Europos Sąjungos Taryba

Briuselis, 2016 m. spalio 26 d.
(OR. en)

13733/16

Tarpinstitucinė byla:
2016/0339 (CNS)

FISC 173

PASIŪLYMAS

nuo:	Europos Komisijos generalinio sekretoriaus, kurio vardu pasirašo direktorius Jordi AYET PUIGARNAU
gavimo data:	2016 m. spalio 26 d.
kam:	Europos Sąjungos Tarybos generaliniam sekretoriui Jeppe TRANHOLMUI-MIKKELSENUI
Komisijos dok. Nr.:	COM(2016) 687 final
Dalykas:	Pasiūlymas dėl TARYBOS DIREKTYVOS, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais

Delegacijoms pridedamas dokumentas COM(2016) 687 final.

Pridedama: COM(2016) 687 final

EUROPOS
KOMISIJA

Strasbūras, 2016 10 25
COM(2016) 687 final

2016/0339 (CNS)

Pasiūlymas

TARYBOS DIREKTYVA

kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais

{SWD(2016) 345 final}

AIŠKINAMASIS MEMORANDUMAS

1. PASIŪLYMO APLINKYBĖS

• Pasiūlymo pagrindimas ir tikslai

Šalių mokestinės tvarkos neatitikimų schemoms yra naudojami subjekto ar priemonės, kurie priklauso dviems ar daugiau mokesčių jurisdikcijų, apmokestinimo tvarkos skirtumai siekiant visiškai išvengti apmokestinimo. Dėl tokių plačiai paplitusių priemonių Europos Sąjungoje vyksta didelė pelno mokesčių mokėtojų mokesčio bazės erozija. Todėl būtina nustatyti kovos su tokia mokesčių bazės erozija taisykles.

Tarybos direktyvoje, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės[1] (toliau – Kovos su mokesčių vengimu direktyva), numatytomis šalių mokestinės tvarkos neatitikimams taikomomis taisyklėmis sprendžiamos labiausiai paplitusios šalių mokestinės tvarkos neatitikimų problemos, tačiau tik Europos Sąjungoje. Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 9 straipsnis taikomas šalių mokestinės tvarkos neatitikimams, kylantiems dėl mokesčių mokėtoją valstybėje narėje ir susijusią įmonę kitoje valstybėje narėje apimančio subjekto ar finansinės priemonės teisinio kvalifikavimo arba dėl valstybėse narėse esančių šalių struktūrinio susitarimo.

Tačiau šalių mokestinės tvarkos neatitikimais siekdami sumažinti savo bendrus mokestinius įsipareigojimus Europos Sąjungoje naudojasi ir ES mokesčių mokėtojai, kurie dalyvauja su trečiosiomis valstybėmis susijusiose tarpvalstybinėse struktūrose. Todėl plačiai pripažįstama, kad reikėtų kovoti ir su šalių mokestinės tvarkos neatitikimais, susijusiais su trečiosiomis valstybėmis.

Be to, yra kitokio tipo šalių mokestinės tvarkos neatitikimų, pavyzdžiui, neatitikimų, susijusių su nuolatinėmis buveinėmis ir hibridiniais perkėlimais, vadinamųjų importuotų neatitikimų ir dvigubo bendrovių rezidavimo neatitikimų, kurie Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 9 straipsniu nereglamentuojami.

Rengiant galutinį kompromisinį pasiūlymą dėl Kovos su mokesčių vengimu direktyvos, dėl kurio buvo susitarta 2016 m. birželio 20 d., ECOFIN taryba paskelbė pareiškimą dėl šalių mokestinės tvarkos neatitikimų. Šiame pareiškime ECOFIN taryba paprašė Komisijos „iki 2016 m. spalio mėn. pateikti pasiūlymą dėl šalių mokestinės tvarkos neatitikimų, susijusių su trečiosiomis valstybėmis, siekiant nustatyti taisykles, atitinkančias EBPO BEPS ataskaitoje dėl 2 veiksmo rekomenduotas taisykles ir ne mažiau už jas veiksmingas, kad iki 2016 m. pabaigos būtų pasiektas susitarimas.“

Šioje direktyvoje nustatomos taisyklės dėl naudojimosi šalių mokestinės tvarkos neatitikimais, susijusiais su trečiosiomis valstybėmis. Be to, šia direktyva sprendžiamos šalių mokestinės tvarkos neatitikimų problemos, susijusios su nuolatinėmis buveinėmis (įskaitant jų ryšio ir su ES, ir su trečiosiomis šalimis aspektus), hibridiniais perkėlimais ir importuotais bei dvigubo bendrovių rezidavimo sąlygotais neatitikimais.

• Suderinamumas su toje pačioje politikos srityje galiojančiomis nuostatomis

Ši direktyva remiasi rekomendacijomis, pateiktomis EBPO mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo (BEPS) ataskaitoje dėl 2 veiksmų punkto „Pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais priemonėmis poveikio neutralizavimas“. Įgyvendinti šias rekomendacijas įsipareigojo dauguma valstybių narių. EBPO BEPS ataskaita yra visapusiška šalių mokestinės

[1] Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, O L 193, p. 1.

tvarkos neatitikimų atveju taikytina sistema, apimanti su hibridiniais subjektais, hibridinėmis finansinėmis priemonėmis ir hibridiniais perkėlimais susijusius šalių mokestinės tvarkos neatitikimus ir importuotus bei su dvigubu bendrovių rezidavimu susijusius neatitikimus. Be to, 2016 m. rugpjūčio 22 d. EBPO pateikė viešoms diskusijoms projektą dėl filialams taikomos mokestinės tvarkos neatitikimo struktūrų, kuriame aptariamos šalių mokestinės tvarkos neatitikimo problemos, susijusios su hibridine nuolatine buveine. Nuosekliai ir koordinuotai ES lygmeniu įgyvendinant EBPO rekomendacijas turėtų būti išvengta galimų iškraipymų, mokestinių kliūčių įmonėms, naujų spragų ir neatitikimų vidaus rinkoje.

Ši direktyva priklauso dokumento rinkiniui, kurį taip pat sudaro atnaujintas pasiūlymas dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB) ir pasiūlymas dėl bendros pelno mokesčio bazės (BPMB). Šios direktyvos taisyklės dera su BKPMB ir BPMB taisyklėmis, susijusiomis su šalių mokestinės tvarkos neatitikimais.

Verslo apmokestinimo elgesio kodekso grupė susitarė dėl rekomendacijų, skirtų kovai su įvairių rūšių pasinaudojimu šalių mokestinės tvarkos neatitikimais. Tačiau valstybėms narėms gairės nėra teisiškai privalomos, todėl vis dar reikia priimti privalomas taisykles siekiant užtikrinti, kad valstybės narės veiksmingai spręstų šių neatitikimų problemą.

Šia direktyva iš dalies keičiama Kovos su mokesčių vengimu direktyva ir nustatomos teisiškai privalomos taisyklės, padėsiančios valstybėms narės veiksmingai spręsti pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais schemų problemas, kurios neaptartos Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje.

Tekste išdėstytos principais grindžiamos taisyklės, o konkrečios įgyvendinimo detalės paliekamos valstybių narių nuožiūrai suvokiant, kad jos gali geriau suformuluoti konkrečius taisyklių elementus taip, kad jie geriausiai atitiktų jų pelno mokesčio sistemas. Šios direktyvos taikymo sritis ta pati kaip Kovos su mokesčių vengimu direktyvos, taigi siekiama, kad ji aprėptų visus mokesčių mokėtojus, kuriems taikomas pelno mokestis valstybėje narėje.

2. TEISINIS PAGRINDAS, SUBSIDIARUMO IR PROPORCINGUMO PRINCIPAI

• Teisinis pagrindas

Tiesioginių mokesčių teisės aktai siejami su Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (SESV) 115 straipsniu. Tuo straipsniu nustatyta, kad pagrįstos teisinės derinimo priemonės turi direktyvos teisinę formą.

• Subsidiarumo principas (neišimtinės kompetencijos atveju)

Šis pasiūlymas atitinka subsidiarumo principą. Dėl klausimo pobūdžio reikalinga bendra iniciatyva visoje vidaus rinkoje.

Kadangi pagrindinis šios direktyvos tikslas yra didinti vidaus rinkos atsparumą mokesčių vengimo rizikai, kylančiai dėl manipuliavimo naudojantis šalių mokestinės tvarkos neatitikimais, akivaizdu, kad valstybės narės, veikdamos pavieniui, to negali tinkamai pasiekti atskirai, be derinimo. Šalių mokestinės tvarkos neatitikimas atsiranda dėl bent dviejų mokesčių sistemų sąveikos, o tai reiškia, kad toks neatitikimas turi tarpvalstybinį matmenį. Kadangi nacionalinės pelno mokesčio sistemos yra skirtingos, nepriklausomi valstybių narių veiksmai tik padidintų esamą vidaus rinkos susiskaidymą tiesioginio apmokestinimo srityje ir

šalių mokestinės tvarkos neatitikimams leistų egzistuoti toliau. Šalių mokestinės tvarkos neatitikimų poveikis gali būti neutralizuotas tik Sąjungos lygmens taisomosiomis priemonėmis. Be to, kadangi šalių mokestinės tvarkos neatitikimai iškraipo vidaus rinkos veikimą, jeigu jie bus šalinami taikant bendrus principus, didės vidaus rinkos darna.

