EUROPOS
KOMISIJA

Briuselis, 2024 10 28
COM(2024) 494 final

KOMISIJOS ATASKAITA TARYBAI

GSM direktyvos peržiūros įgyvendinimo ataskaita

1. Įvadas

2017 m. spalio 10 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/1852 dėl mokestinių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje[1] (toliau – GSM direktyva) nustatoma valstybių narių ginčams, kylantiems dėl susitarimų ir konvencijų, kuriais numatomas pajamų ir, kai taikytina, kapitalo dvigubo apmokestinimo panaikinimas, aiškinimo ir taikymo, spręsti skirta sistema.

Nors iki GSM direktyvos priėmimo buvo galima pasinaudoti tam tikrų ginčų sprendimo mechanizmais arba priemonėmis, numatytomis mokesčių sutartyse arba Arbitražo konvencijoje (90/436/EEB)[2], šiomis priemonėmis ne visais atvejais buvo galima veiksmingai išspręsti tokius ginčus priimant tinkamos apimties ir (arba) savalaikį ar privalomą sprendimą.

GSM direktyva užtikrinamas veiksmingas mechanizmas ginčams, apimantiems platesnę sritį, spręsti laiku ir vykdytinu būdu, numatant trijų etapų metodą. Pirma, bet kuris asmuo (fizinis asmuo ar įmonė), kurio apmokestinimui ginčijamas klausimas turi tiesioginės įtakos, turi teisę pateikti skundą kiekvienai atitinkamai valstybei narei, prašydamas išspręsti tokį ginčą. Antra, atitinkamos valstybės narės turėtų stengtis išspręsti ginčo klausimą taikydamos bendro susitarimo procedūrą. Trečia, jei valstybė narė atmeta skundą arba ginčo nepavyksta išspręsti bendro susitarimo procedūros etape, direktyvoje numatyta sudaryti patariamąją komisiją, kuri priimtų sprendimą dėl skundo atmetimo arba pateiktų nuomonę dėl ginčo.

Pagal GSM direktyvos 21 straipsnį, Komisija įvertina direktyvos įgyvendinimą ir pateikia ataskaitą Tarybai. Tačiau šiuo metu turima nedaug įrodymų apie direktyvos taikymą ir ne visos valstybės narės įgijo pakankamai patirties taikydamos jos taisykles. Nė vienoje valstybėje narėje nėra mokesčių mokėtojų pateiktų skundų, kurie būtų pasiekę ginčų sprendimo etapą. Pagrindinė priežastis – GSM direktyva taikoma 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedantiems mokestiniams metams. Valstybės narės taiko skirtingas atitikties taisykles, susijusias su reikalavimais pateikti duomenis ir baigti vertinimus, senaties terminų taisykles ir atitikties strategijas (pavyzdžiui, kada pradėti auditą arba kuriuos mokestinius metus tikrinti). Pavyzdžiui, mokesčių deklaracija už 2018 mokestinius metus būtų pateikta ne anksčiau kaip 2019 m. Mokesčių auditas, apimantis 2018 mokestinius metus, galėtų būti baigtas tik 2023 m., todėl skundą būtų galima pateikti nuo tada ir per trejus metus (vėliausiai 2026 m.). Todėl ginčai, kuriuos būtų galima nagrinėti pagal GSM direktyvą, pradėjo atsirasti tik pastaraisiais metais.

Ši įgyvendinimo ataskaita apima laikotarpį nuo pirminio GSM direktyvos įsigaliojimo iki dabar. Ji grindžiama duomenimis, surinktais per konsultacijas, kurios vyko nuo 2024 m. kovo 12 d. iki gegužės 10 d. už mokesčius ir muitų sąjungą atsakingų Komisijos tarnybų interneto svetainėje, taip pat duomenimis, gautais iš valstybių narių pagal GSM direktyvos 2020–2023 mokestinių metų statistinę sistemą, ir per tikslines konsultacijas su valstybėmis narėmis, kurios vyko nuo 2024 m. kovo 14 d. iki gegužės 10 d. Visapusiškas GSM direktyvos vertinimas turėtų būti atliktas, kai bus gauta daugiau informacijos apie realias bylas ir įgyta daugiau su jomis susijusios patirties,

[1] OL L 265, 2017 10 14, p. 1–14.

