

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Dianos Dansevičiūtės

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

studijų šakos studentės

Magistrinis darbas

**Estiško ir Lietuviško pelno apmokestinimo modelių lyginamoji analizė
Comparative Analysis of Estonian and Lithuanian Corporate Income
Taxation Models**

Vadovas: lekt. dr. Povilas Gruodis

Recenzentas: prof. dr. Vitas Vasiliauskas

Vilnius

2022

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe aptarta pelno apmokestinimo modelių klasifikacija, remiantis Estijos ir Lietuvos valstybių pelno apmokestinimo modelių teisiniu reguliavimu, šiuos modelius klasifikuojant į dvipakopius ir vienpakopius. Analizuojamas ir lyginamas pelno apmokestinimo modelių taikymas ir reguliavimas Estijoje ir Lietuvoje, jų skirtumai ir panašumai. Taip pat, aptariama bendros (konsoliduotos) pelno mokesčio bazės nustatymo iniciatyvos įtaka Estijos ir Lietuvos pelno apmokestinimo modeliams. Pateikiamos rekomendacijos ir išvalgos dėl pelno apmokestinimo modelių Estijoje ir Lietuvoje koregavimo, taip pat analizuojama ar (ne)verta pakeisti Lietuvoje taikomo modelio į Estijoje taikomą modelį.

Pagrindiniai žodžiai: Pelno apmokestinimo modeliai, Lietuvos pelno apmokestinimo modelis, Estijos pelno apmokestinimo modelis, pelno apmokestinimo modelių lyginamoji analizė.

This work discusses the classification of corporate taxation models based on the legal regulation of Estonian and Lithuanian corporate taxation models, classifying these models into two-tier and one-tier. The application and regulation of corporate taxation models in Estonia and Lithuania, their differences and similarities are analyzed and compared. The influence of the initiative to establish a common (consolidated) corporate tax base on Estonian and Lithuanian corporate taxation models is also discussed. Recommendations and insights on the adjustment of corporate taxation models in Estonia and Lithuania are provided, and it is also analyzed whether it is (not) worthwhile to change the model applied in Lithuania to the model applied in Estonia.

Keywords: Corporate Income Taxation Models, Lithuanian Corporate Income Taxation Model, Estonian Corporate Income Taxation Model, Comparative Analysis of Corporate Income Taxation Models.

TURINYS

ĮVADAS	4
1. PELNO APMOKESTINIMO HARMONIZAVIMAS EUROPOS SĄJUNGOJE IR MODELIŲ KLASIFIKACIJA.....	7
2. ESTIJOS IR LIETUVOS PELNO APMOKESTINIMO MODELIŲ LYGINAMOJI ANALIZĖ	19
2.1 Pelnų apmokestinimo lygmuo.....	19
2.2 Dividendų apmokestinimo lygmuo	24
2.3 Estijos ir Lietuvos pelno apmokestinimo mokesčių elementų lyginamoji analizė ..	30
3. LIETUVIŠKOJO IR ESTIŠKOJO PELNO APMOKESTINIMO MODELIŲ ĮTAKA INVESTICIJOMS.....	43
IŠVADOS	53
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	56
SANTRAUKA	59
SUMMARY	60

IVADAS

Temos aktualumas. Kiekvienai valstybei vykdančioms viešąsias funkcijas būtina surinkti tam tikro dydžio kapitalą šių funkcijų vykdymui, todėl kartu su valstybe atsirado ir mokesčių finansinis institutas, kuris užtikrino minėtų valstybės pagrindinių funkcijų įvykdymą. Vienas iš šių mokesčių yra pelno apmokestinimas, kurį valstybės reguliuoja taikydamos įvairius pelno apmokestinimo modelius.

Didžiosios Britanijos mokslininkas R. H. Coase teigė, kad „teisininkai patys paims iš ekonomikos teorijos jiems naudingą patirtį ir dėl to turės lemiamą pranašumą prieš ekonomistus atlikdami tyrimus jiems geriau žinomose tam tikrose srityse“, pavyzdžiui, mokesčių teisėje. Tiek minėtų autorių, tiek ir kitų, pavyzdžiui, F. A. von Hayek, R. Dworkin, H. J. Berman, darbuose sutinkama minčių, kad tarpdiscipliniškumas, specialių ekonomikos mokslo žinių pritaikymas teisės tyrimuose skatintinas ir pagrįstas konstruktyvaus teisinio reguliavimo kūrimo bruožas. Pastebėtina, kad teisės teorijoje sutinkama netgi tokių idėjų, kad apmokestinimas, mokesčių pajamų surinkimas į biudžetą ir jų perskirstymas (taigi, ir apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, kadangi finansinės apskaitos nuostatas inkorporavus į apmokestinimo pelno mokesčiu normas jos tampa mokesčių) yra ne ekonomikos (ekonomikai neįdomūs), o tik teisės mokslo objektas. Akcentuotina, kad žmonijos intelektinė, techninė ir ekonominė raida nuolatos veikia teisę, todėl pastaraisiais dešimtmečiais šalia tradicinių teisinius santykius reglamentuojančių institutų atsiranda naujų, sudėtingų ir detalių teisės aktų, reglamentuojančių svarbias ekonominių-teisinių santykių sritis. Profesorius R. Van den Bergh akcentuoja, jog specifiniuose teisės pošakiuose besispecializuojantys teisės mokslininkai ne tik turi, bet privalo tirti ekonomikos mokslo institutus, ką pagrindžia tiek atliktų naujausių tyrimų rezultatai, tiek ir vėlesnis jų sėkmingas taikymas teisės praktikoje (Endrijaitis, M. 2015, p. 5-6).

Taigi, priklausomai nuo taikomo pelno apmokestinimo modelio, valstybėje gali didėti arba mažėti investuotojų, kurie investuodami kelia valstybės pridėtinę vertę ir steigia naujas darbo vietas. Taigi, pasirinkus investicijoms patraukliausią pelno apmokestinimo modelį valstybė gali pasiekti ekonominį pakilimą. Lietuva taiko dvipakopį arba klasikinį pelno apmokestinimo modelį, o Estija taiko vienpakopį arba paskirstomojo pelno apmokestinimo modelį. Pastaruosius keletą metų Lietuvoje, viešojoje erdvėje kyla diskusijų, kuris pelno apmokestinimo modelis labiau palankus valstybei ir patrauklus investuotojams, lyginami Lietuvos ir Estijos pelno apmokestinimo modeliai. Vieni mokslininkai teigia, jog Lietuviškasis

pelno apmokestinimo modelis yra tinkamas, tačiau yra ir mokslininkų, kurie teigia, jog Estijos pelno apmokestinimo modelis yra palankesnis. Minėtų aktualijų kontekste Lietuvos laisvosios rinkos institutas 2021 metais išleidžia analizę, kuris pelno apmokestinimo modelis būtų palankiausias Lietuvoje. Taip pat 2022 metais išleistas aiškinamasis raštas dėl Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 5 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto, kuriame siūloma atsisakyti reinvestuoto pelno apmokestinimo. Autoriaus nuomone, svarbu paminėti, jog Estijoje pajamų mokestis yra taikomas ir fiziniams, ir juridiniams asmenims, todėl pabrėžiama, jog vengiant sukelti neaiškumų moksliniame darbe bus vartojama sąvoka pajamų mokestis. Anaiptol, analizuojant Lietuvoje taikomą teisinį reguliavimą, kai bus kalbama apie juridinius asmenis, bus vartojama sąvoka pelno mokestis, o kai subjektas bus fizinis asmuo – pajamų mokestis.

Kadangi kyla tiek diskusijų, kuris pelno apmokestinimo modelis palankiausias Lietuvai, o kitais žodžiais, kuris pelno apmokestinimo modelis pritrauks daugiausia investuotojų, svarbu paanalizuoti ir palyginti šiuos pelno apmokestinimo modelius tarpusavyje ir aktualu nustatyti jų įtaką investuotojų pritraukimui ir bendros (konsoliduotos) pelno mokesčio bazės nustatymo iniciatyvos įtaką Estijos ir Lietuvos pelno bazėms.

Darbo tikslas. Darbe bus siekiama atskleisti Lietuvos ir Estijos pelno apmokestinimo modelių skirtumus ir panašumus, taip pat jų įtaką investicijų pritraukimui ir ekonominiam augimui. Nustaćius tai bus bandoma išskirti Lietuvos pelno apmokestinimo modelio modifikavimui skirtas rekomendacijas, kurios padėtų padidinti Lietuvos pelno apmokestinimo modelio įtaką didesniai investicijų pritraukimui, ekonominiam augimui ir kitiems galimiems rodikliams. Vertinama bendros (konsoliduotos) pelno mokesčio bazės nustatymo iniciatyvos įtaka Estijos ir Lietuvos pelno apmokestinimo modeliams.

Darbo uždaviniai.

1. Analizuoti pelno apmokestinimo procesą pagal pelno apmokestinimo modelius esančius Lietuvoje, Estijoje;
2. Lyginti Estijos pelno apmokestinimo reglamentavimą ir Lietuvos pelno apmokestinimo reglamentavimą (išskiriant pelno ir pajamų mokesčių elementų skirtumus);
3. Įvertinti Estijos ir Lietuvos pelno apmokestinimo modelių privalumus ir trūkumus;
4. Nustatyti bendros (konsoliduotos) pelno mokesčio bazės iniciatyvos įtaką Estijos ir Lietuvos bazėms.

Objektas. Estijos ir Lietuvos pelno apmokestinimo sistemos, teisinio reguliavimo lyginimas, pranašumai ir trūkumai.

Tyrimo metodai:

- Lingvistinis (kalbinis) – taikomas analizuojant teisės aktų nuostatas.
- Lyginamasis – taikomas teisės aktų lyginamajai analizei, analizuojant klasikinį pelno apmokestinimo ir paskirstomąjį pelno apmokestinimo metodus.
- Teleologinis – pasitelkiamas aiškinant įstatymų leidėjo valią.
- Sisteminės analizės – sistemiškai analizuojant ir siekiant išskirti teisės aktų reguliavimo panašumus ir skirtumus tarptautiniuose ir nacionaliniuose teisės aktuose.

Darbo originalumas. Darbo originalumas pasireiškia tuo, kad analizuojami pelno apmokestinimo modeliai, kurie lemia investicijų pritraukimą ir ekonomikos ir kitų sričių rodiklių augimą valstybėje. Taikant patraukliausią investuotojams ir verslininkams pelno apmokestinimo modelį, valstybės ekonomika sparčiai augtų, daugėtų steigiamų naujų darbo vietų, bendras vidaus produkto rodiklis kiltų. Ši tema daugiausiai analizuota ekonomistų P. Gylio, I. Šimonytės, R. Vainienės ir kitų, tačiau per teisinę prizmę ši tema tik paliečiama Mindaugo Luko daktaro disertacijoje ir kituose darbuose. Kadangi Lietuvos mokslinėje literatūroje tokio pobūdžio nuodugnaus Lietuvos ir Estijos pelno apmokestinimo modelių lyginimo analizės nėra, todėl šiame darbe pateikiama šių modelių analizė, lyginimas, probleminiai aspektai ir jų modifikavimo rekomendacijos.

Svarbiausi šaltiniai.

Šiame darbe remiamasi moksliniais straipsniais, Lietuvos Respublikos įstatymais ir jų aiškinamaisiais raštais. Taip pat remiamasi Estijos Respublikos įstatymais ir jų aiškinamaisiais raštais. Remtasi ir užsienio autorių šaltiniais, Europos sąjungos išleistais teisės aktais.

1. PELNO APMOKESTINIMO HARMONIZAVIMAS EUROPOS SĄJUNGOJE IR MODELIŲ KLASIFIKACIJA

Valstybės funkcijoms vykdyti būtini tam tikri finansiniai ištekliai, kurių svarbiausias šaltinis yra valstybės pajamos. Šios lėšos į valstybės išdą patenka iš pagrindinių šaltinių, tokių kaip mokesčiai (ekonomine prasme įskaitant ir socialinį draudimą ir sveikatos įmokos), dividendai ir valstybės įmonių pelnai, pajamos iš sandorių dėl turto ir įsipareigojimų prisiėmimo. Pagrindinė mokesčių funkcija – fiskalinė, o pagrindinis mokesčių tikslas – pajamos. Svarbiausi yra tie mokesčiai, kurie generuoja daugiausiai pajamų, iš kurių galima finansuoti tam tikras veiklas kuriomis naudojasi visuomenė. Iš visų išvardytų pajamų kategorijų mokesčiai laikomi didžiausiu įplaukų ir pajamų šaltiniu, todėl mokesčių politika yra pajamų politikos dėmesio centre (Naraškevičiūtė, V. Lakštutienė, A., 2003). Neišvengiamai susiduriama su globalizacijos procesu, tačiau globalizacija yra natūralus ir neišvengiamas procesas, kuris leidžia subjektams ekonominę veiklą vykdyti už nacionalinės valstybės ribų. Šią teisę užtikrina ir Europos sąjungos steigimo sutartis, taip pat Europos ekonominės bendrijos steigimo sutartis (toliau – **EEB**), kuriose užtikrinama teisė laisvai judėti, prekiauti ir sukurtas bendros rinkos principas (Europos Sąjungos Steigimo sutartis, 1997) (toliau – **SESV**).

Vykstant globalizacijos procesui Europos Sąjungos šalys konkuruoja Europos Sąjungos vidaus rinkoje ir pasaulinėje rinkoje siekdamos pritraukti kuo daugiau iš ne rezidentų vienetų pelno į savo valstybės vidaus biudžetą, todėl valstybės, siekdamos pritraukti kuo daugiau investicijų, skatinti naujų darbo vietų steigimą, kelti bendrąjį vidaus produktą, konkuruoja Europos Sąjungos viduje modifikuodamos mokesčių politiką ir sistemas.

Vykstant globalizacijos procesui atsiranda dvigubo pelno apmokestinimo problema. Pirma, įmonės pelnas apmokestinamas įmonės lygmenyje (pelno mokestis) taip pat kaip ir išmokant akcininkams dividendus (pajamų mokestis). Dauguma Europos Sąjungos šalių susidūrė su šia dvigubo apmokestinimo problema. Dauguma šalių, norėdami palengvinti pelno dvigubo apmokestinimo našta, reglamentuoja tam tikras dividendų lengvatų normas akcininkų apmokestinimo lygmenyje (įskaitymo sistema, kredito metodas arba specialus gyventojų pajamų mokestis).

Antra, pelnas yra paskirstomas užsienio investuotojams (privatiems investuotojams, arba užsienio vienetams), kuris gali būti apmokestinamas šaltinio šalyje, kurioje gaunamas šis pelnas, ir vieneto rezidavimo šalyje, taigi, atsiranda problema: kuri šalis gali apmokestinti dividendus? Matoma, jog yra ypač svarbu tinkamai ir aiškiai reglamentuoti dividendų

išmokėjimą, nes gali susidaryti išorinio dvigubo apmokestinimo situacija, kai dividendai apmokestinami ir šaltinio valstybėje, ir rezidavimo valstybėje. Europos Sąjungos direktyvos yra nukreiptos būtent į dvigubo apmokestinimo panaikinimą ir visos direktyvos yra priimtos šiam pagrindiniam tikslui.

Pastebėtina tai, kad, kaip pažymi ir jau minėti G. Mendoza ir L. Tesar, kone absoliuti dauguma matytų tyrimų pirmiausia remiasi aiškiai deklaruojamomis ar nutylimomis prezumpcijomis, jog konkuravimas mokesčiais yra žalingas, vienareikšmiškai vedantis visiškai tam tikrų (kapitalo) mokesčių atsisakymo (de jure ar de facto) link, o mokesčių politikų derinimas yra tinkamiausias sprendimas išsaugoti ir didinti visuotinę gerovę. Vis dėlto nei literatūroje, nei praktikoje neteko aptikti pavyzdžių, kad konkreti valstybė būtų priversta ar savanoriškai mažintų ar visikai atsisakytų apmokestinimo tik dėl kitų šalių sukurto konkurencinio spaudimo (Lukas, M. (2013) p. 158). Prieš pradėdant nagrinėti aukščiau išvardintų situacijų harmonizavimo būdus, svarbu apibrėžti dvigubo apmokestinimo sampratą ir klasifikaciją. Teisinis (tarptautinis) dvigubas apmokestinimas panaikinamas valstybėms sudarius mokesčio sutartį ir joje pasidalijus apmokestinimo teises, o ekonominis (nacionalinis) dvigubas tų pačių pajamų apmokestinimas panaikinamas naudojant kainų koregavimą (Paulauskas, 2006, p. 37). Viena iš pagrindinių teisinio dvigubo pelno apmokestinimo išvengimo priemonių yra direktyvos.

Europos Sąjungos valstybės narės taiko pelno mokesčių sistemas, kurios buvo sukurtos reguliuoti ekonomiškai neintegruotas į Europos Sąjungą nepriklausomas valstybes. Europos Teisingumo Teismas dar kartą pabrėžė šį faktą priimant sprendimus, kuriuose sprendžiami įvairūs mokesčių politikos, pažeidimų aspektai ir *de facto* Europos Sąjungos Konstitucija. 2000 m. kovo mėn. posėdyje Lisabonoje Europos Vadovų Taryba (sudėtyje yra Europos Sąjungos valstybių narių valstybių ar vyriausybių vadovai) priėmė tai, kas buvo pradėta vadinti Lisabonos tikslais: „nauja strategija ateinančiam dešimtmečiui, tapti konkurencingiausia ir dinamiškiausia, išmintimi pagrįsta ekonomika pasaulyje, galinčia tvariai augti ir steigti daugiau ir geresnių darbo vietų bei didinti socialinę sanglaudą.“ 2001 m. pabaigoje Europos Komisija – vykdomoji institucija, teigė, kad „Europos Sąjungos įmonių apmokestinimo reforma yra itin svarbi Lisabonos tikslų pasiekimui“ ir pasiūlė Europos komisijos nariams, kad valstybės turėtų suderinti savo pelno mokesčius.

Europos sąjungoje mokesčių harmonizavimas seniai prasidėjęs procesas, kuris tik įsteigus Europos Sąjungos bendriją prasidėjo ir buvo pradėta kalbėti apie teisės aktų harmonizavimą.

Netiesioginių mokesčių kaip pridėtinės vertės mokesčių, maitų, akcizų harmonizavimo procesas Europos Sąjungoje yra toli pažengęs ir plėtojosi sėkmingai, kadangi SESV 110 – 113 straipsniuose – mokesčių nuostatos, skirtos užtikrinti vieningą rinką ir išvengti konkurencijos iškraipymo, suteikia Europos Sąjungai šią galimybę. Direktyva yra viena svarbesnių Europos Sąjungos politikos priemonių pelno apmokestinimo srityje, siekianti dvigubo apmokestinimo panaikinimo bei kliūčių vidaus rinkoje pašalinimo, leidžiant įmonėms laisvai veikti visoje Europos Sąjungoje. Taip pat užtikrinamas tarp valstybių narių įmonių gaunamų dividendų nediskriminacinis apmokestinimas (M. Vaitkūnas, 2010, p. 31).

Tačiau dėl pilno tiesioginių mokesčių harmonizavimo Europos Sąjungos valstybės narėms nepavyksta susitarti, todėl tiesioginiai mokesčiai yra harmonizuoti sektoriniu būdu. Išskiriamos keturios sritys, susijusios su tiesioginių mokesčių harmonizavimu, kurios yra harmonizuotos direktyvomis Europos Sąjungos mastu, tai yra tų sričių apmokestinimo taisyklės yra bendros / vienodos bet kurioje iš Europos Sąjungos valstybių narių:

1. ES motininių – dukterinių įmonių direktyva (Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms – iš principo pagal šią direktyvą yra harmonizuotas dividendų arba paskirstyto pelno apmokestinimas pelno mokesčiu.
2. ES palūkanų ir honorarų direktyva (Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių – sritis, kuri yra harmonizuota ES mastu yra palūkanų pvz. už paskolas ir honorarų pvz. už *know how* apmokestinimas (vaikščiojančių tarp susijusių įmonių).
3. ES susijungimų direktyva (Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą (kodifikuota redakcija) – reorganizavimo atvejai ir kaip apmokestinami tie reorganizavimai.
4. Mokesčių vengimo prevencijos direktyva (angl. *Anti tax-avoidance directive*) nauja sritis (2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės) – ji yra susijusi ne tiek su konkrečios srities apmokestinimu, bet daugiau su antivengiminiais dalykais. Mokestinių ginčų sprendimo mechanizmai Europos

Sajungoje (Arbitražo konvencija ir mokestinių ginčų sprendimo mechanizmo direktyva, kuriais reglamentuotas procesas kaip yra sprendžiami mokestiniai ginčai Europos Sąjungoje).