Be to, visapusiška ES lygmens taisyklių sistema, skirta kovai su pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais schemomis, atneštų papildomos vertės, palyginti su tuo, ko galima pasiekti daugeriopomis nacionalinėmis taisyklėmis. ES iniciatyva sumažina riziką, kad išliks spragos ar dvigubas apmokestinimas, kurį gali sąlygoti šalių mokestinės tvarkos neatitikimams taikomų nacionalinių taisyklių kratinys.

Todėl toks požiūris suderinamas su Europos Sąjungos sutarties 5 straipsnyje nustatytu subsidiarumo principu.

- **Proporcingumo principas**

Numatomos priemonės neviršija to, ko reikia reikalingam vidaus rinkos apsaugos lygiui užtikrinti. Laikantis proporcingumo principo, siūlomomis taisyklėmis nėra siekiama daugiau, negu būtina dėl jų tikslo. Todėl direktyva nenumatomas visiškas suderinimas, o tik būtina valstybių narių pelno mokesčio sistemų apsauga. Taisyklėmis siekiama vien tik neleisti dvigubo atskaitymo, atskaitymo vienoje valstybėje, neįtraukiant į mokesčio bazę kitoje valstybėje, arba pajamų neapmokestinimo vienoje valstybėje, tų pajamų neįtraukiant į bazę kitoje valstybėje. Taigi direktyva užtikrinamas esmingo masto koordinavimas Sąjungoje, kad būtų įgyvendinti jos tikslai. Šiomis taisyklėmis nesikišama į nacionalines struktūras, pagal kurias subjektai ar mokėjimai apibūdinami teisiniu požiūriu. Šia direktyva siekiama tik to, kas iš esmės svarbu siekiant vidaus rinkoje sušvelninti žalingą pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais poveikį mokesčiams. Todėl galima sakyti, kad pasiūlymas neviršija to, kas būtina jo tikslams pasiekti, vadinasi, jis atitinka proporcingumo principą.

- **Priemonės pasirinkimas**

Siūloma priemonė yra direktyva, kuri yra vienintelė galima priemonė, kai teisinis pagrindas yra SESV 115 straipsnis.

3. *EX POST* VERTINIMŲ, KONSULTACIJŲ SU SUINTERESUOTOSIOMIS ŠALIMIS IR POVEIKIO VERTINIMO REZULTATAI

- **Konsultacijos su suinteresuotosiomis šalimis**

Dauguma valstybių narių yra EBPO narės ir 2013–2015 m. dalyvavo ilgose ir išsamiose diskusijose dėl kovos su BEPS veiksmų, įskaitant 2 veiksmų punktą dėl šalių mokestinės tvarkos neatitikimo schemų neutralizavimo. EBPO surengė plačias viešas konsultacijas su suinteresuotosiomis šalimis dėl kiekvieno kovos su BEPS veiksmo.

Šio direktyvos pasiūlymo elementai buvo aptarti su valstybių narių delegacijomis IV darbo grupės 2016 m. liepos 26 d. posėdyje. Be to, šio direktyvos pasiūlymo elementai bendrais bruožais pristatyti ir aptarti su verslo ir nevyriausybinių organizacijų atstovais 2016 m. rugsėjo 16 d. Gero mokesčių valdymo platformos susitikime.

- **Tiriamųjų duomenų rinkimas ir naudojimas**

Šios direktyvos elementai pagrįsti EBPO ataskaita dėl pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais schemomis poveikio neutralizavimo, kuri yra EBPO ir G 20 BEPS projekto dalis.

- **Poveikio vertinimas**

Įgyvendindama BEPS dokumentų rinkinį, 2015 m. lapkričio mėn. EBPO paskelbė ataskaitą dėl 2 veiksmų punkto. EBPO ir G 20 narės yra prisiėmusios įsipareigojimų dėl BEPS projekto rezultatų ir dėl jo nuoseklaus įgyvendinimo. Daugelis valstybių narių, būdamos EBPO narės, ėmėsi perkelti BEPS projekto nuostatas į savo nacionalinę teisę ir daryti tai kuo skubiau. Kalbant apie kitus BEPS projekto rezultatus, nepaprastai svarbu skubiai tęsti ES taisyklių dėl pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais, susijusiais su trečiosiomis valstybėmis, įgyvendinimo koordinavimą. Būtina užtikrinti, kad vidaus rinkos veikimui nepakenktų nei kai kurių valstybių narių (nesvarbu, ar jos yra EBPO narės, ar ne) savo iniciatyva priimtos vienašališkos priemonės, nei kitų valstybių narių veiksmų stoka.

Siekiant pateikti kokybinę analizę, atskirame prie šios direktyvos pridedamame Komisijos tarnybų darbiniame dokumente apžvelgiami iš naujausių EBPO ir Europos Komisijos tyrimų surinkti faktai apie pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais schemas. Tarnybų darbiniame dokumente aptarti dažniausiai aptinkami mechanizmai, susiję su pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais schemomis. Be to, tarnybų darbiniame dokumente aptariami šios direktyvos tikslai ir ypatumai.

Todėl šio pasiūlymo poveikio vertinimas nebuvo atliktas. Priežastys yra tokios: stiprios sąsajos su EBPO BEPS veikla; tarnybų darbiniame dokumente pateikta plati žinomų faktų analizė; ankstesniame etape suinteresuotieji subjektai dalyvavo konsultacijose dėl siūlomų taisyklių techninių elementų. Čia verta pažymėti, kad poveikio vertinimas nebuvo atliktas dėl Kovos su mokesčių vengimu direktyvos, kuri šiuo pasiūlymu iš dalies keičiama.Be to, valstybės narės prie Kovos su mokesčių vengimu direktyvos yra pridėjusios Tarybos pareiškimą, kuriame dabar primygtinai ragina iki 2016 m. spalio mėn. pasiūlyti šios srities direktyvą.

4. POVEIKIS BIUDŽETUI

Šis direktyvos pasiūlymas neturi jokio poveikio ES biudžetui.

5. KITI ELEMENTAI

- **Išsamus konkrečių pasiūlymo nuostatų paaiškinimas**

EBPO ataskaitos dėl pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais schemomis neutralizavimo rekomendacijos (toliau – EBPO ataskaita) išdėstytos kaip taisyklės, kaip neutralizuoti šalių mokestinės tvarkos neatitikimų poveikį užtikrinant, kad mokėjimas būtų apmokestintas bent vieną kartą. Kovos su mokesčių vengimu direktyvos taisyklės, skirtos šalių mokestinės tvarkos neatitikimams, yra pagrįstos EBPO požiūriu ta prasme, kad ir jomis neutralizuojamas pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais poveikis. Šis pasiūlymas grindžiamas tokiu pat požiūriu. Panašiai kaip Kovos su mokesčių vengimu direktyva, šis pasiūlymas galioja visiems mokesčių mokėtojams, kurie privalo mokėti pelno

mokestį valstybėje narėje. Juo norima aprėpti visas pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais schemas, kai bent viena dalyvaujančių šalių yra pelno mokesčio mokėtojas valstybėje narėje.

Šia direktyva nesiekiama paveikti jurisdikciją turinčio subjekto mokesčių sistemos bendrųjų ypatumų, bet tik šalių mokestinės tvarkos neatitikimus, atsirandančius, kai nesutampa dviejų ar daugiau jurisdikciją turinčių subjektų mokesčių taisyklės. Todėl ši direktyva neaprėpia atvejų, kai sumokama labai mažai mokesčių arba nesumokama jokių mokesčių dėl mažo mokesčių tarifo arba jurisdikciją turinčio subjekto mokesčių sistemos.

Taisyklės, skirtos šalių mokestinės tvarkos neatitikimams, taikomos tik tada, kai neatitinka mokesčių mokėtojo ir susijusios įmonės mokestinė tvarka arba yra sudarytas dalyvaujančių šalių struktūrinis susitarimas. Taisyklių, skirtų šalių mokestinės tvarkos neatitikimams, tikslais susijusios įmonės apibrėžtis yra pagrįsta vadinamosios „kontrolinės grupės“, kuriai taikomos EBPO ataskaitos rekomendacijos, apibrėžtimi.

Siekiant teisinio tikrumo reikėtų pabrėžti, kad šioje direktyvoje kalbama apie atskaitymą iš mokesčio bazės arba įtraukimą į įmonės mokesčio bazę.

- Su hibridiniais subjektais susiję šalių mokestinės tvarkos neatitikimai

Subjekto sąvoka reiškia bet kokio tipo teisinę formą, kuri leidžia vykdyti verslą. Subjektas gali būti skaidrus arba neskaidrus mokesčių tikslais. Jeigu subjektas yra skaidrus mokesčių tikslais, pavyzdžiui, tikroji ūkinė bendrija, pats subjektas nėra apmokestinamas, bet proporcinga pajamų, pelno ir išlaidų, kurias patiria tikroji ūkinė bendrija, dalis yra priskiriama partneriams kaip apmokestinamosios pajamos. O neskaidraus subjekto, pvz., bendrovės, pajamos yra apmokestinamos. Nuolatinė buveinė gali būti subjekto dalimi, tačiau nėra laikoma atskiru subjektu.

Su hibridiniais subjektais susiję šalių mokestinės tvarkos neatitikimai susidaro tada, kai viena jurisdikcija subjektą laiko skaidriu mokesčių tikslais, o kita jurisdikcija – neskaidriu. Tai gali lemti dvigubą to paties mokėjimo, išlaidų ar nuostolių atskaitymą arba mokėjimo atskaitymą be atitinkamo to mokėjimo įtraukimo.

