, o turimos informacijos teisingai mokesčiams apskaičiuoti nepakanka. Ši nuostata buvo perkelta ir į naująją Direktyvą 2011/16/ES. Paklausimai teikiami tais atvejais, kai valstybės narės viduje atliktų administracinių tyrimų metu nustatyti faktai apie sandorius tarp klausiančios ir klausiamos valstybių narių mokesčių mokėtojų kelia pagrįstą įtarimą, kad klausiančios valstybės narės mokesčių mokėtojas pažeidė toje valstybėje narėje galiojančius teisės aktus, todėl buvo nesumokėti arba galėjo būti nesumokėti mokesčiai.

ES valstybių narių, kompetentingos institucijos, norėdamos kreiptis į kitas valstybes nares dėl aukščiau išvardintų priežasčių, pagal galiojančias nuostatas, turi užpildyti CACT⁵³ aprobuotą Tiesioginių mokesčių keitimosi informacija elektroninę formą ir per savo kompetentingus asmenis perduoti ją klausiamos valstybės narės kompetentingiems organams.

Teikiant paklausimą minėtoje aprobuotoje formoje nurodomi tokie duomenys, kaip, kokia informacija yra reikalinga (pvz. susijusi su pelno mokesčiu, gyventojų pajamų mokesčiu ar pan.), įtarimą keliančių sandorių apibūdinimas, priežastis, dėl kurių tie sandoriai laikytini įtartinais, pridedami įtarimus pagrindžiantys arba tokiems įtarimams prielaidas sudarantys dokumentai, taip pat suformuluojami tikslūs ir konkretūs klausimais, susiję su norima gauti informacija. Pabrėžtina, jog teikiant tokius paklausimus privaloma laikytis principinės nuostatos, pagal kurią paklausime gali būti klausiama tik dėl vieno sandorio, kuris sudarytas tarp vieno klausiančios valstybės narės mokesčių mokėtojo ir kito klausiamosios valstybės narės mokesčių mokėtojo.

Gavusi tokį paklausimą klausiamosios valstybės narės kompetentinga institucija vertina jame pateiktą klausimą, sprendžia ar atsakymui į jį pateikti yra reikalingas administracinis tyrimas, ir jei taip – jį atlieka. Remiantis direktyvinėmis nuostatomis, atsakymas į tokį paklausimą turi būti pateiktas kiek galima greičiau ir ne vėliau kaip per 6 mėnesius skaičiuojant nuo tada, kai jis buvo gautas⁵⁴.

Tuo tarpu spontaninis informacijos teikimas ir automatinis informacijos teikimas savo esme skiriasi nuo keitimosi informacija pagal prašymą.

Lietuvos Respublikos teisės aktuose pateiktos iš esmės iš direktyvinių nuostatų perkeltos spontaninės informacijos ir automatines informacijos sampratos:

- Spontaninė informacija – tai užsienio valstybės administracijai teikiama informacija, atsitiktinai nustatyta Lietuvos (arba užsienio valstybės) mokesčių mokėtojo mokesstinio tyrimo arba mokesstinio patikrinimo metu, kuri gali būti naudinga tos užsienio valstybės (arba Lietuvos) mokesčių administracijai;

⁵³ CACT– Administracinio bendradarbiavimo mokesčių srityje Komitetas (angl. k.– *Committee on Administrative cooperation in taxation*) – tai Direktyvos 2011/16/ES įgyvendinimo klausimus sprendžiantis Komitetas.

⁵⁴ *Supra* note 40, 7 str.

- Automatinė informacija – tai Lietuvos (arba užsienio valstybės) mokesčių administracijai periodiškai pagal Susitarimuose bei ES teisės aktuose numatytus terminus bei sąlygas perduodama informacija apie užsienio valstybėje (arba Lietuvoje) Lietuvos (arba užsienio valstybės) mokesčių mokėtojams išmokėtas sumas arba bet kokios kitos iš anksto apibrėžtos informacijos reguliarius perdavimas be išankstinio prašymo.⁵⁵

Taigi apibendrinant galima būtų sakyti, jog šiuos du informacijos manų būdus vieną nuo kito iš esmės skiria tai, jog spontaninis informacijos perdavimas yra nereguliarus informacijos perdavimas kitai valstybei narei be išankstinio prašymo esant ankstesnėse temose aptartoms aplinkybėms kai galima numanyti, jog siunčiama informacija gali būti svarbi ir / ar naudinga teisingo mokesčių įvertinimo tikslais tai valstybei narei, kuriai ji yra siunčiama. Automatinio informacijos perdavimo atveju, informacija yra perdavinėjama iš anksto sutartu reguliarumu ir periodiškumu, nuolatinai iš anksto suderintomis temomis. Abu šiuos informacijos teikimo būdus nuo paprasto informacijos teikimo pagal prašymą iš esmės skiria tai, jog tiek spontaninės informacijos teikimo atveju, tiek automatinės informacijos teikimo atveju informacija gaunama be jokio išankstinio prašymo.

Pastebėta, jog iki naujosios Direktyvos dėl valstybių narių bendradarbiavimo tiesioginių mokesčių srityje atsiradimo, praktikoje spontaninės informacijos keitimuisi nebuvo skiriamas didelis dėmesys laikantis nuomonės, jog senojoje Direktyvoje nurodyta, kad valstybės narės kompetentinga institucija be išankstinio prašymo *siunčia* bet kokios kitos suinteresuotos valstybės narės kompetentingai institucijai 1 straipsnio 1 dalyje nurodytą jai žinomą informaciją, esant toliau išvardintoms aplinkybėms [...], t. y. ši norma nebuvo laikoma imperatyvu. Tačiau, kaip pastebi prof. dr. R. Seer, į tokią spontaninių informacijos siuntimo reguliavimo problematiką buvo atkreiptas dėmesys 2000 m., kai ESTT byloje Nr. C-420/98⁵⁶ dėl 1977 m. Direktyvos 77/799/EEB 3 ir 4 straipsnių interpretavimo nusprendė, kad minėtos Direktyvos 4 straipsnio 1 sakinyje yra nurodytas žodis „*turi*“ (anglų k. – „shall“ aut. p.), kuris, pasak ETT, būtent ir nurodo *pareigą* siųsti minėtą spontanine informaciją esant tame pačiame straipsnyje išvardintoms aplinkybėms.⁵⁷

Pažymėtina, jog visi trys informacijos mainų būdai (keitimasis informacija gavus prašymą, automatinis keitimasis informacija, spontaninis keitimasis informacija) yra naudojami ir netiesioginių mokesčių srityje.

⁵⁵ Abipusės pagalbos ir keitimosi informacija su užsienio valstybių mokesčių administracijomis taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2013 m. spalio 6 d. įsakymu Nr. V-359.

⁵⁶ ESTT 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimas byloje Nr. C-420/98 *W.N. prieš Staatssecretaris van Financiën* (Rink. 2000 I-02847).

⁵⁷ Seer, R.; Gabert, I., *supra* note 5, p. 94.

Sugrįžtant prie informacijos mainų tiesioginių mokesčių srityje teisinio reguliavimo automatinių informacijos mainų srityje, atkreiptinas dėmesys į tai, jog 2012 m. gruodžio 6 d. Europos Komisija priėmė Reglamentą 1156/2012, kuriuo buvo nustatytos išsamios tam tikrų naujosios Tarybos direktyvos 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje nuostatų įgyvendinimo taisyklės⁵⁸. Reglamentas daugiausia apėmė įvairias nuostatas dėl standartinių formų ir elektroninių komunikavimo priemonių naudojimo, kuriomis valstybės narės naudosis keisdamosi informacija. Tačiau atsižvelgiant į tai, jog 2014 m. gruodžio 9 d. Taryba priėmė naują Direktyvą 2014/107/ES (šia Direktyva priimti pakeitimai bus plačiau aptarti paskutinėje šio magistro baigiamojo darbo temoje), kuria buvo iš dalies pakeistos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos, susijusios su privalomais automatiniiais apmokestinimo srities informacijos mainais (Direktyvos 8 straipsnis), 2014 m. gruodžio 15 d. minėtas reglamentas buvo pakeistas Reglamentu Nr. 1353/2014⁵⁹, pagal kurį valstybės narės nuo 2015 m. sausio 1 dienos išsipareigojo sukurti pilnam Direktyvos 2011/16/ES 8 straipsnyje įtvirtintų informacijos mainų, o jei tiksliau – automatinių informacijos mainų įgyvendinimui reikalingas taikomasias programines įrangas, kurios turėtų leisti efektyviai keistis automatine informacija tiesioginių mokesčių srityje.⁶⁰ Pagal minėtą Direktyvos 8 str., kuris įsigaliojo tik 2015 m. sausio 1 d., kiekvienos valstybės narės kompetentinga institucija automatinių mainų būdu privalės pateikti kitos valstybės narės kompetentingai institucijai turimą informaciją apie 2014-01-01 prasidedančiu ir sekančiais laikotarpiais asmenų, kurių gyvenamoji vieta yra toje kitoje valstybėje narėje, su darbo santykiais susijusias pajamas, direktorių atlyginimus, gyvybės draudimo produktus, kuriems netaikomi kiti ES teisės aktai dėl keitimosi informacija ir kitos panašios priemonės, pensijas, nekilnojamojo turto turėjimą ir pajamas iš jo. Įvertinant tai, jog informacijos mainams PVM srityje sukurta PVM informacijos mainų sistema VIES, nepaisant jos trūkumų, ženkliai įtakojo informacijos apie PVM prievoles mainų efektyvumą, tikimasi, jog pastarųjų pakeitimų pagrindais atsiras ir panaši elektroninė sistema, skirta efektyviai dalintis informacija tiesioginių mokesčių srityje.

Skirtingos ES valstybės narės skirtingai naudojami bendradarbiavimo instrumentais. Siekiant įvertinti, kokia šiuo klausimu yra Lietuvos Respublikos, kaip ES valstybės narės praktika dėl paklausimų ir spontaniškos informacijos gavimo ir siuntimo tiek tiesioginių mokesčių srityje, tiek

⁵⁸ 2012 m. gruodžio 6 d. Komisijos įgyvendinimo Reglamentas (ES) Nr. 1156/2012, kuriuo nustatomos išsamios tam tikrų Tarybos direktyvos 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje nuostatų įgyvendinimo taisyklės. [2012] OL L 335.

⁵⁹ 2014 m. gruodžio 15 d. Europos Komisijos įgyvendinimo Reglamentas (ES) Nr. 1353/2014, kuriuo iš dalies keičiamas įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 1156/2012, kuriuo nustatomos išsamios tam tikrų Tarybos direktyvos 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje nuostatų įgyvendinimo taisyklės. [2014] OL L 365.

⁶⁰ Oficialus Europos Komisijos internetinis puslapis [prieiga internete, pastarąjį kartą žiūrėta 2015-03-29].

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/direct_tax_directive/index_en.htm>.

netiesioginių mokesčių – PVM srityje, buvo paprašyta statistinių duomenų iš Lietuvos Respublikos kompetentingo asmens - Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos⁶¹. Remiantis gautais duomenimis suformuotos palyginamosios diagramos, pateiktos šio magistro darbo priede.

1 diagramoje (lentelė priede) pateikiamas informacijos mainų tiesioginių mokesčių srityje palyginimas 2009 – 2014 metų laikotarpyje. 2009 m. Lietuvos Respublika gavo 118 tiesioginių mokesčių srities paklausimus ir 27 spontaninės informacijos pranešimus, išsiuntė 296 paklausimus ir neišsiuntė nei vieno spontaninės informacijos pranešimo. Tuo tarpu 2013 metais Lietuvos Respublika gavo 138 tiesioginių mokesčių srities paklausimus ir 43 spontaninės informacijos pranešimus, išsiuntė 327 paklausimus ir 14 spontaninės informacijos pranešimų (2014 m. duomenys gali būti ne galutiniai – aut. p.). Iš pateiktos diagramos galima daryti išvada, jog paklausimų ir spontaninės informacijos siuntimas per 2009 – 2014 laikotarpyje kito nežymiai, pasinaudojimas šiuo informacijos mainų instrumentu tiesioginių mokesčių srityje 2013 m. augo neženkiai. 2.2.2.1 temoje autorė pateiks paklausimų teikimo ir gavimo skaičiaus PVM srityje statistinius duomenis, kuriuos palyginus su duomenimis dėl paklausimų teikimo ir gavimo tiesioginių mokesčių srityje bus galima daryti išvadą, kurioje srityje paklausimų teikimo būdu informacija yra keičiamasi dažniau.

2.1.2.2 Prašymas įteikti administracinį pranešimą

Vadovaudamasi Tarybos direktyvos 2011/16/ES 13 straipsniu, valstybė narė turi teisę kreiptis į kitą valstybę narę su prašymu įteikti administracinį pranešimą. Prašymas įteikti administracinį pranešimą siunčiamas kitai valstybei narei tuo atveju, kai prašoma informuoti kitos valstybės narės mokesčių mokėtoją apie klausiančioje valstybėje narėje priimtą administracinį dokumentą ar sprendimą. Šiuo konkrečiu bendradarbiavimo atveju prie prašymo įteikti administracinį pranešimą privalo būti pridėdamas klausiančios valstybės narės priimtas administracinis dokumentas ar sprendimas dėl to mokesčių mokėtojo. Valstybė narė, gavusi tokį pranešimą, privalo kaip galima greičiau jį įteikti mokesčių mokėtojui ir apie tai informuoti klausiančiąją valstybę narę.

Reziumuojant šią temą derėtų pasakyti tai, jog nepaisant to, kad Direktyva 2011/16/ES jau buvo gan efektyvi procesinė priemonė valstybių narių bendradarbiavimo procesams tiesioginių mokesčių srityje sureguliuoti, tačiau jos nuostatos dėl automatinio keitimosi informacija įsigaliojo

⁶¹ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Tarptautinių informacijos mainų skyriaus 2015-02-17 d. duomenys.

tik 2015 m. sausio 1 d. taigi, iki šiol praktikoje automatinis keitimasis informacija tiesioginių mokesčių srityje realiai nevykdavo. Įvertinusi keliamus tikslus dėl automatinių informacijos mainų taikymo srities išplėtimo, ir atsižvelgdama į 2013 m. birželio 12 d. Europos Komisijos pasiūlymą, kaip jau buvo minėta, 2014 m. gruodžio 9 d. Europos Taryba priėmė naują Direktyvą 2014/107/ES kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos, susijusios su privalomais automatiniais apmokestinimo srities informacijos mainais⁶². Plačiau apie šį itin aktualų pakeitimą bus kalbama paskutinėje šio magistro darbo temoje apžvelgiant naujausias tendencijas informacijos mainų srityje.

2.2 Abipusė pagalba PVM srityje

Pagal savo prigimtį PVM priskiriamas netiesioginių mokesčių kategorijai⁶³. PVM turėtų būti paprastas ir „lengvas“ mokestis, jis aiškus, nesunkiai apskaičiuojamas ir sumokamas, PVM apmokestinamos tiek prekės tiek paslaugos, PVM turėtų būti paprastas administruoti, PVM administravimo išlaidos turėtų būti nedidelės. Tačiau praktikoje PVM mokesčių administratoriams tapo tikru galvos skausmu: dėl verslo pobūdžio įvairovės, dėl produktų ir paslaugų specifikos, globalizacijos procesų, skirtingų reikalavimų deklaruoti šį mokestį kiekvienoje valstybėje narėje. Dėl tokios specifikos abipusę ES valstybių narių pagalbą viena kitai PVM sityje verta nagrinėti atskirai.

2013 m. Sąjungoje buvo surinkta 940 bn € PVM, tų pačių metų ES bendrasis vidaus produktas siekė 12.971 bn €, taigi ES surinktas PVM sudarė gan reikšmingą 7,3 % dalį viso ES BVP⁶⁴, manoma, jog šiuo metu maždaug 2,7 milijonų vienetų dalyvauja ES prekių tiekimuose. Tačiau teoriniais paskaičiavimais surenkamas PVM ES mastu turėtų būti žymiai didesnis.

Įvertinusi tai, jog PVM nesurinkimui didžiausią įtaką daro PVM sukčiavimas, Taryba 2008 m. gruodžio 16 d. priėmė atskirą Direktyvą, skirtą kovai su PVM sukčiavimu⁶⁵. Pastaraisiais metais dėmesys PVM sukčiavimui dar labiau padidėjo. Kaip kad nurodė Europos Komisija savo 2013 m. gegužės 22 d. pranešime Europos Vadovų Tarybos posėdžiui, “Dėl mokestinio sukčiavimo ir mokesčių slėpimo mažėja valstybių narių gebėjimas surinkti mokestines pajamas ir vykdyti savo

⁶² Tarybos 2014 gruodžio 9 d. direktyva 2014/107/ES kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos, susijusios su privalomais automatiniais apmokestinimo srities informacijos mainais. [2014] OL L 359/1.

⁶³ Laisvoji enciklopedija *Wikipedi*ja netiesioginius mokesčius apibrėžia kaip prekių ir paslaugų mokesčius, nustatytus kaip dalis kainos. [interaktyvus, pastarąjį kartą žiūrėta 2015-03-24].

<http://lt.wikipedia.org/wiki/Netiesioginis_mokestis>.

⁶⁴ Duomenys iš internetinės svetainės www.eurostat.com. [interaktyvus, pastarąjį kartą žiūrėta 2015-03-23].

<<http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do>>.

⁶⁵ Tarybos 2008 m. gruodžio 16 d. direktyva 2008/117/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, siekiant kovoti su mokestiniu sukčiavimu, susijusiu su sandoriais Bendrijos viduje, [2009] OL L 14/7.

ekonominę politiką. Apskaičiuota, kad dešimtys milijardų eurų, dažnai nedeklaruoti ir neapmokestinami, lieka lengvatinio apmokestinimo šalyse ir teritorijose, o dėl to sumažėja nacionalinės mokesinės pajamos. Ryžtingi veiksmai siekiant kuo labiau sumažinti mokesčių sukčiavimą ir mokesčių slėpimą sudarytų sąlygas į visos Europos valstybių biudžetus surinkti milijardus eurų papildomų pajamų⁶⁶. Taigi, nesumokamų mokesčių, ne išimtis ir PVM, neigiamas poveikis akivaizdus – negautos valstybių narių pajamos į biudžetus. Taip pat ne mažesni neigiamą poveikį turi ir sąžiningai mokesčius mokančiam verslui: jam keliama daug papildomų reikalavimų, ypač tiekimams į ES šalis, rinkoje tenka konkuruoti su nesąžiningais verslininkais, padidėja rizika, ypač taikant solidarią atsakomybę dėl PVM, verslo šakos, kuriose veikia daug sukčiautojų, įgyja prastą reputaciją. Dėl aukščiau išvardintų priežasčių tiek mokesčių administratoriaus, tiek sąžiningai vykdančių savo mokesčines prievolės mokesčių mokėtojų tikslas turėtų būti bendras – kad neliktų PVM grobstymo.

Apibendrinus galima teigti, jog visos Sąjungos užduotis šiuo metu yra kova su mokesčiniu sukčiavimu tiek kitų mokesčių, tiek PVM srityje.

Įvairūs šaltiniai nurodo skirtingas PVM sukčiavimo būdus ir priežastis:

- vidinis PVM grobstymas (pvz. nedeklaruojamas PVM klaidingai užpildant PVM deklaracijas ir pan.);
- šešėlinė ekonomika (apskaitomos fiktyvios ūkinės operacijos įmonėse ir pan.);
- grobstymas tarp šalių (angl. k - Cross border fraud, „karuselinis“ sukčiavimas ir pan.).

Kiekvienai iš PVM sukčiavimo rūšių taikomos specifinės teisinės ir mokesčinės priemonės. Tačiau visuotinai pripažįstama, jog efektyvus ir optimizuotas ES valstybių narių kompetentingų institucijų bendradarbiavimas PVM sukčiavimo srityje yra vienas iš svarbiausių įrankių kovai su tarpvalstybiniu PVM sukčiavimu.

2.2.1 Teisinis reguliavimas

Bendradarbiavimas PVM prievolių ir PVM sukčiavimo srityje pagrįste apima abipusę pagalbą dėl prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sandorių vertinimo, prekių įsigijimų bendrijos viduje sandorių vertinimo ir prekių importo. Kaip jau buvo minėta antroje šio darbo temoje analizuotos senosios Direktyvos 1979 m. gruodžio 6 d. pakeitimu senosios Direktyvos taikymo sritis buvo išplėsta ir netiesioginiais mokesčiais (apimant PVM ir akcizus). 1992 m. sausio 27 d. buvo priimtas

⁶⁶ Komisijos pranešimas 2012 m. gruodžio 22 d. Europos Vadovų Tarybos posėdžiui *Kova su mokesčiniu sukčiavimu ir mokesčių slėpimu*. [interaktyvus, pastarąjį kartą žiūrėta 2015-03-24]. <http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_lt.pdf>, p. 1.