Pažymėtina, kad vien jau direktyvos *per se*, nustatydamas valstybėms narėms privalomas įgyvendinti nuostatas ir įpareigodamos užtikrinti atitinkamus teisinius ar ekonominius tikslus, savaime yra suverenitetą konkrečioje srityje ribojantis veiksnys, todėl natūralu, kad ir visos aukščiau išvardintos tiesioginio apmokestinimo direktyvos yra *a priori* imperatyvai valstybių narių fiskalinės politikos sprendimams. Tačiau, be bendrojo įpareigojimo priimant atitinkamus sprendimus įvertinti ir atsižvelgti, kiekvienos šių direktyvų savaip daro įtaką konkuravimo mokesčiais aplinkai ir net ne vien tik Europos Sąjungoje ar Europos ekonominėje erdvėje (Lukas, M. 2013, p 208). Šių direktyvų turinys pašalina neigiamus mokestinius veiksnius, tokius kaip dvigubas apmokestinimas, kurie atsiranda esant mokestiniams santykiams tarp vienetų, kurie vykdo savo ekonominę veiklą ne tapačiose rezidavimo valstybėse, kuriose reguliavimas apmokestina identiškas ar iš esmės identiškas pajamas.

Dar prieš pusę amžiaus valstybės finansai buvo grynai vidaus, suverenų reikalas, o dabar šalys patiria nemenką išorės veiksnių, kitų šalių vykdomos finansų politikos poveikį. Jei šalis mažindama mokesčius ar net kai kuriuos iš jų naikindama siekia pritraukti kitose šalyse esantį kapitalą ar santaupas, ji, kai kurių ekonomistų požiūriu, gali suduoti smūgį kitų šalių mokesčių bazei, bent dalį jos perimdama. Tai vadinama tarptautine mokesčių konkurencija (Gylis, P. 2006, p. 17). Didelė konkurencija tarp valstybių narių tiesioginių mokesčių srityje, skatina mokesčių tarifų mažinimą ir valstybės narės stengiasi konkuruoti mažesniais mokesčių tarifais, modifikuodamos mokesčių bazes, norėdamos pritraukti ne rezidentų vienetų investicijas.

2011 metais Europos tarybai pateiktas Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės projektas. Dar 2011 metais atsiradusi iniciatyva, kurios bendras tikslas – skatinti Europos Sąjungos tarpvalstybines investicijas ir sąžiningą konkurenciją vidaus rinkoje bei didinti našumą, ekonomikos augimą ir klestėjimą sąjungoje, tai bendros (konsoliduotos) pelno mokesčio bazės nustatymo iniciatyva (toliau – **B(K)PMB**). Šis pasiūlymas yra visuotinio suformuluoto paskirstymo (angl. *General formula apportionment*), bazės nustatymo ir padalijimo metodo pavyzdys, kurį Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (angl. *Organisation for Economic Co-operation and Development*) (toliau – **EBPO**) atmetė, dėl sudėtingo direktyvos įdiegimo. Anot EBPO komiteto visuotinis

suformuluotas paskirstymas kelia riziką ne vienpusiam interpretavimui ir taikymui. Reguliavimo painumas, skirtingų principų koreliacija tarpusavyje (ištiestos rankos nacionalinės sistemos ir B(K)PMB) kels riziką dvigubam apmokestinimui ir neapmokestinimui. Tačiau yra mokslininkų, kurie įžvelgia, jog būtent priėmus šios iniciatyvos direktyvą bus harmonizuotas pelno mokestis ir bus sumažinta dvigubo apmokestinimo rizika. Anaiptol B(K)PMB pagrindinis tikslas yra supaprastinti pelno apmokestinimo sistemą Europos Sąjungoje ir panaikinti rinkos iškraipymus, atsižvelgiant į tai, jog šiuo metu Europos Sąjungoje yra 27 pelno apmokestinimo sistemos, visos yra skirtingos ir autentiškos, kelia dvigubo apmokestinimo riziką. B(K)PMB turi tris specifinius tikslus: atitikties sąnaudų sumažinimas, dvigubo apmokestinimo panaikinimas ir perviršinio apmokestinimo panaikinimas, nes nėra tarpvalstybinio nuostolių atlyginimo galimybės.

Bendra bazė, reiškia vieną bendrą pelno nustatymo taisyklių rinkinį Europos įmonių grupėms, kurios pasirinko bendrą sistemą. Konsoliduota bazė – visų grupės įmonių pelnas ir nuostoliai sujungiami į vieną bendrą grupės mokesčių bazę, o tai reiškia automatinį visišką tarpvalstybinių nuostolių atleidimą sandoriams ir dvigubo apmokestinimo išnykimą. Konceptualiai, B(K)PMB reguliavimo principas yra panašus į Europos Sąjungos pridėtinės vertės mokesčio reguliavimą (toliau – PVM), tai jog, sukuriama viena mokesčio bazė visos Europos Sąjungų mastu, tačiau iš esmės skiriasi nuo PVM teisės aktų, nes visiškai abstrakčiai aptaria apmokestinimą nuo sandoriais pagrįsto mokesčio bazės paskirstymo į atskiras mokesčių jurisdikcijas.

Taigi, šios iniciatyvos esmė sukurti bendra pelno apmokestinimo apskaičiavimo taisykles. Praktiškai ši situacija atrodytų taip, jog įmonė, vykdanči savo veiklą keliose Europos Sąjungos valstybės narėse, konsoliduotą pelną ir teiktų tik vieną mokesčio deklaraciją. Vadovaujantis šia iniciatyva, nustatytus pelno mokesčio bazę, ši pagal tam tikrą formulę būtų proporcingai apskaičiuota ir padalinta tarp valstybių narių. Paskirsčius pelno mokesčio bazę valstybės narės įgis galimybę apmokestinti tenkančią dalį pagal savo pelno tarifą, tačiau šis siūlymas, harmonizuojantis mokesčius, užkirstų kelią valstybės narėms konkuruoti. Taip pat pabrėžiamas didžiausias minusas, jog nebus leidžiama valstybėms pasirinkti palankiausio mokestinio režimo. Teigiama, jog priėmus sprendimą įvesti B(K)PMB direktyvą, Europos industrija galėtų sutaupyti apie 3 milijardus eurų: 1,5 milijardai už automatinę visišką tarpvalstybinį nuostolių atlyginimą; 1 milijardas eurų už mažesnes tarpvalstybines plėtros

sąnaudas ir 700 milijonų eurų už 27 skirtingų mokesčių sistemų ir mokesčių administravimo panaikinimą (Wattel, J. P., Terra, M.M. B. (2012) p. 379).

Taip pat kyla diskusijų dėl naujos iniciatyvos pakeičiančios B(K)PMB iniciatyvą, „EuroCommerce“, atstovaujanti Europos mažmeninės ir didmeninės prekybos sektoriams, palankiai įvertino planą sukurti vieningą pelno apmokestinimo sistemą ir teigė, kad skirtingi mokesčių modeliai yra pagrindinė išlaidų kliūtis visoje Europos Sąjungos bendrojoje rinkoje. Planas, pavadintas BEFIT – verslas Europoje: pajamų apmokestinimo sistema – Europos Sąjunga sudarys bendrą pelno mokesčio taisyklių sąvadą. Teigiama, kad bus teisingesnis apmokestinimo teisių paskirstymas tarp Europos Sąjungos valstybių narių. Jis pakeis esamą pasiūlymą dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės B(K)PMB, kuris bus atšauktas. Tačiau verta prisiminti kiek metų truko nuo B(K)PMB iniciatyvos pasiūlymo pateikimo ir iniciatyvos direktyvos pirminio varianto pateikimo, todėl šiai naujai iniciatyvai manytina, kad proceso eiga iki jos pateikimo truks ilgai.

Taigi vykstant diskusijai ar reikia (ne)priimti B(K)PMB direktyvą, taip pat kyla diskusijų, kuri pelno apmokestinimo sistema palankiausia ir neutraliausia. Todėl dėl pelno mokesčio svarbos valstybių biudžetams, pasaulyje yra aktyviai diskutuojama, kuris pelno apmokestinimo modelis yra palankiausias valstybei. Autoriaus nuomone, minėtuose moksliniuose šaltiniuose nėra išnagrinėta viena iš aktualiausių Europos Sąjungos iniciatyvų – B(K)PMB ir jos įtaka klasikiniam pelno apmokestinimo ir paskirstomojo pelno apmokestinimo modeliams. Manoma, jog priėmus šią iniciatyvą Paskirstomojo pelno modelis taptų nuostolingas ir nebe patrauklus, tačiau, tam, kad patvirtinti arba paneigti šį teiginį, visų pirma reikia išnagrinėti pelno apmokestinimo sistemą ir tik po to sistemos adaptaciją ar koreliaciją įvedus B(K)PMB, pabrėžiama, jog tai bus nagrinėjama antroje šio darbo dalyje.

Mokesčiai yra vienas iš pagrindinių painingos šaltinių įmonių vertinime. Svarbu ne tik atsižvelgti į skirtingas mokesčių rūšis, įvairių pajamų, šaltinių mokesčių tarifus ir jų poveikį akcininkų pelnui, bet ir apmokestinimo taisykles ir procedūras, kurios skiriasi priklausomai nuo šalies. Taigi, investuotojams renkantis valstybę į kurią investuos yra svarbu pasirinkti kuo palankesnę pelno apmokestinimo modelį. Remiantis EBPO, pasirenkant dividendų apmokestinimą kaip pagrindinį vertinimo elementą, išskiriami šie pagrindiniai pelno apmokestinimo modeliai:

1. **Klasikinė pelno apmokestinimo sistema** (angl. *Classical System*) – ši sistema taip pat šaltiniuose įvardijama kaip pelno apmokestinimo sistema (angl. *corporate income*

system – CIT) dividendų pajamos akcininkų lygmeniu apmokestinamos taip pat, kaip ir įmonės lygmenio gaunamos pajamos. Vienas iš pagrindinių skirtumų yra apmokestinimo momentas, pajamos apmokestinamos kai jos gaunamos (taikomas Austrijoje, Belgijoje; Čekijoje, Vokietijoje, Islandijoje, Airijoje, Italijoje, Izraelyje, Lietuvoje, Švedijoje *etc.*);

2. **Modifikuota klasikinė pelno apmokestinimo sistema** (angl. *modified classical System*) – ši sistema skiriasi nuo klasikinės pelno apmokestinimo sistemos tuo, kad dividendų pajamos yra apmokestinamos mažesniais tarifais, nei kitų formų kapitalo pajamos įmonių lygmeniu, tačiau skiriasi ne tik tai nuo klasikinės pelno apmokestinimo sistemos, kiekviena iš valstybių modifikuoja klasikinį pelno apmokestinimo modelį unikalčiai, pavyzdžiui Lenkija vertinama, jog ji taiko modifikuotą klasikinį pelno apmokestinimo modelį, tačiau pelno apmokestinamas grynasis pinigų srautas (angl. *cash flow*) (taikomas Danijoje, Graikijoje, Lenkijoje, Portugalijoje, Šveicarijoje *etc.*);
3. **Išlygų sistema**¹ (angl. *exemption system*) – akcininkų lygyje dividendai neapmokestinami jokiais kitais mokesčiais, išskyrus pelno mokesčiu, o įmonės lygmeniu pelnas neapmokestinamas, anaipol kaip kitose pelno apmokestinimo modeliuose. Šios sistemos išskirtinumas nuo kitų sistemų yra pelno apmokestinimo momentas – pelnas apmokestinamas jį paskirstant. Šios sistemos pradininke yra Estija, ši sistema vadinama neutraliąją grynujų pinigų srauto apmokestinimo (angl. *cash-flow*) sistema, tačiau Estijoje iki šiol nėra pripažįstama, jog Estijoje yra taikomas grynujų pinigų srauto apmokestinimas, tolimesnėje šio darbo dalyje bus aptarta grynojo pinigų srauto apmokestinimo ypatumai ir jo taikymas Estijoje (taikomas Estijoje, Latvijoje);
4. **Dalinio įtraukimo sistema** (angl. *partial inclusion system*) – šioje sistemoje dalis gautų dividendų priskiriama akcininkų apmokestinamoms pajamoms reiškia, kad tik dalis dividendų pajamų yra apmokestinamos akcininkų lygmeniu. Kai kurios EBPO šalys palyginus neseniai įdiegė tokią sistemą. Kai kurios šalys perėjo prie šios sistemos iš priskyrimo sistemos, o kai kurios pereina iš klasikinės pelno apmokestinimo sistemos. Dalinio įtraukimo sistema praktiškai yra panaši į modifikuotą klasikinę

¹ Autorius pabrėžia, jog vietoje erdvėje Estijoje taikomas pelno apmokestinimo modelis vadinamas paskirstomojo pelno apmokestinimo modeliu (angl. *Distributed Profit Taxation System*), todėl siekiant aiškumo, darbe Estijoje taikomas pelno modelis bus vadinamas paskirstomojo pelno apmokestinimo modeliu

pelno apmokestinimo sistemą, tačiau yra sumažinamos apmokestinamosios pajamos vietoj sumažinamo mokesčio tarifo (taikomas Prancūzijoje, Suomijoje, Turkijoje, Liuksemburge ir etc.);

5. **Dalinio nuskaitymo sistema** (angl. *partial imputation system*) - yra sistema, pagal kurią įmonės sumokėto pelno mokesčio dalis nuo pelno yra įskaitomas į dividendus gaunančių akcininkų gyventojų pajamų mokesčio prievolę. akcininkai gauna kreditą, lygų procentui (dažniausiai 50 %) sumokėto pelno mokesčio. Taigi, visa kita efektyvus dividendų mokesčio tarifas, nuosavų išteklių ir įsiskolinimų santykis – yra mažesnis pagal pilno nuskaitymo sistemą nei dalinio nuskaitymo sistema (taikomas tik Didžiojoje Britanijoje);
6. **Pilno nuskaitymo sistema** (angl. *full imputation system*) – pagal kurią įmonės visas sumokėtas pelno mokeskis nuo pelno yra įskaitomas į dividendus gaunančių akcininkų gyventojų pajamų mokesčio prievolę. Akcininkai gauna kreditą, lygų 100% sumokėtų pelno mokesčių. Jei pelno mokesčio tarifas yra ne mažesnis kaip dividendų mokesčio tarifas, tada šis kreditas efektyviai pašalina dividendų apmokestinimą. Priešingu atveju efektyvus dividendų mokeskis sumažinamas iki skirtumo tarp dividendų ir pelno mokesčio tarifus (taikomas Australijoje; Kanadoje; Naujojoje Zelandijoje, Meksikoje ir etc.);
7. **Akcininkų akcijų neapmokestinimo modelis** (angl. *allowance for shareholder equity tax system – ASE*) – Ši sistema taikoma tik Norvegijoje – įprastą pelną taip pat atleidžia nuo dvigubo apmokestinimo. Tačiau šis modelis numato mokesčių lengvatas nuosavybės gražai ne įmonių lygmeniu, bet asmeniniu lygmeniu.
8. Ir kitos mokesčių sistemos, kurios taikomos vienetinėse valstybėse kaip Japonijoje ir etc.

Dargi svarbu paminėti, jog Europos sąjungoje nėra vienodų pelno apmokestinimo modelių, kiekvienos valstybės pelno apmokestinimo modelis yra autentiškas ir modifikuotas atsižvelgiant į valstybės mokesčių politiką, tai yra tik modelių klasifikacija į grupes, pagal modelių išskirtinius elementus, kurie apibrėžti prie kiekvieno modelio.

Siekiant likti magistrinio darbo temos ribose bus analizuojami du pelno apmokestinimo modeliai: dvipakopis arba klasikinis pelno mokesčio nuo pajamų modelis (angl. *Classic System*) (toliau – **Klasikinis pelno apmokestinimo modelis**) ir vienpakopis arba

paskirstomojo pelno apmokestinimo modelis (angl. *Distributed Profit Taxation System*) (toliau – **Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelis**).

Iki aštuntojo dešimtmečio daugumoje pramoninių šalių veikė Klasikines pelno apmokestinimo modelis, dėl kurio buvo dvigubas pajamų apmokestinimas – vieną kartą įmonių ir kitą kartą akcininkų lygiu. Taigi Klasikinis pelno apmokestinimo modelis praktikoje taikomas ne vieną dešimtmetį. Gyžtant į šiuos laikus, Klasikinis pelno apmokestinimo modelis yra taikomas Lietuvoje, prieš tai buvo taikomas ir Estijoje, Latvijoje, Lenkijoje, tačiau šios šalys perėjo prie paskirstomojo pelno apmokestinimo modelio. Nors pelno mokesčio dydis pagal Klasikinį pelno apmokestinimo modelį lemiamas uždirbtam pelnui per mokestinį laikotarpį, o pagal Paskirstytojo pelno apmokestinimo modelį, kuris Estijoje buvo įvestas 2000 m., įmonės turi mokėti tik pajamų mokestį nuo paskirstytos jų pelno dalies. Pelnas gali būti legaliai paskirstytas tokiomis formomis dividendų, akcijų supirkimo ar akcinio kapitalo sumažinimo, o daugeliu atvejų neapmokestinama paskirstytojo pelno gavėjo lygiu (Income Tax Act, 2000). Kaip ir minėta būtent noras tapti patraukliausiu užsienio investuotojams ir tapti konkurencingiausiu Europos Sąjungoje, skatina valstybes keisti savo pelno apmokestinimo mokesčių sistemas. Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelis taip pat buvo pristatytas ir Gruzijoje 2017 m. ir Latvijoje 2018 m. Taip pat svarbu paminėti, kad dėl Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelio Estija užėmė pirmą vietą tarptautinių mokesčių konkurencingiausiame indekse (Alley, C., Bentley D. 2005).

Techniškai Paskirstytojo pelno apmokestinimo modelis leidžia įmonei atidėti savo pajamų mokesčio prievolę neribotam laikotarpiui (kol įmonės pelnas nebus paskirstytas). Žiūrint iš akcininkų perspektyvos, tokia situacija potencialiai sukuria pranašumą Estijoje veikiančiai įmonei – veikiančiai įmonei pagal Paskirstytojo pelno apmokestinimo modelį turėtų būti vertingesnė nei įmonė veikianti pagal Klasikinį pelno apmokestinimo modelį. Pelnas apmokestinimas tik perskirstant jį ir tik akcininko lygyje, priešingai nei Klasikiniame pelno apmokestinimo modelyje. Kaip ir minėta, Klasikinis pelno apmokestinimo modelis dvigubai apmokestina uždirbtą įmonės pelną dvejuose lygmenyse: įmonės ir akcininkų, ši situacija vertintina kaip ekonominis dvigubas apmokestinimas. Tačiau valstybės, taikydamos šį modelį, siekdamos panaikinti dvigubą mokestinę naštą uždirbtam kapitalui, reglamentuoja mokestines lengvatas, kurių taikymo spektras yra išplėstas siekiant užtikrinti mokestinės naštos pusiausvyrą.

Svarbu pabrėžti, jog šioje situacijoje dvigubas apmokestinimas yra vertintinas skeptiškai, kai kurie mokslininkai teigia, jog tai nėra nacionalinis dvigubas apmokestinimas, nes mokestinė prievolė kyla skirtingiems asmenims pirmame lygmenyje – vienetui, antrame lygmenyje akcininkams. Anaiptol, mokslinėje literatūroje Johnson (2007), Gordon (2014) ir kiti, skatina naikinti pelno mokesti bei teigia, kad efektyvi mokesčių sistema neturėtų apmokestinti kapitalo pajamų, kaip ir minėta aukščiau ekonominis (nacionalinis) dvigubas apmokestinimas užkerta kelią investavimui, taip pat netaikant pelno mokesčio kapitalui kapitalo uždirbtos pajamos būtų efektyviai reinvestuotos į vieneto veiklą ir apmokestinamos tik paskirstant pelną, kaip pagal Paskirstamojo pelno apmokestinimo modelį. Tačiau vyrauja ir priešinga nuomonė, jog panaikinus pelno mokestį valstybės biudžetas patirtų negrįžtamos žalos, būtų skatinama socialinė atskirtis (Pranckėnienė, 2001; Kuodis, 2008). Siūloma pertvarkyti pelno mokestį taip, jog mokestinė sistema efektyviai konkuruotu su kitomis pelno apmokestinimo sistemomis: sumažinus mokestinę naštą, supaprastinus mokesčio administravimą, kaskart pasikeitus politinėms jėgoms nepradedant įgyvendinti mokestinių reformų būtų sudaroma palanki terpė steigtis įmonėms ir pritraukti naujų investuotojų į šalį (Martūzaitė, 2011). Taigi matoma, jog mokslinėje literatūroje nėra pateiktos vienareikšmiškos nuomonės, kuri pelno apmokestinimo sistema būtų palankiausia mokestinei sistemai ir efektyviau leidžianti konkuruoti su kitomis valstybėmis narėmis. Autorius, sutinka su pozicija, jog panaikinus pelno mokestį įmonės lygmeniu būtų padaryta žala valstybės biudžetui, tačiau kita vertus būtų didinamas reinvestuojamo pelno mąstas. Svarstyтина, jog dėl šios priežasties galimai valstybės svarstančios galimybę pereiti prie Paskirstomo pelno apmokestinimo modelio abejoja jo stabilumu ir poveikiu valstybės „ekosistemai“, atsižvelgiant į tai, jog Paskirstomasis pelno apmokestinimo modelis yra pakankamai „jaunas“ lyginant su kitais pelno apmokestinimo modeliais.

