

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Ugnės Grigaitytės, V kurso,
viešųjų finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės

Magistro darbas

**Pelno mokesčio harmonizavimas ES: harmonizavimo priežastys,
harmonizuojamos sritys ir galimos perspektyvos**

**Harmonization of Corporate Tax in the EU: Reasons, Harmonised Areas and
Possible Perspectives**

Vadovas: prof. dr. Vitas Vasiliauskas

Recenzentas: doc. dr. Martynas Endrijaitis

Vilnius

2023

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojamas pelno mokesčio reguliavimas nacionaliniu lygmeniu bei pelno mokesčio harmonizavimas Europos Sąjungos (toliau – ES) kontekste, apimant Europos Komisijos siūlomas iniciatyvas sektoriniame harmonizavime bei galimas perspektyvas. Skirtingas tiesioginių mokesčių reguliavimas valstybėse narėse tiesiogiai daro įtaką vienetų apmokestinimui ir konkurencijai, todėl nagrinėjamos direktyvos bei pasiūlymai atspindi siekį sukurti ir įgyvendinti bendrą pajamų mokesčio bazę tarptautinėms bendrovėms, veikiančioms skirtingose jurisdikcijose (vieningos rinkos idėja) ir užkirsti kelią skirtingų šalių mokesčių reikalavimų dubliavimuisi ir spragoms.

Pagrindiniai žodžiai: pelno mokestis, harmonizavimas, tiesioginiai mokesčiai, Europos Sąjunga, pajamos, apmokestinimas.

This thesis analyses the regulation of corporate income tax at the national level and the harmonisation of corporate income tax in the context of the European Union, including the initiatives proposed by the European Commission on sectoral harmonisation and the possible perspectives. Differences in direct tax treatment between Member States have a direct impact on the taxation of units and on competition, which is why the directives and proposals examined in this paper reflect the desire to create and implement a common income tax base for multinational companies operating in different jurisdictions (the idea of the Single Market), and to avoid duplication of and loopholes in the tax requirements of different countries.

Keywords: corporate income tax, harmonisation, direct taxes, European Union, income, taxation.

TURINYS

IŽANGA.....	3
1. SVARBIAUSI PELNO MOKESČIO ELEMENTAI	6
1.1. Pelno mokesčio mokėtojai.....	6
1.2. Pelno mokesčio objektas (mokesčio bazė)	8
1.2.1. Pelno mokesčio bazė pagal mokesčio mokėtojus	8
1.2.2. Pajamų ir sąnaudų pripažinimas.....	9
1.3. Pelno mokesčio tarifai	10
1.3.1. Standartinis pelno mokesčio tarifas	10
1.3.2. Lengvatos.....	11
1.4. Apmokestinamojo pelno apskaičiavimas	12
1.5. Pelno mokesčio mokestinis laikotarpis.....	14
2. PELNO MOKESČIU HARMONIZUOJAMOS SRITYS	16
2.1. ES kompetencija tiesioginių mokesčių srityje	16
2.2. Tiesioginių mokesčių harmonizavimo teisinis pagrindas	18
2.3. Patronuojančių ir dukterinių įmonių direktyva	20
2.4. Palūkanų ir autorinių mokėjimų tarp asocijuotų bendrovių direktyva.....	24
2.5. Įmonių jungimosi, skaidymosi, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis direktyva	28
2.6. Kovos su pelno mokesčio vengimu direktyva.....	30
2.7. Arbitražo direktyva	34
3. MOKESČIŲ HARMONIZAVIMO KONCEPCIJA – PERSPEKTYVOS	38
3.1. Pelno mokesčio harmonizavimo iniciatyvos.....	38
3.1.1. Bendra (konsoliduota) pelno mokesčio bazė	38
3.1.2. Visuotinis minimalus tarifas stambiajam verslui.....	39
3.2. Platesnio harmonizavimo perspektyvos	41

IŠVADOS.....	45
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	47
SANTRAUKA	55
SUMMARY	56

IŽANGA

Harmonizacija – vieningų teisės pagrindų, principų sukūrimas, tiesiogiai darantis įtaką tiek ES, narystės pagrindu veikiančiai organizacijai, tiek atskiroms valstybėms narėms, todėl susiduriame su skirtingus interesus turinčių valstybių narių pozicijomis, kurių prioritetas – nacionalinis suverenitetas, diskrecijos teisė formuoti mokesčių politiką. Pasiūlymo dėl pelno mokesčio harmonizavimo klausimas pradėtas gvildinti sulig Neumarko ataskaita, 1962 m. Harmonizavimu siekiama įgyvendinti vieningos rinkos idėją, t. y. siekti sąžiningos mokesčių konkurencijos, stabilumo, spręsti dvigubo apmokestinimo klausimus, skatinti ekonomikos plėtrą. Todėl galima pereiti prie to, kad mokesčių harmonizavimas – ilgų diskusijų ir ES valstybių narių pritarimo reikalaujantis procesas, kurio metu bandoma sudaryti vienodas sąlygas ES veikiančioms bendrovėms ir sukurti sąžiningą ir teisingą sistemą, kuri skatintų investicijas ir augimą visoje ES.

Nagrinėjamos temos aktualumą lemia tai, jog apie pelno mokesčio harmonizavimą diskutuojama jau ilgą laikotarpį, tačiau pastaruoju metu jam skiriama ypatingai daug dėmesio. Per pastaruosius penkerius metus teikta nemažai pasiūlymų dėl pelno mokesčio harmonizavimo siekiant sudaryti vienodas sąlygas ES veikiančioms įmonėms ir užtikrinti, kad įmonės mokėtų teisingą mokesčių dalį. Pagrindinė to priežastis – didėjanti verslo globalizacija, dėl kurios įmonėms tapo lengviau perkelti savo pelną į mažų mokesčių jurisdikcijas. Iš to seka, kad kai kurios įmonės naudoja sudėtingas mokesčių struktūras siekiant išvengti mokėtinos mokesčių dalies ar ją sumažinti. Esant atskirčiai tarp valstybių narių pelno mokesčio tarifų, susiduriame su konkurencinio pranašumo klausimu. Pavyzdžiui, itin maži mokesčiai Airijoje leido gauti konkurencinį pranašumą investuotojų atžvilgiu lyginant su kitomis valstybėmis. Dėl tokios praktikos ES valstybės narės praranda pajamas, o įmonėms sudaromos nevienodos sąlygos. Kita priežastimi, dėl kurios vis daugiau dėmesio skiriama pelno mokesčio harmonizavimui, galime laikyti dalies visuomenės požiūrį, kad didelės bendrovės nemoka sąžiningos mokesčių dalies, todėl didėja turtinis atotrūkis. Taip pat, ekonomikai atsigaunant po pandemijos, vis dažniau pripažįstama, kad pelno mokesčio harmonizavimas galėtų padėti vyriausybėms gauti daugiau pajamų ir remti ekonomikos augimą. Galiausiai šis klausimas turi ir platesnį geopolitinį kontekstą – ES yra susirūpinusi savo konkurencingumo išlaikymu besikeičiančioje ekonominėje aplinkoje. Pastebėtina, kad ilgai trunkančios derybos dėl harmonizavimo žengė svarbius progreso žingsnius sulig Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros organizacijos (toliau – EBPO) pasiūlytomis iniciatyvomis.

Šio darbo **tikslas** – išanalizuoti pelno mokesčio harmonizavimo raidą, harmonizuojamas sritis, įvertinti ryškiausias iniciatyvas ir jų praktinius iššūkius bei pateikti pasiūlymus.