Europos Komisijos reglamentas Nr. 218/92 dėl administracinio bendradarbiavimo netiesioginio apmokestinimo srityje, numatęs svarbius procedūrinius akcentus, tokius kaip įpareigojimą valstybėse narėse įsteigti Centrinės ryšių įstaigas, kurios būtų atsakingos už ryšius su kitomis valstybėmis narėmis administracinio bendradarbiavimo srityje palaikymą⁶⁷. Šis Reglamentas taip pat numatė galimybę pagal gautą atsakymą į pateiktą paklausimą pateikti dar vieną paklausimą, susijusį su tuo pačiu konkrečiu atveju, kaip ir prievolę informuoti mokesčių mokėtoją, dėl kurio keičiamasi informacija, apie faktą, jog vyksta su juos susiję informacijos mainai⁶⁸. Ši sąlyga iš esmės atskyrė informacijos manus netiesioginių mokesčių srityje nuo informacijos mainų tiesioginių mokesčių srityje, nes pastarųjų atveju tokio sąlygos nustatyta nebuvo. Kita vertus nuo 2004 m., sulig naujos teisinės priemonės PVM sukčiavimo atvejams tarpvalstybiniu lygmeniu nagrinėti atsiradimu ši sąlyga buvo panaikinta.

2003 m. spalio 7 d. Europos Taryba priėmė Reglamentą Nr. 1798/2003/EB⁶⁹ dėl administracinio bendradarbiavimo PVM srityje, kuriuo remiantis ES valstybių narių mokesčių administratoriai turėjo keistis informacija tiek tokiomis aplinkybėmis, kai atliekamų kontrolės veiksmų metu kyla įtarimas, ar PVM buvo sumokėtas savo šalyje, tiek tada, kai kontrolės veiksmo metu atsiranda abejonės, kad kitos ES šalies mokesčių mokėtojas galėjo klaidingai suprasti ir įvykdyti/neįvykdyti PVM prievolės kitoje šalyje. Tačiau Europos Komisija kartu su valstybėmis narėmis ypač daug dirbo kovos su mokesčiniu sukčiavimu PVM srityje atžvilgiu pastaraisiais metais. Pagrindiniais pasiekimais šioje srityje galėtų būti laikytini 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje⁷⁰ bei 2012 m. sausio 31 d. Komisijos reglamentas Nr. 79/2012, kuriuo nustatomos išsamios Tarybos reglamento Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje tam tikrų nuostatų įgyvendinimo taisyklės⁷¹.

⁶⁷ Tarybos 1992 m. sausio 27 d. Reglamentas Nr. 218/92 numatė, jog kiekviena valstybė narė paskiria vieną centrinę ryšių įstaigą, kuriai pavedama pagrindinė atsakomybė už ryšius su kitomis valstybėmis narėmis administracinio bendradarbiavimo srityje. Valstybė narė praneša apie ją Komisijai ir kitoms valstybėms narėms.

⁶⁸ Europos Komisijos Reglamentas Nr. 218/92 dėl administracinio bendradarbiavimo netiesioginio apmokestinimo srityje, numatė, jog: „In case of exchanges of information as defined in Article 5, where the national legislation in force in a Member State provides for notification of the person concerned of the exchange of information, those provisions may continue to apply except where their application would prejudice the investigation of tax evasion in another Member State. In the latter event, at the express request of the applicant authority, the requested authority shall refrain from such notification”.

⁶⁹ Tarybos 2003 m. spalio 7 d. reglamentas (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinantys Reglamentą (EEB) Nr. 218/92. [1992] OL L 24/1.

⁷⁰ Tarybos 2010 m. spalio 7 d. Reglamentas (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje (nauja redakcija). [2010] OL L 268/1.

⁷¹ Komisijos 2012 m. sausio 31 d. Įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 79/2012, kuriuo nustatomos išsamios Tarybos reglamento (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje tam tikrų nuostatų įgyvendinimo taisyklės (nauja redakcija). [2012] OL L29/13.

Šiuo metu tai yra pagrindiniai ES teisės aktai, kuriais vadovaujasi ES valstybių narių kompetentingos institucijos keičiantis informacija PVM prievolių ir PVM sukčiavimo srityje.

2.2.2 Bendradarbiavimo instrumentai

Apibendrinant ES teisės aktų nuostatas galima teigti, jog iš esmės šiuo metu ES valstybių narių bendradarbiavimas PVM srityje apima šiuos pagrindinius būdus:

- Paklausimų bei spontaninės informacijos siuntimą ir gavimą;
- Vienalaikius ir daugiašalius patikrinimus bei dalyvavimą administraciniuose tyrimuose;
- Prašymus įteikti administracinius pranešimus;
- Keitimąsi automatine informacija (VIES, EUROFISC sistema);
- Dalijimąsi gerąja praktika.

Dauguma šių bendradarbiavimo instrumentų bus išsamiau apžvelgiamas tolimesnėse šios magistrinio darbo temose (išskyrus prašymą įteikti administracinius pranešimus).

2.2.2.1 Paklausimų bei spontaninės informacijos siuntimas ir gavimas

Remdamasi Reglamentu 904/2010, valstybės narės kompetentinga institucija turi teisę kreiptis į kitos valstybės narės kompetentingą instituciją su prašymu pateikti informaciją apie konkrečius sandorius bei atlikti su tuo susijusius administracinius tyrimus, reikalingus teisingam PVM apskaičiavimui.

Kaip teigia prof. dr. R. Seer, ir kaip jau buvo minėta ankstesnėse temose, informacijos mainai pagal paklausimą apibūdina situaciją, kai vienos valstybės kompetentinga institucija prašo konkrečios informacijos dėl vieno konkretaus atvejo kitos valstybės kompetentingos institucijos.⁷² Kalbant apie mokestinės informacijos mainus apskritai (neiškiriant konkrečių mokesčių ir vertinant per Lietuvos, kaip vienos ES valstybių narių, prizmę) Lietuvos vidaus teisės aktai numato, jog „[...] Centrinis mokesčių administratorius su Europos Sąjungos valstybių narių mokesčių administracijomis (kompetentingomis institucijomis) gali keistis bet kokia informacija, kuri gali padėti tinkamai apskaičiuoti mokesčius ir tirti mokesčių įstatymų pažeidimus“⁷³. Tačiau tuo pačiu Lietuvos teisės aktų leidėjas, vidaus teisėkūroje įtvirtindamas direktyvines nuostatas, numato esminius principus tokiam informacijos keitimuisi. Minėti principai apibrėžiami Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 28 str. 2 dalyje, pagal kurią, jei kitaip nenumato tarptautinė sutartis ar susitarimas, pagalba užsienio valstybės mokesčių

⁷² Seer, R., Gabert, I., *supra* note 5, p. 94.

⁷³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004, Nr. IX-2112.

administracijai (kompetentingai institucijai) teikiama, jei užtikrinamas bendradarbiavimo abipusiškumas ir „jei:

1. kreipiamasi dėl būtinos pagalbos;
2. užtikrinama, kad teikiama informacija bus naudojama išimtinai apmokestinimo ar mokesčių teisės pažeidimų tyrimo tikslais;
3. patenkinus kreipimąsi nebus pažeisti Lietuvos Respublikos ar jos asmenų teisėti interesai ir nebus paskleista valstybės, tarnybos, profesinė, komercinė ar kitą įstatymų saugomą paslaptį sudaranti informacija;
4. bus užtikrintas informacijos slaptumas.
5. užsienio valstybės institucija, kuri kreipiasi, yra išnaudojusi visas įprastines galimybes tikslui, dėl kurio kreipiamasi, pasiekti⁷⁴.

Paskutinė sąlyga, dėl visų turimų įprastinių galimybių išnaudojimo prieš teikiant paklausimą, buvo įtvirtinta dar senojoje 1977 m. Direktyvoje 77/799/EEB, taigi, ji neabejotinai yra taikoma tiek paklausimams tiesioginių mokesčių, tiek paklausimams netiesioginių mokesčių srityse teikti.

Dėl vienos valstybės narės *teisės* ir *pareigos* kreiptis į kitą valstybę teikiant prašymą dėl informacijos santykio yra pasisakęs ESTT savo 2007 m. rugsėjo 27 d. prejudiciniu sprendimu, priimtu byloje Nr. C-184/05 *Twoh International BV* prieš *Staatssecretaris van Financiën*⁷⁵. Bylos esmė buvo tokia, jog Nyderlanduose 1996 m. įsteigta bendrovė *Twoh* kitoms Italijoje įsteigtoms bendrovėms tiekė kompiuterių detales. Šalys savo pirkimo pardavimo sutartyse buvo sutarusios, jog tiekimai bus vykdomi pagal „tiekimo iš gamyklos“ („ex-works“ arba EXW) prekybos sąlygą (tokia sąlyga reiškė, kad bendrovė *Twoh* įsipareigojo perduoti prekes pirkėjams Nyderlanduose esančiame sandėlyje, o už įsigytų prekių transportavimą į Italiją buvo atsakingi patys pirkėjai). Tačiau Nyderlandų mokesčių administratorius, atlikęs bendrovės *Twoh* apskaitos patikrinimą priėjo išvados, kad trūksta pagrįstų įrodymų, jog prekės buvo faktiškai išgabentos arba išsiųstos į kitą valstybę narę, todėl mokesčių mokėtojas klaidingai nesumokėjo PVM. Bendrovė *Twoh* nebuvo patenkinta minėtu sprendimu, savo nesutikimą su juo argumentavo, jog Nyderlandų mokesčių administratorius remdamasi Direktyva dėl tarpusavio pagalbos ir reglamentu dėl administracinio bendradarbiavimo turi išreikalauti iš kompetentingos Italijos valdžios institucijos informaciją, kuri

⁷⁴ *Supra* note 73.

⁷⁵ VMI prie FM oficialios internetinės svetainės *Konsultacinės medžiagos katalogas* [interaktyvus]. Vilnius [pastarąjį kartą žiūrėta 2015-02-09].

<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/asset_publisher/25rbM8kzVaup/content/del-europos-teisingumo-teismo-bylos-c-18405-apibendrinimo/10174>.

ESTT kolegijos 2007 m. rugsėjo 27 d. prejudicinis Sprendimas byloje Nr. C-184/05 *Twoh International BV* prieš *Staatssecretaris van Financiën*, (Rink. 2007 I-07897).

padėtų jam nustatyti, jog tiekimas faktiškai įvyko Europos Bendrijos viduje.⁷⁶ Taigi ESTT buvo užduotas klausimas „Ar Šeštosios Direktyvos, skaitomos kartu su Direktyva (77/799) ir Reglamentu (Nr. 218/92), 28c straipsnio A skirsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad jeigu gavimo valstybė narė pati nepateikė reikiamos informacijos, prekių išsiuntimo arba išgabenimo valstybė narė turi paprašyti, kad nurodyta šių prekių gavimo valstybė pateiktų informaciją, ir atsižvelgti į jos atsakymą tirdama prekių išsiuntimo arba išgabenimo įrodomus?“⁷⁷. ESTT savo sprendime nurodė, jog „1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, skaitomos kartu su 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/99/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityje, iš dalies pakeista 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB, ir su 1992 m. sausio 27 d. Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 218/92 dėl administracinio bendradarbiavimo netiesioginių mokesčių (PVM) srityje, 28c straipsnio A skirsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad tiekimo Bendrijos viduje atveju prekių išsiuntimo arba išgabenimo valstybės narės mokesčių institucijos *neprivalo prašyti* informacijos iš tiekėjo nurodomos paskirties valstybės narės valdžios institucijų“⁷⁸. Taigi iš esmės ESTT savo sprendimu konstatavo, jog prašyti informacijos iš kitos valstybės narės yra valstybių narių *teisė*, o ne *pareiga*.

Kalbant apie paklausimų teikimo formatą derėtų pasakyti, jog Europos Komisijos įsteigtas Nuolatinio administracinio bendradarbiavimo netiesioginių mokesčių srityje Komitetas (angl. k. – *Standing Committee for Administrative Co-operation in the field of indirect taxation*.) informacijos mainams tarp ES šalių narių mokesčių administratorių PVM srityje dar 2001 m. nustatė specialias paklausimų ir spontaniškos informacijos pranešimų teikimo formas ir jų pildymo metodikas. Pirmosios PVM informacijos mainams taikytos formos, atsiradusios sulig pirmosiomis tokių keitimais reguliuojančiomis direktyvomis, buvo sąlyginai standartizuotos, tačiau į elektroninį formatą jos buvo „įvilktos“ tik 2008 m. Šiuo metu paklausimams PVM srityje siųsti naudojamos 2 tipų standartizuotos formos: SCAC2004 forma – SCAC aprobuota vieninga keitimosi su PVM susijusia informacija forma ir SCAC383 – SCAC aprobuota vieninga keitimosi informacija forma, naudojama operatyviai keistis su kitų valstybių narių mokesčių administracijomis informacija, susijusia su įtariamais PVM sukčiavimo atvejais – tai vadinamas „greitasis paklausimas“. Formų standartizavimas reiškia, jog sukurtos specialios formos, turinčios standartinius tipinius klausimus, kaip, pvz., sandorių Bendrijos viduje dėl prekių/paslaugų tiekimo/teikimo atveju suformuluoti tokie

⁷⁶ *Supra* note 75.

⁷⁷ *Ibid.*

⁷⁸ *Ibid.*

klausimai, kaip su dominančiu sandoriu susijusių juridinių asmenų pagrindiniai duomenys, kokia/kokios prekė/prekės buvo tiekiamos (sandorio pobūdis), kokiame laikotarpyje vyko tiekimai, kokių adresu prekės buvo pristatytos, kas buvo jų vežėjas, kas užsakė ir apmokėjo prekių gabenimą, kas buvo gabenimui naudotų transporto priemonių savininkai, banko sąskaitos, iš kurios arba į kurią buvo atliktas mokėjimas už pateiktas prekes, savininko pavadinimą ir sąskaitos numerį, taip pat jei apmokėjimas buvo atliktas grynaisiais pinigais – ar yra trečiosios šalies apmokėjimą patvirtinančių įrodymų ir kt.⁷⁹. Tačiau netgi esant tokio lygio standartifikacijai, kaip pastebi prof. Seer, tokia problematika, kaip skirtingos kalbos, skirtingas pateiktų klausimų ir/ ar gautų atsakymų suvokimas sukėlė (ir tebesukelia – aut. p.) nemažai problemų tiek paklausimus teikiančioms valstybių narių mokesčių administracijoms, tiek į tuos paklausimus atsakančiosioms.⁸⁰ Kai kurios ES valstybės narės, tokios kaip Vokietija ir Olandija įsisteigė atskirus vertimo departamentus, kitos valstybės narės plačiai naudojos išorinėmis vertimo paslaugomis, kas sąlygojo gan didelį administracinių išlaidų patyrimą⁸¹. Kalbos barjerą buvo bandoma išspręsti pasiūlant anglų kalbą, kaip vienintelę kalbą paklausimo formos rengimui, tačiau toks pasiūlymas buvo jautriai sutiktas kai kurių valstybių narių. Pagaliau buvo prieita prie vieningo problemos sprendimo apsisojant ties trimis ES valstybių narių kalbomis: anglų, prancūzų ir vokiečių⁸².

Pastaruoju metu taip pat pastebima, jog vienas iš informacijos mainų teikiant paklausimą arba spontaniinę informaciją PVM klausimais trūkumų yra pernelyg skirtingos ir sudėtingos atskirų valstybių narių PVM deklaracijos. Manoma, jog vienintelis tokios problemos sprendimo būdas būtų ES valstybių narių mokesčių mokėtojų teikiamų PVM deklaracijų suvienodinimas/unifikavimas, todėl Europos Komisija 2013 spalio 23 pateikė pasiūlymą dėl Sąjungos valstybių narių PVM deklaracijų suvienodinimo. Manoma, jog sudėtingos deklaracijos pildymas gali būti viena iš priežasčių, kodėl mokesčių mokėtojai vengia mokėti PVM mokesčių, todėl suvienodinus deklaraciją galimai supaprastėtų ir pats keitimasis informacija, nes pakaktų tik paklausti kas deklaruota konkrečiuose laukeliuose ir atsakymas atitiktų poreikį, neliktų vietos klaidingiems vertimams, dėl kurių atsiranda klaidingos interpretacijos ir įvairūs nesusipratimai tarp valstybių narių, atsiradimui ir pan. Tačiau kol kas tokiam šios problemos sprendimo būdui nėra vieningai pritariama.

Nagrinėjant toliau informacijos mainų PVM sukčiavimo srityje problematiką derėtų didesnę dėmesį skirti minėtos MAI 29 str. straipsnio dalies 2 punktui, kuris iš esmės yra perkeltas tiek iš Reglamento 904/2010 1 straipsnio, tiek iš ankstesnėse temose aptarto Modelinės konvencijos

⁷⁹ Informacija apie standartizuotas formas ir jų tipinius klausimus gauta VMI prie FM Didžiųjų mokesčių mokėtojų departamente.

⁸⁰ Seer, R., *supra* note 11, p. 27.

⁸¹ *Ibid.*

⁸² *Ibid.*

26 straipsnio. Abiejuose čia minimose ES teisės aktų normose nurodyta, kad pagrindinis juose įtvirtintų informacijos mainų tikslas – teisingas mokesčių, šiuo konkrečiu atveju PVM – apskaičiavimas. Be kitų nuostatų Reglamentas numato, kad juo remiantis gauta informacija gali būti naudojama ir kitiems tikslams, nei teisingas mokesčių apskaičiavimas, bet tik jei su tuo sutinka informaciją pateikusioji valstybė narė ir jei pagal jos teisės aktus informaciją galima naudoti panašiais tikslais. Praktikoje dažnai stebima gautos informacijos pagal pateiktus paklausimus panaudojimo problematika. Toliau pateikiamas pavyzdys iliustruoja, kokias problemas sukelia toks gautos informacijos panaudojimo ribotumas.

Vertinant iš Lietuvos, kaip ES valstybės narės pozicijos, praktikoje stebima tendencija, jog neretai 904/2010 Reglamente įtvirtintais informacijos mainų instrumentais siekia pasinaudoti kitos institucijos, kurios įprastai nėra laikomos atliekančiomis mokesčių administravimą, tuo iš karto sąlygodamos tai, jog bandymai reglamento nuostatų pagrindu gauti reikalingą informaciją baigiasi nesėkmėmis, tačiau, kita vertus tokiose situacijose ir iškeliami mainų pagrindu gautos informacijos panaudojimo reglamentavimo klausimai. Kaip pavyzdį tokiai situacijai iliustruoti galima pateikti situaciją⁸³, kai viena ikiteisminio tyrimo institucija kreipėsi į Lietuvos centrinę mokesčių administratorių su prašymu kreiptis į Italijos Respublikos Valstybinę mokesčių inspekciją dėl informacijos, svarbios ikiteisminio tyrimo baudžiamojoje byloje atlikimui. Prašyme, skirtame Lietuvos mokesčių administratoriui, ikiteisminio tyrimo institucija nurodė, jog ikiteisminio tyrimo metu buvo nustatyta, kad Lietuvoje registruota UAB „A“ Italijos bendrovei „B“, kuriai atstovavo fizinis asmuo C.D. per laikotarpį 2011-04-11 – 2011-05-29 pardavė mėsos gaminių iš viso už bendrą 1.456.025 €. Bylos tyrimo metu nustatyta, kad UAB „A“ už parduotą produkciją per 2011 m. gavo tik 550.000 € iš Italijos bendrovės „B“, o likusios sumos 905.525 € Italijos įmonė nesumokėjo ir mėsos negrąžino. Fizinis asmuo C.D. pateikė Lietuvos įmonės „A“ atstovams melagingus duomenis apie tai, jog pinigai už patiektą produkciją yra sumokėti į banko sąskaitą ir papildomai kaip mokėjimo patvirtinimą pateikė banko čekį dėl dalinio 50.000 € sumokėjimo. Vėliau paaiškėjo, kad banko čekis pastarajai sumai yra suklastotas, kadangi pagal jį jokie pinigai sumokėti nebuvo. Ikiteisminio tyrimo įstaiga informavo, jog patikrinus Italijos Komercinio registro duomenis nustatyta, kad Italijos bendrovė „B“ jokio nekilnojamojo turto neturi, įmonės vardu turėjo teisę veikti tik šios bendrovės vadovė E.F. Tuo tarpu anksčiau minėtas fizinis asmuo C.D. tokių įgaliojimų neturėjo, dėl ko atsirado pagrindas manyti, jog įgytas didelės vertės Lietuvos UAB „A“ turtas. Susidarius tokioms aplinkybėms Lietuvos institucija, atliekanti ikiteisminį tyrimą, paprašė Lietuvos mokesčių administratorių gauti iš Italijos kompetentingos institucijos (mokesčių

⁸³ 2013-07-11 raštu Nr. 25/10-1-3-15547 VMI prie FM gautas prašymas iš ikiteisminio tyrimo institucijos dėl informacijos iš kitos valstybės narės gavimo.

administratoriaus) duomenų apie Italijos įmonės „B“ vykdomą veiklą (koku adresu ji vykdoma, ar įmonė teikia mokesčines deklaracijas ir moka mokesčius valstybei), taip pat tos įmonės registracijos duomenis ir vadovų paskyrimo dokumentų kopijas, bankuose turimas sąskaitas ir jų numerius ir ar įmonėje dirbo ir jei taip – kokiais laikotarpiais – minėtas fizinis asmuo D.C.

