EUROPOS BENDRIJŲ KOMISIJA

Briuselis, 10.12.2007
KOM(2007) 785 galutinis

KOMISIJOS KOMUNIKATAS TARYBAI, EUROPOS PARLAMENTUI IR EUROPOS EKONOMIKOS IR SOCIALINIŲ REIKALŲ KOMITETUI

Kovos su piktnaudžiavimu priemonių ES ir trečiųjų šalių atžvilgiu taikymas tiesioginio apmokestinimo srityje

1. ĮŽANGA

Komunikate dėl valstybių narių (VN) tiesioginių mokesčių sistemų koordinavimo vidaus rinkoje[1] Komisija nurodė, kaip valstybėms narėms koordinuojant veiklą ir bendradarbiaujant galima pasiekti savo mokesčių politikos tikslų ir apsaugoti mokesčių bazes laikantis EB sutartyje numatytų įsipareigojimų ir užtikrinant dvigubo apmokestinimo panaikinimą. Kai kuriose srityse toks koordinavimas yra neabejotinai svarbus. Kitose srityse galima taikyti vienašales priemones, bet vis dėlto galbūt labiau pageidautina siekti bendrų sprendimų, net jei iš pirmo žvilgsnio VN teisėti interesai tose srityse ne visuomet sutaps. Komisijos teisinis įsipareigojimas yra užtikrinti, kad VN laikytųsi EB sutartyje numatytų įsipareigojimų, taip pat jai tenka politinė atsakomybė ieškoti atitinkamų konstruktyvių sprendimų ir skatinti juos priimti. Kalbant apie kovos su mokesčių vengimu taisyklių taikymą, Komisija mano, kad ypač atsižvelgiant į kai kuriuos paskutiniuosius Europos Teisingumo Teismo (ETT) sprendimus, reikia nedelsiant:

- rasti tinkamą valstybės intereso kovoti su piktnaudžiavimu ir būtinybės vengti neproporcingų tarpvalstybinės veiklos suvaržymų ES pusiausvyrą; ir
- geriau koordinuoti kovos su piktnaudžiavimu priemonių taikymą trečiųjų šalių atžvilgiu siekiant apsaugoti VN mokesčių bazes.

Atsižvelgiant į tai, šiame komunikate analizuojami ETT praktika grindžiami principai siekiant paskatinti bendresnio pobūdžio diskusiją apie tai, kaip tinkamai reaguoti į VN iškilusius sunkumus šioje srityje. Todėl šis komunikatas skirtas pateikti būsimų diskusijų su VN ir suinteresuotosiomis šalimis metmenis siekiant nagrinėti koordinuotų sprendimų galimybes šioje srityje.

Sąvoka „kovos su piktnaudžiavimu taisyklės“ apima įvairias taisykles, priemones ir praktiką. Kai kurios VN taiko bendrą piktnaudžiavimo sąvoką, grindžiamą teisės aktais arba teismų praktika. Kitos taiko konkretesnes kovos su piktnaudžiavimu nuostatas, pvz., kontroliuojamų užsienio subjektų (KUS) ir kapitalo nepakankamumo taisykles, kuriomis siekiama apsaugoti vidaus mokesčių bazę nuo tam tikro ardymo. Kitų rūšių specifinės kovos su piktnaudžiavimu nuostatos apima perėjimą nuo lengvatų prie kredito metodo tam tikrais tarpvalstybiniais atvejais (kai pajamoms iš užsienio šaltinių buvo taikomas mažesnis arba lengvatinis mokesčio tarifas) ir nuostatas, konkrečiai skirtas pasyviam investavimui kitose šalyse. Daug VN taiko ir bendrąsias, ir konkrečias kovos su piktnaudžiavimu taisykles. Kovos su piktnaudžiavimu taisyklės taip pat yra numatytos EB įmonių mokesčių direktyvose.

Kalbant apie nacionalinių kovos su piktnaudžiavimu priemonių derėjimą su EB teise, reikia skirti jų taikymą Bendrijoje (kurioje taikomos keturios pagrindinės laisvės) ir jų taikymą trečiųjų šalių atžvilgiu (kuriose taikomas tik laisvas kapitalo judėjimas)[2]. Todėl kovos su piktnaudžiavimu taisyklių taikymas trečiųjų šalių atžvilgiu yra atskirai aptariamas 4 skyriuje.

---

1 COM(2006) 823, 2006 12 19.

2 Galima pažymėti tai, kad tam tikrų kovos su piktnaudžiavimu nuostatų, numatytų mokesčių sutartyse su trečiosiomis šalimis, taikymas galėtų netiesiogiai turėti poveikio kitose VN esančių bendrovių steigimosi laisvei.

