EUROPOS
KOMISIJA

Briuselis, 2020 08 19
COM(2020) 383 final

KOMISIJOS ATASKAITA EUROPOS PARLAMENTUI IR TARYBAI

dėl 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės, su pakeitimais, padarytais 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/952, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais, įgyvendinimo

1. Įvadas

2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvoje (ES) 2016/1164[1], kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės, su pakeitimais, padarytais 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/952[2], kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais (toliau – Kovos su mokesčių vengimu direktyva), išdėstytos ES priemonės, kuriomis siekiama kovoti su dažniausiai pasitaikančių formų agresyviu mokesčių planavimu nustatant minimalias standartines taisykles, kurios turėtų būti įtrauktos į visų valstybių narių pelno mokesčio įstatymus.

Kovos su mokesčių vengimu direktyva užtikrina minimalų visų valstybių narių mokesčių bazės apsaugos lygį, darnų ir nuoseklų požiūrį į kovą su mokesčių vengimu visoje bendrojoje rinkoje ir suderintą tam tikrų Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) ir G 20 iniciatyvos, kuria siekiama kovoti su mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimu (BEPS), rekomendacijų įgyvendinimą ES lygmeniu. Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje nustatytos penkių atskirų sričių priemonės, kurias valstybės narės turi įgyvendinti: palūkanų ribojimo taisyklė, perkėlimo apmokestinimas, kontroliuojamosios užsienio bendrovės taisyklė, šalių mokestinės tvarkos neatitikimų taisyklė ir bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė.

1.1. Perkėlimo į nacionalinę teisę terminai

Toliau pateikiami pagrindiniai reikalavimai[3], susiję su Kovos su mokesčių vengimu direktyvos perkėlimo į nacionalinę teisę tvarkaraščiu.

Priemonė	**Perkėlimo į nacionalinę teisę terminas**	**Taikymo pradžios data**
Palūkanų ribojimas, bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė ir kontroliuojamosios užsienio bendrovės taisyklė	2018 m. gruodžio 31 d.	2019 m. sausio 1 d.
Perkėlimo apmokestinimas, šalių mokestinės tvarkos neatitikimai (išskyrus atvirkštinių hibridinių subjektų pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais atvejus)	2019 m. gruodžio 31 d.	2020 m. sausio 1 d.
Atvirkštinių hibridinių subjektų pasinaudojimo trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais atvejai	2021 m. gruodžio 31 d.	2022 m. sausio 1 d.

1.2. Ataskaita

[1] OL L 193, 2016 7 19, p. 1.
[2] OL L 144, 2017 6 7, p. 1.
[3] Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 11 straipsnio 6 dalyje nustatyta tam tikroms valstybėms narėms taikoma nukrypti leidžianti nuostata, susijusi su palūkanų ribojimu (išsamesnė informacija pateikiama 2.1 skyriuje); 11 straipsnio 4 dalyje nustatyta tam tikra Estijai taikoma nukrypti leidžianti nuostata, susijusi su perkėlimo apmokestinimu.

Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 10 straipsnyje reikalaujama, kad Komisija iki 2020 m. rugpjūčio 9 d. įvertintų, kaip įgyvendinama Kovos su mokesčių vengimu direktyva, visų pirma nuostatos, susijusios su palūkanų ribojimu, ir pateiktų Tarybai šios direktyvos įgyvendinimo ataskaitą. Nukrypstant nuo šio reikalavimo, nuostatas dėl šalių mokestinės tvarkos neatitikimų Komisija turi įvertinti iki 2022 m. sausio 1 d.

Ši ataskaita yra pirmasis Kovos su mokesčių vengimu direktyvos poveikio vertinimo etapas. Joje apžvelgiama, kaip valstybėse narėse[4] įgyvendinamos anksčiau pradėtos taikyti Kovos su mokesčių vengimu direktyvos priemonės (palūkanų ribojimas, bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė ir kontroliuojamosios užsienio bendrovės taisyklė). Kitu etapu bus parengta išsami Kovos su mokesčių vengimu direktyvos priemonių vertinimo ataskaita, įskaitant į dabartinę ataskaitą neįtrauktų Kovos su mokesčių vengimu direktyvos priemonių įgyvendinimo apžvalgą.

2. Priemonių, įskaitant galimybes ir tam tikrus būdus, kuriais gali naudotis valstybės narės, apibūdinimas

Į nacionalinę teisę perkeliant Kovos su mokesčių vengimu direktyvos priemones galima naudotis tam tikromis nustatytomis galimybėmis. Be to, Kovos su mokesčių vengimu direktyva yra minimalių standartų direktyva, todėl valstybėms narėms leidžiama nacionalinės teisės aktuose, kuriais Kovos su mokesčių vengimu direktyva perkeliama į nacionalinę teisę, nustatyti griežtesnes taisykles negu numatytos pačios direktyvos tekste, jeigu tokios priemonės neprieštarauja vidaus rinkos pagrindinėms laisvėms. Šiame skyriuje taip pat apžvelgiami atvejai, kai valstybės narės nacionalinės teisės aktuose numatė taikyti griežtesnes priemones, į kuriuos verta atkreipti dėmesį.