Iškeliami šie darbo **uždaviniai**:

1. Išnagrinėti ir pristatyti pelno mokesčio reguliavimą ir struktūrą;
2. Išnagrinėti pelno mokesčio harmonizavimo mechanizmo svarbą;
3. Išanalizuoti dabartiniu metu harmonizuotas pelno mokesčio sritis ir išnagrinėti, kaip harmonizavimas buvo įgyvendinamas skirtingose valstybėse narėse;
4. Išnagrinėti siūlomas iniciatyvas toliau harmonizuojant pelno mokesčių, jų įgyvendinimą;
5. Įvertinti, kas lemia pelno mokesčio harmonizavimo ilgą procesą bei pasiūlyti platesnio harmonizavimo galimas perspektyvas.

Iškelti uždaviniai padės patvirtinti arba paneigti iškeltas hipotezes:

1. Pelno mokesčio harmonizavimas ES užtikrina sklandesnę bendrovių tarptautinės veiklos vykdymą, užtikrina didesnę ekonominę integraciją ir šalių bendradarbiavimą.
2. Pelno mokesčio taisyklių nesuderinimas ES valstybėse narėse skatina bendroves naudotis skirtingų mokesčių sistemų spragomis, pavyzdžiui, vengti mokėti mokesčius, slėpti pelną nuo mokesčių, perkelti pelną į šalis, kuriose taikomi mažesni mokesčių tarifai.
3. Nemažai iniciatyvų, kurios yra priemonė pelno mokesčio harmonizavimui, yra prislopinamos reikalavimu dėl vieningo balsavimo; tokiu atveju iki jų priėmimo gali praeiti ir keli dešimtmečiai.

Darbo **objektas** – pelno mokestis ir šio mokesčio harmonizavimas ES mastu. Šiame darbe nagrinėjama pelno mokesčio struktūra, pelno mokesčio harmonizavimo vertinimas, harmonizuotos sritys bei naujos idėjos. Akcentuotina, kad analizuojant naujus pasiūlymus dėl sektorinio apmokestinimo, skaitmeninis ir aplinkosauginis apmokestinimas šiame darbe nebus nagrinėjamas, apsiribojant bendros (konsoliduotos) pelno mokesčio bazės (toliau – BKPMB) ir Komunikato, kuriuo siūloma pajamų apmokestinimo sistema, analize. Taip pat išskirtina, kad harmonizavimo priežastys atsispindės visoje darbo apimtyje. Šis objektas pasirinktas siekiant supažindinti su pelno mokesčio vieta tiesioginių mokesčių harmonizavime bei detaliau atskleisti ryškiausias iniciatyvas.

Analizuojant šaltinius darbe taikyti istorinis, lyginamasis, lingvistinis, sisteminis, aprašomasis ir teleologinis **metodai**. Istoriniu metodu remiamasi siekiant atskleisti pelno mokesčių elementų formavimąsi, mokesčių harmonizavimo priežastis, plėtotę bei

vaidmenį bendroje rinkoje. Lyginamuoju metodu siekiama įvertinti skirtingų pelno mokesčių tarifų įtaką konkurencijai tarp valstybių narių bei kaip jas paveiktų EBPO ir ES siūlymų įgyvendinimas. Lingvistiniu metodu remiamasi atskleidžiant darbe naudojamų sąvokų esmę bei tiriant šaltinius, kuriais remiamasi. Sisteminis metodas taikomas atskleidžiant mokesčių teisės aktų turinį. Taip pat šis metodas padeda įvertinti ir nustatyti vietą harmonizavimo apimtyje. Aprašomasis metodas skirtas aprašyti ir įvertinti bendrą pelno mokesčio harmonizavimo proceso padėtį. Teleologinis metodas šiame darbe taikomas nagrinėjant įstatymų leidėjų ketinimus sprendžiant dėl pelno mokesčio harmonizavimo ir jo įgyvendinimo.

Darbo **originalumą** lemia tai, kad nors vieningos minimalaus pelno mokesčio bazės pasiekimas buvo iššūkius kelianti iniciatyva, pastaruosius kelerius metus (2019-2023 m. ribose) buvo aktyviai ir koncentruotai žengiama harmonizuojamų sektorių išplėtimo ir pasaulinio pelno mokesčio tarifo harmonizavimo kelio link. Darbo originalumas atsiskleidžia pagrindinį dėmesį skiriant pastarosioms EBPO, G20 (didžiojo dvidešimtuko) reformoms, Europos Komisijos pasiūlymams išnagrinėti, Europos Parlamento pozicijoms įvertinti bei jau direktyvų pavidalą įgavusioms pelno mokesčio harmonizuotoms sritims pristatyti.

Darbui išskirtinai reikšmingi **šaltiniai**: Tarybos direktyva (ES) 2022/2523 2022 m. gruodžio 14 d. dėl visuotinio minimalaus tarptautinių įmonių grupių ir didelių vietos subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo ES, kuria užtikrinama, kad nebūtų naudojamos mokesčių spragomis ar kitomis mokesčių vengimo strategijomis mažinant savo bendrą mokesčių našta, tokiu būdu skatinamas didesnis skaidrumas ir atskaitomybė. Antrasis – 2016 m. spalio 25 d. Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės, kuria siekta sukurti bendrą pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklių rinkinį visose valstybėse narėse. Trečiasis – Komisijos komunikatas Europos Parlamentui ir Tarybai, kuriuo nustatomos taisyklės dėl XXI-ojo amžiaus verslo apmokestinimo COM/2021/251. Svarbiais šaltiniais galime laikyti ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktiką. Taip pat darbe buvo remtasi ir analizuotos įvairios Valstybinės mokesčių inspekcijos apžvalgos bei renkama statistika. Šaltinių pasirinkimą lemia darbo originalumas – pasiūlymų, priimtų reformų bei į biudžetą surinktų pajamų duomenų vertinimas šių dienų kontekste.

1. SVARBIAUSI PELNO MOKESČIO ELEMENTAI

Pelno mokestis – įmonių grynojo pelno apmokestinimas, kuris skaičiuojamas kaip perviršis leidžiamų sąnaudų ir pajamų; tik žinant bendrąsias pajamas ir gamybos sąnaudas galima apskaičiuoti pelno dalį. Pelno mokestis integruotas į Lietuvos mokesčių teisės sistemą ir pradėtas taikyti nuo 1990 m., tačiau pažymėtina, kad pirmoji įsivedusi valstybė buvo Jungtinės Amerikos Valstijos, kur pradėtas taikyti jau nuo 1894 m. (The Introduction of Corporate Income..., 2022).

2022 m. į biudžetą surinkta pajamų dalis sudarė 12 milijardų eurų, kurių 10,6% sudarė pelno mokestis (Mokesčių ir kitų įmokų..., 2022). Pelno mokestis užima ketvirtą vietą valstybės biudžete (VMI administruojamų nacionalinio biudžeto..., 2021). Palyginti su 2021 m. pajamos iš pelno mokesčio išaugo 35,5%. Didžiausią dalį sudaro avansinis pelno mokestis, kiek mažiau – pelno mokestis pagal metinę deklaraciją ir tik mažumą sudaro pelno mokestis prie pajamų šaltinio ir kitas pelno mokestis. Remiantis statistika galime teigti, kad pelno mokesčio prieaugiui didžiausią įtaką turi didmeninė ir mažmeninė prekyba; transporto priemonių ir jų remonto sektorius bei apdirbamosios gamybos sektorius, lyginant su praeitais metais papildantis biudžetą beveik 104 milijonais eurų. Nors šios sritys užima didžiausią surenkamų mokesčių dalį biudžete, procentaliai didžiausią prieaugį lyginant su 2021 m. pirmuoju ketvirčiu turėjo administracinė ir aptarnavimo veikla (+87,7% arba papildomus 18,4 milijonų eurų) bei žemės ūkis, miškininkystė ir žuvininkystė (+48,8% arba papildomus 9,9 milijonų eurų) (PM deklaracijų duomenys ir gautos..., 2022). Pajamos yra nepastovios, nes pelnas labai priklauso nuo ekonomikos ciklo ir nuo pramonės šakų. Sektoriai pelno mokestyje išskiriami ne veltui, kadangi tiesioginiai mokesčiai ES mastu harmonizuojami būtent pagal sritis – tam tikrų pajamų apmokestinimą, tačiau apie tai II dalyje.