Šiame komunikate visas dėmesys skiriamas tik tiesioginiam apmokestinimui. Reikėtų, žinoma, pažymėti, kad Komisija vykdo aktyvią politiką, susijusią su kovos su mokesčių vengimu schemomis netiesioginio apmokestinimo srityje, ypač dėl PVM. Šiai politikai neabejotinai daro poveikį didesnis reglamentavimo derinimas netiesioginių mokesčių srityje ir tai, kad Direktyvoje 2006/112/EB[3], be kita ko, yra numatytos konkrečios taisyklės ir procedūros, leidžiančios VN kovoti su mokesčių vengimu ir imtis atitinkamų priemonių. Šiuo klausimu Komisija glaudžiai bendradarbiauja su VN ir įsteigusi specialias darbo grupes ėmėsi iniciatyvos kovojant su piktnaudžiavimo atvejais.

2. ETT PRAKTIKA GRINDŽIAMOS APIBRĖŽTYS IR PAGRINDINIAI PRINCIPAI

Vengimas ir piktnaudžiavimas

ETT laikosi nuomonės, kad asmuo, kuriam paprastai būtų taikoma Bendrijos teisė, gali netekti Bendrijos teise suteiktų teisių, jei jis mėgina jomis piktnaudžiauti. Tokie atvejai yra išskirtiniai: piktnaudžiaujama tik kai, nepaisant to, kad formaliai buvo laikomasi atitinkamose Bendrijos taisyklėse išdėstytų sąlygų, šių sąlygų tikslas nebuvo pasiektas, ir siekiama turėti naudos dirbtinai kuriant tam reikalingas sąlygas[4]. ETT visų pirma taikė šią doktriną Bendrijos eksporto grąžinamųjų išmokų ir PVM teisės aktams.

ETT praktikoje tiesioginio apmokestinimo srityje ETT papildomai pareiškė, kad tai, jog reikia užkirsti kelią mokesčių vengimui ar piktnaudžiavimui, gali būti visuomenės intereso lemiamas argumentas, kuriuo galima pateisinti pagrindinių laisvių suvaržymą[5]. Tačiau mokesčių vengimo sąvoka apsiriboja „visiškai fiktyviais susitarimais, kuriais siekiama apeiti susijusių valstybių narių teisės aktų taikymą“. Nacionalinės mokesčių taisyklės, kad būtų teisėtos, privalo būti proporcingos ir skirtos konkrečiam tikslui – užkirsti kelią *visiškai fiktyviems susitarimams*.

Visiškai fiktyvūs susitarimai

ETT, atsižvelgdamas į VN pateiktus argumentus, nustatė keletą veiksnių, kurių *vienų* nepakanka, kad būtų piktnaudžiaujamo pobūdžio, t. y. visiškai fiktyvūs susitarimai. ETT, pavyzdžiui, laikėsi nuomonės, kad vien to, jog pavaldžioji bendrovė yra įsteigta kitoje VN, negalima vertinti kaip mokesčių vengimo atsiradimo priežasties[6], ir tai, kad kitoje VN veikiančioje antrinėje buveinėje veiklą vykdo mokesčių mokėtojas iš savo kilmės valstybės narės, neužtikrina išvados, kad yra visiškai fiktyvus susitarimas[7]. ETT taip pat aiškiai patvirtino, kad yra visiškai teisėta sprendimą, kur steigti pavaldžiąją bendrovę, priimti atsižvelgiant į mokesčių sąlygas[8]. Tikslas sumažinti savo mokestinę naštą yra savaime svarbi komercinė aplinkybė, jei jo siekiant sudaryti susitarimai nereiškia dirbtinio pelno pervedimo. Jeigu mokesčių mokėtojai nepiktnaudžiauja, VN negali trukdyti naudotis judėjimo laisvės teisėmis paprasčiausiai dėl to, kad kitose VN yra mažesnis apmokestinimo lygis[9]. Tai taikoma net tuomet, kai kitų VN mokesčių sistemose yra numatyti specialūs palankūs režimai[10]. Dėl su

---

3 OL L 347, 2006 12 11, p. 1–118.
4 *Emsland-Stärke* C-110/99, #52-53; *Halifax* C-255/02, #74-75.
5 Pvz., *Lankhorst,* C-324/00, #37.
6 *ICI,* C-264/96, #26.
7 C-196/04, #69.
8 *Cadbury*, #37.
9 *Eurowings,* C-294/97, #44.
10 *Cadbury*, #36–38