[2] Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną, OL L 225, 1990 8 20, p. 10.

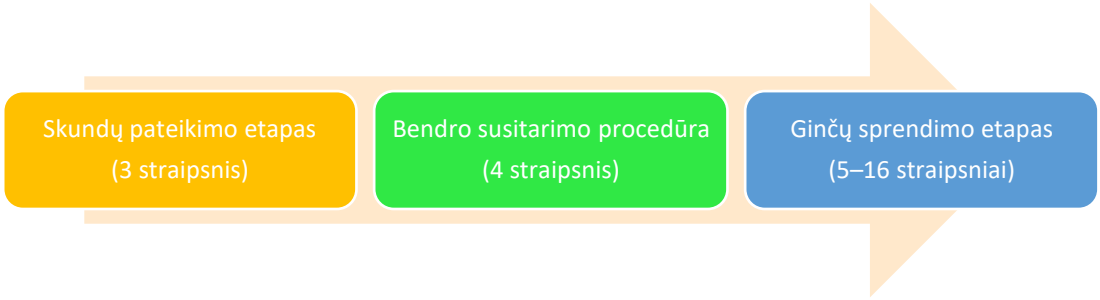
įskaitant nagrinėjant bylas, pasiekusias ginčų sprendimo etapą. GSM direktyva taip pat patenka į Audito Rūmų atliekamo žalingos mokesčių konkurencijos ES audito sritį.

2. GSM direktyvos apibūdinimas

GSM direktyva valstybėms narėms suteikiama koordinuota ir lanksti sistema ir sustiprinamas privalomas ginčų sprendimas Europos Sąjungoje, palyginti su visiškai nacionalinėmis taisyklėmis ir (arba) dvišaliuose ar daugiašaliuose susitarimuose ir konvencijose nustatytomis taisyklėmis.

Pagal ją leidžiama taikyti bendro susitarimo procedūrą (BSP), inicijuojamą gavus mokesčių mokėtojo skundą, pagal kurią valstybės narės turi bendradarbiauti ir per dvejus metus pasiekti susitarimą dėl ginčo dėl dvigubo apmokestinimo. Sprendimas yra privalomas kompetentingoms institucijoms, o susijęs (-ę) mokesčių mokėtojas (-ai) turi jį vykdyti. Jei BSP yra nesėkminga, nes valstybėms narėms nepavyksta susitarti, automatiškai pradedama ginčų sprendimo procedūra (arbitražo etapas), kurią vykdant dalyvaujančių valstybių narių kompetentingos institucijos priima galutinį privalomą sprendimą.

Toliau pateiktame paveikslėlyje apibendrinti trys pagrindiniai GSM direktyvos procedūriniai etapai:



1 pav. Trys pagrindinės procedūros

Kiekvieno etapo santrauka

1. Skundas

GSM direktyva taikoma valstybių narių ginčams, kylantiems dėl skirtingo susitarimų ir konvencijų, kuriuose numatytas pajamų ir, kai taikytina, kapitalo dvigubo apmokestinimo panaikinimas, pavyzdžiui, dvišalių mokesčių sutarčių ir Arbitražo konvencijos, aiškinimo ir taikymo, dėl kurio atsiranda dvigubas apmokestinimas. Atsižvelgiant į tai, bet kuris susijęs asmuo, įskaitant fizinius asmenis, turi teisę kiekvienai iš atitinkamų valstybių narių kompetentingų institucijų pateikti skundą dėl ginčijamo klausimo, prašydamas jį išspręsti.