2.1. Palūkanų ribojimo taisyklė

Pagal *palūkanų ribojimo taisyklę* (Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 4 straipsnis) apribojamos atskaitomos mokesčių mokėtojų (grynosios) viršijančios skolinimosi sąnaudos, jas atskaitant tik iki 30 proc. mokesčių mokėtojo apmokestinamųjų pajamų neatskaičius palūkanų, mokesčių, nusidėvėjimo ir amortizacijos (EBITDA). Be šios taisyklės, valstybės narės gali nustatyti tikslines kovos su skolos finansavimu įmonių grupės viduje taisykles, pavyzdžiui, kapitalo nepakankamumo taisykles.

Valstybės narės, taikydamos taisykles, kuriomis ribojamas palūkanų atskaitymas, gali atsižvelgti į bendrą visų grupės subjektų padėtį valstybėje narėje, įskaitant atskiro subjekto apmokestinimo sistemą, ir leisti perkelti pelną arba palūkanų pajėgumą tarp subjektų grupės viduje.

Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje nustatyta, kad, nukrypstant nuo 4 straipsnio, valstybės narės, 2016 m. rugpjūčio 8 d. turinčios nacionalines tikslines taisykles, skirtas

[4] Šiuo metu Jungtinė Karalystė nėra ES valstybė narė, todėl šioje ataskaitoje nenagrinėjama, kaip Kovos su mokesčių vengimu direktyva įgyvendinama Jungtinėje Karalystėje. Tuo metu, kai buvo priimta Kovos su mokesčių vengimu direktyva, Jungtinė Karalystė buvo ES valstybė narė, ir iki išstojimo iš ES pereinamojo laikotarpio pabaigos Kovos su mokesčių vengimu direktyva Jungtinėje Karalystėje tebetaikoma.

užkirsti kelią mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo rizikai, kurios yra tokios pat veiksmingos kaip 4 straipsnyje nustatyta palūkanų ribojimo taisyklė, gali taikyti šias tikslines taisykles iki tol, kol baigsis pirmieji ištisi fiskaliniai metai po EBPO narių tarpusavio susitarimo dėl minimalaus standarto, susijusio su kovos su BEPS 4 veiksmu, paskelbimo oficialioje interneto svetainėje dienos, tačiau ne ilgiau kaip iki 2024 m. sausio 1 d. [5]

a) Viršijančių skolinimosi sąnaudų atskaitymo lygis, palyginti su EBITDA

Jei pageidauja, valstybės narės gali sumažinti atskaitomų sąnaudų ribą, kad ji būtų mažesnė už 30 proc. EBITDA lygį.

b) Taikoma de minimis riba arba apsaugos taisyklė, t. y. visų viršijančių skolinimosi sąnaudų atskaitymas iki tam tikros nustatytos ribos

Kad būtų galima sumažinti su taisyklėmis susijusią administracinę ir jų laikymosi naštą pernelyg nesumažinant jų veiksmingumo, 4 straipsnyje nustatyta, kad valstybės narės gali taikyti apsaugos taisyklę. Pagal šią apsaugos taisyklę viršijančios skolinimosi sąnaudos gali būti atskaitomos iki nustatytos sumos (3 mln. EUR), neatsižvelgiant į atskaitymo ribą, nustatytą remiantis EBITDA grindžiamu santykiu. Valstybės narės gali sumažinti nustatytą ribą, kad užtikrintų aukštesnį nacionalinės mokesčio bazės apsaugos lygį.

c) Atskiriems subjektams taikomas atskaitymo lygis

Kadangi mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo praktika iš esmės dažniausiai įgyvendinama susijusiems subjektams tarpusavyje mokant išpūstas palūkanas, pagal 4 straipsnį valstybės narės gali į palūkanų ribojimo taisyklės taikymo sritį neįtraukti atskirų subjektų (t. y. subjektų, kuriems netaikomos sandorių kainodaros taisyklės), nes dėl jų kyla nedidelė mokesčių vengimo rizika.

d) Skolinimosi sąnaudos, patirtos dėl paskolų, kurių sutartys buvo sudarytos iki 2016 m. birželio 17 d.

Kad būtų galima palengvinti perėjimą prie Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje nustatytos palūkanų ribojimo taisyklės taikymo, pagal 4 straipsnį valstybės narės gali numatyti nuostatą dėl įgytų teisių išsaugojimo, kuri būtų taikoma anksčiau suteiktoms paskoloms, jeigu jų sąlygos vėliau nebuvo pakeistos. Vėlesnio pakeitimo atveju nuostata dėl įgytų teisių išsaugojimo nebūtų taikoma padidėjusiai paskolos sumai ar pailgėjusiam paskolos suteikimo laikotarpiui, o būtų taikoma tik pirminėms paskolos sąlygoms.

e) Skolinimosi sąnaudos, patirtos dėl paskolų, kurios naudojamos ilgalaikiams viešosios infrastruktūros projektams Europos Sąjungoje finansuoti