ūkinės veiklos vieta susijusių iškraipymų, kylančių teikiant su EB sutartimi nesuderinamą valstybės pagalbą ir esant žalingai mokestinei konkurencijai, VN neturi teisės imtis vienašalių priemonių, skirtų, ribojant judėjimo laisvę, neleisti atsirasti su tokiais iškraipymais susijusiems padariniams[11]. Priešingai, tai reikia spręsti iš karto, pasitelkus tinkamas teisines ir politines procedūras. Kovos su piktnaudžiavimu priemonės, žinoma, taip pat privalo atitikti EB sutarties nuostatas dėl valstybės pagalbos[12]. Komisija ir toliau stebės, kaip taikomos EB sutartyje numatytos valstybės pagalbos taisyklės, ir rems Tarybos Elgesio kodekso grupės darbą.

Kad kovos su piktnaudžiavimu taisyklės būtų pagrįstos, jos turi būti pritaikytos situacijoms, kurioms būdingas papildomas piktnaudžiavimo elementas. ETT praktikoje neseniai buvo pateikta aiškesnių nuorodų, susijusių su piktnaudžiavimo, t. y. visiškai fiktyvių susitarimų, nustatymo kriterijais. *Cadbury* byloje ETT laikėsi nuomonės, kad buveinė laikoma tikra, jei, remiantis objektyvių veiksnių, kuriuos gali nustatyti trečiosios šalys, vertinimu (visų pirma fizinio patalpų, darbuotojų ir įrangos buvimo įrodymais) ji atitinka ekonominę tikrovę, t. y., kad tai faktiškai egzistuojanti įstaiga, užsiimanti tikra ekonominė veikla, o ne tik turi „pašto dėžutę“ ar „fasadinę“ pavaldžiąją įmonę[13]. *Thin Cap*[14] byloje buvo svarstoma ne tai, ar svarstomų mokesčių mokėtojų buveinė yra tikra, bet ar susijusi VN galėtų įvesti mokestinius suvaržymus susijusių bendrovių finansavimo susitarimams. ETT patvirtino, jog tai, kad finansinių sandorių tarp skirtingose VN esančių susijusių bendrovių terminai ir sąlygos skiriasi nuo terminų ir sąlygų, dėl kurių būtų susitarusiosios nesusijusios šalys, yra objektyvus elementas, kurį galima nešališkai patikrinti, siekiant nustatyti, ar svarstomas sandoris yra visiškai ar iš dalies tiktai fiktyvus susitarimas. Tuo remiantis parengtas teisės aktas buvo proporcingas su sąlyga, jei mokesčių mokėtojui buvo suteikta galimybė pateikti bet kokius komerciniu požiūriu pateisinančius susitarimą įrodymus.

Todėl norint nustatyti, ar susitarimas yra visiškai fiktyvus, reikia atlikti lyginamąją turinio ir formos analizę. Taikant atitinkamus kriterijus, atsižvelgiant į EB sutartyje numatytas laisves ir įmonių mokesčių direktyvas, būtina įvertinti jų tikslus ir siekius lyginant su tais, kuriais grindžiami jų būsimų naudos gavėjų (mokesčių mokėtojų) sudaryti susitarimai. Kai yra įmonių buveinės, neįmanoma išvengti sunkumų nustatant susitarimų ekonominio buvimo ir komercialumo lygmenį. Siekiant nustatyti, ar yra pakankamas pagrindas, be objektyvių veiksnių yra svarbūs šie kriterijai, kuriuos galima patikrinti: buveinės tikroji valdymo vieta ir jos fizinis buvimas, taip pat reali jai tenkanti komercinė rizika. Tačiau visiškai neaišku, kaip tokius kriterijus galima taikyti, pavyzdžiui, grupės finansinėms tarnyboms ir kontroliuojančiosioms bendrovėms, kurių veiklai vykdyti paprastai nereikia didelio fizinio dalyvavimo.

ETT paaiškino, kokiu mastu leidžiama taikyti tam tikrų rūšių kovos su mokesčių vengimu taisykles ir pateikė keletą kriterijų buveinės tikrumui ir mokesčių mokėtojų sudarytų susitarimų komerciniam pobūdžiui vertinti. Nors teismo praktika grindžiamų principų taikymas galiausiai priklauso nuo su konkrečiomis bylomis susijusių faktų, Komisija vis dėlto laikosi nuomonės, kad vertėtų nagrinėti, kaip praktiškai taikyti šiuos principus skirtingoms

---

11 Pvz., AG Léger *Cadbury byloje*, #55-60.

12 Žr. 1998 m. lapkričio 11 d. Komisijos pranešimą, OL C 384/98, visų pirma #13.