Skundo pateikimo terminas yra treji metai nuo pirmo pranešimo apie veiksmą, nulėmusį ginčijamą klausimą, gavimo dienos. Kiekviena atitinkama valstybės narės kompetentinga institucija privalo per du mėnesius nuo skundo gavimo patvirtinti jį gavusi ir apie tai informuoti kitas susijusias valstybes nares. Susijęs asmuo turi pateikti informaciją pagal GSM direktyvos 3 straipsnio 3 dalį. Per tris mėnesius nuo skundo gavimo atitinkamos kompetentingos institucijos gali paprašyti papildomos informacijos. Savo ruožtu susijęs asmuo turi atsakyti per tris mėnesius nuo prašymo gavimo dienos. Sprendimas dėl skundo priėmimo arba atmetimo turi būti priimtas per

šešis mėnesius nuo jo gavimo arba per šešis mėnesius nuo papildomos informacijos gavimo, atsižvelgiant į tai, kuri data yra vėlesnė, o susijęs asmuo ir kitų susijusių valstybių narių kompetentingos institucijos turi būti nedelsiant apie tai informuotos.

Per šį šešių mėnesių laikotarpį atitinkama valstybė narė gali vienašališkai išspręsti ginčijamą klausimą ir taip užbaigti procedūrą pagal GSM direktyvą.

2. BSP

Jei ginčas neišsprendžiamas skundo pateikimo etape, atitinkamos valstybės narės, priėmusios skundą, pradeda bendro susitarimo procedūrą. Bendro susitarimo procedūros atveju valstybės narės turi stengtis ją užbaigti per dvejus arba trejus metus nuo paskutinio pranešimo apie sprendimą priimti skundą.

6 konstatuojamojoje dalyje valstybės narės skatinamos paskutiniuose bendros susitarimo procedūros laikotarpio etapuose naudotis alternatyviomis neprivalomo pobūdžio ginčų sprendimo galimybėmis, pavyzdžiui, tarpininkavimu arba taikinimu. Jei atitinkamos valstybės narės gali išspręsti ginčą, sprendimas tampa privalomas valstybėms narėms, jei mokesčių mokėtojas (-ai) su tuo sutinka ir atsisako teisės į bet kurią kitą teisių gynimo priemonę. Jeigu susitarimo nepasiekiama per nurodytą laikotarpį, ginčijamam klausimui turėtų būti taikoma ginčų sprendimo procedūra.

3. Ginčų sprendimas

Susijęs asmuo gali prašyti kompetentingų institucijų sudaryti patariamąją komisiją, jeigu a) tokio susijusio asmens pateiktą skundą pagal 5 straipsnio 1 dalį atmetė bent viena atitinkamų valstybių narių kompetentinga institucija, bet ne visos šios institucijos, arba b) atitinkamų valstybių narių kompetentingos institucijos priėmė susijusio asmens pateiktą skundą, tačiau per 4 straipsnio 1 dalyje numatytą terminą nesusitarė dėl to, kaip bendru susitarimu išspręsti ginčijamą klausimą; tokiu atveju patariamoji komisija turi pateikti nuomonę, kaip išspręsti ginčijamą klausimą. GSM direktyva valstybėms narėms suteikiama galimybė lanksčiai sudaryti patariamąją komisiją, kuri gali skirtis savo sudėtimi, forma, taikytinu arbitražo procesu ir (arba) gali būti nuolatinio pobūdžio.

Patariamoji komisija turi pateikti savo nuomonę atitinkamų valstybių narių kompetentingoms institucijoms ne vėliau kaip per šešis mėnesius nuo jos sudarymo dienos, o šis terminas gali būti pratęstas dar trims mėnesiams. Nuomonė priimama paprastąja narių balsų dauguma. Jeigu daugumos pasiekti neįmanoma, pirmininko balsas lemia galutinę nuomonę, kuri pateikiama kompetentingoms institucijoms.

Galutinį sprendimą turi priimti kompetentingos institucijos po to, kai pranešama patariamosios komisijos nuomonė. Atitinkamos kompetentingos institucijos turi per šešis mėnesius susitarti, kaip išspręsti ginčijamą klausimą. Per šiuos šešis mėnesius kompetentingos institucijos gali priimti sprendimą, kuris skiriasi nuo patariamosios komisijos pateikto sprendimo.