Pasinaudojimas su hibridiniais subjektais susijusiais šalių mokestinės tvarkos neatitikimais siekiant dvigubo atskaitymo

Dvigubas atskaitymas reiškia, kad tas pats mokėjimas yra atskaitomas iš mokesčio bazės daugiau negu vienoje jurisdikcijoje. Jeigu subjektas laikomas neskaidriu mokesčių tikslais jurisdikcijoje, kurioje jis buvo suformuotas ar sukurtas pirmiausiai, subjekto mokėjimas, išlaidos ar nuostoliai gali būti atskaitomi iš subjekto mokesčio bazės. Jeigu tas pats subjektas laikomas skaidriu subjekto nuosavybės dalies turėtojo jurisdikcijoje, šie mokėjimai, išlaidos arba nuostoliai gali būti atskaitomi iš subjekto nuosavybės dalies turėtojo mokesčio bazės ir toje jurisdikcijoje, todėl gali būti įvykdytas dvigubas atskaitymas, apibrėžtas 2 straipsnio 9 dalies a punkte.

Tačiau hibridinio subjekto pajamos gali būti įtrauktos į apmokestinamąsias pajamas daugiau nei vienoje jurisdikcijoje. Norint atsižvelgti į vadinamąjį dvigubą pajamų įtraukimą, pasiūlymu siekiama neutralizuoti dvigubą atskaitymą tik tais atvejais, kai tas pats dviejose jurisdikcijose atskaitomas mokėjimas, išlaidos arba nuostoliai viršija pajamas, kurias galima priskirti tam pačiam hibridiniam subjektui ir kurios yra įtrauktos abiejose jurisdikcijose.

Remiantis kovos su mokesčių vengimu direktyva, jeigu pasinaudojant su hibridiniais subjektais susijusiais dviejų valstybių narių mokestinės tvarkos neatitikimais galimas dvigubas atskaitymas, jis turėtų būti leidžiamas tik toje valstybėje narėje, kurioje yra tokio mokėjimo šaltinis.

Kai naudojamasi su hibridiniais subjektais susijusiais valstybės narės ir trečiosios valstybės mokestinės tvarkos neatitikimais, pagal 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą atitinkama valstybė narė turėtų atsisakyti atlikti mokėjimo, išlaidų ar nuostolių atskaitymą, nepriklausomai nuo to, ar mokėjimo šaltinis yra valstybėje narėje ar trečiojoje valstybėje, nebent tai jau padarė trečioji valstybė.

1 pavyzdys

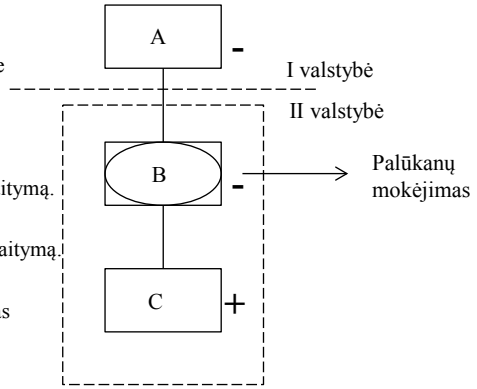
A, B ir C yra susijusios įmonės.

Hibridinis subjektas B yra neskaidrus II valstybėje, bet skaidrus I valstybėje.

B moka palūkanas trečiajai šaliai.

Palūkanų mokėjimą atskaito ir įmonė A, ir hibridinis subjektas B.

Įmonės B mokėjimas atskaitomas nuo įmonės C pajamų pagal II valstybėje grupei taikomą mokesčių režimą.



Jei I valstybė yra valstybė narė, o II valstybė yra trečioji valstybė, I valstybė (valstybė narė) turėtų atsisakyti atlikti palūkanų mokėjimo atskaitymą.

Jei I valstybė yra trečioji valstybė, o II valstybė yra valstybė narė, II valstybė (valstybė narė) turėtų atsisakyti atlikti palūkanų mokėjimo atskaitymą.

Dvigubas atskaitymas gali būti tik tuo atveju, jei mokėjimas viršija pajamas iš to paties šaltinio. Taigi, jei įmonė B pajamų gauna 4, o jos mokėjimas siekia 10, dvigubas atskaitymas lygus 6.

Su hibridiniais subjektais susijęs šalių mokestinės tvarkos neatitikimas siekiant atskaitymo neįtraukiant

Atskaitymas neįtraukiant reiškia mokėjimo atskaitymą iš mokesčio bazės vienoje jurisdikcijoje be atitinkamo to mokėjimo įtraukimo į mokesčių mokėtojo mokesčio bazę kitoje jurisdikcijoje.

Pavyzdys: jeigu subjektas laikomas neskaidriu toje jurisdikcijoje, kurioje jis suformuotas ar sukurtas, jis iš savo mokesčio bazės gali atskaityti mokėjimus to subjekto nuosavybės dalies turėtojui. O jei subjektas laikomas skaidriu subjekto nuosavybės dalies turėtojo rezidavimo jurisdikcijoje, mokėjimai bus nepripažinti, taigi ir neįtraukti į nuosavybės dalies turėtojo apmokestinamąsias pajamas, o tai reikštų atskaitymą neįtraukiant, apibrėžtą 2 straipsnio 9 dalies b punkte.

Į dvigubą pajamų įtraukimą taip pat reikėtų atsižvelgti neutralizuojant atskaitymo neįtraukiant padarinį.

Remiantis Kovos su mokesčių vengimu direktyva, atvejais, kai dėl su hibridiniais subjektais susijusių šalių mokestinės tvarkos neatitikimų tampa galimas atskaitymas neįtraukiant, mokėtojo valstybė narė turėtų atsisakyti atlikti tokio mokėjimo atskaitymą.

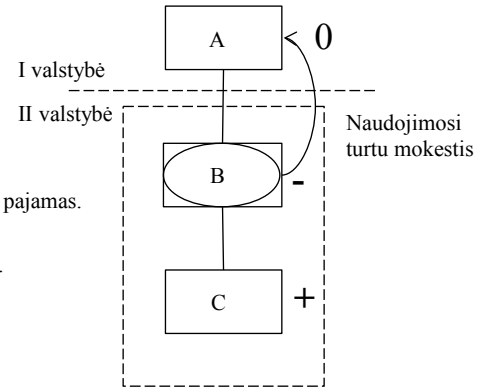
2 pavyzdys

A, B ir C yra susijusios įmonės.

Hibridinis subjektas B yra neskaidrus II valstybėje, bet skaidrus I valstybėje.

Įmonės B mokamą naudojimosi turtu mokestį įmonei A hibridinė įmonė B atskaito, o įmonė A jo neįtraukia.

Įmonės B mokėjimas atskaitomas nuo įmonės C pajamų pagal II valstybėje grupei taikomą mokesčių režimą.



Jei I valstybė yra valstybė narė, o II valstybė yra trečioji valstybė, I valstybė (valstybė narė) turėtų reikalauti įmonės A įtraukti naudojimosi turtu mokestį į pajamas.

Jei I valstybė yra trečioji valstybė, o II valstybė yra valstybė narė, II valstybė (valstybė narė) turėtų atsisakyti atlikti naudojimosi turtu mokesčio atskaitymą.

Dvigubas atskaitymas gali būti tik tuo atveju, jei mokėjimas viršija pajamas iš to paties šaltinio. Taigi, jei įmonė B pajamų gauna 4, o jos mokėjimas siekia 10, dvigubas atskaitymas lygus 6.

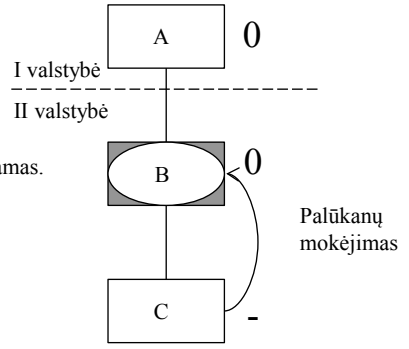
Arba: kai subjektas laikomas skaidriu mokesčių tikslais jurisdikcijoje, kurioje jis buvo suformuotas ar sukurtas pirmiausiai, mokėjimas tam subjektui joje neapmokestinamas. Jei vis dėlto subjekto nuosavybės dalies turėtojas yra rezidentas kitoje jurisdikcijoje, ir ta kita jurisdikcija laiko subjektą neskaidriu[2], mokėjimas nebus apmokestinamos ir toje kitoje jurisdikcijoje. Darant prielaidą, kad mokėjimo buvo atskaitytas iš mokėtojo mokesčio bazės, tai galėtų būti ir atskaitymo neįtraukiant padėtis, kaip apibrėžta 2 straipsnio 9 dalies b punkte.

3 pavyzdys

A, B ir C yra susijusios įmonės.

Hibridinis subjektas B yra skaidrus II valstybėje, bet neskaidrus I valstybėje (atvirkštinis hibridinis subjektas).

Įmonės C palūkanų mokėjimą įmonei B įmonė C atskaito, bet jo neįtraukia nei atvirkštinis hibridinis subjektas B, nei įmonė A.



Jei I valstybė yra valstybė narė, o II valstybė yra trečioji valstybė, I valstybė (valstybė narė) turėtų reikalauti įmonės A įtraukti palūkanų mokėjimą į savo pajamas.