Lyginant Klasikinį pelno apmokestinimo modelį su modifikuotu klasikiniu ir dalinio nuskaitymo pelno apmokestinimo modeliais, šie sušvelnina antrąjį akcininkų gaunamų pajamų apmokestinimo lygį. Taigi, lyginant Klasikinį pelno apmokestinimo modelį su modifikuotu pelno apmokestinimo ir/ar dalinio nuskaitymo pelno apmokestinimo modeliais, nuosavų išteklių ir įsiskolinimų santykis (mokesčių tarifai) yra didesni būtent Klasikiniame pelno apmokestinimo modelyje. Kaip ir galima tikėtis, įmonėms šalyse, kuriose yra taikomas ne Klasikinis pelno apmokestinimo modelis paprastai išmokama daugiau dividendų, turi mažesnę sverto koeficientą ir investuoja aukštesniu lygiu nei įmonės šalyse, kuriose yra Klasikinis pelno

apmokestinimo modelis. Pabrėžtina, jog iš visų minėtų aukščiau modelių Estiškasis yra naujusias modelis, kuris skatina investicijas į inovacijas, įskaitant, bet ne tik moksliniams tyrimams ir plėtrai, dėl savo paprastumo ir vienpakopės sistemos. Autoriaus nuomone, būtent Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelio paprastumas ir daro jį konkurencingiausia pasaulyje, teigiama, jog įmonės, kurios vykdo veiklą Estijoje finansinėms apskaitoms išieškoja mažiausiai laiko lyginant su kitais pelno apmokestinimo modeliais.

Visgi, minėta anksčiau, kad būtent plačiausiai taikomas modelis Europos Sąjungos šalyse yra Klasikinis pelno apmokestinimo modelis. Pabrėžtina, kad dalinio ar visiško nuskaitymo pelno apmokestinimo modeliai Europos Sąjungoje netaikomi, nes 2000 m. Verkooyen byloje ETT taip nusprendė įskaitymo sistemos pažeidė Europos Komisijos draudimą trukdyti tarpvalstybinei ekonominei veiklai, nes šios sistemos diskriminavo užsienio akcininkus (Europos Teisingumo teismo 2000 m. birželio 6 d. sprendimas byloje *Staatssecretaris van Financiën v B.G.M. Verkooyen* Nr. C-35/98). Po šios reikšmingos bylos, Europos Sąjungoje septynios valstybės taikančios šį modelį, perėjo į kitus modelius (Devereux, M., van der Horst, A., Loretz, S., Bettendorf, L., 2011).

Taigi apibendrinant galima teigti, kad Europos Sąjunga siekia vieningos mokesčių sistemos, tačiau stabdantysis veiksnys yra nevienodas teisės pagrindas reglamentuojant tiesioginius ir netiesioginius mokesčius valstybės narėse, tačiau akivaizdu, kad stabdantysis veiksnys yra vieningo balsavimo reikalavimas. Tiesioginiai mokesčiai, o šiuo atveju valstybių narių mokestinės sistemos yra Europos Sąjungos valstybės narių įrankis, kuriuo valstybės narės konkuruoja su vidaus ir išores valstybėmis. Lyginant Klasikinį pelno apmokestinimo modelį su modifikuota klasikiniu ir dalinio nuskaitymo pelno apmokestinimo modeliais, šie sušvelnina antrąjį akcininkų gaunamų pajamų apmokestinimo lygį. Taigi, visa kita (konkrečiai mokesčių tarifai) vienodi, nuosavų išteklių ir įsiskolinimų santykis yra didesnis pagal Klasikinę pelno apmokestinimo modelį nei pagal modifikuotą pelno apmokestinimo ir nuskaitymo pelno apmokestinimo modelius. Klasikinis pelno apmokestinimo režimas pasižymi sudėtingumu, kompleksišku lyginant su Paskirstomojo pelno apmokestinimo modeliu, kuris kaip teigiama pasižymi paprastumu ir aiškumu, skatina investicijas. Nepaisant išdėstytų teiginių, Klasikinis pelno apmokestinimo modelis vis dar yra dominuojantis tarp Europos Sąjungos valstybių narių, dėl savo patikimumo ir senumo. Tačiau Lietuvos informacijos šaltiniuose ir ne tik, yra aktyviai skatinama pakeisti taikoma Klasikinį pelno

apmokestinimo modelį į pakankamai palyginus naują Paskirstomąjį pelno apmokestinimo modelį, kuris galėtų ateityje tapti naujuoju dominuojančiu modeliu.

2. ESTIJOS IR LIETUVOS PELNO APMOKESTINIMO MODELIŲ LYGINAMOJI ANALIZĖ

Viešojoje erdvėje teigiama, kad Estijoje taikomas pelno apmokestinimo modelis pasižymi paprastumu ir aiškumu, tačiau tuo pat metu formuojasi ir klaidinga visuomenės nuomonė, kad Estijoje taikomas nulinis pelno mokestis tai yra pelnas neapmokestinamas arba teigiama, jog Estija yra mokesčių rojus (angl. *tax heaven*). Priežastis, kodėl visuomenė buvo klaidinama tokiu teiginiu, tai, jog Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelis buvo/yra suprastas klaidingai. Dėl šio nesupratimo, manoma, kad pelno mokestis Estijoje yra 0 % tarifo, kas yra neteisinga. Todėl autoriaus nuomone yra būtina išanalizuoti šias pakopas ir mokesčių struktūros elementų teisinį reguliavimą, ir atskleisti modelių ypatumus.

2.1 Pelno apmokestinimo lygmuo

Europos Sąjungos mastu pelno mokestis yra nuolatinė diskusijų tema, kadangi šis mokestis veikia bendrąją rinką, veikia kapitalo judėjimą ir pilnai harmonizuoto pelno mokesčio Europos Sąjungos mastu nėra. Europos Sąjunga yra nuėjusi tokiu keliu, kad yra harmonizuotos atskiros pelno apmokestinimo sritys. Šiuo metu atskirų pelno apmokestinimo sektorių harmonizacija yra atlikta per pelno mokesčio direktyvas, tačiau pastoviai diskutuojama, kad galbūt reiktų suderinti pelno mokesčio bazę visos Europos Sąjungos mastu (konsoliduoti pelno mokesčio bazę), tai yra bazė nuo kurios būtų mokamas pelno mokestis, tačiau tarifai gali skirtis.

Lietuvoje pelno mokestis biudžeto sudėtyje yra vienas iš svarbiausių mokesčių užima šeštąją vietą. Bendrasis vidaus produktas (toliau – **BVP**) – šalyje sukurtų prekių ir paslaugų bendra vertė per tam tikrą laiko tarpą. Kai sakoma, kad BVP paaugo tai reiškia, kad ekonomika vystėsi, o jeigu sakoma, kad BVP kirto – ekonomika traukėsi. Lietuvoje iš pelno mokesčio 2022 metais prognozuojama gauti 1,247 mlrd. eurų pajamų, arba 11,2 % visų valstybės biudžeto pajamų (be Europos Sąjungos lėšų) ir 2,2 % BVP to meto kainomis. Matoma akivaizdi pelno mokesčio svarba BVP augimui. Lietuvoje juridinio asmens pelno mokestis, kurio reglamentavimas kadaise buvo kitoks, tačiau principiniai aspektai išliko tie patys, tačiau lyginant su iki 2002 metų buvusiu apmokestinimu, akivaizdžiai dabartinis apmokestinimas yra geresnės kokybės. Pagal dabartinį pelno mokestį mokestinė prievolė yra siejama su subjektiškumu, neįvardinant teisinės formos ar statuso.

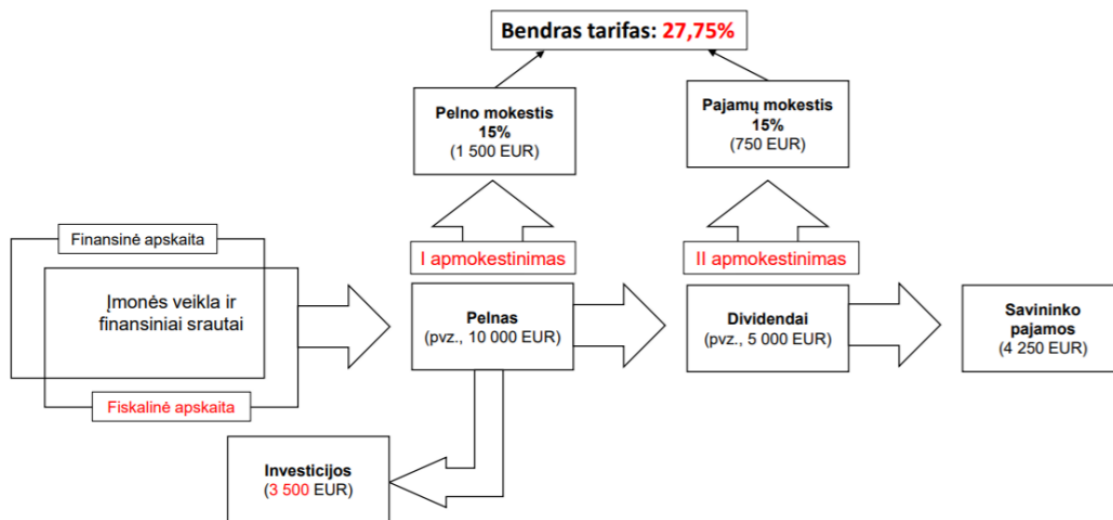
Pelno apmokestinimo lygmuo Estijos pelno apmokestinimo modelyje nėra apmokestinamas, tačiau Lietuvoje taikomame Klasikiniame pelno apmokestinimo modelyje

pelno apmokestinimas įmonės lygmenyje egzistuoja. Atsižvelgiant į tai, jog Estijoje šis lygmuo nėra apmokestinamas, 2 dalies 1 skyriuje bus analizuojama Lietuvos pelno apmokestinimo įmonės lygmenyje taikymas. Autoriaus nuomone svarbu aptarti šį etapą, norint suprasti ir išgryninti modelių skirtumus.

Klasikinis pelno apmokestinimo modelis gali pasižymėti progresyvumu, tai yra pelno mokestis proporcingai apskaičiuojamas uždirbtam juridinio asmens pelnui. Šis progresyvumas atsiskleidžia ir Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo (toliau – **PMĮ**) 1 straipsnio 1 dalyje, kurioje sakoma, kad: „nustato uždirbto pelno ir (arba) gautų pajamų apmokestinimo pelno mokesčiu tvarką“ (Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas, 2001), tačiau Lietuvoje taikomo pelno mokesčio progresyvumas gali būti vertinamas tiek neigiamai, tiek teigiamai. Dėl pelno mokesčio progresyvumo galimai skatinama juridinius asmenis slėpti uždirbamas pajamas, neteisėtai padidinti juridinio asmens sąnaudas, mažinti vykdomos ekonominės naudos našumą. Kita vertus yra ir teigiamų Klasikinio pelno mokesčio modelio taikymo aspektų: surenkamos pajamos į valstybės biudžetą (minėta, jog pelno mokestis yra vienas iš pagrindinių mokesčių surenkamų į valstybės biudžetą), tolygiai paskirstoma mokesčių našta (Snitkienė K., Senkus K. ir Budrionytė R., 2018, p. 19, p. 99).

Lietuvos laisvosios rinkos institutas (toliau – **LLRI**) pateikė schemą, kuri vizualiai parodo kaip yra apmokestinamas pelnas Lietuvoje taikant Klasikinį pelno apmokestinimo modelį:

Schema. Dabartinė dvigubo apmokestinimo sistema²



Šaltinis: LLRI, [interaktyvus, žiūrėta 2022 m. vasario 14 d.] Prieiga per internetą: <https://www.llri.lt/wp-content/uploads/2021/01/LLRI-pasiulymas-del-pelno-mokescio.pdf>.

Pagal aukščiau pateiktą schemą matoma, jog Lietuvoje taikomas Klasikinis pelno apmokestinimo modelis yra dvigubo pelno apmokestinimo sistema, kada pelnas yra apmokestinamas du kartus: įmonės lygmenyje ir paskirstant grynąjį pelną dividendais dalyviams. Taigi, tos pačios pajamos apmokestinamas du kartus mokant skirtingiems subjektams 15% pelno ir pajamų mokesčius, o tai reiškia ekonominę (nacionalinę) dvigubą apmokestinimą. Dvigubas apmokestinimas nacionaliniu lygmeniu – kai tos pačios pajamos yra apmokestinamos du kartus. Šių dviejų galimų apmokestinimo lygių egzistavimas gali lemti, viena vertus ekonominę dvigubą apmokestinimą (apmokestinimas tos pačios pajamos du kartus, dviejų skirtingų mokesčių mokėtojų rankose) ir, kita vertus, teisinis dvigubas apmokestinimas (apmokestinimas tos pačios pajamos du kartus to paties mokesčių mokėtojo rankose). Atsiranda dvigubas ekonominis apmokestinimas, kai, pavyzdžiui, apmokestinamas tas pats pelnas pirmiausia įmonės rankose kaip pelno mokestis, o antrasis – rankose akcininkas kaip pajamų mokestį. Autoriaus nuomonė, svarbu pabrėžti, šį dvigubo apmokestinimo buvimo momentą, kadangi būtent šis momentas vertinamas kontraversiškai, tam tikruose šaltiniuose teigiama, jog šiame etape nėra dvigubo apmokestinimo, o kituose priešingai. Nepaneigiamas

² Autoriaus nuomone, schema dabartinė dvigubo apmokestinimo sistema yra netiksli, kadangi dividendai apmokestinami pajamų arba pelno mokesčiu priklausomai nuo apmokestinamo subjekto t. y. jeigu apmokestinamas fizinis asmuo, jis moka pajamų mokestį, jeigu juridinis asmuo moka pelno mokestį.

faktas, jog tos pačios pajamos apmokestinamos du kartus ir mokestine našta padvigubinama, tačiau iš kitos pusės visuomenės ir valstybės interesas yra surinkti kuo daugiau mokesčių, šiuo atveju svarstyтина, ar tikrai padaroma tokia didelė žala įmonės lygmeniu apmokestinant pajamas, kurios vėliau gali būti reinvestuotos į juridinį asmenį?

Pirmajame apmokestinimo etape pelno mokestis mokamas 15% nuo pajamų, tačiau svarbu pabrėžti, jog PMĮ ir kiti teisės aktai reglamentuoja mokestines lengvatas, kurios palengvina vieneto mokestinę našta. Teisės literatūroje pateiktas toks mokestinių lengvatų klasifikavimas į grupes: atleidimas nuo mokesčio (mokesčio išimčių taikymas), mokesčio bazės sumažinimas, mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas (mokesčio nuolaidų taikymas) (A. Medelienė, B. Sudavičius, 2011, p. 97). Taigi, mokestinės lengvatos Klasikiniame pelno apmokestinimo modelyje yra įrankis lengvinantis mokesčių mokėtojo mokestinę našta. Šios mokestinės lengvatos suteikia galimybę juridiniams asmenims daugiau pelno reinvestuoti, skatina verslumą.

Lietuvoje taikomas pelno mokesčio lengvatiniai 15 %, 5 % ir 0 % mokesčio tarifai, taikomos tokios pelno mokesčio lengvatos juridiniams asmenims:

1. Gamybinė įmonė, turinti riboto darbingumo asmenų lengvata;
2. Filmų kūrimo lengvata;
3. Apmokestinamojo pelno sumažinimas dėl vykdomo investicinio projekto;
4. Mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros (toliau – **MTEP**) sąnaudų lengvata;
5. Laisvosios ekonominės zonos (toliau – **LEZ**) lengvata.

Lengvatiniai pelno mokesčio tarifai skirstomi į:

Pirmas - Vienetų, kur darbuotojų yra iki 10 ir kurių mokestinio laikotarpio mokestinė suma neviršija 300 000 eurų – pirmojo mokestinio laikotarpio pelnas apsimokestina – 0 procento pelno mokesčiu, o paskutinesnių – pelnas apsimokestina 5% pelno mokesčio tarifu. Tokio vieneto savininku turi būti fizinis asmuo ir toks vienetas neturi būti susijęs su kitais vienetais, t. y. jis neturi būti kažkokios vienetų grupės nariu ir kt. Principas, kad šis lengvatinis tarifas taikomas smulkiems vienetais, nes darbuotojų iki dešimt ir apyvarta per mokestinį laikotarpį – maža ir savininkas fizinis asmuo. Matome aiškią pelno mokesčio režimo orientaciją į nedidelius vienetus – smulkusis verslas.

Antras – kooperatinių bendrovių, kurių daugiau kaip 50% procentų pajamų per mokestinį laikotarpį sudaro pajamos iš žemės ūkio veiklos, tai pelnas apsimokestina 5% pelno

mokesčio tarifu. Šis lengvatinis apmokestinimas yra susijęs su įmonės forma ir su tam tikra veikla (iš žemės ūkio).

Trečias – Lietuvos vieneto pelnas gautas už komercializuotą patentą (angl. *royalties*), t. y. Lietuvoje veikiantis vienetas Lietuvoje registruoja honoraro objektą (prekės ženklą, tai kas sukuria „*know-how*“) tai pajamos už tokius honorarus jos apsimokestina mažesniu 5% pelno mokesčio tarifu ir pelno mokesčio bazė yra mažesnė, nes honoraro objekto sukūrimo išlaidos yra padidinamos. Tikslas – skatinti vienetus „*know-how*“ ir patentus registruoti Lietuvoje. Lietuvoje yra nustatyta mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros lengvata, kuria leidžiama mokslinių tyrimų išlaidas atimti iš pajamų.

Minėtos pelno mokesčio lengvatos taikomos tik tada, kai vienetas atitinka teisės aktuose nurodytas sąlygas. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – **LVAT**) teismų praktikoje yra pabrėžęs, jog mokesčio lengvatos sąlygos negali būti aiškinamos plečiamai, todėl pripažinti, jog mokesčių mokėtojas pagrįstai pasinaudojo atitinkama mokesčio lengvata, galima tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojo veiksmai mokestine prasme visiškai atitinka lengvatos taikymo sąlygas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-1883-13). Išanalizavus LLRI pateiktą schemą, galime pastebėti, kad schemoje nepateikta informacijos apie Lietuvoje taikomas mokestines lengvatas, kurios palengvina vieneto našta ir skatina tam tikrose srityse verslumą, tačiau iš anksčiau minėtos informacijos matome, jog mokestinių lengvatų tikslas yra – skatinti tam tikros srities verslumą siekiant pritraukti kuo daugiau vidaus ir užsienio investicijas. Visos šios priemonės aiškiai rodo bendrą tendenciją, tikslingą orientaciją ir siekį sukurti palankias sąlygas ir paskatinti užsienio verslo susidomėjimą ir investicijas į šalį, LEZ įmonių atveju – išimtinai užsienio rinkoms skirtos veiklos skatinimą, naujai ateinančio užsienio verslo ir kapitalo privilegijavimą vietos verslo atžvilgiu. Šios lengvatos aiškiai orientuotos pirmiausia į „realiųjų“, Lietuvos rinkai skirtų ir tiesiogiai čia ekonominę vertę turinčių kurti investicijų, o ne praeinančių finansinių srautų pritraukimą, nors, verta paminėti, Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymo pradinėje redakcijoje, nustačiusioje ir atitinkamas mokesčių lengvatas, buvo numatyta galimybė jomis naudotis ir užsienio rinkoms skirtą finansinę, bankinę veiklą vykdančioms įmonėms, o galimybių tokiais tikslais išnaudoti ir bendrųjų įmonėms su užsienio kapitalu numatytų pelno mokesčio lengvatų taip pat nereikėtų atmesti (Lukas M. (2013) p. 254). Vertinant šį pirminį Klasikinio pelno apmokestinimo etapą, galima teigti, kad jis

pasižymi paprastumu, aiškumu ir lengvatomis siekia mažinti vieneto našta, didinti investuojamąjį turtą.

Darytina išvada, kad dvigubo apmokestinimo našta pajamoms, pirmajame etape efektyviai mažinama minėtomis mokesčiais lengvatomis, tačiau apmokestinimas pirmajame etape apsunkina mokesčio mokėtoja papildomomis finansinėmis apskaitomis, kurias kaip žinoma juridinis asmuo turi teikti du kartus: įmonės lygmeniu ir akcininkų. Taip pat, regima, jog būtent mokesčines lengvatas gali būti efektyvus įrankis norint skatinti investicijas tam tikruose sektoriuose. Šis etapas turi ir minėtų plusų mokant pelno mokestį valstybės biudžetas didėja ir minusų finansinės apskaitos. Tačiau mokesčinė našta *per se* šioje situacijoje gali būti vertintina tiek teigiamai tiek neigiamai, atsižvelgiant į tai, jog taikomos mokesčines lengvatas, kurios ypač palankios smulkiems verslams, kurių yra dauguma Lietuvoje.