Galutinis sprendimas atitinkamoms valstybėms narėms yra privalomas susijusių asmenų atžvilgiu ir nėra precedentas. Jis turi būti įgyvendintas su sąlyga, kad susijęs (-ę) asmuo (-ys) jį pripažįsta ir atsisako teisės į visas nacionalines teisių gynimo priemones per 60 dienų nuo galutinio sprendimo pranešimo datos, jei taikytina.

3. <u>Įgyvendinimo apžvalga</u>

a. Perkėlimo į nacionalinę teisę patikrinimai

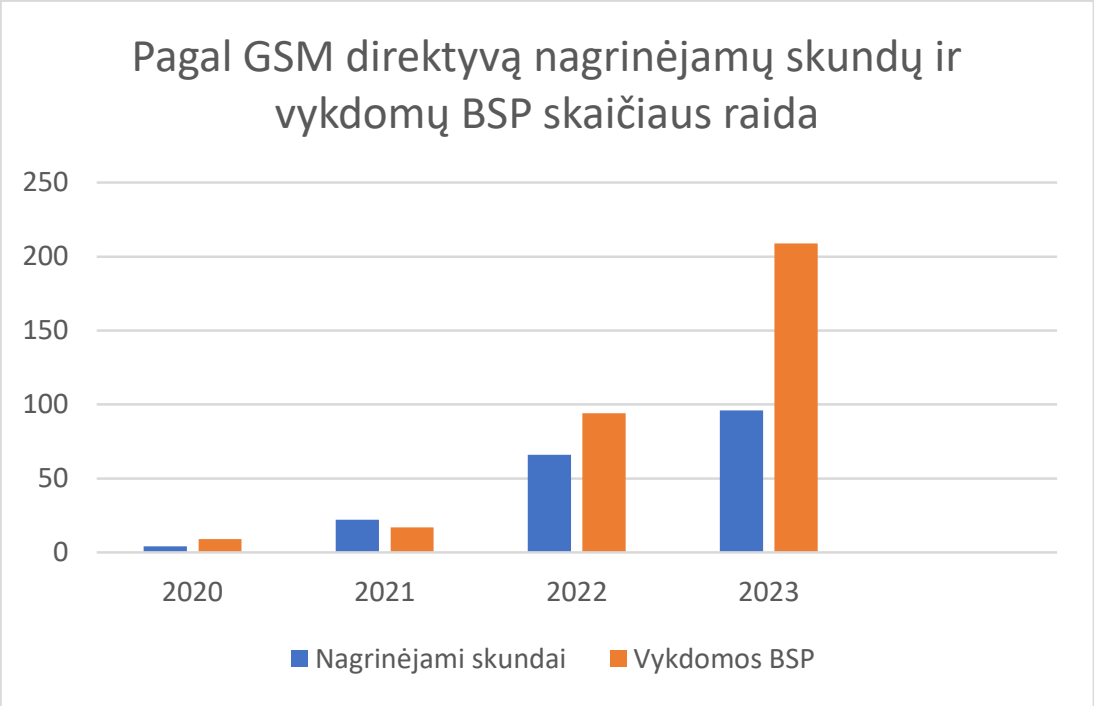
Visos valstybės narės yra teisingai perkėlusios GSM direktyvą į nacionalinę teisę. Ispanijos atveju buvo pradėta pažeidimo nagrinėjimo procedūra dėl neteisingo perkėlimo į nacionalinę teisę[3]. Vėliau Ispanija išsprendė pažeidimo nagrinėjimo procedūroje nurodytas problemas ir procedūra užbaigta 2024 m. gegužės 23 d.[4]

b. Statistinės sistemos peržiūra

Pagal GSM direktyvos statistikos sistemą valstybės narės kasmet turi pateikti Komisijai šiuos statistinius duomenis[5]:

(i) Kompetentingai institucijai pateikti skundai.
(ii) Kompetentingos institucijos administruojamos BSP.
(iii) Skundai, nagrinėjami ginčų sprendimo etape (arbitražo etapas).
(iv) BSP sprendimų ir galutinių sprendimų įgyvendinimas.