Atsižvelgdamos į tai, kad dėl ilgalaikių viešosios infrastruktūros projektų finansavimo priemonių kyla nedidelė mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo rizika arba tokia rizika iš viso nekyla, valstybės narės gali į 4 straipsnyje nustatytų palūkanų ribojimo taisyklių taikymo sritį neįtraukti viršijančių skolinimosi sąnaudų, patirtų dėl paskolų, kurios naudojamos

[5] Daugiau informacijos pateikiama 4.3 skyriuje.

tokiems projektams finansuoti. Kad būtų galima pasinaudoti šia galimybe, projekto vykdytojas, skolinimosi sąnaudos, turtas ir pajamos turi būti Sąjungoje.

f) Didesnė atskaitymo suma, taikoma mokesčių mokėtojui, kuris finansinės apskaitos tikslais yra konsoliduotos grupės narys:

f.1. pagal su nuosavu kapitalu susijusią netaikymo nuostatą, nustatytą Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 4 straipsnio 5 dalies a punkte, arba

f.2. pagal grupės santykio taisyklę, nustatytą Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 4 straipsnio 5 dalies b punkte.

Kai mokesčių mokėtojas priklauso įmonių grupei, kuri teikia konsoliduotąsias ataskaitas, suteikiant teisę atskaityti didesnes viršijančių skolinimosi sąnaudų sumas gali būti atsižvelgiama į grupės įsiskolinimą pasaulio mastu. Šiuo tikslu valstybės narės gali nustatyti, kad mokesčių mokėtojui suteikiama teisė pasinaudoti vienu iš dviejų būdų.

Pagal pirmąjį būdą valstybės narės gali nustatyti taisykles dėl su nuosavu kapitalu susijusios netaikymo nuostatos tuo atveju, kai palūkanų ribojimo taisyklė netaikoma, jeigu mokesčių mokėtojas gali įrodyti, kad jo nuosavo kapitalo ir viso turto santykis yra iš esmės lygus atitinkamam grupės santykiui arba už jį didesnis.

Pagal antrąjį būdą valstybės narės gali leisti mokesčių mokėtojams atskaityti didesnes viršijančių skolinimosi sąnaudų sumas remiantis visos grupės įsiskolinimu pasaulio mastu trečiųjų šalių atžvilgiu.

g) Valstybės narės gali numatyti taisykles, pagal kurias galima:

g.1. neribotą laiką į būsimą mokestinį laikotarpį perkelti viršijančias skolinimosi sąnaudas, kurių negalima atskaityti einamuoju mokestiniu laikotarpiu, arba

g.2. neribotą laiką į būsimą mokestinį laikotarpį ir į ankstesnį mokestinį laikotarpį ne daugiau nei trejus metus perkelti viršijančias skolinimosi sąnaudas, kurių negalima atskaityti einamuoju mokestiniu laikotarpiu, arba

g.3. neribotą laiką į būsimą mokestinį laikotarpį perkelti viršijančias skolinimosi sąnaudas, kurių negalima atskaityti einamuoju mokestiniu laikotarpiu, ir į būsimą mokestinį laikotarpį ne daugiau nei penkerius metus perkelti nepanaudotą palūkanų pajėgumą, kurio negalima atskaityti dabartiniu mokestiniu laikotarpiu.

Kad būtų atsižvelgiama į mokesčių mokėtojo pelningumo nepastovumą, valstybės narės gali leisti į būsimus arba ankstesnius laikotarpius perkelti neapmokestinamų skolinimosi sąnaudų sumą arba palūkanų pajėgumą. Siekdamos užtikrinti aukštesnį apsaugos lygį, valstybės narės gali nustatyti tokio perkėlimo į būsimus arba ankstesnius laikotarpius laiko apribojimus.

h) Pozicija finansų įmonių atžvilgiu

Nors visuotinai pripažįstama, kad palūkanų atskaitymo apribojimai turėtų būti taikomi ir finansų įmonėms, t. y. finansų įstaigoms ir draudimo įmonėms, taip pat pripažįstama, kad šie

du sektoriai yra išskirtiniai ir jiems reikia labiau pritaikyto požiūrio. Kadangi šioje srityje vykstant diskusijoms dar nebuvo nepadaryta pakankamai išvadų tarptautiniu ir Europos Sąjungos lygmenimis, nebuvo įmanoma nustatyti konkrečių finansų ir draudimo sektoriuose taikytinų taisyklių. Todėl valstybės narės gali į 4 straipsnio taikymo sritį neįtraukti tam tikrų ES lygmeniu reguliuojamų finansų įmonių.