13 #67-68.

14 C-524/04.

ūkinės veiklos ir įmonių rūšims[15]. Ji siūlo tai daryti kartu su VN ir taip pat teigiamai vertintų verslo bendruomenės pastangas.

Proporcingumas

Remiantis *Cadbury* ir *Thin Cap* bylomis, siekiant nustatyti, ar sandoris yra visiškai fiktyvus susitarimas, nacionalinėse kovos su piktnaudžiavimu taisyklėse gali būti numatyti „saugaus prieglobsčio“ kriterijai, skirti tokioms situacijoms, kai yra labai didelė piktnaudžiavimo tikimybė. Iš tiesų Komisija pritaria generalinio advokato p. Geelhoed nuomonei: jis *Thin Cap* byloje teigė, kad nustatant pagrįstus galimus kriterijus padedama proporcingai taikyti nacionalines kovos su piktnaudžiavimu priemones, nes taip ne tik pagerinamas mokesčių mokėtojų teisinis tikrumas, bet ir palengvinamas mokesčių inspekcijų darbas[16].

Tačiau norint užtikrinti, kad neteisingų sankcijų nebūtų imamasi tikrų buveinių ir sandorių atžvilgiu, būtina, įtariant, kad egzistuoja visiškai fiktyvus susitarimas, suteikti mokesčių mokėtojui galimybę (netaikant pernelyg didelių administracinių suvaržymų) pateikti įrodymų, jog susitarimas sudarytas dėl komercinių priežasčių. Tai, kokiu mastu prievolė parodyti, kad sandoriais siekiama *bona fide* verslo tikslų, gali tekti mokesčių mokėtojui, galima nustatyti tik atsižvelgiant į konkretų atvejį. Atsižvelgdama į tai Komisijai mano, kad įrodymo našta neturėtų tekti tik mokesčių mokėtojui, ir kad reikėtų atsižvelgti į mokesčio mokėtojo bendrą gebėjimą laikytis reikalavimų ir į svarstomo susitarimo tipą. Siekiant proporcingumo taip pat labai svarbu, kad atitinkamo mokesčių inspekcijos vertinimo rezultato atžvilgiu būtų galima taikyti nepriklausomą teisminę kontrolę. Be to, apmokestinamųjų pajamų koregavimai dėl kovos su piktnaudžiavimu taisyklių taikymo turėtų būti ribojami tiek, kiek tai galima pagrįsti visiškai fiktyviu susitarimu. Kalbant apie grupės vidaus sandorius, tai reiškia, jog laikomasi principo „rinkos sąlygomis tarp nesusijusių šalių“, t. y. komercinių sąlygų, dėl kurių būtų susitarta tarp nesusijusių šalių, Tačiau tai, Komisijos nuomonė, neturėtų užkirsti kelio VN skirti baudas tiems mokesčių mokėtojams, kurie, kad išvengtų mokesčių, pasinaudojo piktnaudžiavimo schemomis.

3. KOVOS SU SUKČIAVIMU TAISYKLIŲ TAIKYMAS ES IR (ARBA) EEE

Bendroji dalis

Reikia, kad VN pajėgtų administruoti veiksmingas mokesčių sistemas ir neleistų, kad jų mokesčių bazės būtų nepagrįstai žlugdomos dėl netyčinio neapmokestinimo ir piktnaudžiavimo. Tuo pačiu metu svarbu užtikrinti, kad nebūtų pernelyg didelių kliūčių naudotis individams ir ekonominių operacijų vykdytojams Bendrijos teisės nuostatomis suteiktomis teisėmis. Todėl kovos su piktnaudžiavimu priemonės turėtų būti skirtos tik kovoti su visiškai fiktyviais susitarimais, kuriais siekiama apeiti nacionalinius teisės aktus (arba į nacionalinius teisės aktus perkeltas Bendrijos taisykles). Tas pats pasakytina ir apie kovos su piktnaudžiavimu priemonių taikymą EEE valstybių atžvilgiu (išskyrus atvejus, kai su

---

15 Atsižvelgiant į tai, galbūt vertėtų taip pat nagrinėti galimybę parengti nebaigtinį faktinių pavyzdžių, (kurie paprastai parodo, kad yra dirbtinis susitarimas: pvz., antrinės buveinės steigimas siekiant tiekti prekes arba teikti paslaugas iš kitos jurisdikcijos be realaus pagrindo ir nevykdant joje fizinės veiklos, arba dažniau pasitaiko tokių rūšių susitarimai, kurie neturi ūkinės veiklos tikslo (arba kurie gali net prieštarauti bendriems ūkinės veiklos interesams, arba dar daugiau – gali būti sudaryti siekiant išvengti mokesčių)) aprašymą.