1.1. Pelno mokesčio mokėtojai

Pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – Įstatymas) 3 straipsnį, pelno mokesčio mokėtojas suprantamas kaip apmokestinamasis vienetas, kuris gali būti tiek teisės aktų nustatyta tvarka įregistruotas Lietuvos Respublikoje (toliau – LR), tiek LR įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, neturintis juridinio asmens statuso – būtent mokesčio mokėtojui tenka prievolė (ekonominė našta) sumokėti mokesťį.

Apmokestinamojo vieneto sąvoka įvesta pirmojoje Įstatymo redakcijoje IX-675 pateikiant apmokestinamojo vieneto apibrėžtį: „Apmokestinamasis vienetas – Lietuvos apmokestinamasis vienetas ir užsienio apmokestinamasis vienetas“ (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001). Vienetas – speciali mokesstinė konstrukcija,

kuri leidžia neprisirišti prie civilinio teisinio subjektiškumo. Mokesčio mokėtojas tampa universaliu, numatant, kad vieneto sąvoka apimtų ir užsienio jurisdikcijų teises formas. Prievolė mokėti mokesť pirmiausia siejama su subjektiškumu, neįvardinant teisinės formos ar statuso.

Šis skirstymas analogiškas ir dabartinei Įstatymo redakcijai. Visgi, gerokai išsiplėtė požiūris, kas laikoma Lietuvos ir užsienio apmokestinamuoju vienetu. Į Lietuvos apmokestinamojo vieneto sąvoką įtraukti kolektyvinio investavimo subjektai ir hibridiniai subjektai, taip pat išskirtas atvejis, kai kolektyvinio investavimo subjekto valdymas yra perduotas. Užsienio apmokestinamojo vieneto atžvilgiu nuo 2017 m. taip pat įtrauktas kolektyvinio investavimo subjektas, kuris pelno mokesť moka atitinkamai arba a) nuo apmokestinamojo pelno, jeigu užsienio vienetas Lietuvos teritorijoje pajamas uždirba per nuolatinę buveinę, arba b) prie pajamų šaltinio nuo Įstatymo 4 str. 4 d. išvardintų pajamų, gautų ne per nuolatinę buveinę. Kitaip tariant, bet kas, kas turi teisinį subjektiškumą pagal užsienio jurisdikcijos taisykles, laikoma užsienio vienetu. Toks teisinis reglamentavimas susijęs su tuo, kad negalime žinoti visų užsienio jurisdikcijų teisinių sistemų niuansų, todėl pasirinktas labai platus apibrėžimas, po kuriuo papuola bet kuris užsienio subjektas.

Įstatymas sukonstruotas taip, kad eksplicitiškai nurodomas sąrašas subjektų, kurie nelaikomi šio mokesčio mokėtojais. Pelno mokesčio mokėjimo išimtis taikoma: 1) biudžetinėms įstaigoms, kadangi jos išlaikomos iš biudžeto ir yra steigiamos tam tikrų visuomenės interesų poreikių tenkinimui. Jų atveju taikomas specialus biudžetinių įstaigų įstatymas; 2) Lietuvos bankui, kuriam numatyta atskira įmoka pagal Lietuvos banko įstatymą, kuriuo apskaičiuojama įmokam kurią kiekvienais metais Lietuvos bankas moka nuo savo uždirbtų pajamų. Iš šio principo išvedama, kad Lietuvos bankas nėra iš biudžeto išlaikoma įstaiga; 3) valstybei ir savivaldybėms kaip tokioms; 4) jų institucijoms, įstaigoms, tarnyboms ar organizacijoms, kurioms priskiriamos atstovaujamosios, valstybės vadovo, vykdomosios valdžios institucijos, teisminės, teisėsaugos institucijos ir įstaigos, kurios finansuojamos iš valstybės, savivaldybių biudžetų bei valstybės pinigų fondų ir kurioms įstatymais suteikiami viešojo administravimo įgaliojimai; 5) valstybės įmonei „Indėlių ir investicijų draudimas“ – kadangi laikoma, kad kredito įstaigose laikomi indėliai yra apdrausti ir dėl draudiminės apsaugos neatsiranda prievolė mokėti pelno mokesť bei 6) Europos ekonominių interesų grupėms, kurių tikslas – padėti savo nariams vykdyti ir plėsti ekonominę veiklą ir siekti kuo geresnių tokios veiklos rezultatų; jos tikslas nėra pelno siekimas sau, todėl pelnas apmokestinamas ne pačios grupės lygmenyje, o jos narių lygmenyje (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001).

1.2. Pelno mokesčio objektas (mokesčio bazė)

1.2.1. Pelno mokesčio bazė pagal mokesčio mokėtojus

Pelno mokesčio bazė nukreipia į tai, kokios pajamos priskiriamos konkrečiam mokesčio mokėtojo bazei, nuo kurios mokamas pelno mokestis. Bazė priklauso nuo mokesčio mokėtojo, t. y. subjekto, kuris turi mokėti mokestį – Lietuvos ir užsienio vieneto:

- A. Lietuvos vieneto pelno mokesčio bazė – tai visos pasaulinės pajamos, nepriklausomai nuo pajamų rūšies ar šaltinio. Tai reiškia, kad Lietuvos vienetas, kuris yra įregistruotas Lietuvoje, turi mokėti mokestį tiek nuo pajamų, gautų iš Lietuvos, tiek nuo uždirbtų pajamų, kurių šaltinis yra užsienyje. Į Lietuvos vieneto pajamas taip pat įskaitomos pozityviosios bei Europos ekonominių interesų grupės pajamos. Pozityviomis pajamomis laikomos kontroliuojamojo užsienio subjekto pajamos ar jų dalis, kurios įskaitomos į Lietuvos vieneto pajamas. Europos ekonominių interesų grupės pajamos priskiriamos jos nariams pagal steigimo sutartyje numatytas proporcijas ir apmokestinamos pagal nacionalines taisykles. Visgi, ne visos pajamos priskiriamos Lietuvos vieneto pelno mokesčio bazei. Atkreiptinas dėmesys, kad prie tokių pajamų nepriskiriamos veiklos pajamos, gautos per nuolatinę buveinę, esančią Ekonominės erdvės valstybėje ar valstybėje, su kuria LR yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, jeigu tos pajamos apsimokestina toje valstybėje – šiuo atveju Lietuva taiko atleidimo metodą mokesčių mokėtojui, tokiu būdu skatinant kapitalo eksportą ir verslo plėtrą už Lietuvos ribų (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001).
- B. Užsienio vieneto pelno mokesčio bazei, priešingai nei Lietuvos vieneto pelno mokesčio bazei, priskiriamos tik tam tikros pajamų rūšys – tai reiškia, kad užsienio vienetas, vykdamas veiklą Lietuvoje, pelno mokestį moka ne nuo visų pajamų, o nuo konkrečių pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje: 1) palūkanos (su išimtimi); 2) dividendai arba pajamos iš paskirstytojo pelno, su išimtimi kolektyvinio investavimo subjekto gaunamiems dividendams, šiam nesant tikslinėje teritorijoje; 3) honorarai, įskaitant honorarus už perleidžiamą kompiuterinę programą; 4) nekilnojamojo turto, esančio Lietuvoje, pardavimo ir nuomos pajamos; 5) kompensacijų už autorių arba gretutinių teisių pažeidimą pajamos; 6) pajamos už LR vykdomą atlikėjų ir sporto veiklą; 7) išmokos už stebėtojų tarybos narių veiklą ir šis sąrašas yra baigtinis. Užsienio vieneto mokesčio objektu laikomos ir užsienio vieneto per nuolatinę buveinę LR teritorijoje vykdomos veiklos pajamos bei pajamos, uždirbtos tarptautinių telekomunikacijų pajamos ir 50% transportavimo,

prasidedančio LR ir besibaigiančio užsienyje (ir atvirkščiai) pajamos, susijusios su užsienio vieneto veikla per nuolatines buveines LR.