2.2 Dividendų apmokestinimo lygmuo

Dividendų pelno apmokestinimo lygmuo yra tiek Klasikiniame pelno apmokestinimo modelyje, tiek Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelyje. Šie pelno modeliai skiriasi ir apmokestinimo momentais – Klasikinis pelno apmokestinimo modelis apmokestina pelną tik jį uždirbus (angl. *corporate income tax*), o Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelis apmokestina grynąjį pinigų srautą (angl. *cash-flow*). Autorius pabrėžia, jog Estijos teisės aktuose nėra pelno mokesčio sąvokos dėl prieš tai minėtos mokesčio mokėtojo sampratos skirtumo nuo Lietuvos, todėl Estijos pajamų mokesčio reglamentavimas bus lyginamas su Lietuvos pelno ir pajamų mokesčių reglamentavimu, šį mokestį įvardijant kaip pelno mokestį.

Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelis.

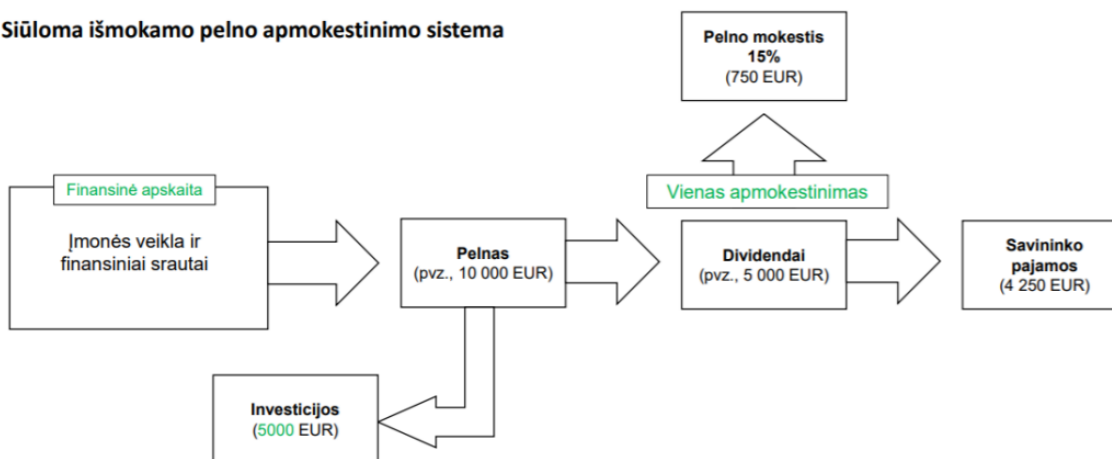
Nuo 2000 m. Estija ėmėsi pelno apmokestinimo reformų. Estija panaikino savo įprastą pelno mokestį (Klasikinį pelno apmokestinimo modelį), pakeisdama jį į Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelį arba kitaip vadinamas grynąjį pinigų srauto modelis (ang. *S-based CFT*). Pajamos, o tiksliau grynasis pelnas, kuris apmokestinamas Estijos pelno apmokestinimo modeliu, gali būti vertinamos kaip bandymas pašalinti mokesčių iškreipimus verslo investicijų ir taupymo sprendimams. Atsižvelgiant į tai, šiuo modeliu apmokestinami dividendai ir kai kurios kitos įmonės išlaidos, kurios gali būti laikomos paslėptais dividendais. Taip pat atleidžiama nuo palūkanų iš kredito įstaigų, bet kurioje Europos Sąjungos valstybėje narėje arba iš Estijos kredito įstaigų, filialų, kurie yra už Europos Sąjungos ribų. Nepaisant to,

Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelis iškart susilaukė Europos Sąjungos kritikos. Buvo teigiama, kad įmonės dividendai apmokestinami mokesčio prie pajamų šaltinio (angl. *withholding-tax*), o ne pelno mokesčiu (angl. *corporate income tax*). Pagal motininių (patronuojančių) – dukterinių bendrovių direktyvą Europos Sąjungos valstybėms narėms neleidžiama taikyti mokesčių už dividendus, išmokamus iš dukterinės įmonės vienoje valstybėje narėje patronuojančiai bendrovei, esančiai kitoje valstybėje narėje, todėl Estija, sutiko reformuoti savo pelno mokesčio sistemą nuo 2009 metų, kad ji atitiktų motininių (patronuojančių) – dukterinių bendrovių direktyvą. Dėl šių pakeitimų apmokestinamas įvykis nebus dividendų išmokėjimas, o apmokestinamoji vertė nebus tiesiogiai susijusi su paskirstymo suma. Be to, atsirado nauja prievolė mokėti avansinius pelno mokesčio mokėjimus remiantis vidutinė apmokestinamoji suma per pastaruosius trejus mokestinius metus, kuri bus įskaityta į galutinę mokestinę prievolę, taip buvo pakoreguotas, kad Estijos pelno mokestis, jog būtų aišku, kad pelno mokestis nėra išskaičiuojamasis mokestis, nes jis negalėtų būti avansinio išskaičiuojamojo mokesčio išmokėjimu.

Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelyje apmokestinami dividendai ir kai kurios kitos įmonės išlaidos, kurios gali būti laikomos dividendais. Tai apima papildomas išmokas, kurioms netaikomos gyventojų pajamų mokestis, paskolos dalyviams, ne verslo išlaidos ir aukos labdarai viršijančios nustatytą ribą. Pelno mokestį moka visos Estijos rezidentės įmonės ir ne rezidentės turinčios nuolatines buveines. Kad išvengtų „kaskadinio efekto“ (mokesčio tarifas taikomas bendrajai prekės vertei, akumuliuotai visose ankstesnėse prekių judėjimo stadijose) korporacijose neapmokestinamas jų kapitalo prieaugis, nebent šis pelnas paskirstomas. LLRI pateikė schemą, kuri vizualiai parodo, kaip yra apmokestinamas pelnas Estijoje, taikant Paskirstomąjį pelno apmokestinimo modelį:

Schema. Vienpakopė apmokestinimo sistema

Siūloma išmokamo pelno apmokestinimo sistema



Šaltinis: LLRI, [interaktyvus, žiūrėta 2022 m. vasario 15 d.] ³Prieiga per internetą: <https://www.llri.lt/wp-content/uploads/2021/01/LLRI-pasiulymas-del-pelno-mokescio.pdf>.

Pagal šį modelį pelno mokestis taikomas tik išmokamiems dividendams, o visos investicijoms ir veiklos plėtrai skirtos lėšos – neapmokestinamos įmonės lygmeniu. Taigi Paskirstomojo pelno apmokestinimo modeliu naikinamas dvigubas pelno apmokestinimas, pereinama prie pelno apmokestinimo tik jo paskirstymo momentu, tai yra tik išmokant dividendus. Tai reiškia, kad įmonei nebereikia lygiagrečiai vesti fiskalinės pelno apskaitos. Pasak LLRI, tokiu būdu ne tik išlaisvinamos lėšos investicijoms, bet ir išnyksta mokesstinės pelno apskaitos poreikis, o kartu sumažėja ir visos su tuo susijusios naštos bei įtampos tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių. Autoriaus nuomone, svarbu pabrėžti, kad be to, paskirstytas pelnas ir įmonės lygiu apmokestinamos išmokos nėra apmokestinamos asmeniniais mokesčiais dividendų gavėjo lygiu. Todėl dvigubo apmokestinimo visiškai išvengiama. Taip pat natūralu, kad asmenys neturi prievolės deklaruoti tokius mokėjimus, tokiu būdu sumažinamas pateiktų mokesčių deklaracijų skaičių ir galimų mokesčių deklaracijų klaidų ir taisyčių skaičius. Vadinasi, administracinė našta ir taip pat sumažinamos atitikties išlaidos.

Praktiškai Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelis leidžia įmonei atidėti savo pajamų mokesčio prievolę neribotam laikotarpiui, iki paskirstant grynąjį pelną dividendais. Taip pat Estijos teisinė bazė yra paprastesnė, nes vienas teisės aktas reglamentuoja tiek fizinių, tiek

³ Autoriaus nuomone, svarbu pabrėžti, jog pateiktoje schemoje Estijos atveju pajamų mokestis būtų 20%. Taip pat, schemoje aiškiai nenurodyta, tačiau paskirstant dividendus apmokestinamas ne akcininkas, o įmonė.

juridinių asmenų mokesinę prievolę, tačiau, žiūrint iš akcininkų perspektyvos, tokia situacija potencialiai sukuria pranašumą Estijoje veikiančiai įmonei. Nepaisant to manytina, kad toks modelis sudaro puikias galimybes išvengti pelno mokesčio dividendus išmokant paskolų pavidalu. Esminis palengvinimas įmonėms paskirstomajame pelno apmokestinimo modelyje yra tai, kad atleidžiama nuo palūkanų iš kredito įstaigų, bet kurioje Europos Sąjungos valstybėje narėje arba iš Estijos kredito įstaigų, filialų, kurie yra už Europos Sąjungos ribų. Vienas iš pagrindinių skirtumų yra tai, kad pagrindinis Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelio privalumas yra tai, kad jis yra paprastas ir lengvai suprantamas, administruojamas dėl minimalaus išimčių skaičiaus ir pelno apmokestinimo atidėjimo nuo to momento, kai pelnas yra uždirbamas iki jų paskirstymo. Toks laiko skirtumas leidžia išsaugoti visus esminius elementus Klasikinio pelno apmokestinimo modelio ir tuo pačiu gerokai sumažinti su tuo susijusių techninių dalykų skaičių, kurie reikalaujami Klasikiniame pelno apmokestinimo modelyje.

Klasikinis pelno apmokestinimo modelis.

Antrajame apmokestinimo etape, dividendai gali būti išmokami ir vienetams, ir fiziniams asmenims. Pagal akcinių bendrovių įstatymą (toliau – **ABĮ**) dividendas – tai fiziniam ar juridiniam asmeniui, įsigijusiam tam tikros bendrovės akcijų, paskirta bendrovės pelno dalis. Taigi, jei vieneto akcininkas yra fizinis asmuo jam bus taikomas pajamų mokestis, jei vieneto akcininkas yra vienetas, jam bus taikomas pelno mokestis. Minėta, kad Estijos teisinėje bazėje egzistuoja tik pajamų mokestis, kuris taikomas ir fiziniams ir juridiniams asmenims. Šis skirtumas yra neesminis, tačiau nesuprantant, jog pajamų apmokestinimo sąvoka Estijoje ir Lietuvoje skiriasi, teisinės bazės analizė pataptų itin paini, klaidinga ir sudėtinga dėl ko pasidaro neįmanoma jos suprasti.

Išmokant pajamas iš paskirstytojo pelno ar dividendus juridiniams asmenims jie yra apmokestinami PMĮ tvarka. Pagal PMĮ 33 straipsnio 1 dalies nuostatas pelno paskirstymo procese vieneto dalyviams išmokamos pajamos apmokestinamos taip pat kaip dividendai neatsižvelgiant į tai, kad išmokamos sumos nėra teisiškai įformintos kaip dividendai (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Vertinamas mokesčio turinys, o ne forma reiškia, kad mokesčiai turi būti apskaičiuojami sąžiningais, vadovaujantis mokesčių įstatymais ir atsižvelgiant į mokesčių nuostatų tikrąją prasmę, o nustatant tikrą prasmę, atsižvelgiama į mokesčių įstatymų aiškinamus tikslus ir uždavinius. Tai yra bendroji antivengiminė norma,

kuri padeda kovoti su mokesčių vengimu. Pagal PMĮ 33 straipsnį Lietuvos vieneto gaunami dividendai už turimas Lietuvos vienetų akcijas, kapitalo dalį ar kitų teisių turėjimą apmokestinami taikant 15 % pelno mokesčio tarifą. Šis tarifas yra vienas konkurencingiausių tarifų Europos sąjungoje.

Išmokant pajamas iš paskirstytojo pelno ar dividendus fiziniams asmenims, jie yra apmokestinami gyventojų pajamų mokesčio įstatyme (toliau – **GPMĮ**) nurodyta tvarka. Pajamoms iš paskirstytojo pelno yra taikomas bendras 15 % pajamų mokesčio tarifas neįtvirtinant lengvatų. Lyginant su juridiniais asmenimis, fiziniai asmenys negali pasinaudoti „dalyvavimo išimties“ taisykle ar kitomis juridiniams asmenims taikomomis lengvatomis jiems gaunant dividendus. Esant minėtam reguliavimui matoma mokesstinė atskirtis tarp fizinių asmenų gaunančių dividendus ir tarp juridinių asmenų gaunančių dividendus.

Taigi lyginant abu modelius, galima teigti, kad pagal Klasikinį pelno apmokestinimo modelį, siekiant nustatyti apmokestinamąją vertę, komercinis pelnas visų pirma yra apskaičiuojamas pagal apskaitos taisykles; tada jie koreguojami remiantis mokesčių taisyklėmis (pvz., tam tikros išlaidos padidina apmokestinamąją sumą). Estijoje paskirstytas pelnas atspindi komercinį pelną ir papildomai neatskaitomos išlaidos apmokestinamos pinigų mato principu. Taigi, atrodo, kad skirtumas yra tik laikas; tačiau Estijos grynyjū pinigų vežimo sistema turi nemažą pranašumą – nereikia taikyti ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) taisyklės. Be to, kadangi Estijos komercinis kodeksas 276 straipsnis numato, kad pelnas gali būti paskirstomas su sąlyga, kad nėra ankstesnių metų nuostolių, specialių taisyklių reglamentuojančių nuostolių perkėlimą nereikia (Commercial Code, 1995). Jei įmonė turi nuostolių iš ankstesnių metų, pelnas negali būti paskirstomas, todėl nėra apmokestinamasis subjektas, toks pats reguliavimas yra ir Lietuvos teisinėje bazėje. Estijoje taikomame Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelyje, paskirstytas pelnas ir įmonės lygiu apmokestinamos išmokos nėra apmokestinamos asmeniniais mokesčiais pajamų mokesčio gavėjo lygiu. Todėl dvigubo apmokestinimo visiškai išvengiama. Be to, paskirstomas pelnas ir mokėjimai, kurie apmokestinami įmonės lygiu, neapmokestinami fizinių asmenų akcininkų lygiu. Vadinasi, išvengiama dvigubo apmokestinimo. Taip pat, natūralu asmenys tiek Lietuvoje, tiek Estijoje neturi prievolės deklaruoti tokių mokėjimų, taip sumažinamas teikiamų mokesčių deklaracijų skaičius, taip pat sumažinamas galimų mokesčių deklaracijų klaidų ir taisyčių skaičius. To pasekoje, sumažinami administracinių išlaidų kaštai.

Aptarus Klasikinio pelno apmokestinimo modelio ir Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelio pakopas ir jų veikimo principus galima teigti, jog Klasikinio pelno apmokestinimo modelis yra sudėtingesnis dėl dviejų pakopų egzistavimo, o Paskirstomasis pelno apmokestinimo modelis paprastesnis dėl vienpakopės sistemos. Techniškai, Paskirstomasis pelno apmokestinimo modelis leidžia vienetui atkelti savo mokestinę prievolę iki grynąjį pelną paskirstant, tačiau Autoriaus nuomone rezultatas toks pats pavyzdžiui, Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelio atveju 2020 metais uždirbtas pelnas – 1 mln. neapmokestinamas uždarbis, paskirstytas 2022 m. vasario mėn. – 800 tūkst. 2022 m. kovo 10 d. mokestis bus $20\% \times 800 \text{ tūkst.} / 0,8 = 200 \text{ tūkst.}$ Tačiau, Klasikinio pelno apmokestinimo modelio atveju mokestis būtų lygus $20\% \times 1 \text{ mln.} = 200 \text{ tūkst.}$, o paskirstymui būtų skirta 800 tūkst. Taigi, rezultatai – tie patys, tačiau laikas skiriasi.

Taigi, apibendrinant galima teigti, kad šiuo metu aptarti Paskirstomojo pelno apmokestinimo ir Klasikinio pelno apmokestinimo modeliai yra panašūs, tačiau skirsiesi tam tikri elementai: deklaravimo laikotarpis, Estijoje šis yra kas mėnesį, o Lietuvoje kas metus; Klasikinį pelno apmokestinimo modelį, siekiant nustatyti apmokestinamąją vertę, komercinis pelnas visų pirma yra apskaičiuojamas pagal apskaitos taisykles; tada jie koreguojami remiantis mokesčių taisyklėmis, o Estijoje paskirstytas pelnas atspindi komercinį pelną ir papildomai neatskaitomos išlaidos apmokestinamos pinigų mato principu; Lietuvoje yra ekonominis dvigubas apmokestinimas, o Estijoje jo išvengta. Taigi, regima, kad būtent dvigubo apmokestinimo panaikinimas akcininko lygiu yra palankiai vertinamas pasaulyje. Tačiau, dėl išimties pavieniai akcininkai negali iš dividendų pajamų išskaičiuoti asmenines išmokas, kurios laikomos trūkumu Estijos sistema. Kaip buvo įrodyta, ji skiriasi nuo tradicinių sistemų dėl apmokestinimo atidėjimo iki pelno paskirstymo Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelis išlaiko visus pagrindinius Klasikinio pelno apmokestinimo modelio elementus sistema ir tuo pačiu sumažina Klasikinio pelno apmokestinimo modelyje būtinų techninių dalykų skaičių. Dėl to, Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelis yra paprastas ir skaidrus, skatina investicijas ir mažina įmonių motyvaciją slėpti pelną. Lyginant su Klasikinio pelno apmokestinimo modeliu, galima pastebėti, kad Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelis yra paprastesnis kurio nori laikytis tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratoriai.

2.3 Estijos ir Lietuvos pelno apmokestinimo mokesčių elementų lyginamoji analizė

Klaidingai kai kurie mokesčių mokslininkai laikosi nuomonės, kad Estija taiko antrąjį atleidimą nuo mokesčių variantą, kad būtų pašalintas dvigubomis apmokestinimas – atleidimas įmonės lygmeniu, kaip Graikija darė iki 1992 m. Tačiau Estijos sistema skiriasi nuo sistemos, kurią taikė Graikija, ir labiau primena dabartinę Graikijos sistemą, kur įmonių pelnas apmokestinamas bendrovės lygiu, o dividendai yra neapmokestinami akcininkų lygmeniu. Taigi, Aptarus dvipakopę ir vienpakopę sistemas, siekiant nuodugniai ir visapusiškai atskleisti šių reguliavimų skirtumus, šioje dalyje bus aptariami ir lyginami esminiai Estijos ir Lietuvos pelno ir pajamų mokesčių elementai: mokesčio mokėtojas, mokesčio objektas (bazė), mokesčio tarifas, mokesstinis laikotarpis.

Pelno mokesčio mokėtojas.

Bendraja prasme mokesčių mokėtojas – tai yra fizinis arba juridinis asmuo, o užsienio jurisdikcijose teisės subjektas, kuriam pagal jurisdikcijos teisės aktus kyla prievolė mokėti tam tikrą įstatyme įtvirtintą mokesťį. Mokesčio mokėtojo samprata daro reikšmingą įtaką valstybei ir kitiems teisiniams subjektams, todėl turi būti aiškiai reglamentuota valstybės įstatymuose. Pabrėžtinas skirtumas, kad Lietuvoje yra pelno mokestis ir pajamų mokestis, šie du mokesčiai susiję su juridinio ir fizinio asmenų pajamų apmokestinimu, tačiau Estijoje ir kitose valstybėse pelno ir pajamų mokesčiai nėra atskiriami, tai priklauso nuo valstybės įstatyminio mokesčių mokėtojo sampratos apibrėžimo.

Pagal PMĮ 3 straipsnio 1 dalį Lietuvoje pelno mokesťį moka Lietuvos apmokestinamasis vienetas ir užsienio apmokestinamasis vienetas. Svarbu suvokti, kad nuo to, ar mes kalbame ar Lietuvos vieneta, ar užsienio vieneta - skiriasi bazė, nuo kurios yra mokamas pelno mokestis. Du bendriausi subjektai, kuriems atsiranda prievolė mokėti pelno mokesťį – Lietuvos vienetas ir užsienio vienetas. Vienetas – ne įmonė, ne juridinis asmuo. Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 2 ir 3 dalys apibrėžia Lietuvos vieneto ir užsienio vieneto definicijas:

1. **Lietuvos apmokestinamasis vienetas** (toliau – Lietuvos vienetas) – juridinis asmuo, įregistruotas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka, taip pat Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, neturintis juridinio asmens statuso. Kai kolektyvinio investavimo subjekto valdymas perduotas valdymo įmonei, šio Įstatymo nustatytą kolektyvinio investavimo subjekto uždirbto pelno ir (arba) gautų, išmokamų pajamų apmokestinimo tvarką taiko valdymo įmonė;

2. **Užsienio apmokestinamasis vienetas** (toliau – užsienio vienetas) – užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, taip pat bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas apmokestinamasis vienetas, įskaitant kolektyvinio investavimo subjektus.