16 #66.

atitinkamomis EEE valstybėmis nėra susitarta dėl tinkamų informacijos mainų). Siekiant užtikrinti, kad tokios taisyklės nebūtų neproporcingos tikslui sustabdyti piktnaudžiavimą ir užtikrinti teisinį tikrumą, turi būti tinkamos apsaugos priemonės, kad mokesčių mokėtojai turėtų galimybę pateikti bet kokius turimus komerciniu požiūriu pateisinančius susitarimą įrodymus.

Komisijos nuomone, būtų gaila, jei siekdamos išvengti kaltinimo dėl diskriminavimo VN tarpvalstybiniam mokesčių vengimui sustabdyti skirtas kovos su sukčiavimu priemones pradėtų taikyti išimtinai vidaus situacijoms, kai piktnaudžiavimo rizika negalima. Tokie vienašališki sprendimai tik kenkia VN ekonomikų konkurencingumui ir nėra naudingi vidaus rinkai. Generalinis advokatas p. Geelhoed *Thin Cap*[17] byloje pastebėjo, kad toks taikymas *„... visiškai beprasmiškas ir iš tiesų mažina ekonomikos veiksmingumą“*. Be to, tebėra ginčytina, ar išplėtus taikymą galima sėkmingai užtikrinti, kad visos ribojančios priemonės atitiktų EB sutartyje numatytus VN įsipareigojimus.

Be darnios VN mokesčių sistemų sąveikos gali atsirasti netyčinio neapmokestinimo atvejų ir piktnaudžiavimo galimybių, o tai pakenktų šių sistemų teisingumui ir pusiausvyrai. Gali atsirasti *neatitikimų,* pavyzdžiui, susijusių su skolos ir nuosavybės vertybinių popierių vertinimu. Viena VN gali laikyti, kad sandoris yra nuosavo kapitalo padidinimas ir todėl iš jo gaunamos pajamos neapmokestinamos (kaip pelno paskirstymas), o kita VN gali laikyti tokį patį sandorį paskola ir leisti atskaityti susijusius mokesčius (kaip palūkanos). Dėl to gali atsitikti taip, kad vienoje VN bus atskaityta, o kitoje VN nebus atitinkamai apmokestinta. Panašiai gali atsitikti su mišriais subjektais, t. y. subjektais, kuriuos viena VN laiko korporaciniais subjektais, o kita – skaidriais subjektais. Dėl šio skirtingo vertinimo gali būti taikomos dvigubos lengvatos arba dvigubas atskaitymas. Tokias problemas geriausia spręsti nedelsiant – mažinant neatitikimus. Jei to padaryti nepavyksta, pageidautina gerinti administracinį bendradarbiavimą siekiant nustatyti atvejus, kuomet naudojantis šiais neatitikimais piktnaudžiaujama. Komisija siūlo išsamiau svarstyti šiuos klausimus su VN siekiant nagrinėti galimų koordinuotų sprendimų šioje srityje galimybes.

Administracinis bendradarbiavimas dėl nesąžiningų mokestinių schemų ir konkrečių piktnaudžiavimo atvejų gali būti ypač svarbus užtikrinant kovos su piktnaudžiavimu priemonių veiksmingumą. Mokesčių vengimo schemos dažnai yra labai sudėtingos ir gali būti susijusios su operacijomis daugelyje skirtingų VN ir trečiųjų šalių; dėl to VN pačioms išsiaiškinti tokias schemas ir su jomis kovoti yra dar sunkiau. Be to, tikslinės kovos su piktnaudžiavimu priemonės pasižymi tuo, kad mokesčių administracijoms tenka didelė įrodinėjimo našta, todėl joms ypač svarbu bendradarbiauti. Taip pat turėtų būti naudinga VN keistis nacionalinio lygmens gerąją patirtimi.