Vertinant šią situaciją derėtų sugrįžti prie anksčiau aptartos nuostatos, pagal kurią remiantis Reglamentu 904/2010 gauta informacija gali būti naudojama ir kitiems tikslams, nei teisingas mokesčių apskaičiavimas, bet tik jei su tuo sutinka informaciją pateikusioji valstybė narė ir jei pagal jos teisės aktus informaciją galima naudoti panašiais tikslais. Tačiau Lietuvos mokesčių administratorius savo atsakyme Lietuvos ikiteisminio tyrimo institucijai atkreipė dėmesį į tai, jog ši nuostata kalba apie jau turimos, t. y. tos, kuri jau anksčiau buvo gauta pagal pateiktą paklausimą arba spontaniškai) siekiant teisingai apskaičiuoti mokesčius, informacijos panaudojimą. Šiuo konkrečiu atveju informacija buvo dar tik prašoma gauti, ir jos panaudojimas nebūtų atitikęs Reglamento ir kitų aukščiau išvadintų Lietuvos ir ES teisės aktų nuostatų dėl gautos informacijos panaudojimo, todėl Lietuvos mokesčių administratorius atsakė neturįs teisinio pagrindo kreiptis į Italijos mokesčių administratorių dėl Lietuvos ikiteisminio tyrimo institucijai svarbios informacijos gavimo. Tačiau mokesčių administratoriui, kaip atsakingai institucijai, atsirado prievolė išsiaiškinti ikiteisminio tyrimo institucijos surinktos informacijos apie mėsos produkcijos patiekimo sandorio pagrindu susidariusias Lietuvos mokesčių mokėtojo PVM, o jei konkrečiau, 0 procento PVM tarifo taikymo prievoles. Turėdamas teisingo PVM įvertinimo tikslą Lietuvos mokesčių administratorius visgi kreipėsi į Italijos mokesčių administratorių su tipiniais 0 proc. PVM taikymo pagrįstumo įrodymui užduodamais klausimais (t. y. buvo prašoma parduotos nurodyti produkcijos vežėją, kas užsakė ir apmokėjo prekių gabenimą, kas gabeno, taip pat buvo prašoma patvirtinti sąskaitose faktūrose nurodytas sumas ir jų apmokėjimą, banko sąskaitos numerius, užsakymą pateikusio asmens duomenis ir t.t.), kurių pagrindu Lietuvos mokesčių administratoriui būtų galima įsitikinti, kad produkcija buvo faktiškai išvežta iš Lietuvos ir pateikta ES valstybės narės PVM mokesčio mokėtojui. Gauto atsakymo pagrindu buvo vertinamos minėto Lietuvos mokesčių mokėtojo PVM prievolės ir kitos gautos informacijos panaudojimo problemos.⁸⁴

Taigi, šiuo konkrečiu atveju gautos informacijos panaudojimo reglamentavimo problematika išvelgiama tame, kad nors iš kitos valstybės narės prašoma informacija buvo gauta, tačiau faktiškai ji negalėjo būti perduota jos prašomai institucijai, nes tuo metu, kai ikiteisminio tyrimo institucija tokios informacijos paprašė, Lietuvos mokesčių administratorius jos dar neturėjo, o šią procedūrą reguliuojantys teisės aktai nenumato galimybės mokesčines informacijos mainais

⁸⁴ *Supra* note 83.

užsiimančiai institucijai atlikti tarpininko vaidmenį gaunant kitai (ne mokesčių administravimo) institucijai reikalingą informaciją. Tačiau vėliau pateikus klausimus dėl PVM prievolių įvertinimo, gavus į juos atsakymus iš Italijos mokesčių administratoriaus ir įžvelgus tame PVM sukčiavimo galimybę, klausimas dėl gautos informacijos pateikimo ikiteisminio tyrimo institucijai vėl iškilo. Toks praktinis pavyzdys tik įrodo, kad galbūt, verta svarstyti apie informacijos, gautos informacijos mainų, numatytų ES teisės aktuose, būdu, tiesioginio panaudojimo ribų išplėtimą tiek, kiek būtų išlaikomos nepažeistos mokesčių mokėtojo teisės.

Kaip jau buvo minėta 2.1.2 potemėje, skirtingos ES valstybės narės skirtingai naudojami aukščiau išvardintų direktyvų ir reglamentų siūlomais informacijos mainų instrumentais. Iš Lietuvos Respublikos, kaip ES valstybės narės praktikos (2,3 diagramos, pateiktos priede)⁸⁵, stebima tendencija, jog pasinaudojimas ES teisės aktų siūlomais instrumentais informacijos mainų PVM srityje 2009 – 2014 m. laikotarpyje sumine prasme augo. 2009 m. Lietuvos Respublika gavo tik 26 SCAC383 formos paklausimus ir 5 SCAC383 formos spontanines informacijas, taip pat 272 SCAC2004 formos paklausimus bei 85 SCAC2004 formos spontanines informacijas, tuo tarpu 2013 m. SCAC383 formos paklausimų buvo gauta 138, SCAC2004 formos paklausimų – 784, analogiškai spontaniškas informacija SCAC383 forma 2013 m. buvo gauta 77 kartus, o spontaniškas informacija SCAC2004 forma buvo gauta 71 kartą (2014 m. duomenys gali būti ne galutiniai – aut. p.).

Iš pateiktų Lietuvos Respublikos, kaip ES valstybės narės siunčiamų ir gaunamų paklausimų diagramų tiek tiesioginių mokesčių, tiek netiesioginių mokesčių – PVM srityje palyginimo darytina išvada, jog Lietuvos Respublika daugiau naudojami informacijos mainais PVM srityje, nei kad informacijos mainais tiesioginių mokesčių srityje. Įvertinus tai, jog minėtus paklausimus Lietuvos Respublika gauna iš kitų ES valstybių narių, ir tai jog aplamai pastaruoju metu mokestiniam sukčiavimui PVM srityje skiriamas ypač didelis dėmesys, autorė daro išvadą, jog ne tik Lietuva, bet ir kitos valstybės narės daugiau naudojami paklausimų siuntimu netiesioginių mokesčių, tokių, kaip PVM įvertinimui, nei kad paklausimų siuntimu dėl tiesioginių mokesčių įvertinimo.

Prof. dr. R. Seer teigia, jog dauguma valstybių narių prašo informacijos pagrinde iš kaimyninėse teritorijose esančių valstybių ir neabejotinai tai sąlygojama ne tik artimos geografinės lokacijos, bet ir to, jog gretimai esančios valstybės įprastai turi ir daugiau bendrų ekonominių interesų.⁸⁶ Siekiant patikrinti šį profesoriaus teiginį iš Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-02-17 pateiktų duomenų nustatyta, jog 2013 m.

⁸⁵ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Tarptautinių informacijos mainų skyriaus 2015-02-17 d. duomenys.

⁸⁶ Seer, R., *supra* note 11, p. 22.

PVM srityje Lietuvos Respublikos mokesčių administratorius daugiausia paklausimų gavo iš kaimyninės Latvijos Respublikos – viso 288 paklausimai iš bendro gautų 784 paklausimų skaičiaus arba 36,7 proc. nuo visų gautų PVM srities paklausimų. Iš Lenkijos Respublikos 2013 m. Lietuva gavo 264 paklausimus t.y. 33,7 proc. nuo visų Lietuvos Respublikos gautų paklausimų, 74 paklausimai (9,4 proc. nuo visų gautų PVM srities paklausimų) buvo gauti iš kaimyninės Estijos Respublikos (4 diagrama, priede), kai tuo tarpu iš tokių valstybių, kaip, tuo tarpu, iš tokių valstybių narių, kaip Graikija, Suomija ir Austrija Lietuvos Respublika 2013 m. yra gavusi vos po 1 PVM srities paklausimą. Taigi iš esmės belieka tik pritarti profesoriaus išsakytai nuomone, jog informacija teikiant paklausimą keičiamas daugiausia su kaimyninėmis valstybėmis narėmis.

2.2.2.2. Vienalaikiai ir daugiašaliai patikrinimai bei dalyvavimas administraciniuose tyrimuose

VMI prie FM viršininko 2009 m. gegužės 29 d. įsakymu Nr. V-155 Mokestinių tyrimų ir patikrinimų atlikimo kartu su užsienio šalių mokesčių administratoriais Taisyklėse (toliau – Taisyklės) nurodoma vienalaikio patikrinimo sąvokos apibrėžtis, iš esmės perkelta iš 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento 1798/2003/EB Dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinančio Reglamentą (EEB) Nr. 218/92, nuostatų. Vienalaikis patikrinimas – tai vieno arba kelių mokesčių mokėtojų kontrolės veiksmai, kuriuos vadovaudamiesi Reglamentu (2003 m. spalio 7 d. Tarybos Reglamento 1798/2003/EB „Dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinančio Reglamentą (EEB) Nr. 218/92“ ir kt. – aut p.), <...> vienu metu atlieka Lietuvos ir užsienio šalių mokesčių administratoriai, kiekvienas savo šalies teritorijoje, jei tokie kontrolės veiksmai būtų veiksmingesni už tik vienos šalies mokesčių administratoriaus atliekamus kontrolės veiksmus.⁸⁷ Dar 1988 m. sausio 25 d. Konvencijos dėl savitarpio administracinės pagalbos mokesčių srityje (toliau – Konvencija) 8 straipsnis numatė, jog vienos iš šalių prašymu dvi ar daugiau šalių tariasi, kad nuspręstų, kokiais atvejais reikėtų atlikti vienalaikius mokestinius patikrinimus ir kokios procedūros turėtų būti taikomos. Pagal Konvenciją ir aukščiau minėto Reglamento 13 str. 2 d., kiekviena susijusi šalis nusprendžia, ar ji nori dalyvauti konkrečiame vienalaikiame mokestiniame patikrinime. Konvencijos 8 straipsnio 2 dalyje taip pat nurodytas vienalaikio mokestinio patikrinimo apibrėžimas, pagal kurį vienalaikis mokestinis patikrinimas – tai dviejų ar daugiau šalių susitarimas tuo pat metu patikrinti, kiekvienai savo teritorijoje, asmens ar asmenų, kurių atžvilgiu jos turi bendrą ar susijusį interesą, mokestinę padėtį siekiant apsikeisti bet kokia tokiu būdu gaunama svarbia informacija. Apibendrinant būtų galima

⁸⁷ VMI prie FM viršininko 2009 m. gegužės 29 d. įsakymu Nr. V-155 patvirtintos Mokestinių tyrimų ir patikrinimų atlikimo kartu su užsienio šalių mokesčių administratoriais Taisyklės.

pasakyti, jog vienalaikiai patikrinimai yra instrumentas, padedantis atskirų valstybių mokesčių administracijoms kiekvienos iš jų teritorijoje esantiems mokesčių mokėtojams vienu konkrečiu, iš anksto suderintu metu atlikti kontrolės veiksmus.

Taisyklės taip pat nurodė, kad esminis tokių vienalaikių patikrinimų, dar kitaip vadinamų „bendrais kontrolės veiksmais“ tikslas yra pirmiausia veiksmingo ir efektyvaus administracinio bendradarbiavimo dėka surinkti kiek galima daugiau įrodymų, padedančių teisingai apskaičiuoti mokesčius ir užtikrinti, kad jie būtų mokami pagal ES ir nacionalinės teisės aktus – taigi bendromis jėgomis užtikrinti ES valstybių narių pajamų apsaugą. Kiti įvardijami tikslai: supažindinti mokesčių administratorius su esamomis galimybėmis kontroliuoti su tarptautine prekyba susijusias mokestines rizikas, skatinti naudoti bendrus kontrolės veiksmus kaip įprastas mokesčių mokėtojų kontrolės procedūras, padidinti kontrolės veiksmų efektyvumą ir sutrumpinti kontrolės procedūrų trukmę ir kt.⁸⁸.

Minėtose taisyklėse taip pat nurodyta daugiašalio patikrinimo apibrėžtis: daugiašalis patikrinimas – tai suderinta vieno ar kelių susijusių mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių kontrolė, kurią organizuoja dvi ar daugiau bendrų ar vienas kitą papildančių interesų turinčios dalyvaujančios šalys, iš kurių bent viena yra Europos Sąjungos valstybė narė⁸⁹. Taigi, darytina išvada, jog vienalaikius patikrinimus nuo daugiašalių patikrinimų iš esmės skiria tai, jog vienalaikiai patikrinimai yra patikrinimai, atliekami ES viduje susitarus ES valstybių narių kompetentingoms institucijoms, tuo tarpu daugiašalių patikrinimų viena iš būtinų sąlygų yra ta, jog mažiausiai viena iš patikrinimo šalių turėtų būti ES valstybė narė, taigi, daroma išvada, jog kita ar kitos tokio patikrinimo šalys galėtų būti tiek ES valstybės narės, tiek ne ES valstybės narės jei (pasak minėtų taisyklių nuostatų) tokia galimybė yra numatyta Sutartyje bei Susitarime ir suderinta su Europos Komisija. Pažymėtina, jog nepaisant to, kad daugiašaliuose patikrinimuose viena iš tokių kontrolės veiksmų gali būti ne ES valstybė narė, tačiau šie patikrinimai vis tiek yra koordinuojami Europos Komisijos ir finansuojami Europos Komisijos programos Fiscalis lėšomis, kai, tuo tarpu, vienalaikiai patikrinimai yra finansuojami pačių juose dalyvaujančių ES valstybių narių.

Svarbu paminėti, jog vienalaikiai patikrinimai ypač aktualūs valstybėms narėms bendradarbiaujant akcizų srityje, tačiau, šiame magistro baigiamajame darbe valstybių narių abipusės pagalbos akcizų srityje tema nebus nagrinėjama.

Pastaruoju metu politinėse darbotvarkėse neretai vyksta diskusijos, ar vienalaikiai patikrinimai – efektyvi priemonė tarpvalstybiniam mokestiniam sukčiavimui mažinti, nes stebima

⁸⁸ *Supra* note 87.

⁸⁹ *Ibid.*

tendencija, jog vienalaikių patikrinimų skaičius mažėja. To priežastys, tikėtina, gali būti žmogiškųjų resursų stoka, nepakankama mokesčių administratorių atstovų kvalifikacija, nežinojimas apie efektyvias kovos su grobstymu priemones, apie galimus PVM sukčiavimo metodus ir schemas. Kita vertus daugiašalių patikrinimų skaičius tik auga, taigi šis bendradarbiavimo instrumentas, nors apimantis ir ne vien tik ES valstybes nares, laikomas gan efektyvia priemone kovai su tarpvalstybiniu mokestiniu sukčiavimu.

2.2.2.3 Automatinis keitimasis informacija (VIES, EUROFISC)

Kiekvienas ES valstybės narės mokesčių mokėtojas, tiekdamas prekes arba teikdamas paslaugas kitoje valstybėje narėje esančiam mokesčių mokėtojui, privalo įsitikinti, ar tas mokesčių mokėtojas yra savo valstybės narės PVM mokėtojas, nes tai sudaro vieną iš pagrindų PVM 0 proc. tarifo prekių ar paslaugų tiekėjo valstybėje narėje taikymui. Tokia pati pareiga tenka ir mokesčių administratoriui vertinant mokesčių mokėtojų PVM prievolės tiek valstybių vidaus, tiek išorės mastu. Taigi laisvas prekių judėjimas be ES valstybių narių sienų kontrolės lėmė VIES sistemos – papildomo elektroninio instrumento spartesniam informacijos apie ES valstybių narių PVM mokėtojų kodus ir kitą svarbią informaciją – atsiradimą.

VIES sistemos (angl. k. – *VAT information exchange system*, liet. k. *PVM informacijos mainų sistema*, toliau – VIES sistema) ištakos apima 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąją Direktyvą Nr. 77/388 dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, derinimo⁹⁰, tačiau visgi VIES sistemos atsiradimo esminiu pagrindu derėtų laikyti Tarybos reglamentą 1798/2003/EB, kuriuo buvo įtvirtinta, jog kiekvienos ES valstybės narės kompetentinga institucija tvarko elektroninę PVM duomenų bazę. Remiantis pastaruoju Reglamentu, VIES apėmė su PVM susijusių duomenų bazių valdymą ir keitimąsi jose saugoma informacija su kitomis valstybėmis narėmis.

Šiuo metu VIES sistemoje valstybės narės kompetentingas asmuo (mokesčių administratorius) iš kiekvienos valstybės narės tiesiogiai ir nedelsiant gauna arba gali tiesiogiai ieškoti informacijos apie⁹¹:

1. PVM identifikacinius numerius, kuriuos suteikia informaciją gaunanti valstybė narė ir juos turinčių mokesčių mokėtojų pavadinimus (arba vardus ir pavardes), bei registracijos adresus;

1.1.PVM identifikacinio numerio išdavimo data;

⁹⁰ 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas. [1977]. OL L 145/1.

⁹¹ *PVM informacijos mainų sistema VIES*, VMI prie FM Tarptautinių informacijos mainų parengta pristatymo medžiaga, p.1.

- 1.2.PVM identifikacinio numerio galiojimo ir panaikinimo data;
2. Bendrą vertę visų valstybėse narėse parduotų prekių, kurias informaciją teikiančios valstybės narės ūkio subjektai PVM mokėtojai tiekia asmenims, kuriems tie numeriai buvo suteikti (vertės išreiškiamos informaciją teikiančios valstybės narės valiuta ir nurodomos kalendoriniais ketvirčiais);
3. Informaciją apie tarp susijusių valstybių narių atskirų asmenų vykdytus sandorius datas ir vertes.

Aukščiau paminėtas pavyzdys apie prekių tiekimą kitai valstybei narei yra klasikinis atvejis, puikiai atspindintis VIES sistemos efektyvumą sprendžiant 0 proc. PVM tarifo taikymo klausimą. Tokio prekių tiekimo vienos valstybės narės mokesčių mokėtojo kitos valstybės narės mokesčių mokėtojui (jo teritorijoje) būtų taikomos sekančios PVM apmokestinimo taisyklės, t. y.:

1. PVM apskaičiuoja ir moka pirkėjas;
2. Pirkėjas turi teisę į PVM atskaitą, apskaičiuotą už įsigyjamą prekę;
3. Pirkėjas nemoka importo PVM (prekių išvežimas į kitą (įvežimas iš kitos) ES valstybę (–ės) neforminamas muitinės bendraisiais dokumentais).

Taigi, prekių tiekimo į kitas ES valstybes nares atveju mokesčių mokėtojas – tų prekių tiekėjas PVM realiai nemokės, tačiau tik tuo atveju, jei:

- Prekių pirkėjas yra registruotas PVM mokėtoju savo valstybėje narėje;
- Prekės išgabentos arba turi būti išgabentos iš pardavėjo valstybės narės teritorijos.

Įsitikinti, jog pirkėjas yra PVM mokėtojas savo valstybėje narėje prekių pardavėjas galės tos pačios VIES sistemos pagalba, nes kiekviena valstybė yra įsipareigojusi užtikrinti, kad asmenys, susiję su prekių ar paslaugų tiekimu/teikimu ES viduje, turėtų galimybę gauti bet kurio konkretaus asmens PVM mokėtojo kodo patvirtinimą.

Visas procesas atrodytų maždaug taip:

- Sudaromas užsakymas dėl prekės tiekimo, pasirašoma prekių tiekimo sutartis;
- Patikrinamas prekių pirkėjo PVM mokėtojo kodo galiojimas (VIES sistemoje arba kitais galimais būdais);
- Surašoma PVM sąskaita faktūra (be PVM) nurodant pirkėjo PVM mokėtojo kodą;
- Sąskaita suvedama į prekės pardavėjo apskaitą;
- Prekės patiekiamos;
- Užpildomi duomenys PVM deklaracijoje;
- Užpildoma speciali prekių tiekimo į ES valstybes nares ataskaita⁹².

⁹² *Supra* note 91.

Paskutiniu punktu paminėtos ataskaitos pagrindu suvesti duomenys pateks į VIES sistemą, taip sudarydamos galimybes mokesčių administracijoms ES lygmeniu teisingai įvertinti kas, kam ir kokias prekes tiekė, kokia buvo tų tiekimų vertė, ir kam, įvykdžius tokį sandorį atsiranda mokesstinės prievolės arba kam jos neatsiranda.

Kaip teisingai pastebėjo daugelis tarptautinių audito kompanijų, mokesčių teisės specialistų ir Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė savo išvadose, esminiu VIES sistemos trūkumu būtų galima laikyti tą faktą, jog registracijos PVM mokėtojais duomenys į VIES sistemą patenka taip pat iš nacionalinių duomenų bazių (lygiai taip pat, kaip ir duomenys apie tiekimus), kas įtakoja tai, jog:

1. „Informacija saugoma VIES sistemoje ne visada laiku gaunama ir ne visada patikima;
2. Informacija ne visada operatyviai atnaujinama;
3. Keitimasis informacijos apie abejotinus sandorius tarp ES šalių tiekėjų yra nepakankamai operatyvus ir intensyvus“⁹³.

Todėl pastebima, jog Europos Komisija linkusi neprisiimti atsakomybės už VIES sistemoje pateikiamą informaciją, nes iš esmės ji negali pilnai užtikrinti ir kontroliuoti tokių duomenų tikrumo, kadangi tai yra valstybių narių vidaus teisės reikalas.