Vietoje to, kad įstatymų leidėjas bandytų išvardinti galimus įmonių tipus, sudarydamas pozityviųjų sąrašą, šiuo atveju įstatymų leidėjas pasirinko plačiausią apibrėžimą – pelno mokesčio mokėtojas yra vienetas, atitinkamai apibrėždamas, kaip jis supranta Lietuvos vienetą ir užsienio vienetą. Kitaip sakant, bet kas, kas turi teisinį subjektiškumą pagal užsienio jurisdikcijos taisykles, yra laikomas užsienio vienetu. Toks teisinis reglamentavimas yra susijęs su tuo, kad Lietuvoje negalima identifikuoti visų užsienio jurisdikcijų teisinių sistemų niuansų, todėl yra pasirinktas labai platus apibrėžimas, po kuriuo papuola bet kuris užsienio subjektas.

Pagal gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – **GPMĮ**) 2 straipsnio 2 dalį gyventojas – nuolatinis ir nenuolatinis Lietuvos gyventojas, o 2 straipsnio 3 ir 4 dalyse apibrėžiami mokesčių mokėtojai taip:

1. **Nuolatinis Lietuvos gyventojas** – fizinis asmuo, kuris laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju pagal šio Įstatymo 4 straipsnio nuostatas.
2. **Nenuolatinis Lietuvos gyventojas** – fizinis asmuo, kuris pagal šio Įstatymo 4 straipsnio nuostatas nelaikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju.

Taigi, PMĮ ir GPMĮ įstatymai atskiria vienetus ir fizinius asmenis, nereglementuoja šių subjektų prievolių viename unifikuotame įstatyme, tačiau Estijos mokesčių teisės bazėje yra kitaip nei Lietuvos teisinėje bazėje. Estijos Respublikoje pelno mokesčio sąvokos teisės aktuose nėra, tačiau, kaip ir minėta aukščiau, yra apmokestinimas paskirstant pelną, kuris yra reglamentuotas pajamų mokesčio įstatyme (angl. *Income Tax Act*) (**toliau – Estijos pajamų mokesčio įstatymas**). Remiantis Estijos pajamų mokesčio įstatymo 6 straipsniu, mokesčių mokėtojai klasifikuojami kaip:

1. **Fizinis asmuo** – yra rezidentas, jeigu jo gyvenamoji vieta yra Estijoje arba jei jis apsistoja Estijoje ne mažiau kaip 183 dienas per 12 kalendorinių mėnesių iš eilės. Asmuo laikomas rezidentu nuo jo atvykimo į Estiją dienos. Estijos diplomatai, kurie dirba užsienyje taip pat laikomi rezidentais;

2. **Juridinis asmuo**, išskyrus pasitikėjimo fondą (angl. *Trust fund*), yra rezidentas, jei jis įsteigtas pagal Estijos įstatymus. Europos akcinės bendrovės ir Europos asociacijos, kurių buveinė registruota Estijoje taip pat identifikuojami kaip rezidentai;
3. **Ne rezidentas** (angl. *non-resident*) – 1 ir 2 punktuose nenurodytas fizinis ar juridinis asmuo. Nuostatos ne rezidentams taip pat taikomos užsienio asmenų asociacijai arba turto fondui (išskyrus sutartinį investicinį fondą), neturinčiam juridinio asmens statuso, kuris pagal steigimo valstybės teisę ar jo steigimas pelno apmokestinimo tikslais laikomas juridiniu asmeniu. Ne rezidentas moka pajamas mokestis pagal 29 straipsnio nuostatas tik nuo pajamų, gautų iš Estijos šaltinių, jei nenumatyta kitaip. Šiame įstatyme deklaruojamos ne rezidento juridinio asmens pajamos ir apmokestinamas pajamų mokestis, sulaikytas (angl. *withheld*) ir mokamas tokiomis pačiomis sąlygomis ir tvarka kaip ir fizinio asmens ne rezidento atveju.

Estija turėjo problemų dėl mokesčių kreditingumo bendrovių veikiančių per nuolatines buveines (toliau –). PE pelnas Estijoje apmokestinamas tik tada, kai pinigai išimami, tai reiškia, kad kai patronuojančios įmonės jurisdikcija apmokestina pelną jie neatsižvelgia į būsimą mokesčių prievolę Estijos PE. Vadinasi, motininės įmonės jurisdikcija apmokestina pelną, kai jis atsiranda, o Estija vėl apmokestina šį pelną kai išimami PE pinigai. Autoriaus nuomone, šią problemą galima sušvelninti nedelsiant atsiimant pelną iš PE ir iš karto po to vėl jį įnešiant į PE. Estija panaikino dividendų išskaičiuojamąjį mokestį, todėl buvo panaikinti sunkumai įgyvendinant patronuojančių ir dukterinių įmonių direktyvos reikalavimus. Estijos mokesčių sąveikos su užsienio valstybėmis taikančioms grynujų pinigų srauto modelį (ang. *S-based CFT*) (mokesčių administratoriai tarpusavyje nesusikomunikuoja ir faktas, kad pelnas nebūtinai apmokestinamas jo atsiradimo metais, nėra žinomas) (Klauson I., Lehis, L., Pahapill, H., (2008), p. 389-399).

Viska apibendrinus, galima teigti, Lietuvos pelno apmokestinimo įstatyme vienetas kuris turi teisinį subjektiškumą pagal užsienio jurisdikcijos taisykles, yra laikomas užsienio vienetu. Toks teisinis reglamentavimas yra susijęs su tuo, kad Lietuvoje mes negalime žinoti visų užsienio jurisdikcijų teisininkų sistemų niuansų, todėl yra pasirinktas labai platus apibrėžimas, po kuriuo papuola bet kuris užsienio subjektas. Pabrėžtina, Estijos pajamų mokesčio įstatyme vyrauja skirtumas nuo Lietuvos pelno apmokestinimo įstatymo, mokesčių mokėtojas ne rezidentas gali būti ir fizinis, ir juridinis asmuo, taikoma tokia plati sąvoka, nes Estijoje nėra pelno mokesčio įstatymo, todėl į sąvoką ne rezidentas patenka ir fizinis asmuo.

Pelno mokesčio objektas (bazė).

Apmokestinimo objektu laikytini visi daiktai ir reiškiniai, kurie įstatymo nustatyta tvarka yra apmokestinami konkrečiu mokesčiu. Būtent šis apmokestinimo tvarkos elementas parodo, nuo ko arba kodėl turi būti mokamas atitinkamas mokestis. Pabrėžtina, kad skirtingose valstybėse apmokestinami skirtingi objektai, priklausomai nuo valstybės vykdomos mokesčių politikos atitinkamu laikotarpiu (A. Medeliene, B. Sudavicius, 2011, p. 83). Bet kuriame mokesčių įstatyme būtina turi būti apibrėžtas mokesčio objektas, kartais šalia to turi būti įvardinta to mokesčio bazė t. y. jei objektas ir bazė nesutampa, tada turi būti tiek objektas įvardintas, tiek mokesčio bazė. Mokesčio objekto elemento buvimas, suformuoja prievolę mokesčio mokėtojui mokėti mokestį, tačiau pats mokestis yra mokamas nuo mokesčio bazės, o ne nuo mokesčio objekto. Mokesčio bazė yra mokesčio įstatymo nustatyta forma išreikštas apmokestinimo objektas, kuriam taikomas mokesčio įstatyme nustatytas mokesčio tarifas (dydis) (A. Medeliene, B. Sudavicius, 2011, p. 84).

Lietuvos pelno apmokestinimo įstatymuose pelno mokestis mokamas nuo mokesčio objekto (bazės) skiriasi, priklausomai nuo apmokestinamo subjekto pagal PMI 4 straipsnį.

Lietuvos vieneto apmokestinimo objektas (bazė) yra visos pajamos gautos iš šaltinių esančių Lietuvoje ir ne Lietuvoje. Į Lietuvos vieneto pajamas taip pat įskaitomos pozityviosios pajamos ir Europos ekonominių interesų grupės pajamos. Nepaisant to, mokesčio bazei nepriskiriamos Lietuvos vieneto nuolatinės buveinės, esančios Europos ekonominės erdvės (toliau – **EEE**) valstybėse arba valstybėse, su kuriomis Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis (toliau – **DAIS**), vykdomos veiklos pajamos, jeigu per šias nuolatinės buveines vykdomos veiklos pajamos nustatyta tvarka apmokestinamos pelno mokesčiu (ar jam tapačiu mokesčiu) tose valstybėse.

Užsienio vieneto apmokestinimo objektas (bazė) klasifikuojamas pagal tai, ar pajamos gautos iš veiklos vykdomos per nuolatinę buveinę, ar ne nuolatinę buveinę:

1. *Per nuolatinę buveinę* – užsienio vieneto per nuolatinės buveines Lietuvos Respublikos teritorijoje vykdomos veiklos pajamos, per nuolatinės buveines Lietuvos Respublikoje uždirbtos tarptautinių telekomunikacijų pajamos bei 50 procentų transportavimo, kuris prasideda Lietuvos Respublikos teritorijoje ir baigiasi užsienyje arba prasideda užsienyje ir baigiasi Lietuvos Respublikos teritorijoje, pajamų ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, priskiriamos toms nuolatinėms buveinėms Lietuvos Respublikoje

tuo atveju, kai tos pajamos susijusios su užsienio vieneto veikla per nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikoje;

2. *Ne per nuolatinę buveinę* – užsienio vieneto ne per nuolatinės buveinės Lietuvos teritorijoje gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje.

Taip pat esant ir užsienio, ir Lietuvos vienetai, į vieneto pajamas įtraukiama:

1. gauta parama, panaudota ne pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatyme nustatytą paramos paskirtį;
2. iš vieno paramos teikėjo per mokestinį laikotarpį grynais pinigais gautos paramos dalis, viršijanti 250 minimalių gyvenimo lygių dydžio sumą;
3. bet kokia gauta mokėjimo suma, kuri, jeigu yra mokestinės tvarkos neatitikimas, atskaitoma mokėjimo valstybėje, tačiau neįtraukiama į pajamas taikant šio Įstatymo nuostatas. Šio punkto nuostatos netaikomos, kai mokestinės tvarkos neatitikimas yra susijęs su nuolatinės buveinės ar jai priskiriamų pajamų (sąnaudų) teisinio reglamentavimo ar traktavimo skirtumais;
4. pajamos dėl turto perkėlimo, apskaičiuotos apskaičiuojamos atskirai.

Pagal GPMĮ 5 straipsnį, fiziniai asmenys skirstomi į nuolatinius gyventojus ir į nenuolatinius gyventojus:

1. *Nuolatinio* Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio objektas yra pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje, išskyrus šio straipsnio 3 dalyje nurodytą atvejį.
2. *Nenuolatinio* Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio objektas yra per nuolatinę bazę vykdomos individualios veiklos pajamos ir užsienio valstybėse gautos arba uždirbtos pajamos, priskiriamos tai nuolatinėi bazei Lietuvoje tuo atveju, kai tos pajamos susijusios su nenuolatinio Lietuvos gyventojų veikla per nuolatinę bazę Lietuvoje, taip pat šios ne per nuolatinę bazę gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje.

Pagal Estijos pajamų mokesčio įstatymo 50 ir 53 straipsnius Estijoje pelnas neapmokestinamas tada, kai jis uždirbamas, tačiau apmokestinimo momentas atidedamas iki pelno paskirstymo. Estija apmokestina pelną pelno mokesčiu, kuris paskirstomas kaip dividendai, akcijų supirkimas, kapitalo sumažinimas, likvidavimo pajamos arba tariamo pelno paskirstymas (pvz., sandorių kainodaros koregavimai, išlaidos ir mokėjimai, nesusiję su verslu, dovanos, aukos ir reprezentacinės išlaidos). Subjektai, esantys nuostolingi, t. y. neturintys paskirstytino pelno ir taigi, neturėdami galimybės sukelti apmokestinamąjį įvykį, vis tiek yra

apmokestinami pajamų mokesčiu kitos apmokestinamos išlaidos ir mokėjimai. Pajamų mokesčio objektas (bazė) reglamentuota Estijos pajamų mokesčio įstatymo 1 straipsnyje:

1. Pajamų mokesčiu apmokestinamos mokesčių mokėtojo pajamos, iš kurių pagal įstatymą buvo padaryti leidžiami atskaitymai.
2. *Juridinių asmenų rezidentų apmokestinimo objektas* (bazė) – pajamų mokestis ir yra apmokestinamas juridinio asmens rezidento gautam pelnui ir pelno siekianti valstybės įstaiga paskirstant, nepriklausomai nuo pelno paskirstymo būdo ir formos, dovanos, aukos ir svečių priėmimo išlaidos, išlaidos ir mokėjimai, nesusiję su verslu ir įstatuose nustatytus tikslus, taip pat turtą, kuris turi būti paskirtas nuolatinei buveinei.
3. *Ne rezidentų apmokestinimo objektas* (bazė) – pajamų mokesčiu apmokestinamas uždirbtas pelnas užsienio vieneto veikiančio per nuolatinę buveinę Estijoje jį likviduojant, neatsižvelgiant į pelno gavimo būdą ir formą jį perskirstant, specialios lengvatos, kurios suteiktos per užsienio vienetą turintį nuolatinę buveinę arba jo sąskaitas, dovanos, aukos ir svečių priėmimo išlaidos bei su verslu nesusijusios išlaidos ir mokėjimai. Juridinio asmens ne rezidento turinti nuolatinę buveinę ūkinės veiklos perkėlimas į kitą šalį, taip pat yra laikoma pelno paskirstymu.

Estijoje, mokestį išskaičiuoja dividendus paskirstanti bendrovė, t. y. vidaus ir užsienio dividendų gavėjai traktuojami vienodai. Estija netaiko jokių kitų mokesčių įmonių paskirstomiems dividendams. Išlaidos, kurios pagal tradicinę sistemą nėra atskaitomos, Estijoje apmokestinamos. Pateiktas sąrašas apibrėžia su verslu nesusijusios išlaidos, kurios visada yra apmokestinamos. Tačiau su sąlyga, kad tam tikros išlaidos taip pat atitinka reikalavimus pvz. kaip papildoma išmoka ar dovanojimas ir pan. apmokestinimo pagrindas bus ne su verslu nesusijusios išlaidos, o ribinės atitinkamai pašalpa ar auka ir pan. Taikomas pelno mokestis yra tas pats ir nėra dvigubo apmokestinimo (Devereux M.P, Sorensen P.B. 2004).

Taigi matoma, jog vienas iš pagrindinių skirtumų tarp Klasikinio pelno apmokestinimo modelio ir Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelio yra tai, jog pelnas Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelyje mokestis mokamas tik nuo pelno, kuris paskirstomas kaip dividendai, o Klasikiniame pelno mokesčio modelyje pelno mokestis taikomas apmokestinamajai bazei. Dargi, jeigu Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelio atveju įmonė negauna pelno arba nepaskirsto mokesčio, tai įmonei nereikia mokėti pelno mokesčio, tačiau deklaruoti reikia kiekvieną mėnesį, anaiptol kaip Lietuvoje pelno mokestį vienetai turi mokėti kiekvienais metais nepaisant ar buvo paskirstyti dividendai, ar ne. Estiškajame variante

mokesčio bazei priskiriamas visas pirmą kartą skirstomas pelnas, nuo kurio pelno mokestis mokamas jau kitą mėnesį. Taip pat, į skirstomą pelną įtraukiamas ir pelnas susijęs su įmonės veikla tiesiogiai nesusijusios išlaidos, dovanos, pajamos natūra, išlaidos akcininkų naudai ir panašiai, tai daroma siekiant sukontroliuoti piktnaudžiavimą pelno mokesčiu.

Apibendrinant galima teigti, kad esminis skirtumas yra tai, kad pagal Lietuvoje taikoma Klasikinį pelno apmokestinimo modelį nuo to, ar mes kalbame ar Lietuvos vieneta, ar užsienio vieneta – skiriasi bazė, nuo kurios yra mokamas pelno mokestis, tuo tarpu Estijoje taikomame Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelyje mokesčio bazė yra vienoda nepaisant to ar subjektas yra rezidentas ar ne rezidentas. Taigi susidaro minėta problema Estiškajame modelyje tai, kad sąveikos su užsienio valstybėmis taikančioms grynųjų pinigų srauto modelį (ang. S-based CFT) (mokesčių administratoriai tarpusavyje nesusikomunikuoja ir faktas, kad pelnas nebūtinai apmokestinamas jo atsiradimo metais, nėra žinomas). Galima teigti, kad Estijos pajamų mokesčio bazė yra platesnė nei Lietuvos, tam kad būtų išvengta piktnaudžiavimo mokesčiais. Taip pat pagal Estijoje taikoma reguliavimą subjektai, esantys nuostolingi, t. y. neturintys paskirstytino pelno ir neturėdami galimybės sukelti apmokestinamąjį įvykį, vis tiek yra apmokestinami pajamų mokesčiu kitos apmokestinamos išlaidos ir kiti mokėjimai (į kitus metus negalima perkelti nuostolių). Tuo tarpu Lietuvos reguliavime per mokestinį laikotarpį susidarę įprastinės veiklos nuostoliai gali būti perkeltami į kitą mokestinį laikotarpį (į kitus mokestinius laikotarpius).

Pelno mokesčio tarifas, mokestinės lengvatos.

Estijoje paskirstytas pelnas paprastai apmokestinamas 20 % pelno mokesčiu (20/80 nuo grynojo paskirstyto pelno sumos). Kadangi juridinių asmenų mokestinis laikotarpis yra mėnuo, pelno mokestis gražinamas ir sumokamas kas mėnesį iki kito mėnesio 10 dienos.

Nuo 2019 m. sausio 1 d. nuolatiniam pelno paskirstymui taikomas lengvatinis 14% pelno mokesčio tarifas. Būtent šis lengvatinis mokesčio tarifas taikomas per kalendorinius metus paskirstytam pelnui, kuris yra mažesnis arba lygus praėjusių trejų kalendorinių metų vidutiniam paskirstytam pelnui, nuo kurio įmonė rezidentė sumokėjo pelno mokestį. Dividendams, kurie apmokestinami 14% tarifu ir išmokami fiziniams asmenims, taikomas 7% išskaičiuojamasis mokestis.

Estijoje pelno mokestis apmokestinamas ne tada, kai uždirbamas pelnas, o tada, kai jis paskirstomas. Standartinis dividendų pelno mokesčio tarifas yra 20 % (apskaičiuojamas prie

dividendais paskirstytos sumos pridedant 20/80). Tačiau reguliariai mokamų dividendų norma yra 14 procentų (skaičiuojama kaip 14/86 paskirstymo).

Reguliariai mokamų dividendų sąvoka reiškia, kad paskirstyto pelno suma, kuri yra mažesnė arba lygi pastarųjų 3 metų vidutiniam pelno paskirstymui, kuris buvo apmokestintas Estijoje, bus apmokestinamas 14 % pelno mokesčiu (apskaičiuojamas kaip 14/86 grynojo paskirstymo). Didesnei dividendų daliai taikomas standartinis tarifas. Įvedę šią lengvatą siekiama skatinti pastovų verslą Estijoje.

Įmonės, paskirstančios pelną ir nuo jo mokančios 14 % pajamų mokesčio, papildomai privalo išskaičiuoti 7 % pajamų mokestį nuo dividendų, išmokamų fiziniams asmenims rezidentams ir ne rezidentams. Kai įmonė naudojami lengvatiniu tarifu, privatus asmuo turi mokėti 7 % gyventojų pajamų mokesčio. Tačiau yra keletas taisyklių, kada galima naudoti sumažintą mokesčio tarifą.

1. Lengvatinį mokesčio tarifą galima pradėti taikyti nuo trečiųjų metų po įmonės įsteigimo. Bet tokiu atveju dividendus turi skirstyti antraisiais metais, kitu atveju vis tiek galioja įprastas 20% mokesčio tarifas.
2. Jeigu dividendus išmokėjote antraisiais metais, tai 1/3 šios sumos trečiaisiais metais gali būti apmokestinama lengvatiniu tarifu, o likusią dalį – įprastu 20 % mokesčio tarifu.
3. Ketvirtaisiais metais turite susumuoti visus antraisiais ir trečiaisiais metais paskirstytus dividendus, o 2/3 šios sumos bus apmokestinamos lengvatiniu tarifu, o likusi dalis – įprastu 20 %.