Jei I valstybė yra trečioji valstybė, o II valstybė yra valstybė narė, II valstybė (valstybė narė) turėtų atsisakyti atlikti palūkanų mokėjimo atskaitymą.

Kai dėl su hibridiniais subjektais susijusio valstybės narės ir trečiosios valstybės mokestinės tvarkos neatitikimo susidaro atskaitymo neįtraukiant sąlygos, pirmiausia reikia nustatyti, kuriai jurisdikcijai priklauso mokėtojas. Jeigu mokėtojas priklauso valstybės narės jurisdikcijai, ta valstybė narė, remdamasi 9 straipsnio 2 punkto i papunkčiu, turėtų atsisakyti atlikti mokėjimo atskaitymą iš mokesčio bazės tais atvejais, kai naudojamasi neatitikimu. Jeigu mokėtojas priklauso trečiosios valstybės jurisdikcijai, atitinkama valstybė narė, remdamasi 9 straipsnio 2 punkto ii papunkčiu, turėtų nustatyti taisyklę, kuria mokesčio mokėtojo reikalaujama įtraukti mokėjimą į mokesčio bazę tais atvejais, kai naudojamasi neatitikimu.

[2] Subjektas, kuris laikomas skaidriu jurisdikcijoje, kurioje jis buvo suformuotas ar sukurtas pirmiausiai, ir neskaidriu kitoje jurisdikcijoje, vadinamas atvirkštiniu hibridiniu subjektu.

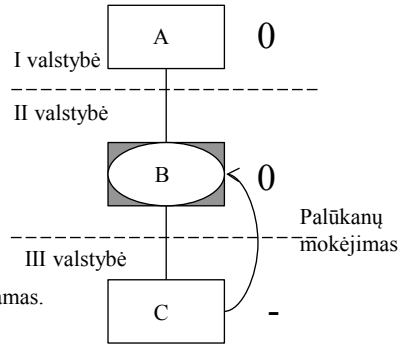
Be ankstesnio pavyzdžio, su hibridiniais subjektais susijęs šalių mokestinės tvarkos neatitikimas, dėl kurio susidaro sąlygos atlikti atskaitymą neįtraukiant, apibrėžtą 2 straipsnio 9 dalies b punkte, taip pat galėtų atsirasti, jei hibridinis subjektas nėra įsisteigęs nei valstybėje narėje, nei toje jurisdikcijoje, kuriai priklauso susijusi įmonė.

4 pavyzdys

A, B ir C yra susijusios įmonės.

Hibridinis subjektas B yra skaidrus II valstybėje ir III valstybėje, bet neskaidrus I valstybėje (atvirkštinis hibridinis subjektas).

Įmonės C palūkanų mokėjimą įmonei B įmonė C atskaito, bet jo neįtraukia nei atvirkštinis hibridinis subjektas B, nei įmonė A.



Įmonė A (taip pat) yra su įmone C susijusi įmonė.

I valstybės ir II valstybės santykis su kitoje valstybėje esančiu subjektu (atvirkštiniu hibridiniu subjektu B) nevienodas.

Jei I valstybė yra valstybė narė, o II valstybė yra trečioji valstybė, I valstybė (valstybė narė) turėtų reikalauti įmonės A įtraukti palūkanų mokėjimą į savo pajamas.

Jei I valstybė yra trečioji valstybė, o II valstybė yra valstybė narė, II valstybė (valstybė narė) turėtų atsisakyti atlikti palūkanų mokėjimo atskaitymą.

- Su finansinėmis priemonėmis susiję šalių mokestinės tvarkos neatitikimai

Su finansine priemone susijęs šalių mokestinės tvarkos neatitikimas yra tada, kai dviejose jurisdikcijose skiriasi finansinės priemonės apmokestinimo tvarka. Su finansine priemone susijusio šalių mokestinės tvarkos neatitikimo atveju mokėjimas gali būti atskaitytas iš mokėtojo mokesčio bazės, tačiau neįtrauktas į to mokėjimo gavėjo mokesčio bazę, o tai reikštų atskaitymą neįtraukiant, kaip apibrėžta 9 straipsnio 2 dalies b punkte.

Remiantis Kovos su mokesčių vengimu direktyva, atvejais, kai dėl su finansine priemone susijusio šalių mokestinės tvarkos neatitikimo tampa galimas atskaitymas neįtraukiant, mokėtojo valstybė narė atsisako atlikti tokio mokėjimo atskaitymą.

Į su finansine priemone susijusius valstybės narės ir trečiosios valstybės mokestinės tvarkos neatitikimus reikėtų reaguoti atsižvelgiant į tai, kuriai jurisdikcijai priklauso mokėtojas. Jeigu mokėtojas priklauso valstybės narės jurisdikcijai, ta valstybė narė, remdamasi 9 straipsnio 2 punkto i papunkčiu, turėtų atsisakyti atlikti mokėjimo atskaitymą iš mokesčio bazės tais atvejais, kai naudojamasi neatitikimu. Jeigu mokėtojas priklauso trečiosios valstybės jurisdikcijai, atitinkama valstybė narė, remdamasi 9 straipsnio 2 punkto ii papunkčiu, turėtų reikalauti mokėjimą įtraukti į mokesčio bazę tais atvejais, kai naudojamasi neatitikimu.

- Hibridiniai perkėlimai

Hibridinis perkėlimas yra susitarimas perkelti finansinę priemonę, kai nesutampa dviejų jurisdikcijų nuostatos, kam – perkėlėjui ar gavėjui – priklauso su pagrindiniu turtu susijusių mokėjimų nuosavybė. EBPO ataskaitoje rekomenduojamos hibridinio perkėlimo taisyklės visų pirma skirtos pardavimo, atpirkimo ir vertybinių popierių skolinimo sandoriams. Hibridiniai perkėlimai paprastai parengiami finansų centruose ir vyksta sudėtingose struktūrose. Neketinama iš esmės užkirsti kelio tokio pobūdžio struktūroms, tačiau tik siekiama pašalinti mokestines pasekmes, kai šių struktūrų tikslas yra gauti naudos iš šalių mokestinės tvarkos neatitikimo.

Dėl hibridinio perkėlimo gali atsirasti atskaitymas neįtraukiant, apibrėžtas 2 straipsnio 9 dalies paskutinės pastraipos i punkte, jei viena jurisdikcija su susijusia perkeltos priemonės grąža susijusį mokėjimą laiko atskaitomomis išlaidomis, o kita jurisdikcija tą pačią sumą laiko neapmokestinama pagrindinio turto grąža. Susijusi grąža yra pajamos, susijusios su perkelta priemone ir iš jos atsirandančios. Tokiu atveju šiam mokėjimui turėtų būti taikoma 9 straipsnio 2 dalis. Šios šalių mokestinės tvarkos neatitikimo taisyklės neturėtų būti taikomos, jei susijusi perkeltos priemonės grąža įtraukta į vienos dalyvaujančių šalių apmokestinamąsias pajamas, nes tokiu atveju jų mokestinė padėtis liks tokia pati, kaip ir tuo atveju, jei sandoris nebūtų sudarytas.

Naudojantis hibridiniu perkėlimu taip pat galima piktnaudžiauti valstybės narės ir trečiosios valstybės skirtumais, kai finansinio turto pajamos priskiriamos taip, kad tas pats mokėjimas laikomas vienu metu gaunamu iš skirtingų mokesčių mokėtojų, kurie yra rezidentai skirtingose jurisdikcijose. Tokiais atvejais abu mokesčių mokėtojai gali prašyti su mokėjimu susijusių išskaičiuojamojo mokesčio lengvatų, kaip aprašyta 2 straipsnio 9 dalies paskutinės pastraipos ii punkte. Remiantis 9 straipsnio 6 dalimi, ši problema turėtų būti sprendžiama mažinant lengvatos sumą proporcingai su susitarimu susijusioms mokesčio mokėtojo grynosioms pajamoms.

- Su hibridine nuolatine buveine susiję šalių mokestinės tvarkos neatitikimai

Su hibridine nuolatine buveine susijęs dviejų jurisdikcijų mokestinės tvarkos neatitikimas yra tada, kai jurisdikcijoje vykdomą verslo veiklą viena jurisdikcija laiko vykdoma per nuolatinę buveinę, o kita jurisdikcija jos nelaiko vykdoma per nuolatinę buveinę.

Su hibridine nuolatine buveine susijęs šalių mokestinės tvarkos neatitikimas, dėl kurio atsiranda neapmokestinimas neįtraukiant

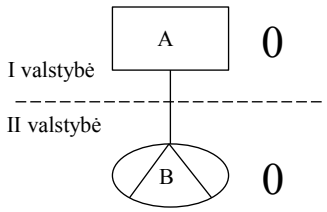
Dėl su hibridine nuolatine buveine susijusio šalių mokestinės tvarkos neatitikimo galimas neapmokestinimas neįtraukiant, jei mokesčių mokėtojas vykdo verslo veiklą kitoje jurisdikcijoje, ir ši jurisdikcija tos veiklos nelaiko vykdoma per nuolatinę buveinę, o kita jurisdikcija, kurioje mokesčių mokėtojas yra rezidentas, tą veiklą laiko vykdoma per kitoje jurisdikcijoje esančią nuolatinę buveinę. Todėl šios verslo veiklos pelnas nėra apmokestinamas ten, kur ji vykdyta, o jurisdikcija, kurioje mokesčių mokėtojas yra rezidentas, leidžia to pelno neapmokestinti, todėl susidaro sąlygos neapmokestinti neįtraukiant, kaip apibrėžta 2 straipsnio 9 dalies c punkte.