Toliau pateiktoje lentelėje nurodytas i ir ii punktuose nurodytų bylų, kurias pateikė valstybės narės ir kurios yra nagrinėjamos kiekvienų ataskaitinių metų pabaigoje, skaičius:



Pateikti skundai

Priklausomai nuo atitinkamos valstybės narės kompetentingų institucijų pozicijos dėl pateikto skundo, mokesčių mokėtojams gali tekti pateikti skundą nacionaliniams

[3] INFR(2022)2096.
[4] Žr. Komisijos viešą sprendimų dėl pažeidimų registrą adresu https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?lang_code=en&langCode=LT.
[5] Duomenis žr. Komisijos interneto svetainėje Mokestinių ginčų sprendimas Europos Sąjungoje – Europos Komisija (europa.eu).

teismams pagal 5 straipsnio 3 dalį, kad būtų pradėta BSP arba ginčų sprendimo etapai pagal GSM. Remiantis iš valstybių narių gauta informacija, yra pateiktas tik vienas skundas dėl dviejų valstybių narių atmesto skundo. Nedidelis apeliacine tvarka pateiktų skundų skaičius, palyginti su bendru pateiktų skundų skaičiumi, gali reikšti, kad bylų, kurias iki šiol atmetė visos valstybės narės, skaičius yra nedidelis.

Vietoje to visi ginčai, kurie lieka skundų pateikimo etape, perkeliami į BSP etapą. Vienas iš pagrindinių statistinių rodiklių yra vidutinis laikas, per kurį valstybės narės baigia nagrinėti pateiktą skundą, t. y. valstybės narės jį išsprendžia, perkelia į BSP etapą arba ginčų sprendimo etapą. Toliau pateikiami 2020–2023 m. rezultatai.

Metai	Duomenis pateikusių VN skaičius	Skundas išnagrinėtas (mėnesių sk.) – ES vidurkis	Didžiausia trukmė (mėn.)	Mažiausia trukmė (mėn.)
2020 m.	2	1,25	1,5	1
2021 m.	6	4,1	12	0,2
2022 m.	12	3,9	6,2	1,8
2023 m.	11	3,9	6	0,8

Todėl, remiantis valstybių narių pateiktais duomenimis, didžiąją dalį bylų valstybės narės užbaigia per šešis mėnesius, kaip reikalaujama GSM direktyvoje. Žvelgiant į ateitį, labai svarbu teikti duomenis apie skundo nagrinėjimo trukmę, kad būtų galima stebėti GSM direktyvos veiksmingumą.

Skundai, išnagrinėti BSP etape

Nors 2020–2023 m. ir skundų, ir BSP skaičius padidėjo, jis tebėra gerokai mažesnis už šiuo metu pagal Arbitražo konvenciją vykdomų BSP, apimančių tą patį laikotarpį, skaičių[6]. Šį mažą skaičių galima paaiškinti keliomis priežastimis. GSM direktyva tiesiogiai taikoma tik ginčams, kylantiems nuo 2018 m. sausio 1 d. arba vėliau prasidedančiais mokestiniais metais, todėl senesnės bylos negali būti nagrinėjamos pagal GSM direktyvą[7]. Vis dėlto pagal Arbitražo konvenciją pateiktų ginčų skaičius sumažėjo: pagal Arbitražo konvenciją pateiktų bylų skaičius sumažėjo nuo 854 bylų 2022 m. iki 649 bylų 2023 m. Tačiau tai gali būti tik laikinas poveikis, o ilgalaikei tendencijai patvirtinti reikia būsimų metų duomenų.