VN mokesčių teisės aktuose numatytos bendros kovos su piktnaudžiavimu taisyklės

Su KUS (kontroliuojamais užsienio subjektais) susijusios taisyklės. Svarbiausias KUS taisyklių tikslas – užkirsti kelią bendrovėms rezidentėms vengti vidaus mokesčių pervedant pajamas pavaldžiosioms bendrovėms, įsikūrusioms šalyse, kuriose mokesčiai nėra dideli, ir, kaip pripažino ETT, KUS taisyklės apskritai yra tinkamos siekti šio tikslo. KUS taisyklių taikymo sritis bendrai apibrėžiama remiantis kriterijais, susijusiais su kontrole, veiksmingu apmokestinimo lygiu, veikla ir KUS pajamų rūšimi, ir jose paprastai numatoma, kad KUS pelnas gali būti priskiriamas jo pagrindinei šalyje įsisteigusiai bendrovei ir apmokestinamas

[17] #68.

pastarajai taikomais mokesčiais. Pagal KUS taisykles pavaldžiosios bendrovės pelnas skirtingai apmokestinamas dėl vienintelės priežasties – pavaldžioji bendrovė yra įsikūrusi kitoje valstybėje. Toks skirtingas apmokestinimas reiškia diskriminavimą, nebent tai galima pateisinti objektyviu ir rimtu padėties skirtumu. Taip pat užsienio pavaldžiosios bendrovės pelną įtraukus į pagrindinės bendrovės rezidentės apmokestinamąjį pelną atsiranda kliūtis, susijusi su pastarosios pajėgumu įsisteigti kitose VN (steigiant pavaldžiąsias bendroves).

Kadangi KUS taisyklės nebus visiškai panaikintos arba nebetaikomos ES ir (arba) EEE, todėl būtina užtikrinti, kad jos būtų taikomos tik visiškai fiktyviems susitarimams. Jų taikymo sritis gali būti susiaurinta numatant įvairias išimtis, pvz., priimtina paskirstymo politika, neapmokestinama (tikra pramonės ar komercinė) veikla, viešas kotiravimas ir kt., tačiau svarbiausia yra tai, kad mokesčių mokėtojams būtų suteikta galimybė parodyti, taikant teisminę kontrolę, kad jų sandoriais buvo siekiama *bona fide* verslo tikslų.

KUS tipo taisyklių taikymo apribojimais nepažeidžiamas sandorių kainodaros taisyklių, kurios gali būti dažniau naudojamos nekomerciniams kainodaros susitarimams tarp asocijuotų bendrovių, taikymas. Todėl KUS taisyklės gali ir toliau atlikti naudingą funkciją – papildyti įmonių įsisteigimo vietos ir sandorių kainodaros taisykles, nes jomis nustatomos priemonės kovoti su fiktyvesnėmis mokesčių planavimo rūšimis, t. y. pelno (popieriuje) nukreipimas į kontroliuojamas bendroves, kurios yra apsimestinai įsteigtos kitose VN arba EEE valstybėse. Vis dėl to VN turi užtikrinti, kad tokios priemonės nebūtų taikomos antrinėms buveinėms kitose VN ir EEE šalyse, užsiimančioms tikra ūkine veikla, ir kad jomis nebūtų siekiama daugiau, nei būtina siekiant jų viešai pareikšto tikslo – spręsti dirbtinio pelno perkėlimo problemas.

Kapitalo nepakankamumo taisyklės. Kapitalo nepakankamumo taisykles galima parengti vadovaujantis įvairiais metodais: jos parodo skirtingus VN požiūrius ir teisines tradicijas. Tačiau šių taisyklių atsiradimo aplinkybės yra panašios. Dėl skolos ir nuosavo kapitalo finansavimo kyla skirtingų mokestinių pasekmių. Finansuojant bendrovę iš nuosavo kapitalo paprastai pelnas paskirstomas akcininkams dividendų pavidalu, tačiau tik apmokestinus pelną pavaldžiosios bendrovės lygiu. Finansuojant skolą bus mokamos palūkanos kreditoriams (kurie taip pat gali būti akcininkais), tačiau tokie mokėjimai paprastai mažina apmokestinamąjį pavaldžiosios bendrovės pelną. Dėl dividendų ir palūkanų taip pat gali būti su išskaičiuojamuoju mokesčiu susijusių pasekmių. Skirtingai vertinant skolos ir nuosavo kapitalo finansavimą pagal nacionalinę mokesčių teisę (ir dvišaliu lygiu), dėl ko šaltinio valstybės palūkanų apmokestinimo teisės paprastai yra labiau ribojamos, nei dividendų apmokestinimo teisės, skolos finansavimas tampa gerokai patrauklesniu tarpvalstybiniu požiūriu, todėl gali atsirasti pavaldžiosios bendrovės valstybės mokesčių bazės ardymas.