Kai dėl su hibridine nuolatine buveine susijusio šalių mokestinės tvarkos neatitikimo susidaro sąlygos neapmokestinti neįtraukiant, valstybė narė, kurioje mokesčių mokėtojas yra rezidentas, tai nuolatinei buveinei priskirtas pajamas turėtų įtraukti (o ne neapmokestinti) pagal 9 straipsnio 3 dalies pirmą pastraipą. Kai hibridinė nuolatinė buveinė yra trečiojoje valstybėje, atitinkama valstybė narė, kurioje mokesčių mokėtojas yra rezidentas, tai nuolatinei buveinei priskirtas pajamas taip pat turėtų įtraukti (o ne neapmokestinti) pagal 9 straipsnio 3 dalies antrą pastraipą.

5 pavyzdys

I valstybė pripažįsta įmonės B nuolatinę buveinę II valstybėje, tačiau II valstybė jos nuolatinės buveinės nepripažįsta (atvirkštinis hibridinis subjektas).
II valstybėje narėje įmonė nepamokestinama, o atvirkštiniams hibridiniam subjektui priskiriamas pelnas neapmokestinamas I valstybėje.

Jei I valstybė yra valstybė narė, ji turi apmokestinti atvirkštinį hibridinį subjektą, o ne atleisti jam priskiriamą pelną nuo mokesčio.



Su hibridine nuolatine buveine susijęs šalių mokestinės tvarkos neatitikimas, dėl kurio galimas dvigubas atskaitymas

Su hibridine nuolatine buveine susijęs šalių mokestinės tvarkos neatitikimas gali lemti dvigubą atskaitymą, apibrėžtą 2 straipsnio, 9 dalies a punkte, jei mokėjimas, išlaidos arba nuostoliai gali būti atskaitomi iš mokesčio bazės ir jurisdikcijoje, kurioje mokesčių mokėtojas yra rezidentas, ir hibridinės nuolatinės buveinės jurisdikcijoje, kurioje mokėjimas, išlaidos arba nuostoliai gali būti atskaitomi.

9 straipsnio 2 dalyje nustatytos taisyklės taip pat taikomos su hibridine nuolatine buveine susijusiam šalių mokestinės tvarkos neatitikimui, dėl kurio galimas dvigubas atskaitymas.

Su hibridine nuolatine buveine susijęs šalių mokestinės tvarkos neatitikimas, dėl kurio galimas atskaitymas neįtraukiant

Su hibridine nuolatine buveine susijęs šalių mokestinės tvarkos neatitikimas gali lemti atskaitymą neįtraukiant, kaip apibrėžta 2 straipsnio 9 dalies b punkte, jei hibridinės nuolatinės buveinės mokėjimas savo pagrindinei buveinei yra atskaitomas iš mokesčio bazės jurisdikcijoje, kurioje yra hibridinė nuolatinė buveinė, bet nėra įtrauktas į mokesčio bazę jurisdikcijoje, kurioje mokesčių mokėtojas yra rezidentas, nes pastaroji jurisdikcija nepripažįsta nuolatinės buveinės.

9 straipsnio 2 dalyje nustatytos taisyklės taip pat taikomos šalių su hibridine nuolatine buveine susijusiam šalių mokestinės tvarkos neatitikimui, dėl kurio galimas atskaitymas neįtraukiant.

- Importuoti neatitikimai

Importuoti neatitikimai atsiranda dėl grupės narių susitarimų ar apskritai struktūrinių susitarimų, pagal kuriuos trečiosiose valstybėse susidarančio mokestinės tvarkos neatitikimo poveikis šalims perkeliamas į valstybės narės jurisdikciją naudojant nehibridinę priemonę. Neatitikimas importuojamas į valstybę narę, kai atskaitomas mokėjimas pagal nehibridinę priemonę yra naudojamas padengti išlaidoms pagal struktūrinį susitarimą, susijusį su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimu. Tai reiškia įplaukų srautą iš ES, kuris galiausiai lieka neapmokestintas. Todėl siūloma nustatyti taisykles, kurios neleistų atlikti mokėjimo atskaitymo, jei atitinkamos pajamos iš tokio mokėjimo yra tiesiogiai ar netiesiogiai įskaitomos į atskaitomą sumą, atsirandančią naudojantis trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimų schema, dėl kurios galimas dvigubas atskaitymas (9 straipsnio 4 dalis) arba atskaitymas neįtraukiant (9 straipsnio 5 dalis). Pagrindinis su importuojamu neatitikimu susijusių taisyklių tikslas yra išlaikyti kitų taisyklių, skirtų kovai su pasinaudojimu šalių mokestinės tvarkos neatitikimais taisyklių, vientisumą atimant iš tarptautinių grupių bet kokias paskatas kurti pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais schemas. Reikėtų

pažymėti, kad importuojamo neatitikimo taisyklės netaikomos jokiam mokėjimui, kuris skiriamas korporatyviniam gavėjui valstybėje narėje, nes valstybės narės turėtų būti įgyvendinusios kitas šio pasiūlymo taisykles dėl pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais.

Importuotas neatitikimas gali reikšti ir dvigubo atskaitymo importą:

6 pavyzdys

A, B, C ir D yra susijusios įmonės.

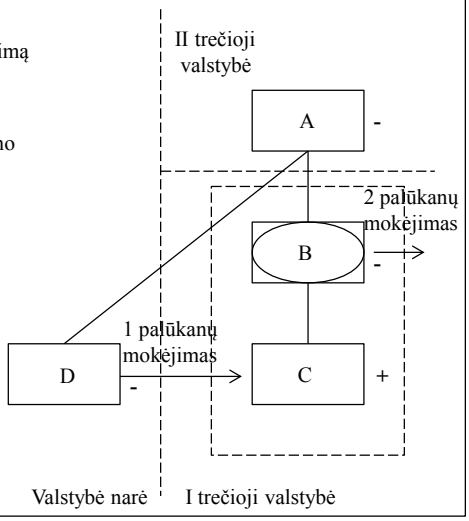
Įmonė D yra mokesčio mokėtojas valstybėje narėje. Įmonės D 1 palūkanų mokėjimą įmonei C įmonė D atskaito.

Įmonės C gautas 1 palūkanų mokėjimas iš esmės apmokestinamas I trečiojoje valstybėje, tačiau pagal grupei taikomą mokesčių režimą dėl 2 palūkanų mokėjimo jis įskaitomas į atskaitomą sumą.

Taigi įvyksta 2 palūkanų mokėjimo dvigubas atskaitymas.

I ir II trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimu pasinaudoja (jį „importuoja“) įmonė D, naudodamasi su 1 palūkanų mokėjimu susijusia paskola.

Valstybė narė turėtų atsisakyti atlikti dvigubam atskaitymui prilygstantį palūkanų mokėjimo atskaitymą.



Importuotas neatitikimas taip pat gali reikšti atskaitymo neįtraukiant importą:

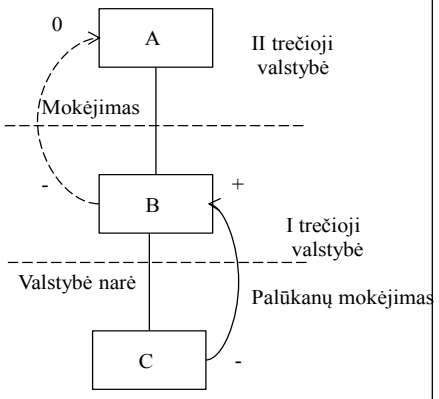
7 pavyzdys

A, B ir C yra susijusios įmonės.

Įmonės C palūkanų mokėjimą įmonei B įmonė C atskaito valstybėje narėje. Įmonė B įtraukia palūkanų mokėjimą kaip pajamas, tačiau šias palūkanų pajamas ji įtraukia į atskaitomą sumą dėl mokėjimo įmonei A pagal paskolą, suteikiančią teisę dalyvauti pelno skirstyme (angl. PPL). Mokėjimas pagal paskolas, suteikiančias teisę dalyvauti pelno skirstyme, I trečiojoje valstybėje atskaitomas kaip palūkanos, o įmonei A jis neapmokestinamas kaip dividendai. Taigi įvyksta atskaitymas neįtraukiant į mokesčio bazę.

I ir II trečiųjų šalių mokestinės tvarkos neatitikimu valstybėje narėje pasinaudoja (jį „importuoja“) įmonė C, naudodamasi palūkanų mokėjimu.

Valstybė narė turėtų atsisakyti atlikti atskaitymui neįtraukiant į mokesčio bazę prilygstantį palūkanų mokėjimo atskaitymą.



- Su dvigubu bendrovių rezidavimu susiję neatitikimai

Su dvigubu bendrovių rezidavimu susijusio šalių mokestinės tvarkos neatitikimo padarinys gali būti dvigubas atskaitymas, jei mokesčių mokėtojo, kuris yra rezidentas dviejose jurisdikcijose, mokėjimas atskaitomas pagal abiejų jurisdikcijų, kuriose mokesčių mokėtojas yra rezidentas, įstatymus. Todėl 9a straipsnyje siūloma, kad su dvigubu bendrovių rezidavimu valstybėje narėje ir trečiojoje valstybėje susijusio mokestinės tvarkos neatitikimo atveju, valstybė narė turėtų atsisakyti atlikti mokėjimo atskaitymą, tačiau tik tais atvejais, kai šis mokėjimas įskaitomas į sumą, kuri pagal kitos jurisdikcijos teisės aktus nėra laikoma pajamomis (t. y. pajamos, kurios nėra „dvigubai įtrauktos pajamos“).