C. Išskiriama ir laivybos vieneto pelno mokesčio bazė, tačiau dėl jos specifiškumo mokant mokesťi nuo tonazžo toliau darbe nebus nagrinėjama.

Tačiau neapsiribojama šiais atvejais, kada užsienio bei Lietuvos vienetas turi mokėti pelno mokesťi; įstatymo leidėjas išskyręs dar keturias situacijas, kurios apima: 1) gautą paramą, panaudotą ne pagal paskirtį (kaip apibrėžia LR labdaros ir paramos įstatymas); 2) paramos gavėjo grynais pinigais gautą paramą, viršijančią 250 minimalios mėnesinės algos per mokestinį laikotarpį; 3) mokėjimo sumą, susidariusią dėl mokestinės tvarkos neatitikimo, atskaitytą mokėjimo valstybėje bei neįtrauktą į pajamas Lietuvoje; tai norma, atsiradusi 2020 m. sausio 1 d., kuomet įvyksta dvigubo mokėjimo sumos atskaitymas dėl skirtingų valstybių reglamentavimo ir 4) pajamas dėl turto perkėlimo.

1.2.2. Pajamų ir sąnaudų pripažinimas

Remiantis Įstatymo 7 str., pajamų ir sąnaudų pripažinimas vyksta pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus finansinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001). Pajamų ir sąnaudų pripažinimo momentas svarbus, kadangi nulemia apmokestinamąjį rezultatą – kas, kokia apimtimi, kada ir koku momentu apsimokestina. Apmokestinimas pelno mokesčiu remiasi finansinės apskaitos taisyklėmis, t. y. pagrindas yra finansinė apskaita. Finansinėje apskaitoje pajamos ir sąnaudos pripažįstamos remiantis dviem principais: kaupimo ir pinigų apskaitos principu. Atitinkamo principo taikymą lemia pajamų ir sąnaudų pripažinimo momentas – kada sąnaudos laikomos patirtomis, o pajamos – uždirbtomis.

Vienas iš pajamų ir sąnaudų pripažinimo principų yra kaupimo principas, reiškiantis, kad pajamos pripažįstamos tuomet, kai jos laikomos uždirbtomis (sąskaitos faktūros išrašymas). Apmokėjimo arba pajamų gavimo fakto nereikia – tai antraeilis aspektas pajamoms pripažinti. Šio principo esmė – pajamos finansinėje apskaitoje registruojamos tada, kada jos uždirbamos, atsiejant nuo pinigų gavimo fakto, o sąnaudos registruojamos tada, kada jos yra patiriamos, neatsižvelgiant į pinigų išleidimo faktą. Pavyzdžiui, odontologine įranga ir instrumentais prekiaujanti įmonė pardavė polimerizavimo lempas. Nors pinigų gavimo fakto dar nebuvo, tačiau ji jau yra išrašiusi dokumentą, pardavimo operacija jau yra įvykusi ir apskaitoje fiksuojamos pajamos.

Antrasis principas – pinigų apskaitos principas, pagal kurį pajamos pripažįstamos piniginių įplaukų gavimo momentu. Lyginant su kaupimo principu, šiuo atveju taikant pinigų apskaitos principą pinigų gavimas yra esminė aplinkybė, o ne sąskaitos faktūros

išrašymas. Pinigų apskaitos principo esmė – pajamos fiksuojamos faktiškai gavus pinigus, o sąnaudos – faktiškai patyrus išlaidas (sumokėjus arba išleidus pinigines lėšas) ir ši principą gali taikyti tik nedideli vienetai. Tai reiškia, kad taikoma tik smulkaus verslo atveju, kai pajamos neviršija 30 000 eurų per mokestinį laikotarpį, todėl įmonės, turinčios filialus, padalinius ar organizacijas, tikėtina, kad negalės pasinaudoti šiuo principu. Antrasis skirtumas nuo kaupimo principo – pinigų apskaitos principas taikomas tik pajamų pripažinimui, kadangi sąnaudos pripažįstamos patirtomis pagal kaupimo principą. Jeigu vienetas atitinka smulkaus verslo sąlygas, jam yra suteikiama diskrecijos teisė pasirinkti, pagal kurį principą pripažinti pajamas esant patirtomis. Atkreiptinas dėmesys, kad vienetas nėra apribotas laike ir gali bet kuriuo metu, informavus mokesčių administratorių, pakeisti pinigų apskaitos principą į kaupimo principą, tačiau atvirkščiai toks veiksmas nėra galimas. Antra vertus, sąnaudos pripažįstamos patirtomis vadovaujantis kaupimo principu. Kadangi pinigų apskaitos principas Lietuvos mokesčių sistemoje taikomas tik smulkaus verslo subjektams, kaupimo principas yra vyraujantis pajamų ir sąnaudų pripažinimui.

1.3. Pelno mokesčio tarifai

1.3.1. Standartinis pelno mokesčio tarifas

Pelno mokesčio tarifai įvairiose šalyse labai skiriasi, o kai kurios šalys dėl itin mažų tarifų laikomos mokesčių rojais. Lietuvoje pagrindinis pelno mokesčio tarifas yra lygus 15%, taikomas Lietuvos ir užsienio vienetais, vykdančioms veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvoje. Šis standartinis tarifas įvestas pirmojoje Įstatymo redakcijoje.

Tačiau taikomi ir kiti tarifai, priklausomai nuo vieneto dydžio, pajamų rūšies, veiklos rūšies. Pavyzdžiui, numatytas didesnis tarifas kredito įstaigoms, prie standartinio pelno mokesčio tarifo pridėdam dar 5%. Nuo 2022 m. liepos 1 d. įsigaliojo Įstatymo pakeitimas, užtikrinantis, kad kredito įstaigų apmokestinamajam pelnui, viršijančiam 2 milijonų eurų ribą, neribotą laiką būtų taikomas padidintas pelno mokesčio tarifas (anksčiau jis buvo taikomas tik ribotą laiką trejų metų apimtyje – nuo 2020 m. sausio 1 d. iki 2022 m.) (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001). Kadangi kredito įstaigos negali naudotis investicinio projekto lengvata, kredito įstaigų pelno mokesčio bazė yra didesnė. Kredito įstaigos taip pat neturi teisės naudotis mokestinių nuostolių perdavimo vienetų grupių lengvata. Laivybos veikla užsiimantiems vienetais taip pat taikomas atskiras tarifas – šiems pasirinkus mokėti fiksuotą pelno mokestį (tonažo mokestį), taikoma fiksuota suma už laivo talpą ir minėtu atveju toks vienetas iškrenta iš bendros pelno mokesčio sistemos.