2.2. Kontroliuojamosios užsienio bendrovės taisyklė

Pagal *kontroliuojamosios užsienio bendrovės taisyklę* (Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 7 ir 8 straipsniai) mažu tarifu apmokestinamos kontroliuojamos patronuojamosios bendrovės arba nuolatinės buveinės pajamos priskiriamos patronuojančiajai bendrovei arba pagrindinei buveinei. Šios patronuojančiajai bendrovei arba pagrindinei buveinei priskirtos pajamos tampa apmokestinamomis toje valstybėje, kurioje yra jos rezidavimo vieta, jeigu faktinis pelno mokestis, kurį pagal pajamas sumokėjo kontroliuojamasis subjektas ir (arba) nuolatinė buveinė, yra mažesnis negu pelno mokesčio, kuris už tą patį pelną būtų buvęs sumokėtas šalies mokesčių mokėtojo ir (arba) patronuojančiosios bendrovės valstybėje narėje, ir faktinio pelno mokesčio, šio subjekto ir (arba) nuolatinės buveinės sumokėto šaltinio valstybėje, skirtumas.

a) *Konkrečių kategorijų pajamų apmokestinimas (7 straipsnio 2 dalies a punktas) arba pajamų, dirbtiniu būdu perkeltų į patronuojamąją bendrovę ir (arba) nuolatinę buveinę, apmokestinimas (7 straipsnio 2 dalies b punktas)*

Valstybės narės gali pasirinkti taikyti kontroliuojamosios užsienio bendrovės taisykles, kurios yra skirtos arba konkrečių kategorijų pajamoms, arba tik pajamoms, dirbtiniu būdu perkeltoms į patronuojamąją bendrovę ir (arba) nuolatinę buveinę.

Pagal kontroliuojamosios užsienio bendrovės taisyklių A variantą numatyta, kad mokesčių mokėtojui (patronuojančiajai bendrovei ir (arba) pagrindinei buveinei) priskiriamos tam tikrų iš anksto nustatytų kategorijų nepaskirstytosios pasyviosios pajamos (pvz., dividendai, palūkanos, autoriniai atlyginimai ir pajamos iš finansinės veiklos). A variantui priskirtinos pajamos apskaičiuojamos pagal valstybės narės, kurioje mokesčių mokėtojas yra rezidentas, taisykles ir atsižvelgiant į jo turimą kontroliuojamosios užsienio bendrovės dalį.

Pagal B variantą numatyta, kad mokesčių mokėtojui (patronuojančiajai bendrovei ir (arba) pagrindinei buveinei) priskiriamos kontroliuojamosios užsienio bendrovės nepaskirstytosios pajamos, gautos iš apsimestinių darinių, sukurtų siekiant esminio tikslo gauti mokestinės naudos. Kontroliuojamajai užsienio bendrovei priskirtinos pajamos apskaičiuojamos laikantis ištiestosios rankos principo.

b) *Pagal A variantą valstybės narės gali išplėsti su veiklos turiniu susijusios netaikymo nuostatos taikymo sritį ir ją taikyti kontroliuojamosioms užsienio bendrovėms, kurios yra įsikūrusios trečiojoje valstybėje, kuri nėra EEE susitarimo šalis, arba jeigu toje trečiojoje valstybėje yra tų bendrovių rezidavimo vieta*

Siekiant laikytis ES pagrindinių laisvių, šiame straipsnyje nustatyta veiklos turinio išimtis, kuria siekiama apriboti taisyklių poveikį Sąjungoje (ir EEE) tais atvejais, kai

kontroliuojamoji užsienio bendrovė nevykdo faktinės ekonominės veiklos. Valstybės narės šią išimtį gali taikyti ir trečiosioms valstybėms.

c) *Pagal A variantą valstybės narės gali nuspręsti atitinkamo subjekto ir (arba) nuolatinės buveinės nelaikyti kontroliuojamąja užsienio bendrove, jeigu viena trečioji ar mažesnė to subjekto arba nuolatinės buveinės pajamų dalis priskiriama iš anksto nustatytoms pajamų kategorijoms*

Siekdamos mažinti administracinę naštą ir reikalavimų laikymosi sąnaudas, valstybės narės gali netaikyti taisyklių tam tikriems subjektams, kurių pelnas yra mažas arba kurių pelno marža yra nedidelė, nes dėl jų kyla mažesnė mokesčių vengimo rizika.

d) *Pagal A variantą valstybės narės gali nuspręsti finansų įmonių nelaikyti kontroliuojamosiomis užsienio bendrovėmis, jeigu viena trečioji ar mažesnė pajamų, priskiriamų iš anksto nustatytoms kategorijoms, dalis gaunama iš sandorių su mokesčių mokėtoju arba jo susijusiomis įmonėmis*

Siekdamos mažinti administracinę naštą ir reikalavimų laikymosi sąnaudas, valstybės narės gali tam tikrų ES lygmeniu reguliuojamų finansų įmonių, kurių viena trečioji ar mažesnė pajamų, priskiriamų iš anksto nustatytoms kategorijoms, dalis gaunama iš sandorių su mokesčių mokėtoju arba jo susijusiomis įmonėmis, nelaikyti kontroliuojamosiomis užsienio bendrovėmis. Taip yra todėl, kad dėl tokių įmonių kyla mažesnė mokesčių vengimo rizika.

e) *Pagal B variantą valstybės narės gali į taisyklių taikymo sritį neįtraukti subjekto arba nuolatinės buveinės:*
   e.1. kurių apskaitinis pelnas yra ne didesnis nei 750 000 EUR ir kurių ne iš prekybos gautos pajamos yra ne didesnės nei 75 000 EUR, arba
   e.2. kurių apskaitinis pelnas sudaro ne daugiau nei 10 proc. jų veiklos sąnaudų mokestiniu laikotarpiu.