8 pavyzdys

A, B ir C yra susijusios įmonės.

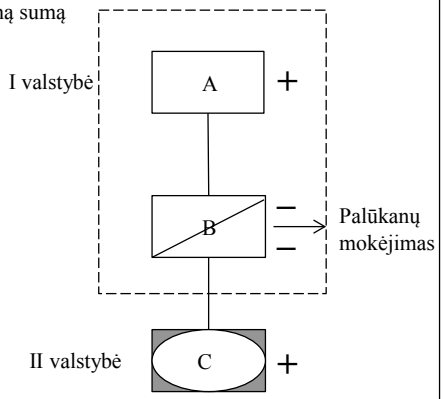
Įmonė B yra rezidentas ir I valstybėje, ir II valstybėje.

Įmonės B palūkanų mokėjimas yra atskaitomas ir I valstybėje įtraukiamas į atskaitomą sumą pagal grupei taikomą mokesčių režimą.

C yra atvirkštinis hibridinis subjektas II valstybėje.

Įmonės B palūkanų mokėjimas yra įskaitomas į atskaitomą sumą dėl įmonės C pajamų II valstybėje. Taigi įvyksta palūkanų mokėjimo dvigubas atskaitymas ir I valstybėje, ir II valstybėje.

Jei I valstybė ar II valstybė yra valstybė narė, ši valstybė narė turėtų atsisakyti atlikti neatitikimui prilygstantį atskaitymą.



2016/0339 (CNS)

Pasiūlymas

TARYBOS DIREKTYVA

kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais

EUROPOS SĄJUNGOS TARYBA,

atsižvelgdama į Sutartį dėl Europos Sąjungos veikimo, ypač į jos 115 straipsnį,

atsižvelgdama į Europos Komisijos pasiūlymą,

teisėkūros procedūra priimamo akto projektą perdavus nacionaliniams parlamentams,

atsižvelgdama į Europos Parlamento nuomonę[3],

atsižvelgdama į Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komiteto nuomonę[4],

laikydamasi specialios teisėkūros procedūros,

kadangi:

(1) būtina atkurti pasitikėjimą mokesčių sistemų teisingumu ir leisti vyriausybėms veiksmingai naudotis savo mokesčių suverenumu. Todėl Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (EBPO), vykdydama kovos su mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimu iniciatyvą (BEPS), paskelbė konkrečias veiksmų rekomendacijas;

(2) 2015 m. spalio 5 d. buvo viešai paskelbtos galutinės ataskaitos dėl EBPO kovos su BEPS 15 veiksmų punktų. 2015 m. gruodžio 8 d. šis darbas palankiai įvertintas Tarybos išvadose. Tarybos išvadose pabrėžiama, kad reikia rasti bendrus, bet lanksčius Sąjungos lygmens sprendimus, kurie derėtų su EBPO BEPS išvadomis;

(3) atsižvelgdama į teisingesnio apmokestinimo poreikį ir visų pirma imdamasi tolesnių su EBPO BEPS išvadomis susijusių priemonių, 2016 m. sausio 28 d. Komisija pateikė kovos su mokesčių vengimu dokumentų rinkinį. Komisijos priimto dokumentų rinkinio dalis yra Tarybos direktyva (ES) 2016/1164[5] dėl kovos su mokesčių vengimu taisyklių;

(4) Direktyva (ES) 2016/1164 nustatoma sistema, kuria siekiama spręsti pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais schemų problemą;

---

[3] OL C, , p. .

[4] OL C, , p. .

[5] 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės, OL L 193, 2016 7 19, p. 1.

(5) būtina nustatyti taisykles, pagal kurias šalių mokestinės tvarkos neatitikimai būtų visapusiškai neutralizuoti. Kadangi Direktyva (ES) 2016/1164 taikoma tik pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais schemoms, sudaromoms atsižvelgiant į valstybių narių pelno mokesčio sistemų sąveiką, 2016 m. birželio 20 d. ECOFIN taryba paskelbė pareiškimą, kuriuo paprašė Komisijos iki 2016 m. spalio mėn. pateikti pasiūlymą dėl su trečiosiomis valstybėmis susijusių mokestinės tvarkos neatitikimų, kad būtų nustatytos taisyklės, kurios dera su EBPO BEPS ataskaitoje dėl 2 veiksmo rekomenduotomis taisyklėmis ir yra ne mažiau už jas veiksmingos, kad iki 2016 m. pabaigos būtų pasiektas susitarimas;

(6) atsižvelgiant į tai, kad[, be kita ko, Direktyvos (ES) 2016/1164 13 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad] itin svarbu vykdyti tolesnį darbą, susijusį su valstybių narių ir trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais, taip pat su kitų rūšių mokestinės tvarkos neatitikimais, pavyzdžiui, apimančiais nuolatines buveines, labai svarbu ta direktyva spręsti ir šalių mokestinės tvarkos neatitikimo problemas, susijusias su hibridine nuolatine buveine;

(7) siekiant sukurti visapusišką sistemą, derančią su EBPO BEPS ataskaita dėl pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais schemų, ir sutrukdyti mokesčių mokėtojams išnaudoti likusias spragas, būtina į Direktyvą (ES) 2016/1164 įtraukti ir taisykles, taikomas hibridinams perkėlimams, importuotiems šalių mokestinės tvarkos neatitikimams ir su dvigubu bendrovių rezidavimu susijusiems neatitikimams;

(8) atsižvelgiant į tai, kad Direktyvoje (ES) 2016/1164 yra taisyklių dėl pasinaudojimo valstybių narių mokestinės tvarkos neatitikimais, tikslinga į tą direktyvą įtraukti taisykles dėl pasinaudojimo trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais. Todėl tos taisyklės turėtų būti taikomos visiems mokesčių mokėtojams, kuriems taikomas pelno mokestis valstybėje narėje, įskaitant subjektų, kurie yra trečiųjų valstybių rezidentai, nuolatines buveines. Būtina apimti visas pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais schemas, kai bent viena dalyvaujančių šalių yra pelno mokesčio mokėtojas valstybėje narėje;

(9) pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais schemų taisyklės turėtų būti taikomos šalių mokestinės tvarkos neatitikimų situacijoms, kurios susidaro nesutapus dviejų (ar daugiau) jurisdikciją turinčių subjektų mokesčių taisyklėms. Tačiau šios taisyklės neturėtų paveikti jurisdikcijos mokesčių sistemos bendrųjų ypatumų;

(10) siekiant užtikrinti proporcingumą, būtina reglamentuoti tik tuos atvejus, kuriais kyla didelė rizika, kad bus išvengta apmokestinimo pasinaudojant šalių mokestinės tvarkos neatitikimais. Todėl tikslinga aprėpti pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais schemas, kuriose dalyvauja mokesčių mokėtojas ir su juo susijusios įmonės, ir šalių mokestinės tvarkos neatitikimus, atsirandančius dėl struktūrinio susitarimo, kurio vienas dalyvių yra mokesčių mokėtojas;

(11) taisyklių dėl pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais tikslais siekiant pakankamai išsamiai apibrėžti „susijusią įmonę“, ta apibrėžtis taip pat turėtų apimti subjektą, kuris finansinės apskaitos tikslais priklauso tai pačiai konsoliduotai grupei, įmonę, kurios valdymui mokesčių mokėtojas daro reikšmingą poveikį, ir, atvirkščiai, įmonę, darančią reikšmingą poveikį mokesčių mokėtojo valdymui;

(12) šalių mokestinės tvarkos neatitikimai, kurie labiausiai siejasi su subjektų hibridiškumu, turėtų sulaukti dėmesio tiktai kai viena iš susijusių įmonių bent jau veiksmingai kontroliuoja kitas susijusias įmones. Todėl tokiais atvejais reikėtų reikalauti, kad mokesčio mokėtojas ar kita susijusi įmonė valdytų susijusios įmonės kapitalo dalį per balsavimo teises ar per nuosavybės teise priklausantį kapitalą arba teisę gauti 50 % arba daugiau pelno, arba būtų tokiu būdu valdomi tos susijusios įmonės;

(13) būtina reaguoti į šalių mokestinės tvarkos neatitikimų situacijas, atsirandančias dėl subjekto ar finansinės priemonės teisinio kvalifikavimo skirtumų. Taip pat būtina paaiškinti, kad teisinis kvalifikavimas yra susijęs su subjekto arba finansinės priemonės apibūdinimu mokesčių teisės tikslais. Teisinis kvalifikavimas taip pat turėtų apimti subjekto apibūdinimą pagal subjektų klasifikacijos pasirinkimo taisykles, angliškai vadinamas *check-the-box* taisykles;

(14) jurisdikcijos taiko skirtingus mokesčių ataskaitinius laikotarpius ir taisykles, pagal kurias skirtingai pripažįstama gautų pajamų ar patirtų išlaidų straipsnių data. Todėl būtina aiškiau apibrėžti, kad tokie datavimo skirtumai savaime neturėtų būti laikomi mokestinių rezultatų neatitikimo priežastimi. Vis dėlto būtina nustatyti, kad jei per tą patį ar per iš dalies sutampantį mokestinį laikotarpį mokėjimas nepripažįstamas taip, kaip jis pripažįstamas mokesčio mokėtojo valstybėje narėje, ir tai apskritai lemia atskaitymą neįtraukiant, tada mokesčio mokėtojas užtikrina, kad per pagrįstą laikotarpį mokėjimas būtų pripažintas kitoje jurisdikcijoje;