Iš viso panaikinus kapitalo nepakankamumo taisykles arba jų netaikant operacijoms su skolintojais, reziduojančiais kitose VN arba EEE valstybėse, būtų išvengta skirtingo pavaldžiųjų bendrovių rezidenčių pagal jų pagrindinės bendrovės buveinę ES ir (arba) EEE vertinimo. Komisija laikosi nuomonės, kad VN vis dėlto turėtų būti pajėgios apsaugoti savo mokesčių bazes nuo fiktyvių ardomųjų veiksmų taikydamos struktūrišką skolų finansavimą, taip pat ES ir (arba) EEE. Po *Lankhorst* bylos kai kurios VN bandė išvengti kaltinimo diskriminavimu ir pradėjo plačiau taikyti kapitalo nepakankamumo taisykles – taip pat tik nacionaliniu lygiu veikiantiems subjektams. Kaip aptarta pirmiau, tai nėra pageidautina.

Thin Cap byloje ETT pripažino, kad kapitalo nepakankamumo prevencijos priemonės *per se* nėra neleistinos. Tačiau jos turi būti taikomos tik fiktyviems susitarimams. Tą galima pasiekti užtikrinant, kad susijusių bendrovių skolos finansavimo susitarimų sąlygos nesiskirtų nuo tų,

dėl kurių būtų susitarusios nesusijusios šalys, arba kad jos būtų grindžiamos kitais tinkamais komerciniais motyvais. Komisija mano, kad dėl kapitalo nepakankamumo taisyklių ETT nustatyti principai taip pat taikomi sandorių kainodaros taisyklėms; jie yra labai svarbūs siekiant užtikrinti, kad atskirų valstybių nacionalinės mokesčių sistemos ir toliau egzistuotų. VN mokesčių sistemos negali būti veiksmingos, jeigu jomis negalima užtikrinti, kad šių valstybių mokesčių bazės nebūtų ardomos dėl nekomercinių asocijuotų bendrovių susitarimų.

4. KOVOS SU PIKTNAUDŽIAVIMU TAISYKLIŲ TAIKYMAS TREČIŲJŲ ŠALIŲ ATŽVILGIU

KUS taisyklėmis apibrėžiamas užsienio bendrovės, kurią kontroliuoja bendrovė rezidentė, pelno apmokestinimas. Kadangi tokios taisyklės yra skirtos ir turi poveikio tik akcininkams rezidentams, kurie neabejotinai daro poveikį užsienio bendrovei (paprastai pagrindinei įmonių grupės bendrovei), jų esmė – tai bendrovių (o tam tikrais atvejais – individų) pajėgumas steigtis (steigiant pavaldžiąsias bendroves) kitose šalyse. Panašiai VN kapitalo nepakankamumo taisyklės yra išimtinai skirtos grupės skolų finansavimo susitarimams, t. y. jos yra taikomos tik tais atvejais, kai užsienio akcininkas valdo pagrindinę akcinio kapitalo dalį pavaldžioje bendrovėje rezidentėje. Todėl kapitalo nepakankamumo taisyklės taip pat yra akivaizdžiai susijusios su įsisteigimo laisve ir, kaip ir KUS taisyklių atveju, jų taikymas turi būti nagrinėjamas tik atsižvelgiant į EB sutarties 43 straipsnį[18].

Kadangi pagal Bendrijos teisę VN nereikalaujama vengti diskriminavimo, susijusio su jų piliečių steigimusi ne Bendrijos teritorijoje arba su trečiųjų šalių piliečių steigimusi VN teritorijoje[19], diskriminavimo problemų nekyla tais atvejais, kai kontroliuojamoji bendrovė arba kreditorius ir (arba) akcininkas yra įsikūrę trečiojoje šalyje. Todėl VN neturėtų būti draudžiama taikyti KUS ir kapitalo nepakankamumo taisykles trečiųjų šalių atžvilgiu. Bendrijos teise nenustatoma jokių specialių reikalavimų dėl tokių teisės aktų taikymo sandoriams už ES ribų pagrįstumo[20].