7 %, išskaičiuojamas kaip gyventojų pajamų mokestis, gali būti išskaičiuotas iš gyventojų pajamų deklaracijos fizinio asmens gimtojoje šalyje (šalyje, kurioje asmuo vertinamas rezidentu). Norėdami tai padaryti, turite gauti mokesčio administratoriaus įrodymą, kad pajamų mokestis buvo sumokėtas Estijoje ir tada jūsų mokesčiai bus sumažinti reziduojamojoje šalyje. Jei įmonė paskirsto dividendus kitai bendrovei su lengvatiniu tarifu, tai įmonė nuo to sumoka tik 14 % pelno mokesčio, bet jei antros įmonės savininkas yra privatus asmuo, o antroji įmonė išmoka savininkui dividendus, tai iš to privataus asmens bus išskaičiuotas 7 % gyventojų pajamų mokestis.

1. Pagal Estijos įstatymus dividendai gali būti skirstomi tik iš praėjusių metų pelno. Einamųjų metų pelno išmokėti negalima.

2. Turi būti pateikta įmonės metinė ataskaita, kurioje būtų parodytas praėjusių metų pelnas ir būtų nustatyta suma, kurią galima išmokėti kaip dividendus.
3. Turi būti apmokėtas įmonės įstatinis kapitalas. Kadangi Estija labai palengvino įmonės įkūrimą iš karto neįmokėjus įstatinio kapitalo, šio reikalavimo esmė yra ta, kad jūs neišimsite pinigų. prieš sumokėdami įnašą.

Praktiniai pavyzdžiai: Estijos rezidentas juridinis asmuo fiziniam asmeniui moka 10 000 Eur (nereguliarių) dividendų. Juridinis asmuo rezidentas turi sumokėti 2500 Eur ($10\,000 \times 20/80$) mokestį (bendra kaina 12 500 Eur).

Reguliariai mokant dividendus 14/86 pelno mokestį turi sumokėti Estijos rezidentas juridinis asmuo (1627,91 Eur). Jeigu tokio nuolatinio dividendo, apmokestinamo lengvatiniu tarifu, gavėjas yra fizinis asmuo (ir rezidentas, ir ne rezidentas), nuo jo pajamų papildomai (700 Eur) turi būti išskaičiuotas 7 % pajamų mokestis.

Juridinis asmuo rezidentas moka 10 000 Eur (nereguliarių) dividendų ne rezidentui juridiniam asmeniui, kuriam priklauso mažiau nei 10 % pelną skirstančio subjekto. 2500 Eur ($10\,000 \times 20/80$) mokestį turi sumokėti juridinis asmuo rezidentas. Reguliariai mokant dividendus, vietoj to reikia sumokėti 14/86 pelno mokestį (1627,91 Eur). Kadangi tokio lengvatiniu tarifu apmokestinamų dividendų gavėjas yra juridinis asmuo ne rezidentas, iš išmokamų pajamų mokestis nėra išskaitomas.

Taigi, pabrėžtina, kad Estija mokestinėmis lengvatomis siekė skatinti įmones paskirstyti pelną. Estijoje, taikant palengvintą tarifą vienetui ir išmokant dividendus juridiniam asmeniui, 7 % tarifo mokestinės naštos perkeliama fiziniam asmeniui, todėl šiuo atveju išskaičiuojamas kaip gyventojų pajamų mokestis, gali būti išskaičiuotas iš gyventojų pajamų deklaracijos fizinio asmens gimtojoje šalyje (šalyje, kurioje asmuo vertinamas rezidentu), Estija praranda šį mokestį. Autoriaus nuomone ši lengvata vertintina kaip efektyvi, tačiau mokant dividendus fiziniam asmeniui sudėjus su įmonės mokamu lengvatiniu 14% tarifu, galutinis mokestis yra didesnis nei be lengvatos mokamas mokestis, tačiau įmonės lygiu mokestis yra ryškiai sumažinamas.

Tuo tarpu, Lietuvos teisinėje bazėje PMĮ 33 ir 35 straipsniuose nustatomos tam tikros išimtys, kurios taikomos išmokant dividendus juridiniams asmenims. Pirmoji lengvata taikoma juridiniam asmeniui, kai iš Lietuvos vieneto gaunamų dividendų už jo turimas kitų Lietuvos vieneto akcijas (dalis, pajus) PMĮ 33 straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka išskaityto pelno mokesčio suma yra įskaitoma ir ja sumažinama dividendus gaunančio Lietuvos vieneto

mokėtino pelno mokesčio suma tą mokestinį laikotarpį, kurį buvo išskaitytas mokestis iš jam išmokėtų dividendų. Iš Lietuvos vieneto gaunamų dividendų išskaitytas pelno mokestis užskaitomas šioje dalyje nustatyta tvarka, jeigu dividendus išmokantis Lietuvos vienetas paskirsto pelną, išmokėdamas dividendus pinigais Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatyme, Lietuvos Respublikos kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatyme ir Lietuvos Respublikos žemės ūkio bendrovių įstatyme nustatyta tvarka (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2021). Taigi, juridiniam asmeniui gavusiam dividendus nuo kurių jau buvo atskaičiuotas pelno mokestis, suteikiama galimybė susimąžinti pelno mokestį. Pažymėtina, jog ši lengvata palengvina akcininkui juridiniam asmeniui mokestinę naštą būtent gaunančiojo dividendus įmonės lygmenyje.

Sekanti išimtis, kuri galėtų būti vertintina kaip mokestinė lengvata juridiniam asmeniui gaunančiame dividendus, tai PMĮ 35 straipsnio 2 dalyje, lengvatos taikomos vienetais gaunami dividendai iš EEE. Lietuvos vienetų už turimas ar nuolatinės buveinės už jai priskirtas EEE valstybėse įregistruotų ar kitaip organizuotų vienetų (toliau – **EEE valstybės vienetai**) akcijas, kapitalo dalį ar kitų teisių turėjimą gaunami dividendai neapmokestinami, jeigu dividendus išmokėjo EEE valstybės vienetas, kurio pelnas yra apmokestinamas pelno mokesčiu arba jam tapačiu mokesčiu. Tuo atveju, jei užsienio valstybių vienetai dividendus Lietuvos vienetui išmoka per jų rezidavimo šalyse ar kitose šalyse įsisteigusius tarpininkus (bankus, finansų maklerių įmones, depozitoriumus), tai Lietuvos vienetas gali neapmokestinti dividendų tik tuo atveju, jei jis turi užsienio tarpininkų pateiktą dokumentą, identifikuojantį faktiškuosius dividendų mokėtojus bei minėtus įrodymus, kad jie yra pelno mokesčio mokėtojai (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2021).

Svarbus momentas kalbant apie dividendus, jog dividendai yra harmonizuoti (dividendų sektorius) Europos Sąjungos mastu – motininių (patronuojančių) – dukterinių bendrovių direktyva. Lietuvoje direktyvos įgyvendinimas atsiskleidžia PMĮ 33 straipsnio 2 dalyje ir 34 straipsnio 2 dalyje, nustatyta išimtis arba „dalyvavimo išimtis“ (angl. *participation exemption*) ir leidžiama neapmokestinti dividendų, su sąlyga, kad Lietuvos vienetas ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo ne mažiau kaip 10 procentų balsus suteikiančių akcijų (dalių, pajų) Lietuvos ar užsienio įmonės, kurioje gauna dividendus.

Tuo tarpu Estijos įmonių paskirstyti dividendai yra atleidžiami nuo pelno mokesčio „dalyvavimo išimtis“ (angl. *participation exemption*), jei:

1. dividendai, gauti iš Estijos, ES, EEE (Europos ekonominės erdvės) ir Šveicarijos mokesčių rezidentų įmonių, kuriose Estijos įmonė turi ne mažiau kaip 10%;
2. pelnas, gautas per nuolatinę buveinę ES, EEE arba Šveicarijoje;
3. dividendai, gauti iš visų kitų užsienio bendrovių, kuriose Estijos įmonė turi ne mažiau kaip 10% akcijų, su sąlyga, kad pagrindinis pelnas buvo apmokestintas užsienio mokesčiais arba iš gautų dividendų buvo išskaičiuotas užsienio pajamų mokestis;
4. pelnas, gautas per užsienio nuolatinę buveinę visose kitose šalyse, jei toks pelnas buvo apmokestintas nuolatinės buveinės šalyje; arba
5. likvidavimo pajamos, mokėjimai išpirkus akcijas arba sumažinus kapitalą, kuriuos apmokestino tokių pajamų skirstytojas.

Išimtis taikoma tik dividendams iš žemų mokesčių teritorijų, šie nėra atleidžiami nuo mokesčio. Be to, skirtingai nei Lietuvoje ir kai kuriose jurisdikcijose, nėra jokių apribojimų būti atleistam nuo mokestinės prievolės. Estija netaiko 12 mėnesių termino, anaipol kaip Lietuva.

Taigi, vertinant mokestinius tarifus Lietuvoje ir Estijoje galima teigti, jog mokestiniai tarifai Lietuvoje yra mažesni nei Estijoje, taip pat taikomų lengvatų tarifams sąrašas yra kur kas platesnis nei Estijoje. Estijoje, taikant palengvintą tarifą vienetui ir išmokant dividendus juridiniam asmeniui, 7 % tarifo mokestinės naštos perkeliama fiziniam asmeniui, todėl šiuo atveju išskaičiuojamas kaip gyventojų pajamų mokestis, gali būti išskaičiuotas iš gyventojų pajamų deklaracijos fizinio asmens gimtojoje šalyje (šalyje, kurioje asmuo vertinamas rezidentu), Estija praranda šį mokestį. Lengvatų prizmėje, galima teigti, kad Lietuvoje reglamentavimas yra kur kas platesnis, neperkeliantis mokestines naštos fiziniam asmeniui dividendų gavėjui, lengvatos taikomos juridiniams asmenims gavusiems dividendus palengvina juridinio asmens mokestinę naštą išskaityto pelno mokesčio suma yra įskaitoma ir ja sumažinama dividendus gaunančio Lietuvos vieneto mokėtino pelno mokesčio suma tą mokestinį laikotarpį, kurį buvo išskaitytas mokestis iš jam išmokėtų dividendų. Tačiau autoriaus nuomone, būtent Estijoje taikomam Paskirstamajam pelno apmokestinimo modeliui nėra poreikio turėti daug mokestinių lengvatų, kadangi Estijoje dvigubas apmokestinimas išvengiamas, o Lietuvoje egzistuojant ekonominiam dvigubam apmokestinimui, mokestines lengvatas yra įrankis padedantis mažinti mokestinę naštą.

Pelno mokesčio mokestinis laikotarpis, apmokestinimo momentas.

Šiuo metu Estijoje galiojanti pelno apmokestinimo sistema yra unikali sistema, perkelianti pelno apmokestinimo momentą nuo pelno uždirbimo iki jo paskirstymo (angl. *cash-flow*). Kapitalo laisvė nesuteikia vyriausybei jokios sprendimo teisės ar kitos formos daryti įtaka įmonės veiklai, todėl iš esmės vyriausybė veikia kaip rizikos pasidalijimo partneris be atstovavimo. Jei įmonė ir toliau sėkmingai dirbs, savininkai anksčiau ar vėliau paskirstys sukauptą pelną, o Valstybė tada gaus mokestines pajamas iš paskirstytojo pelno. Tačiau, Pagal Estijos Komercinio kodekso 276 straipsnį, kad dividendai gali būti išmokami tik iš grynojo pelno arba iš praėjusių finansinių metų nepaskirstytojo pelno, iš kurio pagal įstatymą buvo atimti nepadengti ankstesnių metų nuostoliai, toks pats reguliavimas ir Lietuvoje (Commercial Code, 1995).

Taigi, Estijos įmonė arba nuolatinė ne rezidento buveinė neprivalo kasmet teikti mokesčių deklaracijos nepaisant pelno ar nuostolių. Pelno mokestis apskaičiuojamas kas mėnesį, todėl apmokestinamoji suma turi būti deklaruojama kas mėnesį (10 mėnesio dieną po išmokėjimo), kai paskirstomas pelnas ar patiriamos kitos apmokestinamos išlaidos.

Tuo tarpu PMI 6 straipsnyje nurodyta, kad mokesčio mokestinis laikotarpis yra mokestiniai metai. Jie sutampa su kalendoriniais metais, jeigu šis straipsnis nenustato kitaip. Dividendų paskirstymo atveju vieneto gaunami dividendai už turimas vienetų akcijas, kapitalo dalį ar kitų teisių turėjimą apmokestinami taikant 15 procentų pelno mokesčio tarifą. Mokesčių apskaičiuoja, išskaito ir sumoka į biudžetą dividendus išmokantis Lietuvos vienetas ne vėliau kaip iki mėnesio, einančio po mėnesio, kurį dividendai buvo išmokėti, penkioliktos dienos.

Išanalizavus reglamentavimą matoma, kad mokesčio deklaravimo prasme Estijos reglamentavimas yra turintis mažiau biurokratijos, tačiau apmokestinimas pelno mokesčių taip pat yra sudėtingas, jeigu Lietuvos reguliavimą vertintume kaip sudėtingą. Nepaisant to, vienintelis aiškiai matomas skirtumas yra tai, jog Estijoje mokesčių mokėtojas neprivalo deklaruoti mokesčių kiekvienais metais.

Viską apibendrinant galima teigti, kad Lietuvoje ir Estijoje taikomi pelno apmokestinimo modeliai skiriasi tam tikrais momentais. Estijos pajamų mokesčio įstatyme vyrauja skirtumas nuo Lietuvos pelno apmokestinimo įstatymo, mokesčių mokėtojas ne rezidentas gali būti ir fizinis, ir juridinis asmuo, taikoma tokia plati sąvoka, kadangi Estijoje nėra pelno mokesčio įstatymo, todėl į sąvoką ne rezidentas patenka ir fizinis asmuo. pagal Lietuvoje taikoma Klasikinį pelno apmokestinimo modelį nuo to, ar mes kalbame ar Lietuvos

vienetą, ar užsienio vienetą – skiriasi bazė, nuo kurios yra mokamas pelno mokestis, tuo tarpu Estijoje taikomame Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelyje mokesčio bazė yra vienoda nepaisant to ar subjektas yra rezidentas ar ne rezidentas. Estijos pajamų mokesčio bazė yra platesnė nei Lietuvos, tam kad būtų išvengta piktnaudžiavimo mokesčiais. Taip pat pagal Estijoje taikoma reguliavimą subjektai, esantys nuostolingi, t. y. neturintys paskirstytino pelno ir neturėdami galimybės sukelti apmokestinamąjį įvykį, vis tiek yra apmokestinami pajamų mokesčiu kitos apmokestinamos išlaidos ir kiti mokėjimai (į kitus metus negalima perkelti nuostolių). Tuo tarpu Lietuvos reguliavime per mokestinį laikotarpį susidarę įprastinės veiklos nuostoliai gali būti perkeliama į kitą mokestinį laikotarpį (į kitus mokestinius laikotarpius). vertinant mokestinius tarifus Lietuvoje ir Estijoje galima teigti, jog mokestiniai tarifai Lietuvoje yra mažesni nei Estijoje, taip pat taikomų lengvatų tarifams sąrašas yra kur kas platesnis nei Estijoje. Estijoje, taikant palengvintą tarifą vienetui ir išmokant dividendus juridiniam asmeniui, 7% tarifo mokestinės naštos perkeliama fiziniam asmeniui, todėl šiuo atveju išskaičiuojamas kaip gyventojų pajamų mokestis, gali būti išskaičiuotas iš gyventojų pajamų deklaracijos fizinio asmens gimtojoje šalyje (šalyje, kurioje asmuo vertinamas rezidentu), Estija praranda šį mokestį.

3. LIETUVIŠKOJO IR ESTIŠKOJO PELNO APMOKESTINIMO MODELIŲ ĮTAKA INVESTICIJOMS

Šiame darbe koncentruojamasi pirmiausia į teisinę valstybių konkurencijos mokesčiais fenomeno analizę, taigi – ir teisinį vertinimą, jo pagrindus ir principus, todėl šioje jo dalyje, kiek aptarus politinį ir ekonominį požiūrius į reiškinį, atitinkamo vertinimo atskaitos taškus, daugiausia dėmesio skiriama valstybių mokesčių ir iš dalies kitų, su apmokestinimu tiesiogiai susijusių verslo ir finansinės, investicinės veiklos reguliavimo sprendimų, kuriant imigracines paskatas verslui ir kapitalui, legitimumo ribų paieškai (Lukas, M. 2013 p.139).

Millerio, Auerbacho bei Truemano, kurie iliustruoja ryšį tarp mokesčių politikos ir investicijų, išmokų politikos ir kapitalo struktūros pasirinkimų. Galima teigti, kad nors didesni veiksmingi dividendų tarifai padidina skolos mokesčių pranašumą, mokesčių kaštai, kuriuos akcininkai patiria mokant dividendus, yra priešastis, galinti atgrasyti nuo pastangų reinvestuoti iki didesnio sverto koeficiento. Ši mokesčių trintis yra svarbesnė įmonėms, kurios neplanuoja didinti kapitalo, nes kapitalą pritraukianti įmonė gali padidinti svertą tiesiog skolindamasi, o ne išleisdama kapitalą (Staehr K. 2014). Be to, kaip pažymėta kituose dokumentuose, nors didesnis dividendų mokesčio tarifas padidina išorinio kapitalo kainą, jis gali sumažinti vidinio kapitalo kainą, nes pinigų srautų išmokėjimas dividendais tampa brangesnis. Taigi, įmonės investicinis atsakas į dividendų mokesčių padidėjimą gali priklausyti nuo to, ar ji remiasi vidiniu ar išoriniu kapitalu, finansuodama investicijas. JAV organizacijos „Tax Foundation“ vykdomo Tarptautinio mokesčių konkurencingumo indekso duomenimis Estija užėmė 1-ąją vietą, o Lietuva 6-ąją vietą. Tai vienas iš svarbesnių rodiklių parodantis, jog Lietuvos pelno apmokestinimo sistema stipriai neatsilieka nuo Estijos pelno apmokestinimo sistemos taip, kaip teigiama viešojoje erdvėje. Tačiau, norint įrodyti, jog poveikis investicijoms yra beveik vienodas būtina išgryninti tam tikrus momentus turinčius lemtingą poveikį investicijų ir ekonominiam augimui.

Paskirstomasis pelno apmokestinimo modelis Estijoje buvo pritaikytas, tam, kad sudaryti galimybės ir pritraukti kuo daugiau investicijų, remti verslą ir steigti daugiau darbo vietų. Šiuo modeliu buvo atsisakyta apmokestinimo įmonės lygmeniu, siekiant sumažinti mokesčines naštas reinvestuojamame pelnui, paliekant jo daugiau įmonei. Reformos pagerino įmonių likvidumą ir sumažino Estijos įmonių skolų finansavimą ir taip pat paskatino investicijas, produktyvumą įmonių lygmeniu. Tačiau rezultatai nėra tokie džiuginantys makroekonominiu lygiu. Matoma, pagal žemiau pateiktą schemą, kad BVP rodikliai nekilo

taip sparčiai kaip tikėtasi (Correia M., 2011). Lyginant su Lietuvos BVP kreive, matoma, jog nepakeitus pelno apmokestinimo modelio Lietuvos BVP kreivė stabilesnė nei Estijos. Galima formuoti tokią išvadą, kad perėjimas prie Paskirstytojo pelno apmokestinimo modelio Estijoje nepagerino bendrų makroekonominių rezultatų, nepaisant sušvelnėjusių finansavimo sąlygų ir mažesnių pelno mokesčio pajamų. Šie skaičiai, kaip ir dauguma minėtųjų anksčiau, nėra tiesioginis šio darbo tyrimo objektas, todėl absoliutaus tikslumo ir išsamumo, patvirtinti ar paneigti konkrečias išvadas ar prielaidas pateikiamais skaičiais ir nėra siekiama, tiesiog parodomas reiškinio mastas, daugialypiškumas, galimų jo ekonominio vertinimo perspektyvų gausa, iš dalies papildomai pagrindžiant ir teisinės procesų analizės reikšmę ir būtinybę (Lukas, M. (2013) p. 157-158).

Schema. BVP rodikliai



Šaltinis: Eurostat [interaktyvus, žiūrėta 2022 m. balandžio 3 d.] Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/tec00115/default/line?lang=en>.

Išvada yra tokia, kad Estijos pelno mokesčio sistema, skirtingai nei Klasikinė pelno mokesčio sistema, leidžia įmonėms gauti valstybės finansavimą labai lanksčiomis sąlygomis. Toks valstybės finansavimas greičiausiai bus ypač naudingas įmonėms, kai kapitalo rinkos yra nepakankamai išvystytos arba iškreiptos, todėl sunku gauti finansavimą komercinėmis sąlygomis. Nors valstybės finansavimas privačioms įmonėms gali būti vertinamas kaip būdas pašalinti trūkumus privataus kapitalo rinkose gali kilti klausimų dėl paramos kriterijų.