Siekdamos mažinti administracinę naštą ir reikalavimų laikymosi sąnaudas, valstybės narės gali netaikyti taisyklių tam tikriems subjektams, kurių pelnas yra mažas arba kurių pelno marža yra nedidelė, nes dėl jų kyla mažesnė mokesčių vengimo rizika.

f) *Platesnė kontroliuojamosios užsienio bendrovės apibrėžtis*

Nustatydamos kontroliuojamosios užsienio bendrovės apibrėžtį valstybės narės gali laikytis platesnio požiūrio, negu nurodyta 7 straipsnyje, pavyzdžiui, sumažinti kontrolės ribą arba, lygindamos faktinį sumokėtą pelno mokestį su pelno mokesčiu, kuris būtų buvęs taikomas mokesčių mokėtojo valstybėje narėje, taikyti didesnę ribą.

g) *Naudojimasis baltaisiais, pilkaisiais arba juodaisiais sąrašais*

Valstybės narės, perkeldamos kontroliuojamosios užsienio bendrovės taisykles į nacionalinę teisę, gali naudotis baltaisiais, pilkaisiais arba juodaisiais trečiųjų valstybių sąrašais, kurie sudaromi remiantis tam tikrais Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje nustatytais kriterijais

ir gali apimti pelno mokesčio tarifo lygį, arba naudotis tuo pagrindu sudarytais baltaisiais valstybių narių sąrašais.

2.3. Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė

Taikant *bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę* (Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 6 straipsnis) siekiama kovoti su žalinga mokesčių praktika, dėl kurios nenustatytos specialiosios nuostatos. Ši taisyklė nedaro poveikio taikomoms specialioms kovos su piktnaudžiavimu taisyklėms. Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje reikalaujama, kad bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės būtų taikomos dariniams, kurie yra apsimestiniai, nes mokesčių mokėtojas turi teisę pasirinkti savo komercinei veiklai mokesčių požiūriu veiksmingiausią struktūrą. Vertindamos, ar darinys turi būti laikomas apsimestiniu, valstybės narės gali atsižvelgti į visas pagrįstas ekonomines priežastis, įskaitant finansinę veiklą.

2.4. Perkėlimo apmokestinimas

Perkėlimo apmokestinimo (Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 5 straipsnis) paskirtis – užtikrinti, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas iš valstybės narės perkelia turtą arba savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais, ta valstybė apmokestintų jos teritorijoje gauto kapitalo prieaugio ekonominę vertę, net jeigu perkėlimo metu tas prieaugis dar nebuvo realizuotas. Kapitalo prieaugis apskaičiuojamas remiantis perkelto turto rinkos verte turto perkėlimo metu (laikantis ištiestosios rankos principo).

Europos Sąjungoje reikia spręsti perkėlimo apmokestinimo taikymo klausimą ir nurodyti sąlygas, kurias reikia įvykdyti, kad būtų laikomasi Europos Sąjungos teisės. Tokiais atvejais mokesčių mokėtojai turi teisę arba iš karto sumokėti apskaičiuotą perkėlimo mokestį, arba atidėti mokesčio sumos mokėjimą, ją sumokant dalimis per tam tikrą metų skaičių. Valstybės narės už atidėtųjų mokesčių mokėjimą gali skaičiuoti palūkanas, o jei kyla akivaizdi ir faktinė rizika, kad mokesčiai nebus sumokėti, kaip vieną iš sąlygų atidėti perkėlimo mokesčio mokėjimą jos taip pat gali paprašyti mokesčių mokėtojų pateikti garantiją.

2.5. Šalių mokestinės tvarkos neatitikimų taisyklė

Taikant *šalių mokestinės tvarkos neatitikimų taisyklę* (Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 9, 9a ir 9b straipsniai, įtraukti keičiančiąja direktyva) siekiama panaikinti pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais schemų poveikį mokesčių sistemai. Šalių mokestinės tvarkos neatitikimai yra mokesčių sistemų skirtumai, kuriais galima pasinaudoti siekiant tokių tikslų kaip: i) dvigubas neapmokestinimas, ii) dvigubas atskaitymas, iii) atskaitymas neįtraukiant ir iv) neapmokestinimas neįtraukiant. Dėl šių neatitikimų vėliau gali atsirasti mokesčių bazės erozija.

Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje nustatytos taisyklės, kuriomis siekiama kovoti su ES valstybių narių ir trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais, įskaitant importuotus pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais atvejus, atvirkštinių hibridinių subjektų pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais atvejus ir

pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais atvejus, susijusius su rezidavimo vieta mokesčių tikslais.

Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje suteikiama tam tikrų galimybių tam tikromis aplinkybėmis atsisakyti atlikti atskaitymą mokėtojo jurisdikcijoje ir iki 2022 m. gruodžio 31 d. į taikymo sritį neįtraukti tam tikrų pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais atvejų, atsirandančių dėl palūkanų mokėjimo pagal finansinę priemonę susijusiai įmonei.

3. Įgyvendinimo apžvalga

Šiame skyriuje apžvelgiama, kaip valstybės narės įgyvendina įvairias Kovos su mokesčių vengimu direktyvos priemones, remdamosi esamomis išimtimis, galimybėmis ir įvairiais šių priemonių taikymo būdais. Šio skyriaus struktūra ir jame pateikiamos nuorodos atitinka 2 skyriaus struktūrą ir jo nuorodas[6].

3.1. Palūkanų ribojimo taisyklė

Nuoroda		
2.1 dalies a punktas	30 % EBITDA atitinkantis atskaitymo lygis	Mažesnis negu 30 % EBITDA atskaitymo lygis
	22	1
2.1 dalies b punktas	Sąnaudos atskaitomos iki 3 mln. EUR	Mažesnė negu 3 mln. EUR atskaitymo riba
	16	6
2.1 dalies c punktas	Atskiriems subjektams taikoma išimtis	Atskiriems subjektams išimtis netaikoma
	9	18
2.1 dalies d punktas	Neįtraukiamos paskolos, kurių sutartys buvo sudarytos iki 2016 m. birželio 17 d.	Įtraukiamos paskolos, kurių sutartys buvo sudarytos iki 2016 m. birželio 17 d.
	9	18
2.1 dalies e punktas	Neįtraukiamos paskolos viešosios infrastruktūros projektams finansuoti	Įtraukiamos paskolos viešosios infrastruktūros projektams finansuoti
	16	11
2.1 dalies f punktas	Taikoma su nuosavu kapitalu susijusi netaikymo nuostata	Taikoma grupės santykio taisyklė
	8	6
2.1 dalies g punktas	Ribotą arba neribotą laiką taikoma g punkto 1 papunktyje nurodyta galimybė	Taikoma g punkto 3 papunktyje nurodyta galimybė
	20	1
2.1 dalies h punktas	Neįtraukiamos finansų įmonės	Įtraukiamos finansų įmonės
	17	10

[6] Bendras valstybių narių, pasirinkusių taikyti įvairias šioje lentelėje nurodytas galimybes, skaičius nebūtinai siekia 27, nes kai kurios valstybės narės į nacionalinę teisę dar nėra perkėlusios visų Kovos su mokesčių vengimu direktyvos priemonių. Be to, Komisija šiuo metu vis dar atlieka nacionalinių įgyvendinimo priemonių vertinimą.

3.2. Kontroliuojamosios užsienio bendrovės taisyklė

Nuoroda				
2.2 dalies a punktas	Įgyvendintas A variantas		Įgyvendintas B variantas	
	16		10	
2.2 dalies b punktas	Trečiosioms valstybėms taikoma su veiklos turiniu susijusi netaikymo nuostata		Trečiosioms valstybėms su veiklos turiniu susijusi netaikymo nuostata netaikoma	
	10		5	
2.2 dalies c punktas	Taikoma su viena trečiąja arba mažesne pajamų dalimi susijusi netaikymo nuostata		Su viena trečiąja arba mažesne pajamų dalimi susijusi netaikymo nuostata netaikoma	
	12		3	
2.2 dalies d punktas	Finansų įmonėms taikoma su viena trečiąja arba mažesne pajamų dalimi susijusi netaikymo nuostata		Finansų įmonėms su viena trečiąja arba mažesne pajamų dalimi susijusi netaikymo nuostata netaikoma	
	5		10	
2.2 dalies e punktas	Numatyta su mažu apskaitiniu pelnu arba nedidele pelno marža susijusi netaikymo nuostata		Su mažu apskaitiniu pelnu arba nedidele pelno marža susijusi netaikymo nuostata nenumatyta	
	7		3	
2.2 dalies f punktas	Nustatyta platesnė kontroliuojamosios užsienio bendrovės apibrėžtis		Platesnė kontroliuojamosios užsienio bendrovės apibrėžtis nenustatyta	
	17		10	
2.2 dalies g punktas	Baltasis sąrašas	Juodasis sąrašas	Baltasis ir juodasis sąrašai	Nesinaudojama baltuoju, pilkuoju arba juoduoju sąrašu
	1	7	1	18

3.3. Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė

Valstybėms narėms nenumatyta jokių su bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės perkėlimu į nacionalinę teisę susijusių pasirinkimo galimybių, ir jos, perkeldamos šią taisyklę į nacionalinę teisę, nesinaudojo konkrečiais būdais, kuriuos reikėtų įtraukti į šį skyrių.

3.4. Perkėlimo apmokestinimas

Kaip nurodyta 1.2 skyriuje, perkėlimo apmokestinimo taisyklių įgyvendinimo valstybėse narėse apžvalga bus įtraukta į Kovos su mokesčių vengimu direktyvos vertinimo ataskaitą.