Svarbu paminėti, kad dalį iš aukščiau išvardintų duomenų (tokių, kaip PVM mokėtojo kodai ir pan.) tiek mokesčių administratorius, tiek mokesčių mokėtojas šiuo metu jau turi galimybę gauti ir kitais būdais, kaip, pavyzdžiui, atskiros ES šalių mokesčių institucijų duomenų bazės, kuriose kaupiami prekiautojų registracijos PVM mokėtojais duomenys (vardai ir pavardės arba pavadinimai, adresai, PVM mokėtojų kodai, jų suteikimo datos, galiojimo terminai ir t. t.), tačiau tokios informacijos gavimo procesas tiesiogiai iš kitų valstybių narių mokesčių administracijų institucijų duomenų bazių nėra automatinis ir nėra suvienodintas (kai kurios mokesčių administracijos tokią informaciją gali suteikti tik per savo įdiegtas elektronines sistemas, kai kurios – net telefonu, elektroniniu paštu ar faksu, nevienodi informacijos gavimo terminai ir būdai ir t. t.). Vertinant aplamai, VIES sistema yra vis tiek neabejotinai svarbus informacijos mainų tarp ES mokesčių administracijų įrankis, nes jos atsiradimas lėmė tai, kad tokia informacija iš kitų ES valstybių narių mokesčių administracijų gali būti gaunama nuolat, pastoviai, iš anksto suderintu dažnumu ją atnaujinant, ir perduodant visų ES valstybių narių mokesčių administracijoms ir tam tikra dalimi – mokesčių mokėtojams, preziumuojant, jog ji yra aktuali ir teisinga, kas išties

⁹³ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2006-06-30 Nr. VA-8000-4-13 ataskaita „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos bendradarbiavimo su Europos Sąjungos šalių mokesčių administratoriais keičiantis informacija pridėtinės vertės mokesčio srityje“ [interaktyvus]. Vilnius, [pastarąjį kartą žiūrėta 2015-03-31].

< http://elibrary.lt/resursai/DB/VK/VK_veiklos_audita/VMI_bendradarbiavimo_ES_ataskaita.pdf >. p. 6.

sutrumpina ir optimizuoja tokios informacijos gavimo laiką ir lemia spartesnę sprendimų priėmimą gautos informacijos atžvilgiu.

Tik tada, kai VIES sistemoje arba panašiose duomenų bazėse reikiamos informacijos gauti nepakanka, valstybės narės kompetentingas asmuo atskiru paklausimu įgauna teisę kreiptis į kitos šalies kompetentingus asmenis dėl papildomos informacijos gavimo. Tačiau nederėtų pamiršti, kad tokio paklausimo gavimas ir atsakymo į jį rengimas yra papildoma administracinė našta valstybei – paklausimo gavėjai. Todėl atkreiptinas dėmesys į jau anksčiau minėtą labai svarbią paklausimo siuntimo kitai valstybei narei sąlygą, išlikusią nuo pat senosios direktyvos taikymo, iki šių laikų, pagal kurią atskiras paklausimas teikiamas tik tada, kai yra išnaudotos visos vidaus galimybės reikiamai informacijai gauti, t. y. pabrėžtas būtinumas valstybės narės kompetentingam asmeniui renkant reikalingą informaciją pirmiausia išnaudoti VIES sistemos ir kitų vidaus ar išorės sistemų ar duomenų bazių teikiamą naudą, o tik po to spręsti klausimą dėl kreipimosi į kitą valstybę narę rašant atskirą paklausimą.

Europos Komisija taip pat iniciavo EUROFISC platformos sukūrimą. Šios pakankamai naujos platformos tikslas yra valstybių narių mokesčių administracijoms keistis informacija apie konkrečių pagal tam tikrus kriterijus atrinktų mokesčių mokėtojų ir tam tikrų jų vykdomų sandorių tęstine informacija. Taigi priešingai, nei VIES sistema, kurioje galima rasti informaciją apie visų ES PVM mokėtojų tam tikrus sandorius, EUROFISC platformoje cirkuliuojanti informacija apima tik specialiai atrinktų ir iš anksto suderintų rizikingų mokesčių mokėtojų konkrečius tęstinius sandorius.

2.2.2.4 Forumai, dalijimasis gerąja praktika

ES koordinuojant valstybių narių kovą su PVM sukčiavimu buvo atkreiptas dėmesys į nuo 2012 m. veikiančią PVM forumą, kurio tikslas keičiantis verslo atstovų bei mokesčių administracijų nuomonėmis užtikrinti ES sklandų PVM administravimą. Pastaraisiais metais buvo laikomasi nuomonės, jog verslas, ne mažiau nei valstybė ir jos kompetentingos institucijos, turėtų būti suinteresuotas kova su PVM grobstymu ir sukčiavimu, nes daugelis sukčiavimo atvejų nukreipti į teisėtą verslo veiklą, ir PVM grobstymas iškreipia verslo konkurencingumą tiesiogiai neigiamai paveikiant sąžiningą verslą. Kai kurios mokesčių administratorių priimamos prevencinės priemonės (tokios kaip solidari atsakomybė, privalomų deklaruojamų duomenų padidėjimas, padidėję reikalavimai įrodinėjant vidinius ES tiekimus) didina administracinę naštą sąžiningai mokesčius mokantiems mokėtojams. Dėl šios priežasties šalia visų kitų priemonių (tokių kaip teisingai parinktas mokesčio vengimo galimų rizikų įvertinimas ir poveikio priemonių taikymas tik toms tikslingsoms rizikų vertinimo metu atrinktoms mokesčių mokėtojų grupėms) ne mažiau svarbią vietą

turėtų užimti mokesčių administratoriaus bendradarbiavimas su mokesčių mokėtoju – verslo atstovu tam, kad verslo atstovai galėtų padėti mokesčių administratoriui geriau suprasti patį verslą, jo specifiką, padėti identifikuoti naujus galimus mokesčių vengimo dalyvius, kurie galimai turi tikslų nemokėti mokesčių, teikti pasiūlymus, kaip geriau kovoti su PVM grobstytojais.

Laikomasi nuomonės, jog kompetentingoms institucijoms glaudžiau bendradarbiaujant su verslo bendruomene, sustiprėjo gebėjimas įrodyti, kad verslas „žinojo arba turėjo žinoti“, kad buvo įtrauktas į mokesčių sukčiavimo, o ypač PVM sukčiavimo schemas. Ir įvertinus tai, kad daug sukčiavimo atvejų turi europinį matmenį, manytina, jog valstybėms narėms būtų naudinga tiek toliau naudoti, tiek sparčiau ir efektyviau didinti informuotumą ES lygmeniu per ES PVM forumus.

ES valstybių narių dalijimasis gerąja praktika nuolat vyksta Europos Komisijos sukurtos programos Fiscalis platformoje – organizuojami seminarai, darbo grupės, kuriose keičiamasi geriausia kovos su PVM grobstymu praktika.

Apibendrinant šią temą galima būtų teigti, jog, autorės nuomone, valstybių narių abipusės pagalbos procesai PVM sukčiavimo srityje šiuo metu yra sureguliuoti išsamiausiai lyginant su abipuse pagalba kitose mokestinėse sferose. Tai įtakojo didelis valstybių narių poreikis sutelkti visas įmanomas priemones kovai su stambiu PVM sukčiavimu tiek valstybių vidaus tiek visos ES ribose. Tačiau nepaisant išsamaus suregulavimo, esami bendradarbiavimo instrumentai demonstruoja praktinius trūkumus. Pavyzdžiui, nors VIES sistema ir laikoma viena efektyviausių automatinė informacijos mainų tarp valstybių narių PVM sukčiavimo srityje priemonių, tačiau praktikoje joje pateiktais duomenimis apie, tarkime, prekių tiekimus ES vidaus rinkoje, pasitikima tik su išlygomis (kadangi duomenys į šią sistemą patenka iš valstybių narių nacionalinių duomenų bazių, todėl Europos Komisija neprisiima pilnos atsakomybės už tokių duomenų teisingumą), o paklausimų dėl tarpvalstybinių sandorių atveju kalbos barjeras sąlygoja skirtingą valstybių narių kompetentingų institucijų gautų klausimų ir/ar į juos pateiktų atsakymų interpretavimą, kas gali sukelti neigiamas pasekmes mokesčių mokėtojo, dėl kurio teikiamas klausimas, mokestinėms prievolėms. Autorės nuomone, pagrįstai manoma, jog valstybių narių PVM deklaracijų laukelių suvienodinimas, galėtų padėti išspręsti tokią skirtingo interpretavimo problematiką, nes pakaktų tik paklausti, kokia informacija yra įrašyta į konkretų PVM deklaracijų laukelį (nurodant laukelio skaičių). Praktikoje neretai iškyla ir iš kitos valstybės narės pagal jai pateiktą paklausimą gautos informacijos panaudojimo problematika, t. y. sudėtingai sprendžiami tokie klausimai kaip, kokios yra tokios informacijos panaudojimo ribos ir galimybės, kokia yra mokesčių mokėtojo teisinė pozicija valstybių narių bendradarbiavimo procesuose ir pan.

2.3 Abipusė pagalba mokesčių išieškojimo srityje

2.3.1 Teisinis reguliavimas

Įprastai valstybių vidaus teisėse mokestiniai reikalavimai (mokestinės skolos) yra išieškomos tiesiogiai nurašant jas nuo mokesčių mokėtojo sąskaitų, bet skirtingų valstybių mokesčių administracijos gali taikyti skirtingus mokestinių nepriemokų išieškojimo būdus ir priemones. Tačiau nemenka mokesčių išieškojimo problematika atsiranda tuomet, kai skolininkas, ir/arba jam priklausantis turtas, iš kurio skola galėtų būti išieškoma, yra kitos valstybės jurisdikcijoje. Taigi, šioje globalizacijos epochoje tapo ne tik sudėtinga vertinti mokesčių mokėtojų mokestinius įsipareigojimus, bet ir tuos įsipareigojimus išieškoti (įvykdyti mokestinius reikalavimus).

Pirmieji įrankiai savitarpio pagalbai tarp ES valstybių narių vykdant reikalavimus buvo įtvirtinti dar 1976 m. kovo 15 d. Tarybos direktyvoje 76/308/EEB dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, kylančias dėl operacijų, įeinančių į Europos žemės ūkio orientavimo ir garantijų fondo finansavimo sistemą, ir dėl žemės ūkio mokesčių bei muitų susigrąžinimo⁹⁴, taip pat jos pakeitime – 1979 m. gruodžio 6 d. Tarybos direktyvoje 79/1071/EEB iš dalies pakeičiančioje direktyvą 76/308/EEB dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, kylančias dėl operacijų, įeinančių į Europos žemės ūkio orientavimo ir garantijų fondo finansavimo sistemą, ir dėl žemės ūkio mokesčių bei muitų susigrąžinimo, bei 2002 m. gruodžio 9 d. Komisijos direktyvoje 2002/94/EB, nustatančioje išsamias Tarybos direktyvos 76/308/EEB tam tikrų nuostatų taikymo taisykles. Visi šie išvardinti ES teisės aktai vėliau, 2008 metais buvo kodifikuoti 2008 m. gegužės 26 d. Tarybos direktyva 2008/55/EB dėl tarpusavio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su tam tikromis rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis priemonėmis⁹⁵. Išsamių 2008/55/EB Direktyvos taisyklių nustatymui 2008 lapkričio 28 d buvo priimtas Komisijos reglamentas 1179/2008/EB kuriame buvo nustatyti atsakymų pateikimo terminai, administracinės procedūros ir kompensavimo susitarimai dėl išlaidų, susijusių su skolų išieškojimu ir t.t.

Paminėtina, jog dėl pagalbos surenkant mokesčius EBPO savo Modelinę Konvenciją 2003 m. taip pat papildė nauju – 27 straipsniu „Pagalba surenkant mokesčius“, o 2007 m. siekiant

⁹⁴ Tarybos 1976 m. kovo 15 d. direktyva 76/308/EEB dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, kylančias dėl operacijų, įeinančių į Europos žemės ūkio orientavimo ir garantijų fondo finansavimo sistemą, ir dėl žemės ūkio mokesčių bei muitų susigrąžinimo. [1976] OL L 73/18.

⁹⁵ Tarybos 2008 m. gegužės 26 d. direktyva 2008/55/EB dėl tarpusavio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius dėl tarpusavio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su tam tikromis rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis priemonėmis (kodifikuota redakcija). [2008] OL L 150/28.

padėti įtvirtinti šią pagalbos formą, EBPO fiskalinių reikalų komitetas parengė ir išplatino Modelinės Konvencijos 27 str. nuostatomis paremtą vadovą⁹⁶.

Pagal Direktyvos 2008/55/EB ir jos įgyvendinimo reglamento nuostatas, ES valstybių narių kompetentingos institucijos galėjo kreiptis su prašymais į kitos ES valstybės narės kompetentingą instituciją dėl pagalbos suteikimo. Tokie prašymai galėjo būti teikiami dėl:

1. „[...]informacijos suteikimo;
2. skolininko arba prašyme nurodyto asmens informavimo;
3. pinigų sumų išieškojimo, arba išieškojimą užtikrinančių priemonių taikymo⁹⁷.

Informacija ir pagalba galėjo būti gaunama ir/arba teikiama dėl:

1. rinkliavų ir kitų mokesčių, nustatytų atsižvelgiant į cukraus sektoriaus rinkos bendrojo organizavimo principus;
2. PVM;
3. akcizų už apdorotą tabaką, kurą, etilo alkoholį ir alkoholinius gėrimus;
4. pajamų, pelno ir kapitalo mokesčių;
5. draudimo įmokų mokesčių (kaip nustatyta atskirų ES valstybių narių teisės aktuose);
6. delspinigių, baudų ir išlaidų, susijusių su 1–5 punktuose nurodytais reikalavimais⁹⁸.

Reglamentas numatė, jog prašymas negali būti teikiamas, o gautas – nebus nagrinėjamas tuo atveju, jei bendra pateiktame prašyme nurodyta pretenzijos suma bus mažesnė nei 1500 Eur.

Tačiau siekiant išplėsti aukščiau išvardintose Direktyvose numatytą savitarpio pagalbos vykdant reikalavimus taikymo sritį įtraukiant į ją dar neįtrauktus reikalavimus, susijusius kai kuriais kitais mokesčiais ir muitais, buvo nuspręsta, jog vienintelis būdas padidinti reikalavimų vykdymo srityje teikiamos pagalbos veiksmingumą ir efektyvumą bei sudaryti palankesnes sąlygas praktiniam jos teikimui, yra priimti naują ES teisės aktą. Taigi 2010 m. kovo 16 d. buvo priimta Tarybos direktyva 2010/24/ES dėl savitarpio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su mokesčiais, muitais ir kitomis priemonėmis (įsigaliojo 2012 m. sausio 1 d.)⁹⁹. Direktyvos 2 str. nurodė, jog Direktyva taikoma reikalavimams, susijusiems su visais bet kokio pobūdžio mokesčiais ir muitais, kuriuos taiko valstybė narė arba jos teritoriniai ar administraciniai padaliniai, įskaitant vietos valdžios institucijas, arba kurie taikomi valstybės narės arba jos padalinių ar Sąjungos vardu

⁹⁶EBPO Pagalbos išieškant mokesčius įgyvendinimo vadovas [interaktyvus]. 2007 [žiūrėta 2015-02-13]. <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/39261295.pdf>>.

⁹⁷VMI prie FM viršininko 2007-06-20 įsakymu Nr. V-226 ir 2010-03-15 įsakymu Nr. V-88 patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos ir užsienio valstybių kompetentingų institucijų abipusės pagalbos išieškant skolas, susijusias su rinkliavomis, mokesčiais ir kitomis pinigų sumomis, teikimo taisyklės, 5 punktas.

⁹⁸Ibid.

⁹⁹Tarybos 2010 m. kovo 16 d. direktyva 2010/24/ES dėl savitarpio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su mokesčiais, muitais ir kitomis priemonėmis. [2010] OL L 84/1.

[...] ¹⁰⁰. Taigi šios Direktyvos taikymo sritis, lyginant su jos pirmtakėmis buvo išplėsta ir apėmė jau gan platų mokesčių spektrą (išskyrus privalomojo socialinio draudimo įmokas, mokėtinas valstybei narei arba valstybės narės padaliniams, arba pagal viešąją teisę įsteigtoms socialinės apsaugos institucijoms, taip pat sutartinio pobūdžio mokesčiams ir baudžiamosioms sankcijoms – jiems ši direktyva taikoma nebuvo).

Šioje Direktyvoje taip pat buvo nustatyti aiškūs pagrindai, kada institucija, kurios prašoma teikti informaciją, jos teikti neprivalo. Direktyvos 5 str. numatė, jog institucija, į kurią kreipiamasi, neprivalo teikti informacijos:

- kurios ji negalėtų gauti panašaus pobūdžio reikalavimams, atsirandantiems valstybėje narėje, į kurią kreipiamasi, vykdyti;
- kuria būtų atskleistos komercinės, pramoninės arba profesinės paslaptys;
- kurią atskleidus būtų pakenktas valstybės narės, į kurią kreipiamasi, saugumui arba prieštaraujama viešajai tvarkai.

Tačiau pabrėžiama, jog faktas, kad prašoma informacija disponuoja bankas, kita finansų įstaiga, nominalusis asmuo arba įgaliotasis agentas ar patikėtinis kaip ir faktas, kad prašoma informacija susijusi su asmens nuosavybės interesais, pagal naująją Direktyvą, nebuvo laikomi teisėtais pagrindais atsisakyti suteikti prašomą informaciją.

Priėmus naujosios Direktyvos 2010/24/ES reglamentą numatytas prašymo suteikti informaciją formos standartizavimas. Nustatyta, jog prašymai dėl informacijos gavimo (kaip ir dėl reikalavimų vykdymo ar prevencinių priemonių ėmimosi) siunčiami elektroniniu būdu (kiek tai įmanoma) naudojant standartizuotas pavyzdines formas ¹⁰¹. Sukurtos 3 pavyzdinės formos skirtos 3 skirtingoms procedūroms.

2.3.2 Bendradarbiavimo instrumentai

Kaip nurodo Olandijos tarptautinės mokesčių teisės specialistas dr. P. Van der Smitte, visą ES valstybių narių bendradarbiavimo mokesčių išieškojimo srityje procesą galima suskirstyti į tris etapus:

1. Vidinio mokesčių išieškojimo proceso toje valstybėje narėje, kurioje atsirado reikalavimas, įgyvendinimo etapas. Visi ginčai, susiję su atsiradusio reikalavimo vykdymu pirmiausia

¹⁰⁰ *Supra* note 99.

¹⁰¹ Šiuo metu naudojama standartizuota pavyzdinė prašymo forma buvo patvirtinta 2011-11-18 Europos Komisijos įgyvendinimo sprendimu, kuriuo nustatytos išsamios taisyklės, susijusios su tam tikromis Tarybos Direktyvos 2010/24/ES dėl savitarpio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su mokesčiais, muitais ir kitomis priemonėmis, nuostatomis. K(2011) 8193.

sprendžiami toje valstybėje narėje, kurioje atsirado pats reikalavimas. Šis etapas sąlygotas direktyvos 2010/24/ES 11 straipsnio, pagal kurį „prašančioji institucija negali teikti prašymo vykdyti reikalavimą, jeigu reikalavimas ir (arba) dokumentas, kuriuo leidžiama jį vykdyti prašančiojoje valstybėje narėje, yra užginčijami toje valstybėje narėje, išskyrus atvejus, kai taikoma 14 straipsnio 4 dalies 3 pastraipa, ir tol, kol jis yra užginčytas“¹⁰².

2. Valstybės narės vidinių procedūrų dėl pagalbos prašymų siuntimo ir gavimo įgyvendinimo etapas (e-formų siuntimas). Šiame etape valstybės narės kompetentinga institucijos Centrinė ryšių tarnyba patikrina prašymų galiojimą ir jų išbaigtumą (bet kokio trūkumui ar neatitikimai turi būti pašalinti iki prašymo išsiuntimo).

3. Valstybės narės, į kurią kreipiamasi pagalbos, vidinio mokesčių surinkimo proceso įgyvendinimo etapas. Įgyvendindama gautą prašymą valstybės narės kompetentinga institucija pasinaudoja savo turimais įgaliojimais dėl atitinkamų procedūrų, numatytų vidiniais įstatymais, ar kitais teisės aktais taikymo. Kaip nurodoma 2010/24/ES direktyvos 14 straipsnyje ginčai dėl reikalavimo, pirminio dokumento, kuriuo leidžiama vykdyti reikalavimą prašančiojoje valstybėje narėje, arba suvienodinto dokumento, kuriuo leidžiama vykdyti reikalavimą valstybėje narėje, į kurią kreipiamasi, ir ginčai dėl prašančiosios valstybės narės kompetentingos institucijos pateikto pranešimo galiojimo priklauso prašančiosios valstybės narės kompetentingų įstaigų kompetencijai.