Suteikiamas tik kapitalas pelną gavusioms ir nevysiškai jo paskirsčiusioms įmonėms. Jei pelningos įmonės turi problemų gaunant finansavimą pagrįstomis sąlygomis, tikėtina, kad tas pats galioja ir pradedančioms įmonėms ir kitoms nuostolingoms įmonėms. Valstybės paramos ribojimas pelningoms įmonėms gali atskirai vertinti kaip būdą iškraipyti konkurenciją nusistovėjusio pelningumo naudai įmonių. Nors vyriausybė iš esmės yra investuotoja į įmonę, kuri uždirbo pelno ir jos neplatina, vyriausybė nedaro įtakos ir neprižiūri įmonės veiklos. Jei, alternatyviai, įmonei tektų ieškoti finansavimo iš bankų, akcijų rinkos arba komercinių popierių rinkoje, ji paprastai susidurtų su tam tikromis sąlygomis arba tam tikru laipsniu valdymą iš šių finansavimo formų. Moralinę riziką apriboja faktas, kad mokesčių lengvata priklauso nuo to, ar pelnas lieka įmonėje. Kritika Estijos sistemai kilo iš kitų šalių, o ne iš vietos institucijų. Estija, neapmokestindama įmonėje išskaičiuojamo pelno, buvo vertinama kaip įmonių pelno konglomeratu. Tarptautiniu mastu manoma, kad įmonės esančios kitose šalyse naudoja Estijos įmones kitoms įmonėms finansuoti. Manoma, kad Estija leidžia atlikti restruktūrizavimą grupės viduje pelno pervedant pelną į užsienį. Dėl to teigiama, kad pelnas palieka Estiją be mokesčių, pelnas išmokamas kaip paskolos su mažomis palūkanomis arba be jų. Tačiau, mokslinių analizių, kokią įtaką padarė Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelio pasirinkimas Estijos peno mokesčio sistemai, BVP ir ekonominiam augimui nėra daug ir publikuotos daugiau nei prieš dešimt metų. Todėl, autorius pateikia tik savo subjektyvią nuomonę ir nesiekia nuodugniai išanalizuoti Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelio įtakos Estijos makroekonomikai, socialiniam ir kitokiems valstybės sektoriams įtakos, kadangi norint nuodugniai išanalizuoti šio įtaką reikalingos ne tik teisinės, bet ir ekonomines, politinės ir kitokių sričių mokslinės žinios.

Nemažai teorinių tyrimų siekė išsiaiškinti, kokią poveikį įmonėms turi perėjimas nuo Klasikinės pelno apmokestinimo sistemos prie Paskirstomosios pelno apmokestinimo sistemos. Modeliai įmonių, kurioms taikomos skirtingos pelno apmokestinimo sistemos, įmonių finansavimo sprendimui skiriamas ypatingas dėmesys dividendų politikai. Įrodyta, kad sprendimas dėl dividendų priklauso nuo ar taikoma Klasikinė pelno apmokestinimo sistema, ar Paskirstamoji pelno apmokestinimo sistema, tačiau nėra santykiu vienas prie vieno, nes mokesčių sistemos taisyklės sąveikauja su kitais veiksniais, tokiais kaip pagrindiniai investuotojų vartojimo įpročiai.

Keletas empirinių tyrimų nagrinėjo perėjimo prie dividendų poveikį įmonėms apmokestinimas. Hazakas socialiniui tyrimui naudoja įmonės lygio duomenis iš 1995 ir 2004

m. Estijos įmonių struktūra ir dividendų sprendimai prieš ir po pasikeitimo, nustatyti perėjimo poveikį laiko atžvilgiu. Išvada tokia, kad perėjus į dividendų apmokestinimo 2000 m., bendrovės sumažino savo dividendų išmokas ir sumažino jų priklausomybę nuo išorės finansavimo. Analizė taip pat rodo, kad didelė dalis sukaupto pelno yra laikomas kaip likvidus turtas, o ne reinvestuojama į įmonę.

Masso ir kt. naudoja įmonės lygio duomenis ir siekia nustatyti dividendų poveikį apmokestinimas naudojant skirtumo ir suderinimo metodus, kai atliekami Estijos įmonės vertinamos pagal panašių įmonių rezultatus Latvija ir Lietuva prieš ir po keitimo. Estijos įmonės kaupia santykinai likvidesnę turtą ir yra mažiau priklausomos nuo finansavimo skolų. Įmonės taip pat daugiau investuoja ir rodo didesnę bendro faktorinio našumo augimą, tačiau šie poveikiai įvertinti netiksliai, todėl yra tam tikro neapibrėžtumo. Teigiama, kad teigiamas reformų poveikis ryškiausias mažesnėms įmonėms (Karsten, S. 2014). Tačiau Autoriaus nuomone svarbu pabrėžti, jog Lietuvoje pelno apmokestinimo lengvatos mažina mokestinę našą smulkioms įmonėms, to pasėkoje perėjus į Paskirstomąjį pelno apmokestinimo modelį ir atitinkamai pakėlus tarifą nuo (lengvatinis smulkioms įmonėms 0 % tarifas) 15 % iki 20 %, smulkios įmonės patirtų didelį mokestinės naštos krūvį. Svarbu įvertinti vieną iš svarbiausių faktorių, tai, jog verslai planuoja savo pelną, mokesčius, pakėlus mokestinį tarifą galimai dauguma, o ypač smulkių verslų susidurtu su ekonominėmis problemomis.

Buvo teigiama, kad atidėtas pelno apmokestinimas palengvina pelningumą korporacijos vengti apmokestinimo teisėtomis ir neteisėtomis priemonėmis vien todėl, kad yra daugiau laiko, įmonės gali imtis priemonių, kad išvengtų mokesčių arba išvengtų jų. Jokiuose akademiniuose tyrimuose šis klausimas nenagrinėtas. Meriküll ir kt. analizuoja duomenis iš Baltijos mastu atliekamo tyrimo, kuriame verslo vadovų prašoma įvertinti savo pramonės įmonių nepakankamų ataskaitų mastą. Manoma, kad visose trijose šalyse pranešimų nepakanka, tačiau Estijoje ne daugiau nei Latvijoje ar Lietuvoje. Kukk ir Staehr apskaičiavo, kad Estijoje verslo pajamas gaunančių namų ūkių pajamos yra nepakankamos, o tokių namų ūkių suvartojimas yra labai didelis (Karsten, S., 2014). Mokesčių pajamų praradimas po perėjimo prie dividendų apmokestinimo Estijoje gali turėti didelį poveikį gerovei arba neturėti, atsižvelgiant į paskirstymo tikslus ir perteklinę kitų mokesčių pajamų šaltinių našą. Estijoje šie klausimai nebuvo nagrinėjami jokiuose tyrimuose, tikriausiai dėl to, kad reikalingi skaičiavimai yra nepaprastai sudėtingi. Tačiau akivaizdu, kad bendra makroekonominė raida nuo 2000 m. trijose Baltijos šalyse labai nesiskyrė.

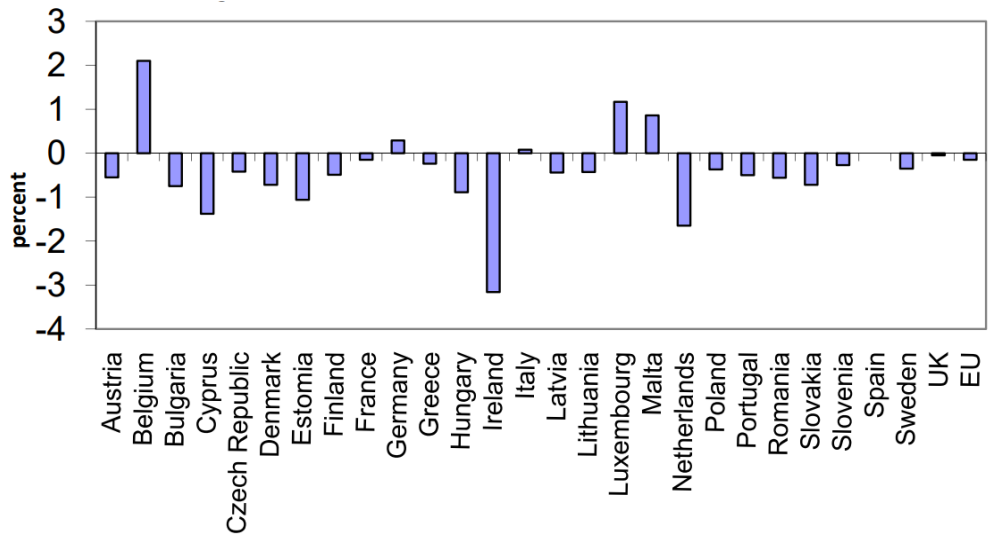
Bendra šio tyrimo apžvalgos išvada yra ta, kad perėjimo prie dividendų apmokestinimo nauda Estijoje yra gana neryški, ypač visuomenės lygmeniu, o išlaidų prizmėje pastebimos mažesnės mokesčių pajamos. Estijos Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelis buvo įdiegtas tuo metu, kai įmonėms buvo sunku priėti prie išorės finansavimo, nes Estijos, Lietuvos ir Latvijos kapitalo rinkos buvo nepakankamai išvystytos ir suluošintos Rusijos krizės. Pelningų įmonių valstybės finansavimas atidedant pelno apmokestinimą gali būti priemonė sušvelninti negilių finansų rinkų padarinius. Tiek finansinių tarpininkavimas ir įmonių sektorius labai pasikeitė po pelno apmokestinimo sistemos reformos 2000 m., ir šie pokyčiai kelia klausimą, ar Estijos Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelis bus tinkamiausias pelno apmokestinimo modeliu ateityje? Autoriaus nuomone, šis pelno apmokestinimo modelis neutraliausias ir mažinantis ekonominio dvigubo apmokestinimo našta, tačiau pereinamasis laikotarpis turėtų būti pakankamai ilgas vertinant tai, kad Lietuvoje mokesčines lengvatas yra taikomas plačiai, to pasėkoje verslai turėtų turėti pakankamai laiko prisitaikyti prie būsimos ekonominės naštos/palengvėjimo.

Autoriaus nuomone svarbu paanalizuoti koks poveikis būtų Paskirstomajam pelno apmokestinimo modeliui įvedus Europos Sąjungoje B(K)PMB. Kadangi, B(K)PMB yra vienas ambicingiausių projektų Europos Sąjungos istorijoje tiesioginių mokesčių harmonizavimo srityje, pastangos tiesioginių mokesčių srities harmonizavime niekada nebuvo taip toli pažengusios. Europos Komisija pasiūlė sistemą, kuri leidžianti „vieno langelio principu“ pildyti mokesčių deklaracijas ir konsoliduoti pelną ir nuostolius Europos Sąjungos viduje, išsaugant Europos Sąjungos valstybių narių teisę nustatyti savo pelno mokesčio tarifus. Dėl konsoliduotos bazės sumažėtų apmokestinimo reikalavimų laikymosi kaštai, būtų pašalinama vidaus sandorių kainodaros ir vidaus tarpvalstybinio nuostolių ir pelno užskaitymo galimybės nustatymas. Ši iniciatyva turėtų paskatinti sąžiningą mokesčių konkurenciją, nes mokesčių bazės formavimo taisyklių suderinimas reiškia, kad nominalios mokesčių normos visiškai patobulės ir atspindės realią įmonėms tenkančią mokesčių našta – t. y. bus lygi galiojančiam mokesčio tarifui. B(K)PMB sistemos įdiegimas taip pat gali padidinti konkurencingumą Europos Sąjungos įmonių pasaulinėje rinkoje ir gali turėti įtakos ES ekonomikos augimui.

Pirma, konsoliduota bazė turėtų laimėtojų ir pralaimėtojų, priklausomai nuo galiojančių mokesčių bazių reguliavimo. Europos pelno mokesčio bazės įvedimas būtų naudingas šalyse, kurios susiaurina savo mokesčių bazę, pavyzdžiui, Airijoje ir Ispanijoje. Tai paaiškinama sumažėjusiomis kapitalo sąnaudomis, kuris plėstų investicijas, skatintų užimtumą ir padidėtų

BVP. Ir atvirkščiai, įmonių Belgijoje (su savo nuosavo kapitalo pašalpa) ir Estijoje (kuri šiuo metu tik apmokestinamas pelno paskirstymas) pakenktų bendrai bazei. Pateikiama schema, kuri pavaizduoja numanomą įtaką valstybių BVP kitimui, taikant konsoliduotą bazę. Minėta, jog Estijoje pelno mokesčio bazė yra plati, lyginant su Lietuviškąja pelno/pajamų mokesčių bazėmis.

Schema. B(K)PMB įtaka BVP lygiui



Šaltinis: Bettendorf et al, 2011, Table C.32. [interaktyvus, žiūrėta 29-03-2022].
 Internetinė prieiga: <https://voxeu.org/article/eu-corporate-tax-reform-weighing-pros-and-cons>.

Teigiama, kad bendra bazė tik šiek tiek padidintų BVP (0,1 proc.) ir užimtumą (tik 0,03 proc.), o ne pagerinti ekonominį efektyvumą. Tačiau skirtumai tarp šalių būtų dideli – nuo BVP kritimo 4,5 % Belgijoje iki 1 % prieaugio Ispanijoje. Autoriaus sutinka su nuomone, kad konsoliduota baze nepagerintų valstybių narių ekonominio efektyvumo, o kaip tik sumažintu konkurencingumą tarp Europos Sąjungos valstybių narių ir trečiųjų šalių (Devereux, M., van der Horst, A., Loretz, S., Bettendorf, L., (2011).

Tam tikruose šaltiniuose svarstyta, kad Europos ekonomikai būtų naudinga tik tuo atveju, jei mokesčių naštos sklaida būtų sumažinta suderinant mokesčio tarifą ir mokesčio bazę. Tai sumažintų efektyvių mokesčių tarifų sklaidą ir taip sumažintų mobiliojo kapitalo paskirstymo įvairiose šalyse iškraipymus. Šiuo atveju BVP būtų pagerėjęs vidutiniškai 0,3 %. Tačiau Autoriaus nuomone, konsolidavus bazę, būtų visiškai panaikinama konkurencija tarp

valstybių narių, būtų sumažinamas Europos Sąjungos valstybių narių patrauklumas trečiųjų šalių atžvilgiu.

Antra, visų pelno ir nuostolių konsolidavimas valstybės narėse neišspręstų pelno judėjimo. Taigi, problemos neišsprendžiamos keičiasi tik jų prigimtis. Šiuo metu tarptautinės įmonės turi ekonominį interesą pranešti apie didesnę savo pelno dalį valstybėse narėse, kuriose taikomi palankesni mokesčių tarifai. Pelno perkėlimo įrankiai apima manipuliavimą pervedimo kainomis ir renkantis labiau skolintis šalyse, kuriose taikomi didesni mokesčiai. Dėl B(K)PMB iniciatyvos, apmokestinamojo pelno Europos Sąjungos viduje tokios pelno perkėlimo rūšys taptų nebereikalingos. Tačiau paskirstymo formulė, kai konsoliduotas apmokestinamasis pelnas paskirstomas kiekvienai valstybei narei pagal vietinės veiklos matą, vis tiek leistų tarptautinėms įmonėms išnaudoti mokesčių skirtumus, atsirastų nauja mokesčių planavimo rūšys. Faktiškai įstatymais nustatyti pelno mokesčio tarifai taptų akcizais nuo tų veiksmų, kurie atsirastų paskirstymo formulėje. Todėl įmonės turėtų paskatų tuos veiksmus vykdyti mažų mokesčių šalyse. Todėl tikėtina, kad paskirstymo formulė pakeistų dabartinius kapitalo ir pelno paskirstymo iškreipimus nauju iškreipimu, kuris priklauso nuo formulės faktoriai. Tame valstybės pradėtų konkuruoti tarpusavyje tarifais (Lukas, M. (2013) p.228).

Trečia, susitarimą dėl paskirstymo formulės būtų sunku pasiekti, kadangi kiekvienai valstybei narei naudingas skirtingas dizainas. Dėl galimybės piktnaudžiauti tiek vienu valstybių narių ar kitų valstybių narių interesais nustatyti kuo palankesne formulę jiems sudėtinga pasiekti susitarimą dėl B(K)PMB. prisidėtų prie sąžiningos konkurencijos mokesčių tarifais tarp valstybių narių, užtikrintų didesnę skaidrumą, verstų šalis objektyviau vertinti savo vidaus rinkos konkurencingumą ir biudžeto poreikius, vis dėlto konkurencijos mokesčiais ir dėl mokesčių procesuose įvestų keturis naujus veiksmus, lemiančius konsoliduoto mokesčių bazės „pyrago“ dalybas, kuriuos valstybės galėtų imtis išnaudoti savo naudai, pavyzdžiui, kurdamos apmokestinimo režimus, skatinančius perkelti į jas geriausiai apmokamą įmonės personalą (su konkrečia fiksuota veiklos vieta nesusietus vadovus, konsultantus, ekspertus ir pan.) ar vertingiausias aktyvus, o tuo pačiu gauti ir didesnę dalį bendrosios konsoliduotos bazės (Lukas, M. (2013) p.228). Konkuravimas dėl mokesčių bazės ir mokesčių šia direktyva potencialiai gali būti dar labiau išgrynintas, suaktyvintas ir pasitelktos tam gali būti ne vien tik skaidrios priemonės, aiškiai matomi mokesčių tarifai.

Ketvirta, nuostolių konsolidavimo įvedimas galėtų pagerinti efektyvumą, bet pirmiausia sumažinant apmokestinimą. Pagal dabartinę galiojančią mokesčių tvarką, nuostoliai

paprastai gali būti kompensuojami tik iš buvusio ir būsimo pelno. Manoma, kad nuostolių konsolidavimas padidintų bendrąjį BVP ir užimtumą 0,2 %, tačiau sumažintų mokesstinės pajamos 0,3 % Konsoliduojant nuostolius, nuostoliai gali būti nedelsiant išskaityti iš pelno kitoje šalyje, todėl bus taikomos mokesčių lengvatos ir padidės efektyvumas.

Penkta, viena iš galimų B(K)PMB privalumų turėtų būti atitikties sąnaudų sumažinimas tarptautinėms įmonėms nebereikės nustatyti sudėtingų įmonės vidaus perdavimo kainų sandorių Europos Sąjungos viduje. Europos Komisija 2001 metais apskaičiavo išlaidas, susijusias su sandorių kainodara tarptautinėse įmonėse 3 % pajamų. Tačiau sunku nustatyti proporciją tokių išlaidų, kurias būtų galima sumažinti įvedus B(K)PMB.

Apibendrinant galima teigti, kad jei būtų pritaikyta B(K)PMB iniciatyva, leidžianti „vieno langelio principu“ pildyti mokesčių deklaracijas ir konsoliduoti pelną, nuostolius Europos Sąjungos viduje, išsaugant Europos Sąjungos valstybių narių teisę nustatyti savo pelno mokesčio tarifus, tai būtų reikšmingiausias žingsnis Europos Sąjungoje harmonizuotų tiesioginių mokesčių link. Taikant B(K)PMB iniciatyvą konkuravimas mokesčiais pasikeistų, susiformuotų kiti konkuravimo būdai, pelno apmokestinimo sistemos adaptuotųsi, o tai verstų ieškoti naujų teisinio reguliavimo sprendimų. Atsižvelgiant į tai, kad Estijoje pajamų apmokestinimo bazė yra plati, ši iniciatyva pakenktų bendrai Estijos bazei. Tačiau Lietuvoje būtų susiduriama su mažesniais nuostoliais dėl taikomos bazės ypatumų. Aptarus B(K)PM įtaką Lietuvos ir Estijos bazėms, galima pereiti prie Lietuvos pelno apmokestinimo modelio modifikavimo rekomendacijų.

Autoriaus nuomone Lietuvoje taikomas Klasikinis pelno apmokestinimo modelis yra palankus Lietuvai, tačiau investuotojų ypač užsienio investuotojų atžvilgių yra kiek per sudėtingas, lyginant su Estijos pelno apmokestinimo modeliu, kuriame pelno apmokestinimą reglamentuoja vienas Estijos pajamų įstatymas (angl. *Income Tax Act*), nėra pelno mokesčio sąvokos, kurios reglamentavimas padaro reguliavimą kiek sudėtingesniu užsienio investuotojui, taip pat vienos apmokestinimo pakopos buvimas, akcininkų mokesčių našta nepakrovimas, savaimė padaro Estijos pelno apmokestinimo modelį paprastesnį ir patrauklesnį investuotojui. Tam, kad Lietuvoje taikomo pelno apmokestinimo modelio patrauklumas investuotojų atžvilgių išaugtu autoriaus nuomonę reikėtų:

Pirma, supaprastinti reglamentavimą, suprantama, jog Lietuvos pelno apmokestinimo teisinės bazės neįmanoma perkelti į vieną teisės aktą kaip Estijoje, dėl Lietuvoje egzistuojančių pelno ir pajamų mokesčių sąvokų, tačiau pats apmokestinimo procesas turėtų būti padaromas

vieno langelio principu. Kadangi šiuo metu egzistuojanti dvipakopė apmokestinimo sistema verčianti du kartus rengti finansines apskaitas, tiek apmokestinant pelną įmonės lygmeniu, tiek apmokestinant pelną akcininkų lygmeniu, daro šį procesą sudėtingesniu ir ilgesniu.