3.5. Šalių mokestinės tvarkos neatitikimų taisyklė

Kaip nurodyta 1.2 skyriuje, šalių mokestinės tvarkos neatitikimų taisyklės įgyvendinimo valstybėse narėse apžvalga bus įtraukta į Kovos su mokesčių vengimu direktyvos vertinimo ataskaitą.

4. Kovos su mokesčių vengimu direktyvos perkėlimo į nacionalinę teisę valstybėse narėse išsamumas ir atitiktis reikalavimams

4.1. Veiksmai, kurių Komisija numatė imtis siekdama užtikrinti, kad valstybės narės laiku ir tinkamai įgyvendintų Kovos su mokesčių vengimu direktyvą

Kaip paskelbta 2016 m. Komisijos komunikate „ES teisė. Geresnis taikymas – geresni rezultatai“[7], Komisija, siekdama užtikrinti, kad valstybės narės tinkamai taikytų ES teisę, imasi įvairių veiksmų. Šie veiksmai – tai, be kita ko, i) dialogas su valstybėmis narėmis ir joms teikiama pagalba gebėjimams stiprinti, taip pat ii) oficialios pažeidimo nagrinėjimo procedūros, pradedamos dėl ES teisės pažeidimo. Komisija, siekdama užtikrinti, kad valstybės narės tinkamai įgyvendintų ir taikytų Pirmąją kovos su mokesčių vengimu direktyvą, ėmėsi abiejų rūšių veiksmų. Komisijos pareiga yra išnagrinėti pateiktus pranešimus **dviem požiūriais**, t. y.: i) pranešimų **išsamumą** ir ii) priemonių, apie kurias pranešama, **atitiktį** direktyvų **reikalavimams**.

4.2. Veiksmai gebėjimų stiprinimo srityje, kurių imtasi prieš pasibaigiant Kovos su mokesčių vengimu direktyvos įgyvendinimo terminui

2018 m. Komisija kartu su valstybių narių atstovais surengė seminarą. Jo metu buvo aptarti teisiniai klausimai, kurių kilo rengiant įgyvendinimo teisės aktus. Šio seminaro metu su Komisijos tarnybų ekspertais taip pat buvo aptarti valstybių narių iš anksto pateikti klausimai.

4.3. Perkėlimo į nacionalinę teisę patikros ir pažeidimo nagrinėjimo procedūros, pradėtos dėl to, kad nebuvo pranešta apie nacionalines Kovos su mokesčių vengimu direktyvos įgyvendinimo priemones, arba dėl netinkamo šios direktyvos perkėlimo į nacionalinę teisę

Valstybės narės apie nacionalines įgyvendinimo priemones turi pranešti per šioje direktyvoje nustatytus terminus (iki 2018 m. gruodžio 31 d. jos turėjo pateikti pranešimus, susijusius su trimis priemonėmis: palūkanų ribojimu, bendrąja kovos su piktnaudžiavimu taisykle ir kontroliuojamosios užsienio bendrovės taisykle).

Jei nepranešama apie įgyvendinimo teisės aktus, Komisija netrukus po to, kai pasibaigia atitinkamose direktyvose nustatytas pranešimų pateikimo terminas, dėl nepranešimo apie būtinas priemones *ex officio* pradeda pažeidimo nagrinėjimo procedūras. Buvo pradėta dvylika tokių procedūrų (dešimt procedūrų 2019 m. sausio mėn.[8] ir dar dvi procedūros 2019 m. liepos mėn.[9]).

---

[7] OL C 18, 2017 1 19, p. 10.

[8] Belgijai, Kiprui, Čekijai, Danijai, Graikijai, Ispanijai, Prancūzijai, Latvijai, Portugalijai ir Jungtinei Karalystei buvo išsiųsti oficialūs pranešimai, o 2019 m. liepos mėn. Danijai buvo pateikta pagrįsta nuomonė (žr. 2019 m. liepos 25 d. Europos Komisijos pranešimo spaudai INF/19/4251 13 punktą, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/inf_19_4251).

[9] Austrijai ir Airijai buvo išsiųsti oficialūs pranešimai. Abi procedūros pradėtos dėl to, kad nebuvo pranešta apie nacionalines Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 4 straipsnio (palūkanų ribojimo priemonę) įgyvendinimo priemones. Vėliau 2019 m. lapkričio mėn. buvo pateiktos pagrįstos nuomonės (žr. 2019 m. lapkričio 27 d. Europos Komisijos pranešimo spaudai INF/19/6304 8 punktą, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/inf_19_6304). Abi valstybės nepranešė apie tokias priemones, nors Komisija laikėsi nuomonės, kad jų palūkanų ribojimo nuostatos, kurios buvo taikomos dar iki Kovos su mokesčių vengimu direktyvos įsigaliojimo, nėra „tokios pat veiksmingos“ (žr. Komisijos pranešimą „Priemonės, laikomos tokiomis pat veiksmingomis kaip nustatytosios Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 4 straipsnyje“, OL C 441, 2018 12 7, p. 1).