103

Dr. M. Schilcher savo publikacijoje pastebi, jog 2010/24/ES Direktyva numato keturių pagrindinių tipų abipusę pagalbą:

1. Informacijos, susijusios su mokestiniu reikalavimu, mainus (5 – 7 str.);
2. Pranešimo ir su juo susijusių dokumentų apie mokestinį reikalavimą adresatui įteikimą (8 str.);
3. Mokestinio reikalavimo išieškojimą pagal prašymą (10 – 15 str.);
4. Atsargumo (prevencinių priemonių) vykdymą (16 – 17 str.).¹⁰⁴

Keitimasis informacija, priešingai nei ankstesnėse temose nagrinėtose Direktyvose, šioje Direktyvoje apima keitimąsi informacija pagal prašymą (5 str.), spontaninį keitimąsi informacija (6 str.) ir buvimą administracinėse patalpose bei dalyvavimą atliekant administracinius tyrimus (7 str.), taigi ES teisėkūrininkas šioje srityje kol kas nenumato jokių galimybių valstybėms narėms keistis automatine informacija.

¹⁰² *Supra* note 99.

¹⁰³ Van der Smitte, P., *Recovery of tax claims in the European Union*, ERA Forum, 2014, p. 526.

¹⁰⁴ Lang, M., et al. *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, London: Spiramus press, 2013, p. 299; Schilcher, M., *The directives on Mutual Assistance in the Assessment of Tax Claims in the field of direct taxation*.

Apibendrinant šią temą būtų galima teigti, jog pagalba dėl mokesčių surinkimo tarp mokesčių administratorių įvairiose valstybėse narėse yra svarbi priemonė siekiant užtikrinti, kad mokesčių mokėtojas neturėtų galimybių sėkmingai išvengti savo mokesčių sumokėjimo pareigos. Iki naujosios 2010/24/ES Direktyvos atsiradimo, autorės nuomone, mokesčių išieškojimo sričiai nepelnytai buvo skiriamas pernelyg mažas dėmesys, nes nesant valstybių narių sutarimo dėl tarptautinio mokestinių reikalavimų išieškojimo, tačiau esant tokiam laisvam asmenų ir kapitalo judėjimui, koks jis yra šioje epochoje, mokesčių mokėtojai lengvai galėjo išvengti savo mokestinių prievolių taip dar labiau padidindami nesurenkamų mokesčių sumas.

2.4 Administracinis bendradarbiavimas tarptautinių sandorių kainodaros srityje

2.4.1 Tarptautinių sandorių kainodaros esmė

Pastaraisiais dešimtmečiais globalizacija smarkiai įtakojo ir keitė verslo struktūras, verslumas įgavo tarptautinį mastą. Vis daugiau verslo subjektų plėtėsi kirsdami savo įsisteigimo valstybės sienų ribas įsteigiant padalinius kitose valstybėse. Taip pat aktyviai pradėta naudotis verslo subjektų jungimusi į įmonių, esančių skirtingose valstybėse, grupes, todėl tarp tarptautinės įmonės padalinių ar dukterinių įmonių sudaromiems sandoriams vertinti pradėjo nebepakakti vienos valstybės nusistatytų taisyklių. Atskirų valstybių mokesčių administracijoms tarpusavyje susijusių, tačiau skirtingose valstybėse esančių įmonių sudaromi sandoriai sukėlė didelį susidomėjimą, nes įmonių grupės buvo ir yra linkusios veikti kaip vienas ekonominis vienetas. Tokio veikimo principo pagrindu atsirado tikimybė, jog vienoje valstybėje veikiančios įmonės uždirbtą pelną bus nuspręsta perkelti į kitą valstybę, taikančią palankesnes apmokestinimo schemas, su tikslu sumažinti bendrą mokestinę naštą visai įmonių grupei. Kaip savo daktaro disertacijoje pastebi K. Savickaitė, „kadangi sudarydamos tarpusavio sandorius asocijuotos (susijusios – aut. p.) įmonės dėl įtakos, atsiradusios iš įvairių šaltinių, kaip antai dalyvavimo kapitale arba valdyme, nėra veikiamos rinkos sąlygų, kontroliuojamųjų sandorių, t. y. sandorių tarp asocijuotų asmenų, objektų kainos gali neatitikti atviros rinkos kainų“¹⁰⁵. Kitaip tariant, pastebimas didelis tarptautinės prekybos įmonių viduje mastas verčia sunerimti dėl tokių vidinių sandorių metu nusistatomų kainų neatitikimo kainoms, esančioms rinkoje. Toks tarpvalstybinių „vidinių“ įmonių grupių sandorių vertinimas valstybių mokesčių administracijose iš esmės apibrėžia tarptautinių sandorių kontrolės kainodaros srityje esmę.

Kaip nurodo K. Savickaitė „[...] tiek mokesčių mokėtojų, tiek mokesčių administratorių veikla, kuri atliekama dėl skirtingų priežasčių, kai nustatoma, kokiomis kainomis turėjo būti sudarytas asocijuotų įmonių sandoris, kad atitiktų atviros rinkos sąlygas, ir atitinkamai paskirstomas (koreguojamas) iš sandorio uždirbtas pelnas skirtingoms mokesčių jurisdikcijoms, ir yra sandorių kainodara (angl.k – *transfer pricing*)“¹⁰⁶. Panašų sandorių kainodaros apibrėžimą savo daktaro disertacijoje pateikia ir M. Novikovas paaiškindamas, jog „mokesčių tikslais nustatoma sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodara – tai kontroliuojamųjų sandorių kainų ir (arba) iš

¹⁰⁵ Savickaitė, K., *Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje (daktaro disertacija)*. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2014 m., p. 27.

¹⁰⁶ *Ibid*, p. 10.

kontroliuojamųjų sandorių uždirbamo pelno nustatymas/paskirstymas sandorio šalims¹⁰⁷. Tuo tarpu Lietuvos Respublikos mokesčių administratorius savo leidinyje apie kontroliuojamųjų sandorių kainodarą paaiškina paprastai sakydamas, jog „pagrindinis kontroliuojamųjų sandorių kainodaros tikslas – pelno mokesčio bazės paskirstymas tarp valstybių, kuriose įmonės vykdo veiklą. Kontroliuojamųjų sandorių kainodaros principas – ištiesiosios rankos principas, kuris įtvirtintas EBPO Modelinės Konvencijos, kuria pagrįstos Lietuvos sudarytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, 9 straipsnyje, ir kuris užtikrina, iš vienos pusės, kiekvienos valstybės teisę apmokestinti joje rinkos sąlygomis uždirbtą pelną, o, iš kitos pusės, tos pačios veiklos tų pačių rezultatų apmokestinimo keliose valstybėse panaikinimą, įsipareigojant koreguoti apmokestinamąjį pelną pagal ištiesiosios rankos principą ir taip sudarant sąlygas verslo plėtrai tarptautiniu mastu“¹⁰⁸.

Apibendrinant būtų galima pasakyti, jog pati tarptautinių sandorių kainodaros esmė – teisingai įvertinti, ar sandoriai tarp susijusių, bet atskirose valstybėse narėse esančių mokesčių mokėtojų, sudaryti atitinkant ištiesiosios rankos principą, t. y. ar jų metu nusistatytos kainos yra atitinkančios atvirojoje rinkoje esančias analogiškų sandorių kainas. Tokiems ginčams, kylantiems iš tarptautinių sandorių kainodaros spręsti ES teisėkūroje numatyti instrumentai bus trumpai aptarti sekančiose šios temos potemėse.

2.4.2 Teisinis reguliavimas

Pradines gaires abipusio susitarimo procedūrai kainodaros srityje nubrėžė ankstesnėse temose minėta 1963 m. EBPO Modelinė Konvencija, kurios nuostatos, kaip jau buvo minėta, dažnai buvo ir tebėra perkeliamos į valstybių sudarytas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Tačiau ES mastu sandorių kainodaros ginčams spręsti taikoma 1990 m. liepos 23 d. 12 ES valstybių narių pasirašyta Konvencija 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (įsigaliojo 1995 m. sausio 1 d., toliau – Arbitražo konvencija). Pagrindinis šios Konvencijos tikslas nurodomas jau pačiame Konvencijos pavadinime – dvigubo apmokestinimo naikinimas. P. Plansky pastebi, jog Arbitražo Konvencijos taikymo sritis yra gan plati. Dalykinė taikymo sritis apima pagrįstai tiesioginius (pajamų ir pelno) mokesčius, tuo tarpu objekto prasme ji yra taikoma bet kokiai situacijai, kai vienoje susitariančiojoje valstybėje esančios įmonės pelnas taip pat yra įtrauktas į kitos susitariančiosios valstybės įmonės pelną.¹⁰⁹

¹⁰⁷ Novikovas, M., *Sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros modelis mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriui. Daktaro disertacija*. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2011 m.

¹⁰⁸ *Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų sandorių kainodarą*. VMI prie FM leidinys [interaktyvus]. Vilnius [pastarąjį kartą žiūrėta 2015-03-31].

<<http://www.vmi.lt/search/browse?q=kainodar&fq=scopeGroupId%3A%22VMI%22&x=9&y=11>>.

¹⁰⁹ Lang, M., et al., *supra* note 104; Plansky P., *The EU Arbitration Convention*. p. 179.

2.4.3 Bendradarbiavimo instrumentai

Pagrindiniais tarptautinės ginčų kainodaros srityje nagrinėjimo instrumentais laikytinos abipusio susitarimo procedūra ir arbitražo procedūra, kurių esmei nusakyti autorė skirs didesnę dėmesį sekančiose šios temos potemėse. Pažymėtina, jog nemažiau svarbia procedūra yra laikytina ir išankstinio kainodaros susitarimo procedūra, tačiau jai didesnio dėmesio šiame magistro darbe nebus skiriama.

2.4.3.1 Abipusio susitarimo procedūra

Kaip savo daktaro disertacijoje pažymi K. Savickaitė, „ginčas dėl sandorio kainos tarp mokesčių mokėtojo ir administratoriaus, kai yra atliktas pelno koregavimas, gali būti sprendžiamas vien nacionalinėmis priemonėmis, t. y. Lietuvos atveju pradėjus mokesčią ginčą LR Mokesčių administravimo įstatyme nustatyta tvarka. Tačiau mokesčių mokėtojas gali nuspręsti prašyti kompetentingos institucijos jo ginčą nagrinėti naudodamasis tarptautinėmis procedūromis. Ginčams tarp skirtingų valstybių administratorių spręsti gali būti taikoma abipusio susitarimo procedūra [...]“¹¹⁰. Abipusio susitarimo procedūros esmę apibrėžia aukščiau minėtos 1963 m. Modelinės Konvencijos 25 straipsnis, pagal kurį mokesčių mokėtojas manydamas, jog dėl jo rezidavimo valstybės, arba kitos valstybės veiksmų, jis gali būti apmokestintas pažeidžiant aukščiau minėtos 90/436/EEB Konvencijos nuostatas, turi teisę kreiptis į savo rezidavimo valstybės kompetentingą asmenį dėl abipusio susitarimo procedūros tarp valstybių narių iniciavimo. Pažymėtina, jog abipusio susitarimo procedūrą dėl savo mokesčių mokėtojo gali inicijuoti ir pats valstybės narės mokesčių administratorius. Pasak V. Pendovskos, abipusio susitarimo procedūra yra klasikinė priemonė spręsti ginčus, susijusius su dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių taikymo klausimais ir įprastai tokie ginčai apima sandorių kainodaros klausimų vertinimą, ir tipiškai tokie klausimai dažniausiai būna susiję su tarptautiniais sandoriais dėl nematerialaus turto įsigijimo (tokio kaip, pvz., duomenų bazių įsigijimas – aut. p.), paslaugų įsigijimo (tokio kaip, pvz., valdymo paslaugų, konsultacinių paslaugų įsigijimas – aut. p.) ir kt.¹¹¹

K. Savickaitė atkreipė dėmesį, jog, Modelinės konvencijos 25 straipsnio nuostatose išvelgtini tam tikri trūkumai, nes pagal minėtą straipsnį atsakingi asmenys yra įpareigoti tik „stengtis“ išspręsti iškilusią problemą, tačiau jie nėra įpareigojami pasiekti kažkokio konkretaus rezultato, todėl „dėl šios procedūros mokesčių mokėtojas gali būti du kartus apmokestintas, net

¹¹⁰ Savickaitė., K., *supra* note 105, p. 169.

¹¹¹ Pendovska, V., Neshovska E., *supra* note 1, p. 2.

neturėjęs galimybės pats pristatyti savo bylą ją nagrinėjantiems asmenims¹¹². Taigi iš esmės pati abipusio susitarimo procedūra gali pasibaigti net ir be jokio valstybių abipusio susitarimo. Kitas, pasak K. Savickaitės, šios procedūros trūkumas yra tas, kad nenumatoma terminų, per kuriuos valstybių kompetentingos institucijos turi stengtis išspręsti ginčą¹¹³. Tačiau šio magistro baigiamojo darbo autorė linkusi nesutikti su gerb. K. Savickaitės nuomone, nes Arbitražo Konvencija įpareigoja inicijuoti arbitražo procedūrą tuo atveju, kai bendras susitarimas dėl dvigubo apmokestinimo naikinimo nėra pasiekiamas per dvejų metų laikotarpį.

Kaip pastebėjo EBPO Fiskalinių reikalų komitetas savo 2010 m. išleistame „Efektyvios abipusio susitarimo procedūros vadove“¹¹⁴, neišspręstos abipusio susitarimo procedūros teisinės pasekmės gali būti šios:

1. mokesčių mokėtojo dvigubas apmokestinimas nepaisant esančių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių;
2. mokesčių mokėtojo patirtos didelės išlaidos (ypač esant atvejui, kai abipusio susitarimo procedūra buvo inicijuota dėl, kaip įprasta, dvigubo apmokestinimo panaikinimo, kas reikštų, jog mokesčių mokėtojas buvo ne tik, kad apmokestintas du kartus, bet dar ir patyrė išlaidų dėl procedūros iniciavimo (didelis nuostolingumas);
3. rezultato neapibrėžtumas ir nenusipėjamumas;
4. ribotos mokesčių mokėtojo teisės aktyviai dalyvauti abipusio susitarimo procedūroje, taip pat procedūros skaidrumo ir jos metu priimto sprendimo juridinio pagrindimo trūkumas.

Visa tai sąlygojo mokesčių mokėtoją abejoti dėl abipusio susitarimo procedūros iniciavimo, todėl pradiniai pasinaudojimo šiuo instrumentu mastai nebuvo dideli.

Dėl abipusio susitarimo procedūros iniciavimo pasisakytina, jog Lietuvos Respublikos mokesčių administratorius yra išleidęs dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių 25 straipsnio (abipusio susitarimo procedūra) komentarą, kuriame nurodoma, jog „asmens kreipimasis (dėl abipusio susitarimo procedūros iniciavimo – aut. p) turi atitikti dvi sąlygas:

1. kreipimasis turi būti pateiktas mokesčių mokėtojo rezidavimo valstybės kompetentingai institucijai arba, jei jo atvejui taikoma 24 straipsnio (Nediskriminavimas) 1 dalis, (t. y., jis nėra nei vienos iš susitariančiųjų valstybių rezidentas, tačiau yra vienos iš susitariančiųjų valstybių nacionalinis subjektas) – tos Susitariančiosios Valstybės, kurios nacionalinis subjektas jis yra, kompetentingai institucijai;

¹¹² Savickaitė, K., *supra* note 105, p. 170.

¹¹³ *Ibid.*, p. 170–171.

¹¹⁴ EBPO Fiskalinių reikalų komiteto *Efektyvios abipusio susitarimo procedūros vadovas*. 2010, p. 8–11.

2. kreipiamasi turi būti pateiktas per trejus metus nuo pirmo pranešimo apie veiksmus, dėl kurių asmuo gali būti apmokestintas ne pagal šios Sutarties nuostatas¹¹⁵.

Atkreiptinas dėmesys, jog minėtame VMI prie FM komentare, mokesčių mokėtojui suteikiama teisė kreiptis į savo rezidavimo valstybės kompetentingą instituciją, nepriklausomai nuo to, ar jis išnaudojo visas teisės aktų jam suteiktas galimybes tiek savo rezidavimo valstybėje, tiek kitoje susitariančioje valstybėje, ar ne¹¹⁶. Taigi abipusio susitarimo procedūra palieka mokesčio mokėtojui galimybę ginti savo pažeistą teisę remiantis nacionalinės teisės nuostatomis.

2.4.3.2 Arbitražo procedūra

ES savo teisės aktais garantuoja tam tikras sandorių kainodaros ginčų sprendimo galimybes. Sėkmingam aukščiau minėtos Arbitražo konvencijos normų kainodaros ginčų atžvilgiu įgyvendinimui 2004 m. gruodžio 7 d. Europos Taryba patvirtino Elgesio kodeksą (vėliau ir jo papildymą), kuriame įtvirtino praktinius patarimus ir rekomendacijas dėl kai kurių Arbitražo konvencijos straipsnių taikymo¹¹⁷, o vykstantys ES forumai kontroliuojamųjų sandorių kainodaros klausimais (*EU Joint Transfer Pricing Forum* – angl. k.) kuria ir tobulina Arbitražo konvencijos funkcionavimo gerinimo rekomendacijas, kuriose nuolatos atnaujinami praktiniai Arbitražo konvencijos taikymo aspektai. Taigi, kaip teisingai pastebi B. J. M. Terra ir P.J. Wattel, Arbitražo konvencijos 7 str. numatyta, jog jei kompetentingos institucijos nesugeba susitarti per dvejų metų laikotarpį po pateikto skundo (t. y. po abipusio susitarimo procedūros inicijavimo pradžios), jos yra įpareigtos įsteigti patariamąją komisiją, kuri turi pateikti nuomonę apie tai, kaip panaikinti dvigubą apmokestinimą, atsiradusį dėl kainų koregavimo¹¹⁸. Vadinas, jei abipusio susitarimo procedūra pasibaigia be jokio abipusio susitarimo per maksimalų 2 metų laikotarpį, tolimesnė problemos sprendimo pareiga perduodama minėtai patariamajai komisijai taip pereinant į arbitražo procedūrą. Tokios komisijos sudėtis numatyta Arbitražo konvencijos 9 straipsnyje, pagal kurį komisijoje be jos pirmininko, dar turėtų būti du atstovai iš kiekvienos atitinkamos kompetentingos institucijos (tačiau šis skaičius gali būti sumažintas iki vieno, susitarimo tarp kompetentingų institucijų pagrindu) ir lyginis nepriklausomų asmenų skaičius¹¹⁹. Visas arbitražinis procesas iš esmės atrodytų maždaug

¹¹⁵VMI prie FM Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių 25 straipsnio (abipusio susitarimo procedūra) komentaras [interaktyvus, paskutinį kartą žiūrėta 2015-03-23] <http://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8243165/25_straipsnis_ABIPUSIO_SUSITARIMO_PROCEDURA.pdf/b69f2562-ed7b-44e3-a395-8c07bb7bfc89>.

¹¹⁶ *Ibid.*

¹¹⁷ 2004 m. gruodžio 7 d. Europos Tarybos patvirtintas Elgesio kodeksas, skirtas veiksmingai Konvencijai dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną įgyvendinti (OL C 176, p. 2).

¹¹⁸ Terra, B. J. M., Wattel, P. J., *European tax law*. The Netherlands: Kluwer Law international. 2008, p. 282.

¹¹⁹ 1990 m. liepos 23 d. Konvencija 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną. [1990], OL L 225, 9 straipsnis.

taip: pirmuoju etapu tiriama problema (vertinama pateikta medžiaga, dokumentai ir kiti įrodymai), taigi, atliekamas tyrimas, kuris turėtų užtrukti ne ilgiau kaip 6 mėnesius, antruoju etapu patariamoji komisija susijusių valstybių kompetentingoms institucijoms pateikia savo nuomonę dėl svarstomo klausimo (tokia nuomonė turėtų būti priimama jai pritarus komisijos narių paprastąja balsų dauguma), trečiuoju, paskutiniu, etapu, kompetentingos institucijos ne vėliau kaip per šešis mėnesius nuo patiriamosios komisijos nuomonės gavimo, priima sprendimą vadovautis komisijos nuomone, ar ne, t. y. naikinti dvigubą apmokestinimą, ar ne.

Temos apibendrinimui būtų galima pasakyti, jog, kaip pastebi P. Plansky, nors Arbitražo Konvencija ir neturi teisinės Direktyvos galios, tačiau ji neabejotinai yra teigiamas žingsnis į pozityviają integraciją mokesčių, o ypač kainodaros srityje.¹²⁰ Tačiau nepaisant to, P. Plansky taip pat pastebi, jog be tokių akivaizdžių šios Konvencijos privalumų, kaip valstybių, ratifikavusių šią Konvenciją, automatiškas išsipareigojimas naikinti dvigubą apmokestinimą, ir faktas, jog daugiašaliai susitarimai – Konvencijos aplamai yra tinkamesnis įrankis dvigubo apmokestinimo naikinimui, nei dvišaliai susitarimai, Arbitražo Konvencija taip pat turi keletą trūkumų.¹²¹ Vienas jų, pasak šio autoriaus, yra tai, jog Arbitražo Konvencijos nuostatų interpretavimas yra nacionalinių teismų prerogatyva, taigi jų reikiamos kompetencijos vertinant Arbitražo Konvencijos nuostatas nebuvimas gali neigiamai įtakoti tolimesnius sprendimus ir sukelti neadekvačias pasekmes.¹²² Kitas trūkumas, pasak šio autoriaus, yra faktas, jog nors dvigubas apmokestinimas ir būtų panaikinamas taikant šią Konvenciją, tačiau jos pagalba neįmanoma panaikinti priskaičiuotų baudų ir palūkanų, atsiradusių dėl to paties kainodarinio ginčo.¹²³

Papildomus trūkumus pastaruoju metu pastebėjo aukščiau minėto ES forumo kontroliuojamųjų sandorių kainodaros klausimais dalyviai. Paskutiniame forume, vykusiame 2015-03-11 – 2015-03-12, dalyvavusių valstybių atstovai baigė nagrinėti dar 2014 m. spalio mėnesį parengtą dokumentą „Revised Draft Report on Improving the Functioning of the Arbitration Convention“¹²⁴. Rengiant šį dokumentą atkreiptas dėmesys į tokią Arbitražo Konvencijos problematiką, kaip tai, jog Arbitražo konvencija numato galimybes kompetentingam asmeniui atsisakyti dalyvauti abipusio susitarimo procedūroje, todėl atitinkamai kitai pusei turėtų būti suteikta galimybė apskusti tokį kompetentingo asmens sprendimą, tačiau kol kas tokia galimybė Arbitražo konvencijoje nėra numatyta. Taip pat atkreiptas dėmesys į tokią praktinę problematiką,

¹²⁰ Plansky, P., *supra* note 109, p. 184.