Vis dėlto, jei tos taisyklės būtų taikomos ne tik santykiams ir sandoriams tarp įmonių grupės bendrovių (ar kitu būdu susijusių šalių, kai viena šalis neabejotinai turi poveikio kitai šaliai) ir tokiu mastu, kad tai būtų galima pagrįsti, jos turėtų atitikti EB sutarties 56 straipsnį, o trečiųjų šalių atžvilgiu jos taip pat turėtų būti taikomos tik visiškai fiktyviems susitarimams (išskyrus atvejus, kai su susijusia trečiąja šalimi nėra tinkamų informacijos mainų)

.Įmonių mokesčių direktyvos taikomos tik VN įsisteigusioms bendrovėms ir jomis bendrai siekiama sudaryti *Bendrijoje* sąlygas, kurios būtų panašios į vidaus rinkos sąlygas, pašalinant mokestines kliūtis tarpvalstybinio lygmens pertvarkymui ir dividendų, palūkanų bei autorinių atlyginimų mokėjimui. Vadinasi, jomis nesiekiama, pavyzdžiui, palengvinti susitarimų, kuriais siekiama vengti išskaičiuojamųjų mokesčių, taikomų ne Europos subjektų mokėjimams, jei tokie susitarimai neturi jokio komercinio tikslo. Atsižvelgiant į tai galima pažymėti, kad tokioms vengimo schemoms kelią užkirsti galima bent jau gerai koordinuojant kovos su mokesčių vengimu priemonių taikymą (jei nepavyksta jų taikyti vienodai).

---

18 *Lasertec,* C-492/04, #20.

19 Kaip ETT pažymėjo *ICI* byloje: „ (...) priimant sprendimą dėl klausimo, susijusio su situacija, kuriai Bendrijos teisė netaikoma, pagal Bendrijos teisę nacionalinio teismo nereikalaujama aiškinti nacionalinių teisės aktų taip, kad jie atitiktų Bendrijos teisę, arba kad tie teisės aktai nebebūtų taikomi (...)“ #34.

20 Tačiau taikyti gali būti draudžiama pagal atitinkamą dvigubo apmokestinimo išvengimo susitarimą.

Komisija laikosi nuomonės, ypač atsižvelgdama į VN kovos su mokesčių vengimu taisyklių taikymą tarptautinėms mokesčių vengimo schemoms, kad VN narės, norėdamos apsaugoti savo mokesčių bazes, turėtų stengtis geriau koordinuoti kovos su piktnaudžiavimu priemones trečiųjų šalių atžvilgiu. Toks koordinavimas gali apimti administracinį bendradarbiavimą (pvz., keitimasis informacija ir gerąja patirtimi). Komisija taip pat skatina VN, prireikus, plėtoti administracinį bendradarbiavimą su ne ES partnerėmis.

5. IŠVADOS

ETT paskelbė keletą svarbių sprendimų šioje srityje, kuriuose išaiškino teisėto kovos su mokesčių vengimu taisyklių naudojimo ribotumus. Nėra abejonių, kad sprendimai turės didelio poveikio galiojančioms taisyklėms, kurios nebuvo suformuluotos atsižvelgiant į šiuos ribotumus. Visiškai aišku, kad taisyklės neturi būti per plačiai taikomos, o turi būti skirtos atvejams, kai nėra tikros buveinės arba, dažniau, kai trūksta komercinio pagrindimo.

Todėl VN kovos su mokesčių vengimu taisyklės turi būti visuotinai persvarstytos. Komisija nori remti VN ir padėti joms atliekant šiuos persvarstymus. Komisijos požiūriu, nors ETT pateikė aiškius kriterijus, kurie turi būti taikomi atskirais atvejais, galima nagrinėti praktinį šių principų taikymą neapsiribojant konkrečioms situacijoms būdingomis aplinkybėmis. Todėl Komisija ragina VN ir kitas suinteresuotąsias šalis bendradarbiauti siekiant skatinti geriau suprasti, kokios bus pasekmės VN mokesčių sistemoms. Komisija taip pat nori išsamiau nagrinėti konkrečių koordinuotų sprendimų taikymo galimybes glaudžiai bendradarbiaujant su VN, siekiant:

- kurti bendras piktnaudžiavimo ir visiškai fiktyvių susitarimų apibrėžtis (siekiant teikti patarimus dėl šių sąvokų taikymo tiesioginių mokesčių srityje);
- gerinti administracinį bendradarbiavimą, kad būtų veiksmingiau nustatomos ir sustabdomos piktnaudžiavimo ir nesąžiningos mokesčių schemos;
- dalytis gerąja patirtimi, kuri būtų suderinama su EB teise, visų pirma siekiant užtikrinti kovos su piktnaudžiavimu priemonių proporcingumą;
- mažinti galimus neatitikimus, dėl kurių pasitaiko netyčinis neapmokestinimas; ir
- užtikrinti geresnį kovos su piktnaudžiavimu taisyklių koordinavimą trečiųjų šalių atžvilgiu.

Komisija ragina Tarybą, Europos Parlamentą ir Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetą pateikti savo nuomonę dėl šio komunikato.