Be to, atsižvelgiant į laiką, kurio reikia auditui atlikti ir galutiniam sprendimui dėl audito, skirtam mokesčių mokėtojui, priimti, praeitų ne vieni metai, kol mokesčių mokėtojas galėtų pateikti skundą. Galiausiai mokesčių mokėtojas gali pateikti skundą per trejus metus nuo sprendimo priėmimo dienos, todėl tai taip pat galėtų paaiškinti laiko tarpą nuo ginčo atsiradimo iki skundo pateikimo pagal GSM direktyvą.

Per konsultacijas su valstybėmis narėmis paklausus, ar jos pastebėjo, kad nuo Arbitražo konvencijos pereinama prie GSM direktyvos, dauguma valstybių narių

[6] BSP ir išankstinės kainodaros tvarkos statistiniai duomenys: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-co-operation-and-control/general-overview/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation/statistics-pending-apas-and-maps-eu_en?prefLang=lt.

[7] Valstybės narės galėjo pasinaudoti galimybe priimti bylas dėl ginčų, kilusių iki 2018 m. sausio 1 d. ir apimančių ankstesnius mokestinius metus. Per konsultacijas su valstybėmis narėmis tik dvi valstybės narės nurodė leidusios tai daryti.

atsakė neturinčios duomenų, kad galėtų atsakyti į šį klausimą. Jos patvirtino, kad jų mokesčių mokėtojai vis dar naudojasi Arbitražo konvencija.

Kaip ir skundų pateikimo etapo atveju, valstybių narių buvo prašoma nurodyti, per kiek mėnesių ginčas išsprendžiamas pagal BSP[8]. Toliau pateikiami 2020–2023 m. rezultatai.

Metai	Duomenis pateikusių VN skaičius	BSP baigta (mėnesių sk.) – ES vidurkis	Didžiausia trukmė (mėn.)	Mažiausia trukmė (mėn.)
2020 m.	nėra duomenų	nėra duomenų	nėra duomenų	nėra duomenų
2021 m.	4	7	12,5	3,3
2022 m.	2	9,3	10,1	8,5
2023 m.	9	10,9	21,5	3

Remiantis valstybių narių pateiktais duomenimis, BSP bylos užbaigiamos per 24 mėnesius, kaip reikalaujama pagal GSM direktyvą. Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad iki šiol pagal BSP faktiškai užbaigtų bylų skaičius yra nedidelis, būtų per anksti daryti išvadas. Tikslinės konsultacijos su viena valstybe nare parodė, kad dauguma bylų, pateiktų pagal GSM direktyvą, yra fizinių asmenų bylos, kurias paprastai galima išspręsti greičiau, kitaip nei ginčus, susijusius su įmonėmis. Pastarieji paprastai susiję su ginčais dėl sandorių kainodaros, kurie yra sudėtingesni ir jiems išspręsti reikia daugiau laiko. Kaip ir skundų pateikimo etape, labai svarbu, kad valstybės narės pateiktų duomenis, kurie leistų veiksmingai stebėti, ar BSP byla užbaigiama laiku.

Skundai, nagrinėjami ginčų sprendimo etape

Kol kas nė vieno skundo atžvilgiu nebuvo pradėtas ginčų sprendimo etapas (arbitražo etapas), todėl jo įvertinti neįmanoma. Be to, atsižvelgiant į tai, kad dauguma BSP bylų buvo pateiktos 2022 ir 2023 m. ir valstybės narės priėmė ne visus sprendimus, manoma, kad ateinančiais metais bylų, kurios būtų perkeltos į šį etapą, skaičius bus nedidelis. Nepaisant to, šio etapo stebėsena yra labai svarbi siekiant užtikrinti, kad mokesčių mokėtojai turėtų teisę apskųsti sprendimą atmesti BSP bylą.

BSP sprendimų ir galutinių sprendimų įgyvendinimas

Valstybės narės turi pranešti apie BSP sprendimų ir galutinių sprendimų, kurių kompetentingos institucijos dar neįgyvendino, skaičių.