¹²¹ *Ibid.*

¹²² *Ibid.*

¹²³ *Ibid.*

¹²⁴ *Revised Draft Report on Improving the Functioning of the Arbitration Convention* [interaktyvus]. Briuselis, 2014.

[žiūrėta 2015-04-17].

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2014/jtpf_004_rev1_2014_en.pdf>.

kaip abipusio susitarimo procedūros rezultato galimas nesuderinamumas su paraleliai valstybėje narėje vykusio mokestinio ginčo galimo rezultato nesuderinamumu.

2.5 Administracinis bendradarbiavimas palūkanų, gautų iš taupymo programų apmokestinimo srityje

Dar vienas svarbus ES valstybių narių specifinę bendradarbiavimo sritį reguliuojantis teisės aktas – 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/48/EB¹²⁵ dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo (Toliau – Palūkanų direktyva). Šioje potemėje bus trumpai apžvelgiama Palūkanų direktyvos esmė, pagrindinė paskirtis ir reikšmė visam abipusės pagalbos procesui.

Kaip pastebi prof. dr. R. Seer, iniciatyva bendradarbiauti pajamų iš palūkanų, gautų iš taupymo pajamų apmokestinimo, srityje atsirado dar pačioje ES pradžioje, pirmasis pasiūlymas europiniu mastu buvo pateiktas dar 1962 m.¹²⁶

Kaip nurodoma ES internetiniame puslapyje, šios „direktyvos tikslas – pasiekti, kad taupymo pajamos – palūkanų mokėjimai, mokami vienoje valstybėje narėje faktiškiesiems savininkams, kurie yra fiziniai asmenys, kitos valstybės narės rezidentai, būtų veiksmingai apmokestinami pagal pastarosios valstybės narės įstatymus. Pasirinktas būdas pasiekti veiksmingo palūkanų mokėjimų apmokestinimo valstybėje narėje, kur faktiškasis savininkas mokesčių tikslais turi gyvenamąją vietą, – automatinis keitimasis informacija tarp valstybių narių apie šiuos palūkanų mokėjimus, kitaip tariant – informacijos mainai. Todėl valstybės narės turi imtis reikiamų priemonių užtikrinti, kad šiai direktyvai įgyvendinti reikalingos užduotys – bendradarbiavimas ir keitimasis bankų informacija – būtų atliekamos jų teritorijoje įsisteigusių mokėjimų tarpininkų, nepriklausomai nuo skolinių reikalavimų, už kuriuos gaunamos palūkanos, skolininko įsisteigimo vietos“.¹²⁷ Oficialusis ES puslapis taip pat nurodo, kad Direktyvos taikymo sritis apsiriboja taupymo pajamų, gautų kaip palūkanų mokėjimai už skolinius reikalavimus, apmokestinimu, išskiriant klausimus, susijusius su pensijų ir draudimo išmokų apmokestinimu.¹²⁸

Kaip savo Europos mokesčių teisės seminaruose paprastai paaiškino prof. G.T.K Meussenas, Direktyvoje (2003/48/EB – aut. p.) „[...] kalbama apie santaupas, laikomas užsienyje.

¹²⁵ 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo. [2003] OL L 157.

¹²⁶ Seer, R., *supra* note 11, p. 26.

¹²⁷ Europos Sąjungos oficialusis internetinis puslapis [interaktyvus, pastarąjį kartą žiūrėta 2015-05-11] <http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131050_lt.htm>.

¹²⁸ *Ibid.*

Šios direktyvos paskirtis – užtikrinti, kad palūkanos, gautos iš taupymo pajamų, nebūtų apmokestintos šaltinio šalyje, kad būtų vienas apmokestinimas¹²⁹.

Taigi iš esmės ši Direktyva buvo labiau orientuota į dvigubo apmokestinimo naikinimo sureguliuojimą, tačiau ji nusakė, jog vienas iš būdų, kaip teisingai įvertinti taupymo pajamų apmokestinimą, yra valstybėms keistis informacija apie palūkanų mokėjimus.

Vėliau, 2008 m., esamiems Direktyvos trūkumams pašalinti ir siekiant geriau užtikrinti veiksmingą taupymo pajamų apmokestinimą bei pašalinti nepageidaujamus konkurencijos iškreipimus, buvo pateiktas pasiūlymas dėl Direktyvos atnaujinimo, kuriuo buvo siūloma koreguoti „faktiškojo savininko“, „mokėjimo tarpininko“, „palūkanų mokėjimo“ ir kitas apibrėžtis.

Direktyva savo taikymo ribose apėmė valstybių narių keitimąsi informacija. Ji nustatė, jog jei faktiškasis savininkas gyvena kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje yra įsisteigęs mokėjimų tarpininkas, minimalus informacijos kiekis, kurį turi savo įsisteigimo valstybės narės kompetentingai institucijai pateikti mokėjimų tarpininkas, turi apimti: faktiškojo savininko tapatybę ir gyvenamąją vietą, mokėjimų tarpininko pavadinimą ir adresą, faktiškojo savininko sąskaitos numerį arba, jei tokio nėra, skolinio reikalavimo, už kurį gaunamos palūkanos, identifikaciją ir informaciją apie palūkanų mokėjimą. Nurodomoje palūkanų mokėjimo informacijoje palūkanos turi būti išskiriamos pagal Direktyvoje išvardintas palūkanų kategorijas. Direktyva taip pat įpareigojo mokėjimų tarpininko valstybės narės kompetentingą instituciją mažiausiai kartą per metus, per šešis mėnesius nuo mokėjimų tarpininko valstybės narės mokesčių metų pabaigos, perduoti pirmiau nurodytą informaciją faktiškojo savininko gyvenamosios vietos valstybės narės kompetentingai institucijai.

Kalbant informacijos apie informacijos apie taupymo pajamų mainus, svarbu trumpai paminėti „banko paslapties“ sampratą. Kalbant apie informacijos mainus apskritai, kaip savo 2009 m. raporte „Abipusė pagalba ir informacijos mainai“ pastebi prof. dr. R. Seer, dauguma valstybių narių teigė, kad jos pateiks prašomą informaciją tik tada, jei klausiančioji valstybė narė garantuos, jog gautos informacijos atžvilgiu ji laikysis „fiskalinės paslapties“ ir teikiami duomenys bus teikiami tik asmenims, kurie yra tiesiogiai susiję su mokesčių procedūromis.¹³⁰

Mokesčių teisės konsultantų internetiniame puslapyje nurodoma, jog „Banko paslapties terminas pirmą kartą teisiškai įtvirtintas buvo 1934 m. Šveicarijos bankininkystės įstatyme. Ši sąvoka reiškia, jog bankams yra draudžiama trečiosioms šalims atskleisti asmeninio pobūdžio

¹²⁹ *Europos Sąjungos Teisė: Seminarai*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2006, p. 711.

¹³⁰ Seer, R., *supra* note 11, p. 18.

informaciją ar informaciją, susijusią su banko klientų sąskaitomis¹³¹. Banko paslapties institutas ypač išplito šalyse, vadinamose „mokesčių rojais“ (angl. k. „*tax heavens*“), t. y. tose valstybėse, kurių jurisdikcijose įsteigtų įmonių finansinės operacijos nebuvo skelbiamos (pvz. Liuksemburgas, San Marinas ir kt.). Tačiau ilgainiui formavosi nuomonė, jog tokie „mokesčių rojai“ daro didelę žalą mokesčių surinkimui, nes nemažai mokesčių mokėtojų siekia išsivirti juose tam, kad galėtų optimizuoti (sumažinti) savo mokesčines naštas. Todėl atsirado siekis sukurti bendrą informacijos keitimosi apie bankuose laikomus indėlius sistemą Bendrijos viduje apimant ir ne Bendrijos šalis, ypač tokias, kaip aukščiau minėti Šveicarija, San Marinas ir t.t.

Taigi atsižvelgiant į Palūkanų taupymo Direktyvos paskirtį ir esmę iš esmės ši ES teisės akta, autorės nuomone, galima laikyti vienu pirmųjų Sąjungos bandymų panaikinti „banko paslapties“ institutą.

3. NAUJAUSIOS TENDENCIJOS IR PERSPEKTYVOS

ES valstybių narių bendradarbiavimas mokesčių srityje, kaip jau buvo minėta šio magistro darbo įvade – dinamiškas, nuolat kintantis mechanizmas, užimantis vis svarbesnę vietą įvairiuose politiniuose ir teisiniuose dialoguose. Pastaraisiais metais regima tendencija, jog vis didesnis dėmesys skiriamas informacijos mainų bendradarbiavimo instrumentui, o ypač automatiniam informacijos mainams. Europos Parlamentas dar 2010 m. vasario 10 d. rezoliucijoje dėl gero valdymo mokesčių srityje skatinimo pateikė nuomonę, jog „ES turėtų aktyviai skatinti tobulinti EBPO standartus, siekiant, jog automatinis daugiašalis keitimasis informacija taptų pasauliniu standartu“¹³², taigi buvo pabrėžta būtinybė didinti automatinio apsikeitimo informacija mastus ne tik ES viduje, bet ir išorėje.

Svarbi aktuali naujovė, yra susijusi su Direktyvos 2011/16/ES 8 straipsnio, kuris įsigaliojo tik 2015 m. sausio 1 d., įgyvendinimu. Kaip jau buvo minėta, pagal šį straipsnį valstybės narės keičiasi automatine informacija apie kitų valstybių narių rezidentų mokesčių tikslais gautas pajamas, tokias kaip su darbo santykiais susijusios pajamos, direktorių atlyginimai, nekilnojamojo turto turėjimas ir iš jo gautos pajamos ir kt. 2014 m. gruodžio 9 d. Europos Taryba priėmė naują direktyvą 2014/107/ES, kuria buvo iš dalies pakeistos direktyvos 2011/16/ES nuostatos, susijusios su privalomais automatiniais apmokestinimo srities informacijos mainais. Direktyvos preambulėje

¹³¹ Internetinis puslapis www.lexpro.lt, [interaktyvus, pastarąjį kartą žiūrėta 2015-05-02] <<http://www.lexpro.lt/lt/article/banko-paslaptis-13>>

¹³² Europos Parlamento 2010 m. vasario 10 d. rezoliucija dėl gero valdymo mokesčių srityje skatinimo [interaktyvus, pastarąjį kartą žiūrėta 2015-03-31]. <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2010-0007+0+DOC+XML+V0//LT>>.

Europos Vadovų Taryba pagrindė direktyvos būtinumą sakydama, jog „Tarybos direktyvoje 2011/16/ES jau numatyti privalomi automatiniai informacijos (daugiausia nefinansinio pobūdžio informacijos) apie tam tikrų kategorijų pajamas ir kapitalą, kuriuos mokesčių mokėtojai laiko ne savo rezidavimo vietos valstybėje narėje, bet kitose valstybėse narėse, mainai tarp valstybių narių. Joje taip pat nustatytas pakopinis automatinių informacijos mainų stiprinimo metodas, pagal kurį jie palaipsniui imami taikyti naujų kategorijų pajamoms bei kapitalui ir panaikinama sąlyga, kad informacija turi būti keičiamasi tik tuomet, jei ji turima. Šiuo metu, atsižvelgiant į tai, kad atsirado daugiau galimybių investuoti į labai įvairias finansines priemones užsienyje, galiojantys Sąjungos ir tarptautiniai administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje teisės aktai tapo ne tokie veiksmingi kovojant su tarpvalstybinio masto mokesčiniu sukčiavimu ir mokesčių slėpimu.¹³³“

Taigi, pagal Direktyvos ir ją įtvirtinančio Reglamento nuostatas, duomenys apie aukščiau paminėtas pajamas turės būti teikiami ne rečiau kaip vieną kartą per metus, per šešis mėnesius nuo valstybės narės mokesčių metų, per kuriuos buvo gauta informacija, pradžios. Duomenys turės būti perduodami naudojant Komisijos patvirtintą specialų kompiuterinį formatą, o valstybės narės, savo ruožtu įsipareigojo sukurti tam reikalingas nacionalines taikomas programines įrangas. Taigi pagal šią, nuo 2015 m. sausio įsigaliojusią taisyklę informacijos mainai tarp valstybių narių tiesioginių mokesčių, o ypač gyventojų pajamų mokesčio srityje, bus automatiški. Autorės nuomone, pagrįstai tikimasi, jog tokie privalomi automatiniai mainai apie išmokėtas pajamas įneš svarbų indėlį mokesčių vengimo ir slėpimo ES valstybėse narėse mažinimui. Minėtos nuostatos, numatančios automatinį keitimąsi gyventojų (fizinių asmenų – aut.p.) informacija, į ES valstybių narių vidaus teisės aktus turi būti perkeltos iki 2015 m. pabaigos.

Kita, ypač reikšminga naujovė yra ta, jog pagal EBPO Modelinės konvencijos praplėstas nuostatas automatinio keitimosi mokesčių informacija srityje nuo 2017 m. numatyta keitimosi automatine informacija pradžia apie bankų klientų informaciją. Iki šiol tokia informacija pagal atskirus tarpusavio susitarimus keitėsi tik keletas valstybių (pvz., Didžioji Britanija keitėsi apie bankuose esančias sumas su Lichtenšteinu pasirašytos dvigubo apmokestinimo sutarties pagrindu). 2014 m. spalio 29 d. Vokietijoje buvo pasirašytas daugiašalis kompetentingų institucijų susitarimas dėl keitimosi minėta informacija (angl. k. – *Multilateral Competent Authority Agreement*, aut. p.), kuriam pritarė 80 valstybių¹³⁴. Vadovaujantis šiuo metu galiojančiomis ES taisyklėmis, ES valstybės narės, užtikrindamos informacijos apie bankų sąskaitas keitimąsi, padės viena kitai efektyviau kovoti su mokesčių vengimu, kas, tikėtina, bent sąlyginai atves į „bankų paslapties“

¹³⁴ Internetinis puslapis www.rt.com. [pastarąjį kartą žiūrėta 2015-03-21].
<<http://rt.com/business/200883-banking-secrecy-obsolete-berlin-tax/>>.

instituto pabaigą. EBPO Fiskalinių reikalų komitetas išleido „Automatinio keitimosi finansinių sąskaitų informacija vadovą“, kuriame nurodoma, jog remiantis šiuo standartu jurisdikcijos galės gauti finansinę informaciją iš savo finansinių institucijų ir automatiškai keistis šia informacija su kitomis jurisdikcijomis¹³⁵. Kaip analogiškai nurodoma Lietuvos Respublikos finansų ministerijos oficialiame puslapyje, „ES Ekonomikos ir finansų reikalų (ECOFIN – aut. p.) taryboje pasiektas politinis sutarimas dėl Administracinio bendradarbiavimo direktyvos pakeitimų ne tik įtvirtins vieningą pasaulinio automatinio keitimosi informacija standartą, bet kartu išplės pajamų rūšių, apie kurias bus teikiama informacija, sąrašą. Atsakingos ES valstybių narių institucijos kasmet keisis finansų įstaigų pateikta informacija apie asmenims išmokėtas pajamas iš investicijų, taip pat apie sąskaitų balansą. Numatoma, kad finansų įstaigos turės rinkti visą reikiamą informaciją ne vėliau kaip nuo 2016 m. sausio 1 d., o nuo 2017 metų palaipsniui pradės ją teikti savo valstybės mokesčių administratoriams, kurie kiekvienų metų pabaigoje šia informacija apsikeis tarpusavyje“¹³⁶. Visas šis procesas kai kurių mokesčių teisės specialistų¹³⁷ yra įvardijamas, kaip „banko paslapties“ eros pabaiga.

Paminėtinos ir naujovės dėl tarptautinių sandorių kainodaros reguliavimo procedūrų. Kaip jau buvo minėta 2.4 temoje Arbitražo konvencija pasižymi tokiu trūkumu, kaip abipusio susitarimo procedūros rezultato galimas nesuderinamumas su paraleliai valstybėje narėje vykusio mokestinio ginčo galimo rezultato nesuderinamumu. Šiuo klausimu 2015 m. kovo mėnesį vykusiame ES forume kontroliuojamųjų sandorių kainodaros klausimais suderinta valstybių narių pozicija, jog tais atvejais, kai kompetentingi asmenys pasiekia abipusį susitarimą, tačiau mokestinis ginčas dėl to paties dalyko pagal valstybių narių vidaus teisės aktus vis dar yra neišspręstas, būtina gauti iš mokesčių mokėtojo pritarimą, dėl kompetentingų asmenų priimto susitarimo įgyvendinimo ir atitinkamai vykstančio mokestinio ginčo valstybės narės viduje nutraukimo.¹³⁸ Tiesa, tokia valstybių narių pozicija kol kas atsispindės tik minėtose Arbitražo konvencijos funkcionavimo tobulinimo rekomendacijose, tačiau praktikoje stebima, jog dėl pastaruoju metu tendencingai didėjančio prašymų inicijuoti abipusio susitarimo procedūrą skaičiaus ir globalizacijos procesų įtakotos dvigubo apmokestinimo eliminavimo svarbos mokesčių mokėtojams, minėtomis

¹³⁵ *EBPO Common reporting standard: Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information* [interaktyvus, pastarąjį kartą žiūrėta 2015-03-31].

<<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Automatic-Exchange-Financial-Account-Information-Common-Reporting-Standard.pdf>>.

¹³⁶ Informacija iš oficialaus Lietuvos Respublikos finansų ministerijos internetinio puslapio [interaktyvus, pastarąjį kartą žiūrėta 2015-03-31].

<http://www.finmin.lt/web/finmin/pranesimai_spaudai?erp_item=naujiena_002448>.

¹³⁷ Orlova, J., Skrodere, L., *OECD Common Reporting Standard* (angl. k. CRS– EBPO patvirtinto Bendro informacijos teikimo standarto) *implementation in Latvia*. Pristatymo medžiaga, Latvia: PricewaterhouseCoopers SIA, 5 skaidrė.

¹³⁸ *Supra* note 124.

rekomendacijomis aktyviai naudojamasi, todėl šie pakeitimai, tikėtina, gan aiškiai atsispindės abipusio susitarimo procedūrų praktikoje.

IŠVADOS

1. Globalizacijos epochoje nuolat didėjant mokesčių mokėtojų judrumui ir augant tarptautinių sandorių skaičiui valstybėms pradėjo nebepakakti savo turimos informacijos teisingam mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių įvertinimui. Kaip pastebi Lietuvos mokesčių teisės specialistai, „[...] objektyvios mokestinės informacijos trūkumas ne tik riboja valstybių galimybes taikyti bet kokias prevencines priemones, bet ir apkritai sudarė gan palankias sąlygas net primityviausioms mokesčių slėpimo formomis“¹³⁹. Taigi tai sąlygojo gilesnių terpių tarpvalstybiniam mokesčių vengimui ir slėpimui atsiradimą, kas ilgainiui tapo nemenku daugumos valstybių, tame tarpe ir ES valstybių narių, rūpesčiu. Ir visa tai galima laikyti ES valstybių narių mokesčių administracijų tarpusavio bendradarbiavimo mokesčių srityje teisinėmis prielaidomis.