Šiuo metu keturios valstybės narės dar nėra iki galo įvykdžiusios įsipareigojimų priimti perkėlimo į nacionalinę teisę priemones ir apie jas pranešti[10]. Atitinkamoms valstybėms narėms įvykdžius reikalavimus, aštuonios pažeidimo nagrinėjimo procedūros buvo nutrauktos[11].

Be to, Komisija pradėjo pažeidimo nagrinėjimo procedūras prieš tas valstybes nares, kurios nepranešė apie nacionalines įgyvendinimo priemones, susijusias su perkėlimo apmokestinimu[12] ir šalių mokestinės tvarkos neatitikimais[13] (šios taisyklės turėjo būti perkeltos į nacionalinę teisę iki 2019 m. gruodžio 31 d.).

[10] Austrija, Danija, Ispanija ir Airija.
[11] 2019 m. liepos mėn. buvo nutrauktos prieš Belgiją, Čekiją, Graikiją, Jungtinę Karalystę, Kiprą, Portugaliją ir Prancūziją pradėtos procedūros (žr. 2019 m. liepos 25 d. Europos Komisijos pranešimo spaudai INF/19/4251 13 punktą, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/inf_19_4251), o 2019 m. spalio mėn. buvo nutraukta prieš Latviją pradėta procedūra (prie sprendimo nepridėtas pranešimas spaudai).
[12] Oficialūs pranešimai buvo išsiųsti Graikijai, Ispanijai, Latvijai, Portugalijai, Rumunijai ir Vokietijai.
[13] Oficialūs pranešimai buvo išsiųsti Graikijai, Ispanijai, Kiprui, Latvijai, Lenkijai, Rumunijai ir Vokietijai.

4.4. Perkėlimo į nacionalinę teisę patikros. Dabartinė padėtis

Kovos su mokesčių vengimu direktyvos perkėlimo į nacionalinę teisę patikrų lentelė. Dabartinė padėtis (2020 m. rugpjūčio mėn. duomenys)[14]

Kovos su mokesčių vengimu direktyvos taisyklė	**Palūkanų ribojimas, bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė ir kontroliuojamosios užsienio bendrovės taisyklė**		**Perkėlimo apmokestinimas**		**Šalių mokestinės tvarkos neatitikimai (**1-asis terminas**)**	
Valstybė narė	*Išsamumo patikros*	*Atitikties reikalavimams patikros*	*Išsamumo patikros*	*Atitikties reikalavimams patikros*	*Išsamumo patikros*	*Atitikties reikalavimams patikros*
Belgija	Gerai	PAŽ				
Bulgarija	Gerai					
Čekija	Gerai					
Danija	PAŽ					
Vokietija			PAŽ		PAŽ	
Estija	Gerai					
Airija	PAŽ					
Graikija	Gerai	Gerai	PAŽ		PAŽ	
Ispanija	PAŽ		PAŽ		PAŽ	
Prancūzija	Gerai	Gerai				
Kroatija						
Italija	Gerai					
Kipras	Gerai				PAŽ	
Latvija	Gerai	Gerai	PAŽ		PAŽ	
Lietuva	Gerai	Gerai				
Liuksemburgas	Gerai	PAŽ				
Vengrija						
Malta	Gerai	Gerai				
Nyderlandai						
Austrija	PAŽ		Gerai	Gerai		
Lenkija	Gerai	Gerai			PAŽ	
Portugalija	Gerai	PAŽ	PAŽ			
Rumunija	Gerai		PAŽ		Gerai	Gerai
Slovėnija	Gerai	Gerai				
Slovakija	Gerai	Gerai				
Suomija	Gerai	Gerai	Gerai	Gerai		
Švedija	Gerai	Gerai	Gerai	Gerai		

5. Tolesni veiksmai

Ši ataskaita yra pirmasis Kovos su mokesčių vengimu direktyvos poveikio vertinimo etapas ir joje apžvelgiama, kaip valstybėse narėse įgyvendinamos anksčiau pradėtos taikyti Kovos su mokesčių vengimu direktyvos priemonės, tačiau numatoma paskelbti išsamią Kovos su mokesčių vengimu direktyvos priemonių vertinimo ataskaitą, geriausia iki 2022 m. sausio 1 d. Vis dėlto laikas, kada turėtų būti parengta tokia išsami vertinimo ataskaita, tam tikru mastu priklausys nuo būtinybės peržiūrėti Kovos su mokesčių vengimu direktyvą,

[14] Lentelėje vartojamų santrumpų paaiškinimas: „Gerai“ – užbaigtos išsamumo ir (arba) atitikties reikalavimams patikros; „PAŽ“ – vykdoma pažeidimo nagrinėjimo procedūra; tuščias langelis – atliekamas vertinimas.

atsižvelgiant į diskusijų dėl pelno mokesčio vengimo praktikos prevencijos raidą Europos Sąjungoje ir tarptautiniu lygmeniu.