2023 m. gruodžio 31 d. valstybės narės buvo pranešusios apie tris BSP sprendimus, kuriuos kompetentingos institucijos dar turėjo įgyvendinti.

c. Preliminarūs atsiliepimai apie taikymą

[8] Ataskaitiniais metais priimtų skundų, dėl kurių pagal 4 straipsnio 1 dalį buvo pradėta BSP, skaičius ir per ataskaitinius metus susijusio asmens pagal 4 straipsnio 2 dalį priimtų BSP sprendimų skaičius pateikti 5 išnašoje nurodytuose Komisijos interneto svetainės statistiniuose duomenyse.

Remiantis konsultacijų su valstybėmis narėmis ir konsultacijų su suinteresuotaisiais subjektais rezultatais[9], GSM direktyva iš tiesų pagerina veiksmingumą ir rezultatyvumą, palyginti su padėtimi, buvusia iki jos įgyvendinimo. Tai susiję su tuo, kad GSM direktyvoje numatyti aiškūs ir apibrėžti terminai, joje numatytos geresnės mokesčių mokėtojo (-ų) galimybės kreiptis į teismą ir platesnė taikymo sritis, apimanti ne tik ginčus dėl sandorių kainodaros ar pelno priskyrimo nuolatinei buveinei, bet ir visus ginčus, kylančius aiškinant ir taikant susitarimus ir konvencijas, kuriais siekiama panaikinti pajamų dvigubą apmokestinimą.

Tačiau tiek valstybės narės, tiek suinteresuotieji subjektai savo atsakymuose nurodė, kad GSM direktyvos taisyklių taikymo patirtis yra ribota, nes pirmieji dvigubo apmokestinimo atvejai, kurie patenka į GSM direktyvos taikymo sritį, atsiranda tik dabar, nes baigiami mokesčių auditai, apimantys 2018 m. ar vėliau prasidėjusius mokestinius metus. Taigi, apie visus GSM direktyvos aspektus, o konkrečiau – apie ginčų sprendimo etapą, buvo galima pateikti ribotus atsiliepimus arba jų iš viso nebuvo galima pateikti, nes rengiant šią ataskaitą nebuvo sudaryta patariamoji komisija.

Nepaisant to, jau buvo pateikta pasiūlymų toliau tobulinti tam tikrus GSM direktyvos aspektus, t. y. pateikti daugiau aiškumo, kaip aiškinti ir taikyti tam tikras taisykles ar apibrėžtis, kad būtų užtikrintas bendras požiūris. Be to, pasiūlyta išplėsti GSM direktyvos taikymo sritį ir naudoti sprendimo mechanizmą ginčams, susijusiems su kitomis tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srities direktyvomis, spręsti. Peržiūrėta statistinė sistema, nurodant per ataskaitinius metus pateiktų ir atmestų skundų skaičių, galėtų būti naudinga stebėsenos tikslais.

4. Išvados ir būsimi darbai

Visos valstybės narės yra visiškai įgyvendinusios GSM direktyvą. Preliminarūs atsiliepimai yra teigiami, nes atrodo, kad GSM direktyva atitinka tikslus, kurie buvo nustatyti ją priimant. GSM direktyvoje numatytas visapusiškas, veiksmingas ir tvarus ginčų sprendimo mechanizmas. Geresnė mokesčių mokėtojo (-ų) padėtis, kai dvigubo apmokestinimo klausimas sprendžiamas privalomu būdu, prisideda prie teisingesnės mokesčių aplinkos kūrimo.

Tačiau, remiantis statistiniais duomenimis, kuriuos Komisija surinko pagal GSM direktyvos statistinę sistemą, ir iš visuomenės bei valstybių narių gautais atsiliepimais, galima daryti išvadą, kad GSM direktyvos taikymo patirtis tebėra ribota. Kai bus sukaupta daugiau patirties, Komisijos tarnybos turėtų atlikti išsamų vertinimą ir prireikus pateikti pasiūlymų, kaip patobulinti GSM direktyvą.

[9] Žr. Mokestinių ginčų sprendimas Europos Sąjungoje – Europos Komisija (europa.eu).