2. ES teisėkūroje numatyta visa aibė teisės aktų, skirtų tarpvalstybiniam mokesčių administratorių procesiniams teisiniams santykiams sureguliuoti. Pirmoji, dar kitaip vadinama „senąja“ Europos Tarybos direktyva 77/799EEB, įvertinus jos taikymo sritį, akivaizdžiai buvo orientuota į bendradarbiavimo procesų tiesioginių mokesčių (tokių kaip pelno, arba gyventojų pajamų mokesčių) srityje sureguliuojimą (nors vėlesniuose jos pa pildymuose kuriam laikui figūravo ir tokie netiesioginiai mokesčiai, kaip PVM ir akcizas). Ši Direktyva turėjo nemenkų trūkumų, kuriuos gan sėkmingai mėginta spręsti tiek vėlesniais Direktyvos pakeitimais tiek Europos Sąjungos Teisingumo Teismo formuojama praktika (tokia spontaniškos informacijos siuntimo reguliavimo problematika dėl senosios direktyvos 4 straipsnio normos imperatyvo nebuvimo buvo įvertinta ESTT byloje Nr. C-420/98 140, kai ESTT kolegija savo sprendimu 2000 m. balandžio 13 d. sprendimu pasisakė, jog minėtos Direktyvos 4 straipsnio 1 sakinyje yra nurodytas žodis „turi“ (anglų k. – „shall“ aut. p.), kuris, pasak ESTT, būtent ir nurodė pareigą, o ne teisę siųsti minėtą spontaniškos informaciją esant tame pačiame straipsnyje išvardintoms aplinkybėms). Tuo tarpu pastarųjų metų pagrindiniais teisėkūros pasiekimais dėl ES valstybių narių kompetentingų institucijų bendradarbiavimo PVM srityje laikytini 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos pridėtinės vertės mokesčio srityje bei 2012 m. sausio 31 d. Komisijos reglamentas Nr. 79/2012, kuriuo nustatomos išsamios Tarybos reglamento Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje tam tikrų nuostatų įgyvendinimo taisyklės. Autorės nuomone, valstybių narių abipusės pagalbos procesai PVM sukčiavimo srityje šiuo metu yra sureguliuoti išsamiausiai lyginant su abipuse pagalba kitose mokestinėse sferose. Tuo tarpu abipusei pagalbai reikalavimų

¹³⁹ Lukas, M., *Supra note* 11, p. 167.

¹⁴⁰ *Supra note* 47.

vykdymo (mokesčių išieškojimo) srityje didesnis dėmesys ilgesnį laiką nebuvo skiriamas, bet buvo įvertinta tai, jog nesant valstybių narių sutarimo dėl tarptautinio mokesčių reikalavimų išieškojimo, tačiau esant tokiam laisvam asmenų ir kapitalo judėjimui, koks yra šiame globalizacijos amžiuje, mokesčių mokėtojai lengvai galėtų išvengti savo mokesčių prievolių taip dar labiau padidindami nesurenkamų mokesčių sumas, šiai mokesčių teisinių santykių sričiai buvo pradėtos kurti atskiros teisinės procesinės. Trumpai apžvelgiant tokią specifinę bendradarbiavimo sritį kaip valstybių narių kompetentingų institucijų bendradarbiavimas tarptautinių sandorių kainodaros srityje, pažymėtina tai, jog pagrindiniu bendradarbiavimą šioje srityje reguliuojančiu teisės aktu laikoma 1990 m. liepos 23 d. Konvencija 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (toliau – Arbitražo Konvencija), kuri be tokių akivaizdžių privalumų, kaip valstybių, ratifikavusių šią Konvenciją, automatinis įsipareigojimas naikinti dvigubą apmokestinimą, turi ir esminių trūkumų, tokių kaip tai, jog Arbitražo Konvencijos nuostatų interpretavimas yra nacionalinių teismų prerogatyva, taigi jų reikiamos kompetencijos vertinant Arbitražo Konvencijos nuostatas nebuvimas gali neigiamai įtakoti tolimesnius sprendimus ir sukelti neadekvačias pasekmes ir t. t.

3. Aukščiau išvardinti ES teisės aktai sukūrė ir įtvirtino aibę įvairių valstybių narių kompetentingų institucijų bendradarbiavimo mokesčių srityje instrumentų, tokių kaip vienos ES valstybės narės kompetentingos institucijos paklausimo ar spontaniškos informacijos siuntimas kitos ES valstybės narės kompetentingai institucijai, dalyvavimas vienašaliuose daugiašaliuose patikrinimuose, prašymas įteikti administracinį pranešimą, automatinis keitimasis informacija ir dalijimasis gerąja praktika tiesioginių mokesčių ir PVM sukčiavimo srityse. Reikalavimų vykdymo (mokesčių išieškojimo) srityje numatytos tokios abipusės pagalbos tarp valstybių narių procesinės priemonės, kaip vienos valstybės narės kompetentingos institucijos pranešimo ir su juo susijusių dokumentų apie mokesčių reikalavimą kitos valstybės narės mokesčių mokėtojui įteikimas, vienos valstybės narės kompetentingos institucijos mokesčio reikalavimo išieškojimas pagal kitos valstybės narės kompetentingos institucijos prašymą ir t.t. Tarptautinių sandorių kainodaros srityje bendradarbiavimo procesai, tokie kaip abipusio susitarimo procedūra ir arbitražo procedūra, apibrėžia visiškai kitokius valstybių narių teisinius santykius nei aukščiau išvardinti bendradarbiavimo procesai tiesioginių, netiesioginių mokesčių ir reikalavimų vykdymo srityse, nes jiems apibūdinti tinkamesnė sąvoka yra „ginčas“ nei sąvoka „abipusė pagalba“. Dabartinėje technologijų eroje efektyviausiu bendradarbiavimo instrumentu yra laikomi mokesčių informacijos mainai, o ypač automatiniai tokios informacijos mainai tarp valstybių narių, su šiuo bendradarbiavimo instrumentu siejamos didžiausios ES valstybių narių bendradarbiavimo mokesčių srityje tolimesnės plėtros perspektyvos.

4. Iš pateiktų Lietuvos Respublikos, kaip ES valstybės narės siunčiamų ir gaunamų paklausimų statistinių duomenų palyginimo darytina išvada, jog Lietuvos Respublika daugiau naudojasi informacijos mainais PVM srityje, nei kad informacijos mainais tiesioginių mokesčių srityje, taip pat nustatyta, jog daugiausia informacija keičiamasi su kaimyninėmis valstybėmis narėmis. Įvertinus tai, jog minėtus paklausimus Lietuvos Respublika gauna iš kitų ES valstybių narių, ir tai jog aplamai pastaruoju metu mokestiniam sukčiavimui PVM srityje skiriamas ypač didelis dėmesys, šio magistro baigiamojo darbo autorė daro išvadą, jog ne tik Lietuva, bet ir kitos valstybės narės daugiau naudojasi paklausimų siuntimu netiesioginių mokesčių - PVM įvertinimui, nei kad paklausimų siuntimu dėl tiesioginių mokesčių įvertinimo.

5. Visi šie išvardinti bendradarbiavimo procesai pasižymi savita specifika, kuri įtakoja atitinkamas teises praktines problemas:

5.1 VIES sistema laikoma viena efektyviausių automatinių informacijos mainų tarp valstybių narių PVM sukčiavimo srityje priemonių, tačiau praktikoje joje pateiktais duomenimis yra pasitikima tik su išlygomis (kadangi duomenys į šią sistemą patenka iš valstybių narių nacionalinių duomenų bazių, todėl Europos Komisija neprisiima pilnos atsakomybės už tokių duomenų teisingumą).

5.2 Paklausimų dėl tarpvalstybinių sandorių atveju kalbos barjeras sąlygoja skirtingą valstybių narių kompetentingų institucijų gautų klausimų ir/ar į juos pateiktų atsakymų interpretavimą, kas kartais sukelia neigiamas pasekmes mokesčių mokėtojo, dėl kurio teikiamas klausimas, mokesčių prievolių įvertinimui.

5.3 Praktikoje neretai išskyla ir iš kitos valstybės narės pagal jai pateiktą paklausimą gautos informacijos panaudojimo problematika, t. y. sudėtingai sprendžiami tokie klausimai kaip, kokios yra tokios informacijos panaudojimo ribos ir galimybės, kokia yra mokesčių mokėtojo teisinė pozicija valstybių narių bendradarbiavimo procesuose ir pan.

6. Apibendrinant būtų galima daryti išvadą, jog šiuo metu galiojanti valstybių narių mokesčių administratorių bendradarbiavimo atskirose mokesčių srityse teisinio reglamentavimo sistema iš esmės atspindi Europos Sąjungos teisėkūrinių bandymus surasti ir įtvirtinti tokius kompetentingų institucijų bendradarbiavimo instrumentus, kurie padėtų kuo efektyviau dalintis teisingam mokesčių įvertinimui ir jų išieškojimui reikalinga informacija siekiant mažinti tiek valstybių vidaus, tiek tarpvalstybinio masto mokesčių slėpimą ir vengimą. Atsižvelgiant į išdėstytą, šio magistro baigiamojo darbo autorė daro išvadą, jog nors esamas ES valstybių narių bendradarbiavimo mokesčių srityje procesų teisinis reglamentavimas pasižymi sparčia kaita ir turi aukščiau išvardintų trūkumų, o juo sukurti bendradarbiavimo instrumentai yra tobulintini, šioje

globalizacijos epochoje jie yra neabejotinai viena efektyviausių procesinių priemonių, skirtų kovai su tarptautiniu mokesčių vengimu ir mokesčiniu sukčiavimu.

REKOMENDACIJOS

Atsižvelgdama į išdėstytą šio magistro baigiamojo darbo autorė rekomenduoja:

1. Europos Komisija turėtų prisiimti didesnę atsakomybę dėl VIES duomenų sistemoje talpinamų duomenų tikslumo. To pasiekti, tikėtina, būtų įmanoma sukuriant atitinkamus informacijos talpinimo ir jos kokybės kontrolės ir/ar priežiūros mechanizmus, už kuriuos būtų atsakinga Europos Komisija, arba kita jos įgaliota institucija.

2. Autorė sutinka su nuomone, jog ES valstybių narių PVM deklaracijų laukelių unifikavimas (suvienodinimas) turėtų išspręsti kalbos barjero klausimą, kas efektyviai padėtų išvengti klaidingų gautų paklausimų ir pateiktų atsakymų į juos interpretavimų, kurie vėliau nepagrįstai sukelia neigiamas mokestines prievoles mokesčių mokėtojui. Teikiant paklausimą vietoj konkrečių klausimų užtektų tik paklausti, kas buvo deklaruota aktualioje eilutėje (kokia suma buvo joje įrašyta). Esant tokioms unifikuotoms deklaracijoms gautos informacijos vertinimą daugumoje atvejų turėtų atlikti informacijos prašančiosios valstybės narės mokesčių administratorius kuo rečiau perkeliant tokią prievolę informaciją pateikiančiajai valstybei narei. Taip būtų sumažinama į paklausimą atsakančiosios valstybės narės administracinė našta.

LITERATŪRA

Specialioji literatūra lietuvių kalba

1. Aleksandravičius, P. et al. *Europos galia pasaulyje*. Vilnius, 2010.
2. *Europos Sąjungos teisė: seminarai*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2006.
3. Gabartas, H. *Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių teisiniam reguliavimui. Daktaro disertacija*. Vilnius: Mykolo Romerio Universitetas, 2004.
4. Levišauskaitė, K., Rūškys, G. *Valstybės finansai. Vadovėlis*, Kaunas: VDU, 2003.
5. Marcijonas, A., Sudavičius, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.
6. Medelienė, A. *Mokesčių teisė. Vadovėlis*. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2011.
7. Novikovas, M. *Sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros modelis mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriui. Daktaro disertacija*. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2011.
8. Sačkauskienė, I. *Mokesčių sistemos kompleksinis vertinimas*. Vilnius: Technika, 2009.
9. Savickaitė, K. *Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje. Daktaro disertacija*. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2014 m.
10. Užubalis, G. *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012.
11. Vėgėlė, I. *Europos Sąjungos teisė. Vidaus rinkos laisvės, konkurencija ir teisės derinimas*. Vilnius, 2011.

Specialioji literatūra anglų kalba

1. Hansen, J. d. *European integration. An economic perspective*. UK: Oxford, 2001.
2. Head J. G., Krever R. *Tax reform in the 21st Century*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2009.
3. Lang, M. et al. *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. London: Spiramus press, 2013.
4. Panayi, HJI. Ch. *European Union Corporate Tax Law*. UK: Cambridge University press, 2013.
5. Schenk-Geers, T. *International Exchange of Information and Protection of Taxpayers*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2009.
6. Terra, B. J. M., Wattel, E. J. *European Tax law*. The Netherlands: Kluwer Law international, 2008.

Straipsniai lietuvių ir anglų kalbomis

1. De Troyer, I. *Recovery Assistance in the EU: Evaluation of Directive 2010/24/EU: Time for an Update?* EC Tax Review, 2014.
2. Fedosiuk, O. *Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje: samprata ir kvalifikavimo pagrindai*. Vilnius: Jurisprudencija, 2010-4.
3. Jiménez, A. M. *Transfer Pricing and EU Law Following the ECJ Judgement in SGI: Some Thoughts on Controversial Issues*. Bulletin for international taxation, 2010.
4. Johannesen, N.; Zucman, G. *The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown*. American Economic Journal: Economic Policy, 2014, 6(1).
5. Lukas, M. *Teisiniai valstybių konkurencijos mokesčiais elementai ir jų legitimumo ribos*. Vilniaus universitetas: Teisė, 2010, Nr. 76.
6. Lukas, M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais apraiškų teisiniai aspektai*. Vilniaus universitetas: Teisė, 2009, Nr. 72.
7. Pendovska, V.; Neshovska E. *Mutual Legal Assistance in Tax Matters*. Skopje: Iustinianus Primus Law Review, Vol. 4:2.
8. Savickaitė, K. *Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos transakcijų kainodaros reguliavimas ir jo įtaka Lietuvai*. Teisė, 2008.
9. Seer, R. *Mutual assistance and information exchange. General report*. 2009.
10. Seer, R. *Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters*. EC Tax Review, 2012.
11. Seer, R.; Gabert, I. *European and International tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of proof, Legal Protection and Requirements*. Bulletin for International taxation. IBFD, 2011.
12. Van der Smitte, P. *Recovery of tax claims in the European Union*. ERA Forum, 2014.
13. Vascega, M.; Van Thiel, S. *Assessment of taxes in Cross-Border Situations: The new EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation*. The Netherlands: EC Tax Review, 2011-03.

Europos Sąjungos teisės aktai

1. Europos Bendrijų steigimo sutartis (1992), (<http://www.lrs.lt>).
2. 1990 m. liepos 23 d. Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (Arbitražo konvencija 90/436/EEB). [1990] OL L 225].

3. 2014 m. gruodžio 9 d. Tarybos direktyva 2014/107/ES, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos, susijusios su privalomais automatiniiais apmokestinimo srities informacijos mainais. [2014] OL L 359/1.
4. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas. [1977] OL L 145/1.
5. 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje. [1977] OL L 336/15.
6. 1979 m. gruodžio 6 d. Tarybos direktyva 79/1071/EEB, iš dalies keičianti Direktyvą 76/308/EEB dėl savitarpio paramos, patenkinant pretenzijas, kylančias dėl operacijų, įeinančių į Europos žemės ūkio orientavimo ir garantijų fondo finansavimo sistemą, ir dėl žemės ūkio mokesčių bei muitų susigrąžinimo. [1979] OL L 331.
7. 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole. [1992] OL L 76.
8. 2004 m. lapkričio 16 d. Tarybos direktyva 2004/106/EB iš dalies keičianti Direktyvas 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo, tam tikrų akcizo mokesčių ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje ir 92/12/EEB dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės. [2004] OL L 359.
9. 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti Direktyvą 77/799/EEB. [2011] OL L 64.
10. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo. [2003] OL L 157.
11. 2010 m. kovo 16 d. Tarybos direktyva 2010/24/ES dėl savitarpio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su mokesčiais, muitais ir kitomis priemonėmis. [2010] OL L 84/1.
12. Tarybos direktyva 2008/117/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, siekiant kovoti su mokesčiniu sukčiavimu, susijusiu su sandoriais Bendrijos viduje. [2009] OL L 14.
13. 1995 m. spalio 24 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 95/46/EB dėl asmenų apsaugos tvarkant asmens duomenis ir dėl laisvo tokių duomenų judėjimo. [1995] OL L 281.
14. 2012 m. sausio 31 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 79/2012, kuriuo nustatomos išsamios Tarybos reglamento (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje tam tikrų nuostatų įgyvendinimo taisyklės. [2012] OL L 29.

15. 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas (ES) 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje. [2010] OL L 268.
16. 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas (ES) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinantį Reglamentą (EEB) Nr. 218/92
17. 2012 m. gruodžio 6 d. Komisijos įgyvendinimo Reglamentas (ES) Nr. 1156/2012 kuriuo nustatomos išsamios tam tikrų Tarybos direktyvos 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje nuostatų įgyvendinimo taisyklės. [2012] OL L 335.
18. 2014 m. gruodžio 15 d. Komisijos įgyvendinimo Reglamentas (ES) Nr. 1353/2014 iš dalies keičiantis išsamios tam tikrų Tarybos direktyvos 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje nuostatų įgyvendinimo taisyklės. [2014] OL L 365.
19. 2011 m. lapkričio 18 d. ES Komisijos įgyvendinimo Reglamentas 1189/2011 kuriuo nustatomos išsamios taisyklės, susijusios su tam tikromis Tarybos direktyvos 2010/24/ES dėl savitarpio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su mokesčiais, muitais ir kitomis priemonėmis, nuostatomis. [2011] OL L 302.
20. 2011 m. lapkričio 18 d. Komisijos įgyvendinimo Sprendimas, kuriuo nustatomos taisyklės, susijusios su Tarybos direktyvos 2010/24/ES dėl savitarpio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su mokesčiais, muitais ir kitomis priemonėmis, nuostatomis. K(2011) 8193.

Lietuvos Respublikos teisės aktai

1. 2011 m. birželio 20 d. Lietuvos Respublikos savitarpio pagalbos išieškant mokesčius įstatymas, kuriuo įgyvendinami Tarybos direktyvos 2010/24/ES reikalavimai.
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas.
3. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas.
4. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas.
5. Abipusės pagalbos ir keitimosi informacija su užsienio valstybių mokesčių administracijomis taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2011 m. birželio 6 d. įsakymu Nr. V-209.
6. Abipusės pagalbos ir keitimosi informacija su užsienio valstybių mokesčių administracijomis taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2013 m. spalio 6 d. įsakymu Nr. V-359.

7. SCAC2004 formos pildymo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2011 m. birželio 6 d. įsakymu Nr. V-209 (V-359).
8. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2010 m. rugpjūčio 3 d. įsakymas Nr. VA-89 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos pridėtinės vertės mokesčio informacijos mainams tarp Europos Sąjungos valstybių skirtos informacinės sistemos nuostatų patvirtinimo“.

Europos Sąjungos teisingumo teismo praktika.

1. 2013 m. spalio 22 d. Sprendimas byloje *Jiří Sabou prieš Finanční ředitelství proti hlavní město Prahu* (C-276/12, Europos Sąjungos Teisingumo teismo praktikos apžvalga, 2013 m. rugsėjo 1 d. – 2013 m. spalio 31 d., Vilnius: Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo Teisinės analizės ir informacijos departamentas, 2013, p. 4.).
2. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas byloje *Twoh International BV prieš Staatssecretaris van Financiën* (C-184/05, Rink. 2007 I-07897).
3. 2007 m. sausio 30 d. Sprendimas byloje *Europos Bendrijos Komisija prieš Danijos Karalystę* (C-150/04, Rink. 2007 I-01163).
4. 2003 m. birželio 26 d. Sprendimas byloje *Skandina ir Ola Ramstedt prieš Riksskatteverket*, (C-422/01, Rink. 2003 I-06817. 25 p.)
5. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimas byloje *W.N. prieš Staatssecretaris van Financiën* (C-420/98, Rink. 2000 I-02847).

Kiti dokumentai ir šaltiniai: pasiūlymai, rekomendacijos, komentarai, informacinė literatūra, statistika

1. 2008 m. lapkričio 13 d. Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvą 2003/48/EB dėl taupymo pajamų, gautų iš palūkanų, apmokestinimo (COM(2008)0727).
2. 2013 m. birželio 12 d. Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos mainų.
3. EBPO Efektyvių abipusio susitarimo procedūrų vadovas. 2007.
4. EBPO Fiskalinių reikalų komiteto 2006 m. sausio 23 d. Informacijos keitimosi mokesčių tikslais vadovas.

5. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras.
6. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras.
7. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras.
8. *Kova su mokestiniu sukčiavimu ir mokesčių slėpimu*. 2013 m. gruodžio 22 d. Europos Komisijos pranešimas Europos Vadovų Tarybai.
9. *Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamų sandorių kainodarą*. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos leidinys. Vilnius, 2011.
10. *VIES sistema*. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Tarptautinių informacijos mainų skyriaus parengta dalomoji medžiaga.
11. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-02-17 pateikti statistiniai duomenys.
12. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2006-06-30 Nr. VA-8000-4-13 ataskaita Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos bendradarbiavimo su Europos Sąjungos šalių mokesčių administratoriais keičiantis informacija pridėtinės vertės mokesčio srityje.