Tiesioginiuose mokesčiuose itin svarbios nominalaus ir efektyvaus mokesčių tarifų kategorijos, kurias privalu atskirti. Nominaliu tarifu laikome tarifą, nustatytą įstatyme. Jis

yra konkretus, apibrėžtas – 15% pelno mokesčio tarifas, kuris nustatytas įstatymu, yra nominalus ir tuo pačiu vienas žemiausių Europoje tarp EBPO šalių. Už Lietuvos pelno mokesčio tarifą mažesni yra tik Airijoje, kurioje tarifas yra 12,5% ir Vengrijoje, kurioje tarifas yra 9%. Panašu, kad šiaurės ir rytų Europoje jie yra žemiausi; tuo tarpu vakarų ir pietų Europoje tarifas vyrauja nuo 20% iki 31,5%. Pajamos iš pelno mokesčio gali būti naudojamos infrastruktūros projektams, tokiems kaip keliams ir tiltams finansuoti (Tax Foundation, 2021). Be to, dideli pelno mokesčiai gali būti naudojami aplinkosaugos iniciatyvoms, padedančioms mažinti taršą, finansuoti, pavyzdžiui investavimui į atsinaujinančius elektros šaltinius, kurie išmeta mažiau teršalų nei tradiciniai energijos šaltiniai, visuomenės švietimo kampanijoms finansuoti, siekiant didinti informuotumą apie aplinkosaugos priemonių svarbą arba moksliniams tyrimams finansuoti, prisidedančiais prie išmetamų teršalų kiekio mažinimo. Tarifas, kuris nustatytas įstatymu ir tarifas, kuris yra realiai sumokamas, skiriasi, todėl išskiriama kita tarifo rūšis – efektyvus tarifas. Kadangi efektyviam tarifui esminę įtaką daro faktinė mokesčio bazė, šie tarifai skiriasi. Dažniausiai efektyvus tarifas yra mažesnis už nominalų ir apskaičiuojamas naudojant formulę: pelno mokestį padalinti iš įmonės pelno iki apmokestinimo. Kitais žodžiais tariant, faktinis pelno mokesčio sumokėjimas skirsis nuo idealaus, sukonstruoto tarifo atitinkamo mokesčio įstatyme – nors nominalus pelno mokesčio tarifas yra 15%, praktikoje pažymėtina, kad efektyvus pelno mokesčio tarifas siekia apie 11-12%, atėmus atskaitymus, pritaikius lengvatas ir pan. EBPO statistikos duomenų bazėje pateikiami duomenys apie kiekvienos iš narių efektyvų vidutinį tarifą, kuris Lietuvos atžvilgiu 2021 m. buvo 13,7% (Effective Tax Rates, 2021).

1.3.2. Lengvatos

Smulkus verslas (smulkieji ir nauji vienetai), žemės ūkio bendrovės, mokslinius tyrimus vykdančios bendrovės bei socialinės įmonės statusą turintiems vienetais taikomas lengvatinis pelno mokesčio tarifas, esant nustatytoms sąlygoms.

Smulkaus verslo lengvatinis tarifas taikomas vienetais, kurių vidutinis darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių, mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300 000 eurų ir neatitinka Įstatymo 5 str. 3 d. nustatytų sąlygų. Smulkaus verslo vienetais taikomas dvejopas lengvatinis tarifas – 0% ir 5%, priklausomai nuo mokestinio laikotarpio: pirmojo mokestinio laikotarpio pelnas apmokestinamas 0% pelno mokesčiu, o sekančių mokestinių laikotarpių pelnas apmokestinamas 5% pelno mokesčiu. Numatoma sąlyga, kad tokio vieneto savininku gali būti tik fizinis asmuo ir toks vienetas neturi būti susijęs su kitais vienetais – negali būti kitos vienetų grupės nariu ir panašiai. Šia lengvata įstatymo leidėjas

siekia sukurti palankesnes sąlygas mažų įmonių vystymuisi (naujų įmonių kūrimuisi ir jau egzistuojančių, smulkių įmonių augimui), tokiu būdu skatinant verslo plėtrą Lietuvoje. Ši lengvata aktuali, kadangi Lietuvoje veikiančių mažų įmonių skaičius sudarė 86 738 įmonių 2020 m. pradžioje – nuo 2011 metų išsaugo 27,3%. Tuo tarpu įregistruotų mažų ir vidutinių įmonių skaičius padidėjo 35,7% (lyginant su 2010 m.), 2019 m. duomenimis iš viso sudarant 11 153 įmonių (Verslas Lietuvoje, 2020).

Antroji lengvata taikoma kooperatinėms bendrovėms, kurių daugiau kaip 50% pajamų per mokestinį laikotarpį sudaro pajamos iš žemės ūkio veiklos, kurios apmokestinamos lengvatiniu 5% pelno mokesčio tarifu. Šis lengvatinis apmokestinimas susijęs su įmonės forma ir vykdoma veikla – vertimusi žemės ūkiu.

Trečioji lengvata susijusi su Lietuvos vieneto pelnu, gautu už komercializuotą patentą – honorarus, kurių pajamos apmokestinamos 5% pelno mokesčio tarifu. Kadangi honoraro objekto sukūrimo išlaidos padidinamos, pelno mokesčio bazė atitinkamai yra mažesnė. Šios lengvatos tikslas yra skatinti vienetus „*know-how*“ (liet. geroji praktika) ir patentus registruoti Lietuvoje, siekti didesnių investicijų į mokslinių tyrimų ir eksperimentinę plėtrą. Mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros sąnaudos tris kartus atskaitomos iš pajamų tuo mokestiniu laikotarpiu, kuriuo patiriamos, išskyrus ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudas.

Ketvirta, atskiroms pajamų rūšims prie pajamų šaltinio taikomi skirtingi pelno mokesčio tarifai. Jeigu suskirstytumėm kategorijomis, 0% pelno mokesčio tarifas taikomas palūkanoms, kurias gauna vienetai, įregistruoti Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria Lietuva pasirašiusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001). Užsienio vienetai, gaunantiam pajamas ne iš tokių valstybių, jos apmokestinamos 10% tarifu prie pajamų šaltinio išskaičiuojant mokesťį. 10% tarifas taip pat taikomas honorarams ir kompensacijoms už gretutinių teisių pažeidimus, nepatenkantiems po 2003 m. birželio 3 d. Parlamento ir Tarybos direktyvos 2003/49/EB veikimo sritimi. Atlikėjų ir sportininkų pajamos, nekilnojamojo turto pardavimo ir nuomos pajamos, stebėtojų tarybų narių veiklos pajamos ir dividendai bei kitas skirstomas pelnas apmokestinama 15% tarifu. Dividendai po šia kategorija patenka, jeigu nepapuoła po 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvos 2011/96/ES veikimo sritimi.

1.4. Apmokestinamojo pelno apskaičiavimas

Apmokestinamajam pelnui apskaičiuoti ir atitinkamo pelno mokesčio tarifui pritaikyti išskiriami keli etapai. Pirmiausia, iš viso mokestinio laikotarpio pajamų atimamos

neapmokestinamosios pajamos, kurių baigtinis sąrašas pateikiamas Įstatymo 12 str. (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001). Neapmokestinamosios pajamos – tai turto vertės padidėjimo pajamos už akcijų perleidimą, jeigu jos išlaikytos dvejus ir daugiau metų ir valdomų akcijų skaičius yra daugiau kaip 10%, žalos atlyginimas, gautos draudimo išmokos, bankrutavusio vieneto pajamos už parduotą turtą, tokiu būdu siekiant palikti daugiau turto masės atsiskaitymui su kreditoriais, kolektyvinio investavimo subjektų, rizikos ir privataus kapitalo subjektų pajamos, kompensacijos iš ES lėšų už žvejybinių laivų atidėjimą į metalo laužą ir kita. Atkreiptinas dėmesys, kad ne visais atvejais pajamos dalyvauja apmokestinant pelną – yra neatskaitomos tos sąnaudos, kurios susijusios su neapmokestinamosiomis pajamomis. Jeigu Lietuvos ar užsienio vienetas patiria sąnaudų, vadinamų leidžiamais atskaitymais, tačiau jos susijusios su neapmokestinamomis pajamomis, šios sąnaudos nedalyvauja apskaičiuojant mokėtiną pelną ir tai sudaro pariteto principo esminį principą.