Antra, autoriaus nuomone Klasikinis pelno apmokestinimo modelis yra daug labiau patrauklesnis investuotojui dėl savo mokesčių lengvatų kiekio, kita vertus esant dideliame kiekiui mokesčių lengvatų, savaime suprantama padidėja rizika, jog jomis bus piktnaudžiaujama. Tačiau, siekiant suformuoti privalumą Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelio atžvilgiu, mokesčių lengvatų sąrašą reikėtų plėsti atsižvelgiant į tai, kad Lietuvoje teikiama galutinė mokesčių našta didesnė nei Estijoje.

Trečia, mokesčių lengvatų akcininkų lygmeniu vienetams taikoma pakankamai lengvatų, tačiau fizinių asmenų akcininkų atžvilgiu lengvatų nėra, viena vertus rekomenduojama, taip pat taikyti lengvatas ir fiziniams asmenims. Kita vertus svarstyтина, jog būtų suformuojama tam tikra nelygybė, autoriaus nuomone juridiniams asmenims akcininkams suteikiamos lengvatos, kad jų gauti dividendai nebūtų apmokestinami trečią kartą akcininkų įmonės lygmeniu. Todėl svarstytinas klausimas ar tikrai reikia lengvatų fiziniams asmenims akcininkams.

Mokesčių reguliavimo, galiojančios teisinės bazės ir mokėjimo tvarkos keitimo, pakeistų taisyklių įsigaliojimo bei taikymo tradicija nuo pat valstybingumo atkūrimo Lietuvoje pakankamai chaotiška, nestabili, teisinio tikrumo ne tik mokesčių mokėtojams, bet ir mokesčių administratoriui negarantuojanti ir konkurencingumo aspektais vertintina kaip aiškiai negatyvi, nesudaranti prielaidų ilgalaikėms tarptautinio verslo struktūroms ir planavimui. (L. Mindaugas, 2013, p 334).

Autoriaus nuomone neginčytinas faktas, kad Paskirstomasis pelno apmokestinimo modelis yra paprastas ir patrauklus ypač akcininkų atžvilgiu, tačiau norint šį modelį įdiegti Lietuvoje būtų reikalaujamas pakankamai ilgas perėjimo tarpas, kad Lietuvoje vykdančios veiklą verslai spėtų adaptuotis prie besikeičiančios pelno apmokestinimo sistemos (atsižvelgiant į tai kiek lengvatinių tarifų taikoma Lietuvoje). To pasėkoje, atsižvelgiant į tai, kad Lietuvoje taikomas pats mažiausias galimas tarifas pelno apmokestinimui, rekomenduotinas ir kitas kelias, kuris nereikalauti pereinamojo laikotarpio, tai Modifikuotas Klasikinis pelno apmokestinimo modelis, kuriame Lietuvoje būtų galima taikyti mažesnę tarifą akcininkų pakopoje ir tokiu būdu autoriaus nuomone būtų skatinamos investicijos, steigiamos naujos darbo vietos, keliama šalies ekonomika.

Taigi apibendrinant galima teigti, kad Estijoje teigiamas reformų poveikis ryškiausias mažesnėms įmonėms. Tačiau Autoriaus nuomone svarbu pabrėžti, jog Lietuvoje pelno apmokestinimo lengvatos mažina mokestinę naštą smulkioms įmonėms, to pasėkoje perėjus į Paskirstomąjį pelno apmokestinimo modelį ir atitinkamai pakėlus tarifą nuo (lengvatinis smulkioms įmonėms 0 % tarifas) 15 % iki 20 %, smulkios įmonės patirtų didelį mokestinės naštos krūvį. Svarbu įvertinti vieną iš svarbiausių faktorių, tai, jog verslai planuoja savo pelną, mokesčius, pakėlus mokestinį tarifą galimai dauguma, o ypač smulkių verslų susidurtu su ekonominėmis problemomis.

IŠVADOS

1. Remiantis EBPO, pasirenkant dividendų apmokestinimą kaip pagrindinį vertinimo elementą, išskiriami šie pagrindiniai pelno apmokestinimo modeliai: Klasikinė pelno apmokestinimo sistema (angl. *Classical System*), modifikuota klasikinė pelno apmokestinimo sistema (angl. *modified classical System*), išlygų sistema (angl. *exemption system*), dalinio įtraukimo sistema (angl. *partial inclusion system*), dalinio nuskaitymo sistema (angl. *partial imputation system*), pilno nuskaitymo sistema (angl. *full imputation system*), akcininkų akcijų neapmokestinimo sistema (angl. *allowance for shareholder equity tax system – ASE*), ir kitos mokesčių sistemos, kurios taikomos vienietinėse valstybėse. Lietuvoje taikoma pelno apmokestinimo mokesčių sistema priskirtina Klasikiniam pelno apmokestinimo modeliui, nes dividendų pajamos akcininkų lygmeniu apmokestinamos taip pat, kaip ir įmonės lygmenio gaunamos pajamos. Estijoje taikoma pelno apmokestinimo mokesčių sistema priskirtina išlygų sistemai arba Paskirstomajam pelno apmokestinimo modeliui, nes akcininkų lygyje dividendai neapmokestinami jokiais kitais mokesčiais, išskyrus pelno mokesčiu, o įmonės lygmeniu pelnas neapmokestinamas.
2. Klasikinis pelno apmokestinimo modelis pasižymi sudėtingumu bei kompleksiskumu dėl savo dvipakopės sistemos ypatumų. Tuo jis skiriasi nuo Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelio, kuris apmokestina pelną vienoje pakopoje ir pasižymi paprastumu, aiškumu. Nepaisant šių priežasčių bei darbe išdėstytų teiginių, Klasikinis pelno apmokestinimo modelis dominuoja tarp Europos Sąjungos valstybių narių. Vis dėlto Lietuvos bei kitų šalių informacijos šaltiniuose aktyviai skatinama pakeisti taikomą Klasikinį pelno apmokestinimo modelį į sąlyginai naują Paskirstomąjį pelno apmokestinimo modelį, kuris galėtų ateityje tapti naujuoju – dominuojančiu pelno apmokestinimo modeliu.
3. Lyginant Klasikinį pelno apmokestinimo modelį su modifikuotu klasikiniu ir dalinio nuskaitymo pelno apmokestinimo modeliais, šie sušvelnina antrąjį akcininkų gaunamų pajamų apmokestinimo lygį. Tuo tarpu Klasikinio pelno apmokestinimo modelio atveju nuosavų išteklių ir įsiskolinimų santykis (mokesčių tarifai) yra didesni. Kaip ir galima tikėtis, įmonėms šalyse, kuriose yra

taikomas ne Klasikinis pelno apmokestinimo modelis paprastai išmokama daugiau dividendų, turi mažesnį sveto koeficientą ir investuoja aukštesniu lygiu nei įmonės šalyse, kuriose yra Klasikinis pelno apmokestinimo modelis.

4. Esminis palengvinimas įmonėms Paskirstomajame pelno apmokestinimo modelio atveju yra tai, jog jos yra atleidžiamos nuo palūkanų iš kredito įstaigų bet kurioje Europos Sąjungos valstybėje narėje arba iš Estijos kredito įstaigų, filialų, kurie yra už Europos Sąjungos ribų. Šis apmokestinimo modelis taip pat naudingas tuo, jog yra paprastas ir lengvai suprantamas bei administruojamas dėl minimalaus išimčių skaičiaus ir pelno apmokestinimo atidėjimo nuo to momento, kai pelnas yra uždirbamas iki jų paskirstymo. Toks laiko skirtumas leidžia išsaugoti visus esminius Klasikinio pelno apmokestinimo modelio elementus, tačiau ir gerokai sumažinti su tuo susijusių techninių dalykų skaičių, kurie reikalaujami Klasikiniame pelno apmokestinimo režimo atveju.
5. Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelis išlaiko visus pagrindinius Klasikinio pelno apmokestinimo modelio elementus ir tuo pačiu sumažina būtinų techninių momentų skaičių. Visų pirma, šie modeliai skiriasi tuo, jog Klasikinio pelno apmokestinimo modelyje esti ekonominis dvigubas apmokestinimas, tuo tarpu Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelis juridiskai išvengia ekonominio dvigubo apmokestinimo. Antra, pagal Klasikinį pelno apmokestinimo modelį Lietuvos vieneto ir užsienio vieneto bazės skiriasi, o Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelyje mokesčio bazė yra vienoda nepriklausomai nuo subjekto. Trečia, Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelyje nuostoliai neperkeliami į kitus metus. Ketvirta, tarifų atžvilgiu Lietuvoje yra mažesni tarifai nei Estijoje, taip pat taikomų lengvatų tarifams sąrašas yra kur kas platesnis nei Estijoje.
6. Paskirstomasis pelno apmokestinimo modelis yra paprastas ir patrauklus ypač akcininkų atžvilgiu, tačiau norint šį modelį įdiegti Lietuvoje, būtų reikalingas pakankamai ilgas perėjimo tarpas, kad Lietuvos verslo subjektai spėtų adaptuotis prie bepasikeičiančios pelno apmokestinimo sistemos (atsižvelgiant į tai, kiek lengvatinių tarifų taikoma Lietuvoje). Atsižvelgiant į tai, kad Lietuvoje taikomas konkurencingiausias pelno apmokestinimui tarifas, rekomenduotinas ir kitas kelias: tai

Modifikuotas klasikinis pelno apmokestinimo modelis, kuriuo Lietuvoje būtų galima taikyti mažesnę tarifą akcininkų pakopoje ir tokiu būdu autoriaus nuomone būtų skatinamos investicijos, steigiamos naujos darbo vietos, keliama šalies ekonomika. Trečiasis variantas būtų labiau struktūrizuoti Lietuvoje taikomą Klasikinį pelno apmokestinimo modelį.

7. Galima teigti, kad jei būtų pritaikyta B(K)PMB iniciatyva, leidžianti „vieno langelio principu“ pildyti mokesčių deklaracijas ir konsoliduoti pelną, nuostolius Europos Sąjungos viduje, išsaugant Europos Sąjungos valstybių narių teisę nustatyti savo pelno mokesčio tarifus, tai būtų reikšmingiausias žingsnis Europos Sąjungoje harmonizuotų tiesioginių mokesčių link. Taikant B(K)PMB iniciatyvą konkuravimas mokesčiais pasikeistų, susiformuotų kiti konkuravimo būdai, pelno apmokestinimo sistemos adaptuotųsi, o tai verstų ieškoti naujų teisinio reguliavimo sprendimų. Atsižvelgiant į tai, kad Estijoje pajamų apmokestinimo bazė yra plati, ši iniciatyva pakenktų bendrai Estijos bazei. Tačiau Lietuvoje būtų susiduriama su mažesniais nuostoliais dėl taikomos bazės ypatumų.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Lietuvos Respublikos teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, 110-3992;
2. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 73-3085;
3. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2001). *Valstybės žinios*, IX-675;

Estijos Respublikos teisės aktai:

4. Income Tax Act (2000). *Riigikogu*, RT I 1999, 101, 903;
5. Commercial Code (1995). *Riigikogu*, RT I 1995, 26, 355;

Tarptautinės sutartys, Europos Sąjungos teisės aktai ir kiti dokumentai:

6. 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą. Oficialusis leidinys L 310.
7. 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (nauja redakcija). Oficialusis leidinys L 345.
8. 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės, L193/1.

Teismų praktika:

9. Europos Teisingumo teismo 2000 m. birželio 6 d. sprendimas byloje Staatssecretaris van Financiën v B.G.M. Verkooijen Nr. C-35/98;
10. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-1883-13;

Specialioji literatūra:

11. Auerbach, A.J., Hines J. R., Slemrod J. (2007) *Taxing corporate income in the 21st century*. Cambridge University Press;
12. Endrijaitis, M (2015). *Finansinės apskaitos standartų taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu*. Daktaro disertacija. Vilniaus universitetas, p. 5-6;
13. Karsten, S. (2014). *Corporate Income Taxation in Estonia. Is It Time to Abandon Dividend Taxation?* TUT Economic Research Series;
14. Kuodis, R. (2008). *Kaip reformuoti Lietuvos mokesčių sistemą?* Valstybė, Nr. 10(19), p. 25-29;
15. Lukas, M (2013). *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*. Daktaro disertacija. Vilniaus universitetas;
16. Naraškevičiūtė, V., Lakštutienė, A. (2003). Valstybės finansai. Kaunas: *Technologija*.
17. Vaitkūnas, M (2010). *Pelno apmokestinimas Lietuvoje ir Europos sąjungoje*. Magistro darbas. Vilniaus universitetas, p. 31-50;
18. Silva, B. (2016). *The impact of tax treaties and EU Law on Group Taxation regimes*. Wolters Kluwer;
19. Wattel, J. P., Terra, M.M. B. (2012). *European Tax Law, 6 th Edition*, Kluwer Law International B.V.;

Internetiniai šaltiniai:

20. Lietuvos laisvosios rinkos institutas „Koks pelno apmokestinimo modelis būtų palankus investicijoms ir gerovei“. Prieiga per internetą: <https://www.llri.lt/wp-content/uploads/2021/01/LLRI-pasiulymas-del-pelno-mokescio.pdf> [žiūrėta 2022 m. vasario 17 d.];
21. Klauson, I., Lehis, L., Pahapill, H., (2008). *Compatibility of the Estonian Corporate Income Tax System with the Community Law*, 36, Intertax, Issue 8, pp. 389-399, <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/36.8/TAXI2008054> [žiūrėta 2022 m. vasario 27 d.];
22. Staehr K. (2014). *Corporate Income Taxation in Estonia. Is It Time to Abandon Dividend Taxation?*. TUT Economic Research Series. Prieiga per internetą: https://haldus.taltech.ee/sites/default/files/2021-11/ME_TUTECON_RB_2014_1.pdf [žiūrėta 2022 m. kovo 13];

23. Devereux M.P, Sorensen P.B. (2004). *The corporate income tax: international trends and options for fundamenta reform.* Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/pages/publication530_en.pdf [žiūrėta 2022 m. vasario 17 d.];
24. Keightley M. P., Sherlock M. *The corporate income tax system: overview and options for reform,* Prieiga per internetą: https://www.researchgate.net/publication/239823793_The_Corporate_Income_Tax_system_Overview_and_Options_for_Reform [žiūrėta 2022 m. vasario 17 d.];
25. Correia M. (2011). *The regulation of Corporate Groups: can tax help with regulation?,* Prieiga per internetą: https://www.academia.edu/1072843/The_Regulation_of_Corporate_Groups_Can_Tax_Help_with_Regulation [žiūrėta 2022 m. vasario 19 d.];
26. Loyens, L. (2018), „The Belgian Corporate income tax reform 2018-2020“. Prieiga per internetą: <https://www.loyensloeff.com/media/69026/the-belgian-corporate-income-tax-reform2018-2020-loyens-loeff.pdf> [žiūrėta 2022 m. vasario 16 d.];
27. Martūzaitė V. (2011) *Pajamų iš pelno mokesčio Lietuvoje ir Estijoje palyginamoji analizė. Jaunasis mokslininkas 2011.* LŽŪ universitetas. Prieiga per internetą: http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2011/JM_2011_straipsniu_rinkinys.pdf [žiūrėta 2022 balandžio 3 d.]
28. Devereux, M., van der Horst, A., Loretz, S., Bettendorf, L., (2011). *Corporate tax reform in the EU: Weighing the pros and cons* Prieiga per internetą: <https://voxeu.org/article/eu-corporate-tax-reform-weighing-pros-and-cons> [žiūrėta 2022 m. vasario 17 d.];
29. Alley, C., Bentley D. (2005). *A remodelling of Adam Smith's tax design.* Bondu university, law faculty publications, Nr. 6-15-2005. Prieiga per internetą: https://www.researchgate.net/publication/27827461_A_remodelling_of_Adam_Smith's_tax_design_principles [žiūrėta 2022 m. vasario 17 d.].

SANTRAUKA

Kiekvienai valstybei vykdant viešąsias funkcijas būtina surinkti tam tikro dydžio kapitalą šių funkcijų vykdymui, todėl kartu su valstybe atsirado ir mokesčių finansinis institutas, kuris užtikrino minėtų valstybės pagrindinių funkcijų įvykdymą. Vienas iš šių mokesčių yra pelno apmokestinimas, kurį valstybės reguliuoja taikydamos įvairius pelno apmokestinimo modelius.

Šiame magistro darbe aptariami pelno apmokestinimo modeliai, jų skirtumai ir panašumai, atsakoma į klausimą kodėl nuskaitymo modeliai (angl. *imputation system*) netaikomi Europos Sąjungos valstybėse narėse. Nuodugnai nagrinėjami esminiai skirtumai tarp Klasikinio pelno apmokestinimo modelio, kuris taikomas Lietuvoje ir Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelio, kuris taikomas Estijoje. Svarstyta, jog jei būtų pritaikyta B(K)PMB iniciatyva, leidžianti „vieno langelio principu“ pildyti mokesčių deklaracijas ir konsoliduoti pelną, nuostolius Europos Sąjungos viduje, išsaugant Europos Sąjungos valstybių narių teisę nustatyti savo pelno mokesčio tarifus, tai būtų reikšmingiausias žingsnis Europos Sąjungoje harmonizuotų tiesioginių mokesčių link. Taikant B(K)PMB iniciatyvą konkuravimas mokesčiais pasikeistų, susiformuotų kiti konkuravimo būdai, pelno apmokestinimo sistemos adaptuotųsi, o tai verstų ieškoti naujų teisinio reguliavimo sprendimų. Atsižvelgiant į tai, kad Estijoje pajamų apmokestinimo bazė yra plati, ši iniciatyva pakenktų bendrai Estijos bazei. Tačiau Lietuvoje būtų susiduriama su mažesniais nuostoliais dėl taikomos bazės ypatumų.

Taigi, Klasikinis pelno apmokestinimo modelis pasižymi sudėtingumu bei kompleksiskumu dėl savo dvipakopės sistemos ypatumų. Tuo jis skiriasi nuo Paskirstomojo pelno apmokestinimo modelio, kuris apmokestina pelną vienoje pakopoje ir pasižymi paprastumu, aiškumu. Nepaisant šių priešasčių bei darbe išdėstytų teiginių, Klasikinis pelno apmokestinimo modelis dominuoja tarp Europos Sąjungos valstybių narių. Vis dėlto Lietuvos bei kitų šalių informacijos šaltiniuose aktyviai skatinama pakeisti taikomą Klasikinį pelno apmokestinimo modelį į sąlyginai naują Paskirstomąjį pelno apmokestinimo modelį, kuris galėtų ateityje tapti naujuoju – dominuojančiu pelno apmokestinimo modeliu.

SUMMARY

In order for each state to perform public functions, it is necessary to raise a certain amount of capital for the performance of these functions, therefore, together with the state, a tax financial institute was established, which ensured the fulfillment of the above-mentioned main functions of the state. One of these taxes is corporate taxation, which is regulated by the state through various corporate taxation models.

This master's thesis discusses the models of corporate taxation, their differences and similarities, and answers the question of why imputation systems are not used in the Member States of the European Union. The main differences between the Classical corporate taxation model applied in Lithuania and the Distributed Profit Taxing model applied in Estonia are examined in detail. It should be considered that the application of the B (K) PMB initiative, which allows for a "one-stop shop" for filing tax returns and consolidating profits and losses within the European Union, while preserving the right of EU Member States to set their own corporate tax rates, would be the most important step towards harmonized harmonization in the European Union. towards direct taxation. Under the B (K) PMB initiative, tax competition would change, other forms of competition would emerge, and corporate tax systems would adapt, which would force the search for new regulatory solutions. Given the broad income tax base in Estonia, this initiative would undermine the overall Estonian base. However, Lithuania would face smaller losses due to the peculiarities of the applied base.

Thus, the classical corporate taxation model is characterized by complexity and complexity due to the peculiarities of its two-tier system. This is in contrast to the clarity and simplicity of the Distributed Profit Taxation model, which taxes profits in one step. Despite these reasons and the statements made in the paper, the Classical model of corporate taxation dominates among the Member States of the European Union. However, information sources in Lithuania and other countries are actively encouraging the change of the applied Classical corporate taxation model to a relatively new Distributed corporate taxation model, which could become the new - dominant corporate taxation model in the future.