(15) kadangi šalių, tarp kurių yra trečiųjų valstybių, mokestinės tvarkos neatitikimai, susiję su hibridiniais subjektais, gali lemti dvigubą atskaitymą arba atskaitymą neįtraukiant, būtina nustatyti taisykles, pagal kurias atitinkama valstybė narė atsisakytų atlikti mokėjimo, išlaidų ar nuostolių atskaitymą arba reikalautų mokesčio mokėtojo įtraukti mokėjimą į apmokestinamąsias pajamas, nelygu situacija;

(16) todėl, atsižvelgiant į tai, kad su hibridine finansine priemone susiję šalių, tarp kurių yra trečiųjų valstybių, mokestinės tvarkos neatitikimai taip pat gali lemti atskaitymą neįtraukiant, būtina nustatyti taisykles, pagal kurias atitinkama valstybė narė atsisakytų atlikti mokėjimo atskaitymą arba reikalautų mokesčio mokėtojo įtraukti mokėjimą į apmokestinamąsias pajamas, priklausomai nuo mokėtojo valstybės;

(17) dėl hibridinių perkėlimų gali atsirasti skirtingas mokestinis vertinimas, jei dėl finansinės priemonės perkėlimo pagal struktūrinį susitarimą, su šia priemone susijusi grąža laikoma vienu metu gauta iš daugiau kaip vienos susitarimo šalies. Susijusi grąža yra pajamos, susijusios su perkelta priemone ir iš jos atsirandančios. Dėl tokio skirtingo mokestinio vertinimo galimas atskaitymas neįtraukiant arba to paties išskaičiuojamojo mokesčio mokestinė lengvata dviejose skirtingose jurisdikcijose. Tokie neatitikimai turėtų būti pašalinti. Atskaitymo neįtraukiant atveju reikėtų taikyti tas pačias taisykles kaip neutralizuojant hibridines finansines priemones arba su hibridiniais subjektais susijusį šalių mokestinės tvarkos neatitikimą, dėl kurio galimas atskaitymas neįtraukiant. Dvigubos mokestinės lengvatos atveju atitinkama valstybė narė mokestinės lengvatos naudą turėtų apriboti proporcingai grynosioms apmokestinamosioms pajamoms, kiek tai susiję su susijusia grąža;

(18) su hibridine nuolatine buveine susiję šalių mokestinės tvarkos neatitikimai yra tada, kai jurisdikcijoje vykdomą verslo veiklą viena jurisdikcija laiko vykdoma per

nuolatinę buveinę, o kita jurisdikcija jos nelaiko vykdoma per nuolatinę buveinę. Šie neatitikimai gali lemti neapmokestinimą neįtraukiant, dvigubą atskaitymą arba atskaitymą neįtraukiant, todėl turėtų būti panaikinti. Neapmokestinimo neįtraukiant atveju valstybė narė, kurioje mokesčių mokėtojas yra rezidentas, turėtų įtraukti pajamas, kurios priskiriamos hibridinei nuolatinei buveinei. Dvigubo atskaitymo ar atskaitymo neįtraukiant atveju reikėtų taikyti tas pačias taisykles kaip neutralizuojant su hibridiniais subjektais susijusį šalių mokestinės tvarkos neatitikimą, dėl kurio galimas, nelygu atvejis, dvigubas arba atskaitymas neįtraukiant;

(19) importuoti neatitikimai reiškia, kad šalims trečiosiose valstybėse susidarančio mokestinės tvarkos neatitikimo poveikis perkeliamas į valstybės narės jurisdikciją naudojant nehibridinę priemonę ir taip sumažinamas taisyklių, pagal kurias neutralizuojami šalių mokestinės tvarkos neatitikimai, efektyvumas. Valstybėje narėje atskaitomas mokėjimas gali būti naudojamas padengti išlaidoms pagal struktūrinį susitarimą, susijusį su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimu. Siekiant kovoti su tokiais importuotais neatitikimais, būtina įtraukti taisykles, kurios neleistų atlikti mokėjimo atskaitymo, jei atitinkamos pajamos iš tokio mokėjimo yra tiesiogiai ar netiesiogiai įskaitomos į atskaitomą sumą, atsirandančią pasinaudojant trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimų schema, leidžiančia dvigubą atskaitymą arba atskaitymą neįtraukiant;

(20) su dvigubu bendrovių rezidavimu susijęs šalių mokestinės tvarkos neatitikimas gali lemti dvigubą atskaitymą, jei mokesčių mokėtojo, kuris yra rezidentas dviejose jurisdikcijose, mokėjimas atskaitomas pagal abiejų jurisdikcijų, kuriose mokesčių mokėtojas yra rezidentas, įstatymus. Siekiant spręsti su dvigubu bendrovių rezidavimu valstybėje narėje ir trečiojoje valstybėje susijusio mokestinės tvarkos neatitikimo problemą, valstybė narė turėtų atlikti mokėjimo atskaitymą tais atvejais, kai šis mokėjimas įskaitomas į sumą, kuri pagal kitos jurisdikcijos teisės aktus nėra laikoma pajamomis;

(21) šia direktyva siekiama didinti visos vidaus rinkos atsparumą prieš pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais schemas. Valstybės narės negali to pakankamai pasiekti veikdamos atskirai, nes nacionalinės pelno mokesčio sistemos yra skirtingos ir nepriklausomi valstybių narių veiksmai tik padidintų esamą vidaus rinkos susiskaidymą tiesioginio apmokestinimo srityje. Tokiu būdu, sąveikaujant skirtingoms nacionalinėms priemonėms, trūkumai ir iškraipymai išliktų. Todėl tai reikštų koordinavimo trūkumą. Kadangi pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais schemos yra tarpvalstybinio pobūdžio ir reikia priimti sprendimus, kurie tiktų visai vidaus rinkai, šį tikslą vis dėlto geriau galima pasiekti Sąjungos lygmeniu. Todėl Sąjunga gali patvirtinti priemones, vadovaudamasi subsidiarumo principu, nustatytu Europos Sąjungos sutarties 5 straipsnyje. Pagal tame straipsnyje nustatytą proporcingumo principą šia direktyva neviršijama to, kas būtina nurodytam tikslui pasiekti. Nustatant reikalingą vidaus rinkos apsaugos lygį šia direktyva siekiama tik esminio lygio koordinavimo Sąjungoje, kuris būtinas šios direktyvos tikslams pasiekti;

(22) todėl Direktyva (ES) 2016/1164 turėtų būti atitinkamai iš dalies pakeista;

(23) Komisija turėtų įvertinti šios direktyvos įgyvendinimą praėjus ketveriems metams po jos įsigaliojimo ir pateikti ataskaitą Tarybai. Valstybės narės turėtų pateikti Komisijai visą informaciją, reikalingą šiam įvertinimui atlikti,

PRIĖMĖ ŠIĄ DIREKTYVĄ:

1 straipsnis

Direktyva (ES) 2016/1164 iš dalies keičiama taip:

1) 2 straipsnis iš dalies keičiamas taip:

a) 4 punkto trečia pastraipa pakeičiama taip:

„9 straipsnio tikslais susijusi įmonė taip pat reiškia subjektą, kuris finansinės apskaitos tikslais priklauso tai pačiai konsoliduotai grupei, kaip mokesčių mokėtojas, įmonę, kurios valdymui mokesčių mokėtojas daro reikšmingą poveikį, arba įmonę, darančią reikšmingą poveikį mokesčių mokėtojo valdymui. Kai neatitikimas susijęs su hibridiniu subjektu, ši apibrėžtis pakeičiama – 25 % reikalavimas pakeičiamas 50 % reikalavimu“;

b) 9 punktas pakeičiamas taip:

„9) šalių mokestinės tvarkos neatitikimai – mokesčių mokėtojo vienoje valstybėje narėje ir susijusios įmonės kitoje valstybėje narėje tarpusavio padėtis arba skirtingose mokesčių jurisdikcijose esančių šalių struktūrinis susitarimas, kai dėl finansinės priemonės ar subjekto teisinio kvalifikavimo skirtumų arba dėl komercinio vieneto laikymo nuolatine buveine, kyla kuris nors iš toliau nurodytų padarinių:

(a) tas pats mokėjimas, išlaidos arba nuostoliai iš mokesčio bazės atskaitomi tiek jurisdikcijoje, kurioje yra mokėjimo šaltinis ar patiriamos išlaidos arba nuostoliai, tiek kitoje jurisdikcijoje (dvigubas atskaitymas);

(b) mokėjimas atskaitomas iš mokesčio bazės jurisdikcijoje, kurioje yra mokėjimo šaltinis, atitinkamai neįtraukiant mokesčių tikslais to paties mokėjimo kitoje jurisdikcijoje (atskaitymas neįtraukiant).

(c) jei skiriasi požiūris į komercinio vieneto laikymą nuolatine buveine, nėra apmokestinamos pajamos, kurių šaltinis yra jurisdikcijoje, atitinkamai neįtraukiant mokesčių tikslais tų pačių pajamų kitoje jurisdikcijoje (neapmokestinimas neįtraukiant).