Antra, atskaitomi leidžiami atskaitymai. Bendrovėms leidžiama sumažinti apmokestinamąsias pajamas tam tikromis būtinomis ir įprastomis verslo išlaidomis. Kaip nustatyti, ar verslo išlaidos gali būti atskaitomos iš mokesčių? Verslo sąnaudos, kurias galima atskaityti, sumažina apmokestinamąsias pajamas ir mokesčių, kuriuos įmonė turės sumokėti, sumą. Kitaip tariant, tai visos pajamoms uždirbti būtinos sąnaudos. Pavyzdžiui, pagal Singapūro teisę, kad verslo išlaidos būtų atskaitomos iš mokesčių, turi būti įvykdytos keturios sąlygos: 1) išlaidos turi būti visiškai ir išimtinai patirtos pajamoms uždirbti (asmeninės ar buitinės išlaidos negali būti atskaitomos iš mokesčių); 2) išlaidos turi būti susijusios su pajamomis. Tai reiškia, kad išlaidos, patirtos vykdant kasdienę verslo veiklą, pavyzdžiui, išlaidos nuomai, komunalinėms paslaugoms; 3) turi būti įrodomas pats faktas, kad išlaidos yra patirtos nepriklausomai nuo faktinio pinigų sumokėjimo datos; 4) išlaidos neturi būti draudžiamos pagal Įstatymą, kitaip tariant, išlaidos neturi būti priskiriamos neleidžiamiesiems atskaitymams (Income Tax Act, 1992). Taigi, susiduriant su leidžiamais atskaitymais turime vadovautis bendru principu, kad tai yra sąnaudos, kurios yra susijusios su pajamų uždirbimu ir šie atskaitymai nėra ribojami. Pavyzdžiui, keramikos dirbinių parduotuvės „X“ direktorė nuomoja parduotuvės patalpas, todėl patirtos nuomos išlaidos yra atskaitomos iš pajamų. Taip yra dėl to, kad nuomos sąnaudos pagal savo pobūdį yra įmonės kasdienės veiklos sąnaudų dalis. Įmonė taip pat gali atskaityti darbuotojų atlyginimus, sveikatos išmokas, draudimo įmokas, palūkanų mokėjimus, kelionės išlaidas ir pan.

Trečia – iš apmokestinamojo pelno atskaitomi ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai, kurie yra tos pačios sąnaudos, tačiau jas mokesčių mokėtojas gali atskaityti ne

visas, o ribojant – tik tam tikrą dalį ir šiems atskaitymams skirti atskiri Įstatymo straipsniai, kuriuose pateikiama, kaip apskaičiuojami ribojamų dydžių leistini atskaitymai, pavyzdžiui, amortizacijų sąnaudų, ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo sąnaudų, komandiruočių, mokesčio laikotarpio nuostolių ir pan. Galiausiai, gautas rezultatas dauginamas iš pelno mokesčio tarifo – pagrindinio, lengvatinio ar padidinto.

Šalia kategorijos *leidžiami atskaitymai* išskiriami ir *neleidžiami atskaitymai* – tai yra tokie atskaitymai, tokios sąnaudos, kurių atskaityti apskritai negalima apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, kadangi jos nedalyvauja mokesčio rezultato apskaičiavime. Tokie atskaitymai apima pridėtinės vertės mokestį, netesybas, sumokėtas baudas, sankcijas, delspinigius, palūkanas, paramą ir dovanas, žalos atlyginimą ir kt., kurių baigtinis sąrašas pateikiamas Įstatymo 31 str. (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001). Neleidžiamų atskaitymų savybė – sąnaudų ryšio su pajamomis nebūtis. Tai iliustruoja bendrovės įsigijamas automobilis, naudojamas privatiems akcininko tikslams – šiuo atveju nėra pagrindinio leidžiamiems atskaitymams būtino elemento – ryšio tarp patirtų sąnaudų ir veiklos, pajamų uždirbimo, todėl ir šio automobilio įsigijimo išlaidos, eksploatavimas sudaro neleidžiamus atskaitymus.

Avansiniai mokėjimai taip pat vaidina reikšmingą vaidmenį – tai viešųjų finansų valdymo tikslais Įstatyme nustatyta prievolė sumokėti avansinius mokesčius, nustatyta 1998 m. liepos 2 d. Įstatymo redakcijoje. Tai reiškia, kad kas ketvirtį sumokame pelno mokesčio įmokas, tačiau tai galioja ne visiems vienetams: šių mokėjimų neatlieka naujai įregistruotos įmonės bei vienetai, kurių pajamos atitinkamą ketvirtį neviršijo 300 000 eurų. Avansinį mokestį apskaičiuoti galima dviem būdais: pagal praėjusių metų veiklos rezultatus arba pagal numatomą mokesčio laikotarpio pelno mokesčio sumą.

1.5. Pelno mokesčio mokesčio laikotarpis

Tiesioginių mokesčių mokesčio laikotarpis dažniausiai sutampa. Kaip ir gyventojų pajamų mokesčio, nekilnojamojo turto mokesčio, žemės mokesčio, taip ir pelno mokesčio mokesčio laikotarpis yra kalendoriniai metai, skaičiuojami nuo sausio 1 iki gruodžio 31 dienos.

Visgi, mokesčių administratorius gali leisti sudaryti kitokį laikotarpį, tačiau jis neturi būti trumpesnis nei 12 mėnesių, todėl atspirties taškas visais atvejais yra kalendoriniai metai ir daugiau. Tokie atvejai galimi, jeigu vienetas priklauso įmonių grupėje, patronuojantis vienetas yra kitoje valstybėje ir kita, taigi, atsižvelgiama į objektyvius kriterijus. Mokesčio laikotarpio svarba parodo, už kokį mokesčio laikotarpį atsiranda pareiga mokėti atitinkamą mokestį.

Taigi, pelno mokestis yra tiesioginių mokesčių rūšis, kuria apmokestinamos bendrovių ir kitų subjektų grynosios pajamos arba pelnas iš jų veiklos, įskaitant kapitalo prieaugį, komisinius, palūkanas, dividendus. Pelno mokestis yra svarbus vyriausybės pajamų šaltinis, todėl galime teigti, kad korporacijų plėtra ir iš jų surenkami mokesčiai turi itin didelę įtaką šalies ekonominei elgsenai. Įmonės pelno apskaičiavime dalyvauja leidžiami atskaitymai ir lengvatos. Iš esmės visos teisėtos bendrovės išlaidos, patirtos išimtinai verslo tikslais, apmokestinamoms pajamoms gauti, gali būti atskaitomos.

2. PELNO MOKESČIU HARMONIZUOJAMOS SRITYS

2.1. ES kompetencija tiesioginių mokesčių srityje

ES mokesčių teisė daro didelę įtaką ES valstybių narių vidaus mokesčių įstatymams, jų taikymui. Sutartyje dėl Europos Sąjungos veikimo (toliau – SESV) nėra daroma tiesioginių nuorodų dėl teisės aktų leidybos kompetencijos tiesioginių mokesčių srityje (Faktų apie Europos Sąjungą suvestinės, 2022). Analogiškai, Europos Sąjungos sutarties 5 str. 2 d. įtvirtina, kad ES nepriskirta kompetencija priklauso valstybėms narėms (Europos Sąjungos sutarties suvestinė redakcija, 2008). Šioje dalyje įtvirtintas subsidiarumo principas reiškia, kad srityse, kurios nepriklauso ES kompetencijai, ES veiksmų imasi tik tuomet, kai valstybės narės negali atitinkamo tikslo pasiekti reguliuojant tik nacionalinėmis priemonėmis ar tai efektyviau galėtų pasiekti ES lygmeniu, t. y. kiek būtina vidaus rinkai įgyvendinti ir veikti. ES apsiriboja kompetencija netiesioginių mokesčių srityje – ES organai neturi įgaliojimų apmokestinti tiesioginiais mokesčiais, kadangi jie išimtinai susieti su valstybių narių kompetencija. Taigi, valstybės narės turi platų suverenitetą tiesioginio apmokestinimo srityje, o šie du komponentai (tiesioginiai mokesčiai ir netiesioginiai mokesčiai) sudaro ES mokesčių politiką.