Internetiniai puslapiai

1. <http://www.lrs.lt/>
2. <http://ec.europa.eu/>
3. <http://Eur-lex.europa.eu/>
4. www.consilium.europa.eu/
5. <http://www.finmin.lt>
6. <http://mic.vmi.lt/>
7. www.vmi.lt/
8. <http://www.ibfd.org/>
9. www.juris24.lt/
10. www.oecd.org/
11. www.jurisprudencija.lt/
12. www.vies.eu/
13. <http://curia.europa.eu/>
14. [www. Eurostat.com/](http://www.Eurostat.com/)
15. www.gtn-tax.lt
16. www.lexpro.lt

ANOTACIJA LIETUVIŲ KALBA

Šiame magistro baigiamajame darbe susistemintai pateikiami Europos Sąjungos valstybių narių mokesčių administratorių bendradarbiavimo atskirose mokesčių srityse, tokiose kaip tiesioginiai mokesčiai, netiesioginiai mokesčiai (pridėtinės vertės mokesčio sukčiavimas), mokesčių išieškojimas ir tarptautinių sandorių kainodara, srityse procesai ir teisinis tų procesų reguliavimas, analizuojama teisinė praktinė tokių procesų problematika. Autorė, pasinaudodama sisteminiu teisės aiškinimo, taikymo ir apibendrinimo ir kitais metodais, siekia rasti atsakymus į tokius klausimus, kaip kokios Europos Sąjungos teisinės priemonės yra sukurtos siekiant sureguliuoti Europos Sąjungos valstybių narių mokesčių administratorių bendradarbiavimo mokesčių srityje procesus ir kurios iš tų priemonių yra laikomos veiksmingomis, kokie yra tokio reguliavimo ypatumai, ir kokia teisine praktine problematika pasižymi minėtu reguliavimu sukurti Europos Sąjungos valstybių narių bendradarbiavimo mokesčių srityje instrumentai. Šiuo magistro baigiamuoju darbu bandyta įvertinti Europos Sąjungos teisės aktais – direktyvomis ir reglamentais, reguliuojamus valstybių narių abipusės pagalbos mokesčių srityje procesus, atskleisti tokių teisės aktų privalumus ir trūkumus, apžvelgti teisinę praktinę jais paremtų procesų įgyvendinimo problematiką. Visa tai atlikta turint tikslą išsiaiškinti, ar šiuo metu esamas aukščiau paminėto bendradarbiavimo procesų teisinis reguliavimas yra išsamus ir pakankamas ir ar jo pagrindu sukurti bendradarbiavimo instrumentai – efektyvūs ir naudingi.

Raktiniai žodžiai: valstybės narės, abipusė pagalba, bendradarbiavimas, mokesčiai, informacijos mainai.

ANOTACIJA ANGLŲ KALBA

This master's thesis provides a systematic overview of the processes of administrative cooperation among European Union member states in the field of taxation, such as direct and indirect (value added tax fraud) taxes, recovery of taxes and international transfer pricing, legislative environment of these processes, and analysis of relevant legal and practical topics. By applying a systematic method for interpreting, implementing and aggregating the law, the author seeks to find answers to questions, including, how and what European legal instruments have been designed to adjust the processes of administrative cooperation among member states in the field of taxation, which of these instruments are considered to be the most effective, what are the distinctive characteristics of such regulation, and what legal and practical issues are common to the regulation-

based instruments of cooperation among European Union member states in the field of taxation. In this thesis, the attempt was made to evaluate the European Union's legislation, i. e. Regulations and Directives governing the processes of mutual assistance among member states in the field of taxation, their merits and shortcomings, review of legislation-based cooperation processes and practical implementation issues related to these processes. All this is done with the aim of answering whether the current legal regulation of the said cooperation processes is complete and sufficient, and whether the cooperation instruments, established on the basis of this legal regulation, are effective and useful.

Key words: member states, mutual assistance, tax cooperation, exchange of information.

SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA

Globalizacijos epochoje nuolat didėjant mokesčių mokėtojų judrumui ir augant tarptautinių sandorių skaičiui valstybėms pradėjo nebepakakti savo turimos informacijos teisingam mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių įvertinimui, todėl „[...] objektyvios mokesčių informacijos trūkumas ne tik riboja valstybių galimybes taikyti bet kokias prevencines priemones, bet ir apkritai sudarė gan palankias sąlygas net primityviausioms mokesčių slėpimo formomis“¹⁴¹. Taigi tai sąlygojo gilesnių terpių tarpvalstybiniam mokesčių vengimui ir slėpimui atsiradimą, kas ilgainiui tapo nemenku daugumos valstybių, neabejotinai ir ES valstybių narių, rūpesčiu. Toks vis augantis „sienas kertantis“ mokesčių sukčiavimas sudarė rimtas teises prielaidas tarpvalstybinio atsakingų institucijų bendradarbiavimo atskirose mokesčių srityse procesų plėtrai. Šiuo magistro baigiamuoju darbu „Europos Sąjungos valstybių narių mokesčių administratorių bendradarbiavimas mokesčių srityje: teisinis reguliavimas ir bendradarbiavimo instrumentai“ ir pabandyta susistemintai pateikti Europos Sąjungos valstybių narių kompetentingų institucijų – mokesčių administratorių administracinio bendradarbiavimo atskirose mokesčių (tiesioginių mokesčių, netiesioginių mokesčių (PVM sukčiavimo), nepriemokų išieškojimo ir kt.) srityse procesų esmę ir tuos procesus reguliuojančių ES teisės aktų analizę apžvelgiant jų evoliuciją, įvertinant reglamentavimo privalumus ir trūkumus, apibendrinant vykstančias bendradarbiavimo procedūras (tokias kaip vienos ES valstybės narės kompetentingos institucijos paklausimo ar spontaniškos informacijos siuntimas kitos ES valstybės narės kompetentingai institucijai, dalyvavimas vienalaikiuose ir/ar daugiašaliuose patikrinimuose, automatiniis keitimais informacija ir pan.). Koncentruotai pateikiama tokių bendradarbiavimo procesų, kaip abipusio susitarimo procedūra ir Arbitražo procedūra tarptautinių sandorių kainodaros srityje esmė ir skirtumai nuo kitų bendradarbiavimo procedūrų, taip pat šiek tiek prisiliesta prie valstybių narių bendradarbiavimo palūkanų, gautų iš taupymo pajamų programų, apmokestinimo srityje esmės. Šiuo magistro baigiamuoju darbu autorė siekia pagrįsti teiginį, jog nors esamas bendradarbiavimo mokesčių srityje procesų teisinis reglamentavimas turi trūkumų, o juo sukurti bendradarbiavimo instrumentai yra tobulintini, tačiau šioje globalizacijos epochoje jie yra neabejotinai viena efektyviausių procesinių priemonių, skirtų kovai su tarptautiniu mokesčių vengimu ir mokesčių sukčiavimu.

¹⁴¹ Lukas, M., *Supra note* 14, p. 167.

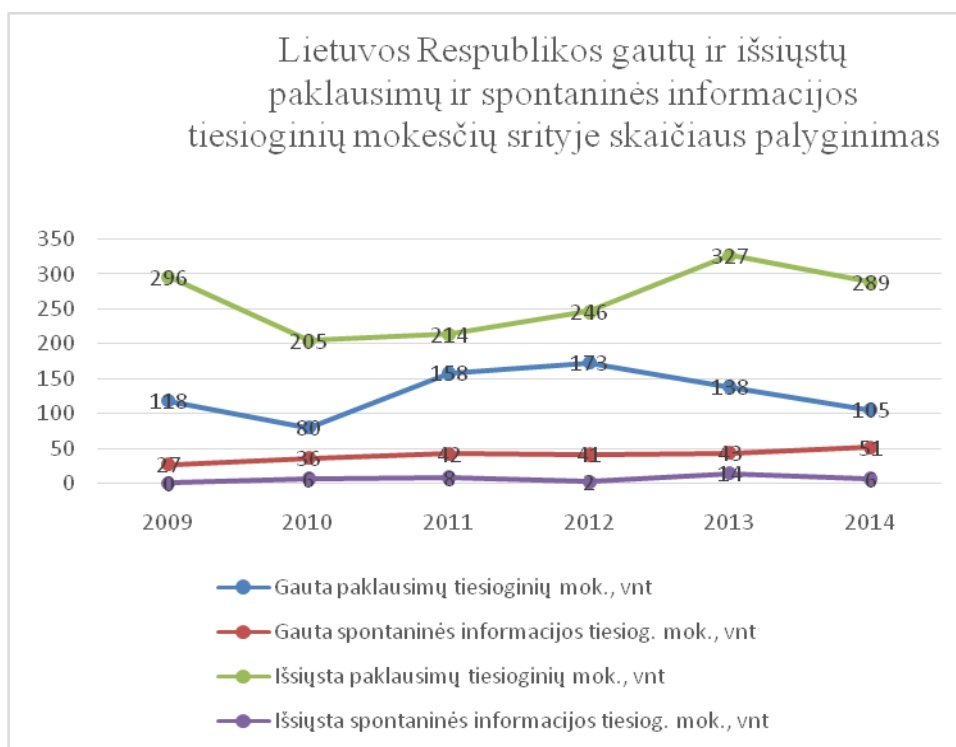
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA

In the era of globalisation, a continuous rise in taxpayers' mobility and in the number of cross-border transactions resulted in the shortage of information held by member states on appropriate assessment of taxpayers' tax liability, therefore, [...] "the lack of objective information weakened the ability of states to implement any preventive measures and, on the whole, created relatively favourable conditions to the most primitive forms of tax evasion"¹⁴². Thus, this led to more deep cross-border tax avoidance and evasion, which eventually became a matter of great concern for many states, including EU member states. The continuously increasing cross-border tax fraud created serious legal preconditions for the development of cross-border cooperation among competent authorities in the specific fields of taxation. This final paper on "European Union member states' administrative cooperation in the field of taxation: legal regulation and cooperation instruments" is aimed to conduct a systematic review of processes of European Union member states' administrative cooperation in the field of taxation (direct and indirect taxes (VAT fraud), recovery of arrears, etc.) and the analysis of EU legislation, governing those processes, by reviewing their evolution, evaluating merits and shortcomings of regulation, summarising the ongoing cooperation procedures (such as the inquiry or spontaneous information exchange between the competent authorities of two member states, participation in simultaneous and/or multilateral controls, automatic exchange of information, etc.). The essential points highlight the essence of cooperation processes, including mutual agreement and arbitration procedures in the field of international transfer pricing and their differences compared to other cooperation procedures; as well as, some attention was paid to taxation of savings income in the form of interest payments from member states' cooperation. In this master thesis, the author seeks to support the assertion that despite the weaknesses in the current legal regulation of the cooperation processes in the field of taxation and improvements that are needed for regulation-based cooperation instruments, they are undoubtedly one of the most effective procedural measures in this era of globalisation for combating tax fraud and evasion on international level.

¹⁴² Lukas, M., *Supra note 14*, p. 167.

Informacijos mainų skaičiaus tiesioginių mokesčių srityje palyginimas pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos pateiktus duomenis (2.1.2 tema).

1 diagrama. Lietuvos Respublikos gautų ir išsiųstų paklausimų ir spontaninės informacijos tiesioginių mokesčių srityje skaičiaus palyginimas

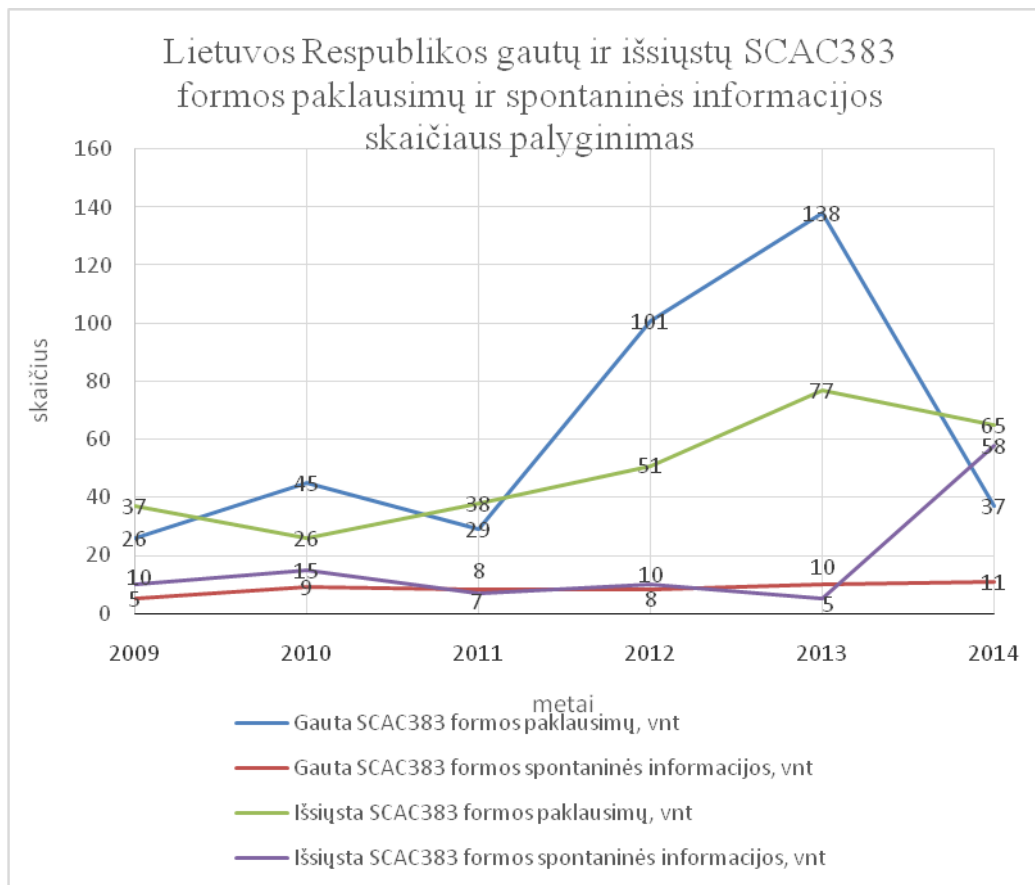


Pastaba. 2014 m. duomenys nėra galutiniai.

¹⁴³ Diagramos parengtos pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Tarptautinių informacijos mainų skyriaus 2015-02-17 d. pateiktus duomenis.

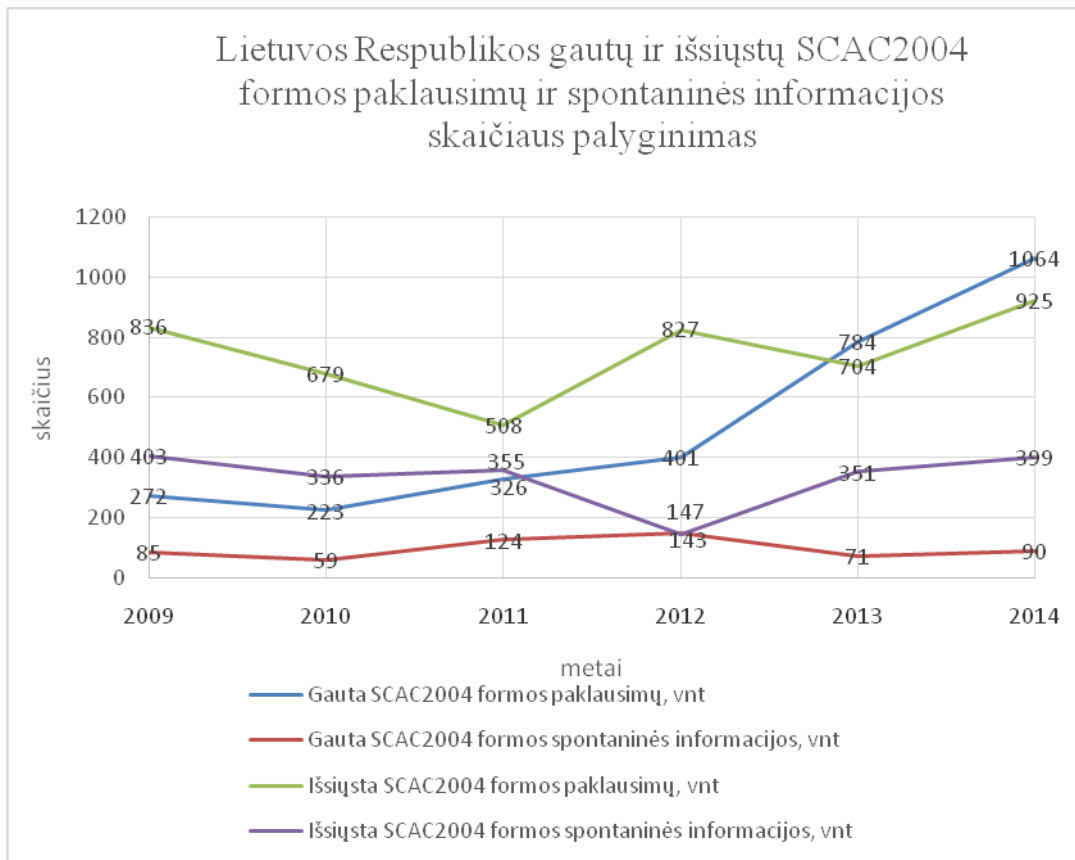
Informacijos mainų skaičiaus PVM srityje palyginimas pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos pateiktus duomenis (2.2.2 tema).

2 diagrama. Lietuvos Respublikos gautų ir išsiųstų SCAC383 formos paklausimų ir spontaniškos informacijos skaičiaus palyginimas



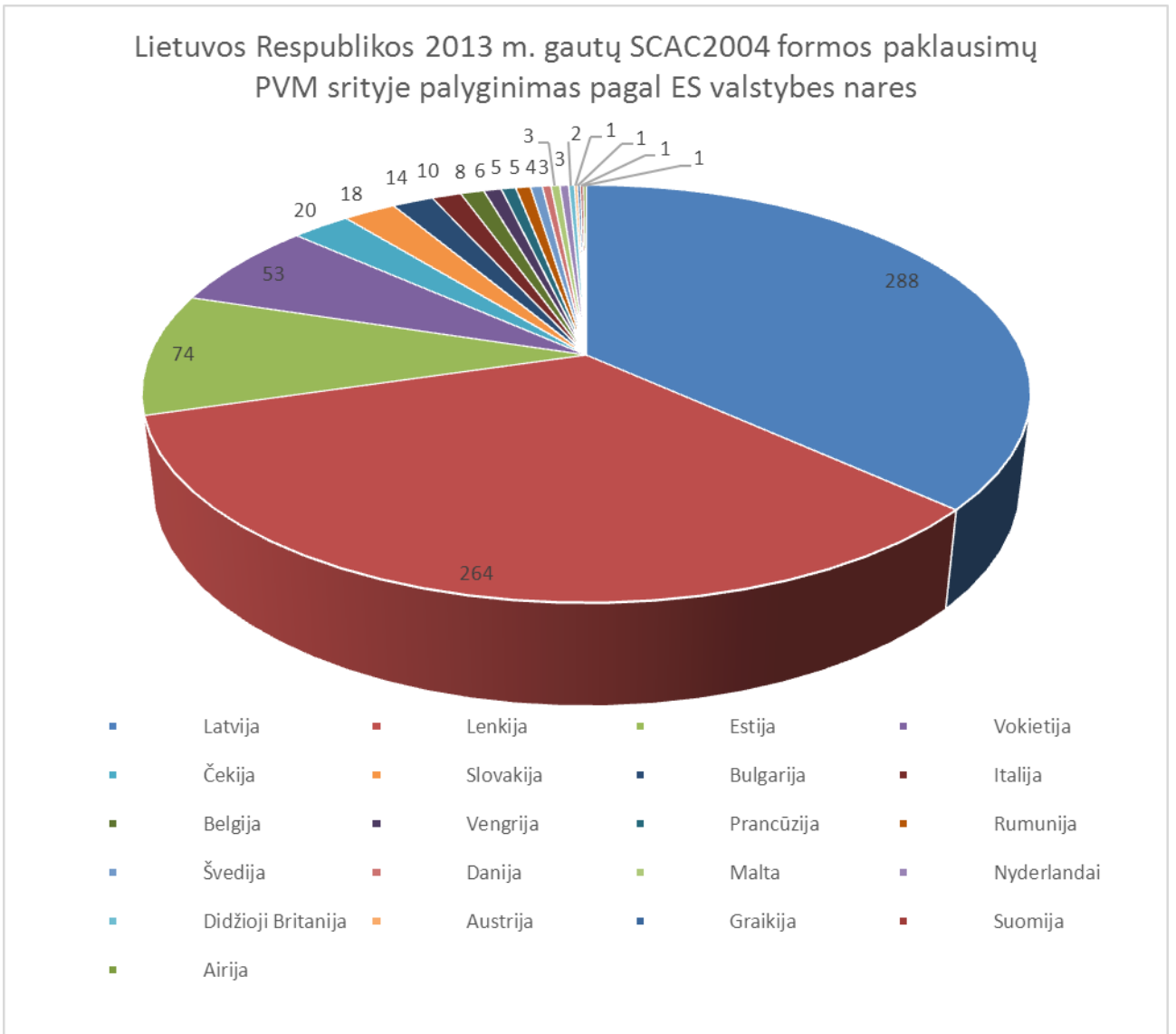
Pastaba. 2014 m. duomenys nėra galutiniai.

3 diagrama. Lietuvos Respublikos gautų ir išsiųstų SCAC2004 formos paklausimų ir spontaniškos informacijos skaičiaus palyginimas



Pastaba. 2014 m. duomenys nėra galutiniai.

4 diagrama. Lietuvos Respublikos 2013 m. gautų SCAC2004 formos paklausimų PVM srityje palyginimas pagal ES valstybes nares



Diagramos parengtos pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Tarptautinių informacijos mainų skyriaus 2015-02-17 d. pateiktus duomenis.