Šalių mokestinės tvarkos neatitikimai atsiranda tik tais atvejais, kai tas pats dviejose jurisdikcijose atskaitytas mokėjimas, susidariusios išlaidos arba patirti nuostoliai viršija abiejose jurisdikcijose įtrauktą pajamų, kurias galima priskirti tam pačiam šaltiniui, dydį.

Šalių mokestinės tvarkos neatitikimai taip pat apima finansinės priemonės perkėlimą pagal struktūrinį susitarimą, kuriame dalyvauja mokesčių mokėtojas, kai su perkelta finansine priemone susijusi grąža mokesčių tikslais yra laikoma vienu metu gauta iš daugiau kaip vienos susitarimo šalies, kuri yra rezidentė mokesčių tikslais skirtingose jurisdikcijose, ir atsiranda kuris nors iš šių padarinių:

a) su susijusia grąža susijęs mokėjimas atskaitomas be tokio mokėjimo atitinkamo įtraukimo mokesčių tikslais, išskyrus atvejus, kai susijusi grąža įtraukiama į vienos iš dalyvaujančių šalių apmokestinamąsias pajamas;

b) mokėjimui, gautam už finansinės priemonės perkėlimą daugiau nei vienai dalyvaujančių šalių, taikoma išskaičiuojamojo mokesčio lengvata.“;

c) pridedami 10 ir 11 punktai:

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

11) struktūrinis susitarimas – susitarimas, susijęs su šalių mokestinės tvarkos neatitikimais, kai neatitikimo kaina yra įtraukta į susitarimo sąlygas, arba susitarimas, kuris parengtas kaip pasekmės siekiant šalių mokestinės tvarkos neatitikimų, nebent negalima pagrįstai manyti, kad mokesčio mokėtojas ar susijusi įmonė žinojo apie šalių mokestinės tvarkos neatitikimus, ir negavo jokios naudos iš mokesčių lengvatos, kuriai sąlygas sudaro šalių mokestinės tvarkos neatitikimai.“;

2) 4 straipsnis iš dalies keičiamas taip:

a) 5 dalies a punkto ii papunktis pakeičiamas taip:

„ii) visas turtas ir įsipareigojimai vertinami taikant tą patį metodą kaip ir konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, parengtose pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus arba valstybės narės nacionalinę finansinės atskaitomybės sistemą;“;

b) 8 dalis pakeičiama taip:

„8. 1–7 dalių tikslais mokesčių mokėtojui gali būti suteikta teisė naudoti konsoliduotąsias finansines ataskaitas, parengtas pagal kitus apskaitos standartus negu tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai arba valstybės narės nacionalinė finansinės atskaitomybės sistema.“;

3) 9 straipsnis pakeičiamas taip:

„9 straipsnis
Pasinaudojimas šalių mokestinės tvarkos neatitikimais

1. Tais atvejais, kai pasinaudojus valstybių narių mokestinės tvarkos neatitikimu susidaro to paties mokėjimo, išlaidų arba nuostolių dvigubo atskaitymo sąlygos, atskaitymas leidžiamas tik valstybėje narėje, kurioje yra tokio mokėjimo šaltinis ar patiriamos išlaidos arba nuostoliai.

Tais atvejais, kai pasinaudojus šalių mokestinės tvarkos neatitikimais, susijusiais su trečiąja valstybe, susidaro to paties mokėjimo, išlaidų arba nuostolių dvigubo atskaitymo sąlygos, atitinkama valstybė narė atsisako atlikti tokio mokėjimo, išlaidų arba nuostolių atskaitymą, nebent tai jau padarė trečioji šalis.

2. Tais atvejais, kai pasinaudojus šalių mokestinės tvarkos neatitikimais susidaro sąlygos atlikti atskaitymą neįtraukiant, mokėtojo valstybė narė atsisako atlikti tokio mokėjimo atskaitymą.

   Tais atvejais, kai pasinaudojus šalių mokestinės tvarkos neatitikimais, susijusiais su trečiosiomis valstybėmis, susidaro sąlygos atlikti atskaitymą neįtraukiant:

   i) jei mokėjimo šaltinis yra valstybėje narėje, ta valstybė narė atsisako atlikti mokėjimo atskaitymą, arba

   ii) jei mokėjimo šaltinis yra trečiojoje valstybėje, atitinkama valstybė narė reikalauja mokesčio mokėtojo įtraukti tokį mokėjimą į mokesčio bazę, išskyrus tuos atvejus, kai trečioji valstybė jau atsisakė atlikti atskaitymą arba pareikalavo tą mokėjimą įtraukti.

3. Tais atvejais, kai pasinaudojus su nuolatine buveine susijusiais valstybių narių mokestinės tvarkos neatitikimais susidaro sąlygos neapmokestinti neįtraukiant, valstybė narė, kurioje mokesčių mokėtojas yra rezidentas mokesčių tikslais, reikalauja mokesčio mokėtojo įtraukti į mokesčio bazę pajamas, priskirtas nuolatinei buveinei.

   Tais atvejais, kai pasinaudojus su nuolatine buveine trečiojoje valstybėje susijusiais šalių mokestinės tvarkos neatitikimais susidaro sąlygos neapmokestinti neįtraukiant, atitinkama valstybė narė reikalauja mokesčio mokėtojo įtraukti į mokesčio bazę pajamas, priskirtas nuolatinei buveinei trečiojoje valstybėje.

4. Tais atvejais, kai į mokėjimą, išlaidas ar nuostolius, kuriuos, pasinaudojant šalių mokestinės tvarkos neatitikimais, galima atskaityti dviejose skirtingose ne Sąjungai priklausančiose jurisdikcijose, yra tiesiogiai ar netiesiogiai įskaitomas mokesčio mokėtojo mokėjimas susijusiai įmonei trečiojoje valstybėje, mokesčio mokėtojo valstybė narė atsisako atlikti mokėjimo su mokesčio mokėtoju susijusiai įmonei trečiojoje valstybėje atskaitymą iš mokesčio bazės, nebent viena iš susijusių trečiųjų šalių jau atsisakė atlikti mokėjimo, išlaidų ar nuostolių, kuriuos būtų galima atskaityti dviejose skirtingose jurisdikcijose, atskaitymą.

5. Tais atvejais, kai į mokėjimą, kurio jo gavėjas, pasinaudodamas šalių mokestinės tvarkos neatitikimais, neįtraukia į savo mokesčio bazę, yra tiesiogiai ar netiesiogiai įskaitomas į mokesčio bazę įtrauktas atitinkamas atskaitomas mokesčio mokėtojo mokėjimas susijusiai įmonei trečiojoje valstybėje, mokesčio mokėtojo valstybė narė atsisako iš mokesčio bazės atlikti mokėjimo su mokesčio mokėtoju susijusiai įmonei trečiojoje valstybėje atskaitymą, nebent viena iš susijusių trečiųjų valstybių jau atsisakė atlikti neįtraukto mokėjimo atskaitymą.

6. Tais atvejais, kai pasinaudojus šalių mokestinės tvarkos neatitikimu susidaro sąlygos išskaičiuojamojo mokesčio lengvatai, taikomai mokėjimui, gautam už finansinės priemonės perkėlimą daugiau nei vienai dalyvaujančių šalių, valstybė narė apriboja tokios lengvatos naudą proporcingai grynosioms apmokestinamosioms pajamoms, kurios susijusios su tokiu mokėjimu.

7. Taikant 1–6 dalis, mokėtojas – subjektas arba nuolatinė buveinė, kurioje yra mokėjimo šaltinis, susidaro išlaidos ar patiriami nuostoliai.“;

4) II skyrius papildomas 9a straipsniu:

„9a straipsnis
Neatitikimai, susiję su gyvenamąja vieta mokesčių tikslais

Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo, kuris yra rezidentas mokesčių tikslais ir valstybėje narėje, ir trečiojoje valstybėje, mokėjimas, išlaidos arba nuostoliai pagal tos valstybės narės ir tos trečiosios valstybės teisės aktus gali būti atskaitomi iš mokesčio bazės abiejose jurisdikcijose ir tas mokėjimas, išlaidos arba nuostoliai mokesčio mokėtojo valstybėje narėje gali būti įskaitomi į apmokestinamąsias pajamas, kurios nėra įtrauktos trečiojoje valstybėje, mokesčio mokėtojo valstybė narė atsisako atlikti mokėjimo, išlaidų ar nuostolių atskaitymą, nebent tai jau padarė trečioji valstybė.“.

2 straipsnis

1. Valstybės narės ne vėliau kaip 2018 m. gruodžio 31 d. priima ir paskelbia įstatymus ir kitus teisės aktus, būtinus, kad būtų laikomasi šios direktyvos. Jos nedelsdamos pateikia Komisijai tų teisės aktų nuostatų tekstą.

   Tas nuostatas jos taiko nuo 2019 m. sausio 1 d.

   Valstybės narės, priimdamos tas nuostatas, daro jose nuorodą į šią direktyvą arba tokia nuoroda daroma jas oficialiai skelbiant. Nuorodos darymo tvarką nustato valstybės narės.

2. Valstybės narės pateikia Komisijai šios direktyvos taikymo srityje priimtų nacionalinės teisės aktų pagrindinių nuostatų tekstus.

3 straipsnis

Ši direktyva įsigalioja dvidešimtą dieną po jos paskelbimo *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje*.

4 straipsnis

Ši direktyva skirta valstybėms narėms.

Priimta Strasbūre

Tarybos vardu
Pirmininkas