Nepaisant to, kad tiesioginės nuorodos dėl tiesioginių mokesčių nėra nei SESV, nei Europos Sąjungos sutartyje, jos taikomos ir tiesioginiams mokesčiams, užtikrinant ES teisės viršenybės principą, pažymintį, kad ES teisės normos turi viršenybę net ir esant priešpriešai tarp ES teisės nuostatų ir nacionalinių, konstitucinių nuostatų. Priimtos direktyvos atskiruose sektoriuose ir ESTT praktika sukuria harmonizuojančią dinamiką, kuri įgyvendinama pelno apmokestinimo lygmeniu. ES vaidmuo ir jos įtaka atsispindi per visą sprendimų priėmimo procedūrą, nuo pasiūlymo teikimo iki priėmimo. Nors tiesioginis apmokestinimas priklauso valstybių narių kompetencijai, vis dėlto valstybės narės turi naudotis šia kompetencija nuosekliai laikantis Bendrijos teisės (Judgement of the Court of 14 February 1995, Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker, C-279/93).

Teisės aktai dėl įmonių apmokestinimo dažnai atsiremia į SESV 115 str., kuriame grindžiama, kad Europos Tarybai leidžiama priimti direktyvas dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių tiesioginę įtaką vidaus rinkos sukūrimui ar veikimui, suderinimo. Jame taip pat numatytas vieningas sprendimų priėmimas ir konsultavimosi procedūra: „<...> Taryba, sprendama pagal specialią teisėkūros procedūrą ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, vieningai leidžia direktyvas“ (Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo..., 2012).

ES kompetencija skirstoma į tris kategorijas. Pirmoji sudaro išimtinę ES kompetenciją, kaip tai numato SESV 3 str. Minėtas straipsnis nurodo, kuriose srityse ES turi išimtinę kompetenciją ir sudaro baigtinį sąrašą. Nors kvalifikuotos balsų daugumos taikymo sritys plečiamos, ES mokesčių politikos klausimus turi priimti vienbalsiai, todėl tai paaiškina, kodėl, lyginant su kitomis sritimis, kuriose taikomas kvalifikuotos daugumos balsavimas, mokesčių politikoje teisės akto priėmimas nėra lankstus ir paprastas. Antra, ES ir valstybės narės gali dalintis kompetencija, jeigu SESV bei Europos Sąjungos sutartis suteikia tokią teisę, kaip tai numato SESV 4 str. Tiek ES, tiek valstybės narės dalinasi kompetencija vidaus rinkos, vartotojų apsaugos, laisvės, saugumo ir teisingumo erdvės bei kitose srityse. Šiuo atveju pasidalinamoji kompetencija apima tiek ES, tiek jos valstybės narės teisę priimti teisiškai privalomus teisės aktus. Trečia, SESV 6 str. pažymi ES kompetenciją remti, koordinuoti ar papildyti valstybių narių veiksmus. Nurodoma, kad „šiose srityse ES negali priimti teisiškai privalomų teisės aktų, kuriais valstybės narės būtų įpareigosios suderinti savo įstatymus ir kitus teisės aktus“, o tokios sritys apima žmogaus sveikatos apsaugą ir gerinimą, pramonę, kultūrą, švietimą, civilinę saugą ir kita. Pažymėtina, kad su šiomis sritimis susiję teisiškai privalomi ES teisės aktai nereiškia nacionalinių įstatymų ar kitų teisės aktų derinimo (EU Competences and Commission Powers).

ES įtaka tiesioginių mokesčių politikoje pagrįde apima nacionalinių mokesčių taisyklių priežiūrą, t. y. apsiriboja konsultavimosi procedūra. Pagal SESV 352 str., Taryba gali imtis bet kokių veiksmų, kurie yra būtini, kad būtų pasiekti ES bendros rinkos veikimo tikslai: reglamentuojant netiesioginius mokesčius (SESV 110-113 str.) priimamos nuostatos vieningos rinkos sukūrimui, kadangi netiesioginiai mokesčiai labiausiai gali iškraipyti rinką, ją tiesiogiai veikia, tuo tarpu tiesioginius mokesčius ES mastu reglamentuojame tik tuomet, jeigu tai turės tiesioginę įtaką vidaus rinkos sukūrimui ir veikimui – turi būti įrodyta tiesioginė įtaka vieningai rinkai (Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo..., 2012). 1986 m. sausio 28 d. ESTT vertino mokesčių derinimo klausimą – ar ES turi kompetenciją reglamentuoti tiesioginius mokesčius (Judgment of the Court of 28 January 1986, Commission of the European Communities v French Republic, C-270-83). Byloje teigiama, kad net jei tiesioginis apmokestinimas ir priklauso valstybių narių kompetencijai, valstybės narės privalo šią kompetenciją įgyvendinti atsižvelgdamos į Bendrijos teisės reikalavimus, todėl ESTT tam tikra prasme toleruoja paslėptą harmonizaciją (angl. *hidden harmonization*) – nuostatų aiškinimą plečiamai. Pereinama prie to, kad atsižvelgiant į subsidiarumo bei proporcingumo principus, ES turi tam tikrus įgaliojimus taikyti vidaus derinimo priemones tiesioginių mokesčių srityje tiek,

kiek tai būtina vidaus rinkai sukurti ir veikti. Tai [vieninga rinka] yra pagrindinis ES politikos tikslas, o ES mokesčių politika yra priemonė šiam tikslui pasiekti.

Taigi, nors tiesioginiai mokesčiai patys savaime nepriklauso ES kompetencijai, valstybių narių įgaliojimai mokesčių srityje vis dėlto turi būti vykdomi laikantis ES teisės. Tiesioginių mokesčių reglamentavimas yra išimtinai valstybių narių teisė ir nepatenka į ES jurisdikciją, išskyrus atskirus atvejus, kai tai susiję su tinkamu bendros rinkos funkcionavimu.

2.2. Tiesioginių mokesčių harmonizavimo teisinis pagrindas

Tiesioginių mokesčių harmonizavimas atsirado ankstyvuoju Bendrijos kūrimo etapu. Nors pelno mokesčio harmonizavimas tiesiogiai nebuvo įtrauktas į Romos sutartį (dar vadinama Europos ekonominės bendrijos steigimo sutartimi), tačiau dar nereiškia, kad minėtoje sutartyje nėra pagrindo tiesioginių mokesčių harmonizavimui. Tai galima pagrįsti turinio viršenybės prieš formą principui, turint omenyje, kad sutarties bendroji nuostata (94 str.) ragina suderinti teisės aktus, darančius tiesioginę įtaką Bendrijos veiklai (Treaty Establishing the European..., 1957).

Komisijos iniciatyva pirmieji pamatai pelno mokesčio harmonizavimui ES buvo sukurti XX a. 7 dešimtmetyje. 1962 m. Europos ekonominės bendrijos komisija paskelbė bendrą, įvairioms apyvartos mokesčių derinimo galimybėms nagrinėti, ataskaitą. Šiuo laikotarpiu buvo baigta rengti mokesčių komiteto ataskaita, dar žinoma kaip Neumarko ataskaita, kuri laikoma atskaitos tašku tiesioginių mokesčių derinimo procese (The EEC Reports On Tax Harmonization, 1963). F. Neumarkas peržiūrėjo visų valstybių pelno mokesčio sistemas ir pripažino, kad skirtingos pelno mokesčio sistemos trukdo sklandžiai veikti vieningai rinkai. Ataskaita buvo siūloma įvesti vieningą pelno mokesčio sistemą ES pasiūlant dalinių tarifų sistemą (The EEC Reports on Tax..., 1963). Antroji ryški ataskaita tiesioginių mokesčių harmonizavimo procese – 1970 m. Van den Tempel ataskaita, kuria siūlyta harmonizavimą vykdyti laipsniškai. Žodis laipsniškai reiškė, kad pelno mokesčio sistemų derinimas pirmiausia apims pelno mokesčio sistemos suvienodinimą, o antra – pelno bazės ir tarifų suvienodinimą (Corporation Tax And Individual Income..., 1970).

Po šių ataskaitų Komisija 1975 m. pateikė pasiūlymą dėl direktyvos; 1984 m. ir 1985 m. pateikė dar du pasiūlymus, kuriuose daugiau dėmesio skirta nuostolių kompensavimui. 1975 m. pasiūlytas direktyvos projektas buvo skirtas įmonių pelno apmokestinimui ir išskaičiuojamam mokesčiui dividendams, siūlant taikyti 45-55% tarifą. 1990 m. balandžio 20 d. komunikate Komisija atsiėmė 1975 m. pasiūlymą ir paskelbė atsisakanti visapusiško pelno mokesčio suderinimo idėjos. Komisija pareiškė, kad

pastangos harmonizuoti turėtų sutelkti dėmesį į tuos įmonių apmokestinimo aspektus, kurie gali sukelti dvigubą apmokestinimą ir taip trukdyti tarpvalstybinei įmonių veiklai Europos ekonominėje bendrijoje (toliau – EEB), o didžiausia kliūtis – išskaičiuojamieji mokesčiai, kuriuos taiko dauguma valstybių narių. Apibrėžtas naujas požiūris į ekonominę integraciją, kuriuo, laikantis subsidiarumo principo, labiau pabrėžiamas mokesčių politikos koordinavimas ir derinimas, o ne harmonizavimas (Commission Communication to Parliament..., 1990).

Sprendžiant dėl direktyvos priėmimo EEB laikėsi nuomonės, kad prieš derinant mokesčių tarifus turi būti suderintos mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklės (Tax harmonization in the European..., 1992). Pasiūlytomis Europos Komisijos iniciatyvomis siekta suderinti pelno mokesčio sistemą, bazę ir tarifus. Nors pasiūlymai nebuvo priimti, ES valstybės narės jau tuomet pripažino, kad ekonominei integracijai įvykti prireiks glaudesnio bendradarbiavimo mokesčių srityje (Company Tax Overview).

Trečioji ataskaita, kuri plačiausiai nagrinėjo harmonizavimo klausimą ir teikė rekomendacijas, buvo 1992 m. Rudingo ataskaita, kurią Taryba ir Komisija taip pat atmetė. Joje atsispindi gerokai kuklesnis pasiūlymas už Neumarko ar Van den Tempel ataskaitą – pelno mokesčio tarifo suvienodinimas, apsiribojantis 30-40% tarifu, tačiau per šiandienos mokesčių reguliavimo prizmę žiūrint, vis dėlto neracionaliai aukštas tarifas. Ataskaitoje rekomenduota veiksmų programa, kuria siekiama panaikinti dvigubą apmokestinimą, užtikrinti visapusišką valstybių narių siūlomų lengvatų skaidrumą. Ataskaitoje nagrinėjami klausimai ir teikiami pasiūlymai dėl išskaičiuojamojo mokesčio panaikinimo dukterinėms įmonėms išmokant dividendus motininėms įmonėms, taip pat siūlyta ratifikuoti Arbitražo konvenciją, kuri, nors ir buvo priimta, tačiau valstybės narės vangiai norėjo ratifikuoti, baiminantis prarasti kompetenciją ginčiuose dėl mokesčių. Rudingas taip pat pirmasis siūlo įtvirtinti sandorių kainodaros principus (Report of the Committee..., 1995). Nors šioje ataskaitoje buvo pateiktos išsamios ir vertingos išvados bei rekomendacijos, didelės pažangos nepasiekė, sulaukė tik riboto pritarimo.

Kaip minėta, tiesioginiai mokesčiai nėra pilnai harmonizuoti ES mastu, kadangi tiesioginių mokesčių harmonizavimui ES steigimo sutartyse numatytas mažesnis harmonizavimo laipsnis, apimantis valstybių narių mokesčių įstatymų ir kitų teisės aktų derinimą konkrečiuose sektoriuose. Įgyvendintas sektorinis harmonizavimas direktyvų pavidalu apima keletą sektorių, įskaitant dividendų apmokestinimą, įmonių jungimo, skaidymo, turto perleidimo bei keitimosi akcijomis apmokestinimą, palūkanų ir honorarų apmokestinimą, kovos su mokesčių vengimu praktiką bei mokesčių ginčų sprendimo mechanizmą. Toliau apie juos išsamiai.

2.3. Patronuojančių ir dukterinių įmonių direktyva

Patronuojančių ir dukterinių įmonių direktyva (toliau šioje dalyje – Direktyva) pagrįsta bendra apmokestinimo sistema, taikoma įvairių ES šalių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. Tai sistema, skirta palengvinti įmonių grupavimą, apmokestinimą visoje ES, siekiant užtikrinti ES mokesčių politikos tikslus. Šios Direktyvos pagrindas – Neumarko ataskaita, kurioje pateikti pirmieji pasiūlymai, skirti patronuojančių ir dukterinių įmonių apmokestinimui. Pasiūlymai įgyvendinti tik 1990 m. liepos 23 d. priėmus Direktyvą, ir tai atkreipia dėmesį, kad dvidešimt vienerius metus nuo pirminio pasiūlymo pateikimo valstybės narės buvo derybose, kurių metu ėmėsi iniciatyvų tiesioginio apmokestinimo srityje; ja atkreipiamas dėmesys į Bendrijos įmonių bendradarbiavimą, plėtrą.

Direktyva siekiama panaikinti dvigubą pelno, paskirstyto vienoje valstybėje narėje esančios dukterinės bendrovės dividendų forma savo patronuojančiai bendrovei įsisteigusiai kitoje valstybėje narėje užtikrinant mokesčių požiūriu neutralų patronuojančiajai bendrovei išmokamą pelną (Judgment of the Court of 3 April 2008, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel v Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, Case 27/07). Nesant Direktyvos, apmokestinimas galėtų vykti dvejais ar net trimis lygmenimis: 1) pelno apmokestinimas valstybėje narėje, kurioje įkurta dukterinė bendrovė, 2) pelno apmokestinimas valstybėje narėje, kurioje registruota motininė bendrovė ir 3) motininės bendrovės turimų dividendų apmokestinimas.

Direktyvos ašis yra išskaičiuojamojo mokesčio prie šaltinio panaikinimas (2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES). Išskaičiuojamojo mokesčio sąvoka Direktyvoje nėra apibrėžta. Sprendimas, kuriame ESTT išaiškino išskaičiuojamojo mokesčio apibrėžimą pagal Direktyvos 5 str., yra Athinaiki Zithopiia byla, kurioje suformuota, kad išskaičiuojamojo mokesčio sąvoka reiškia iš esmės bet kokį mokestį, mokėtiną paskirstant dukterinės įmonės pelną patronuojančiai įmonei (Judgment of the Court of 4 October 2001, *Athinaiki Zythopoiia AE v Elliniko Dimosio*, Case C-294/99). Dukterinė įmonė, uždirbanti pelną ir jį paskirstanti motininei bendrovei, išmokėdama pelną iš vienos valstybės į kitą, panaikina išskaičiuojamąjį mokestį prie pajamų šaltinio, todėl atsiremiamieji nuostata, kad Direktyva pajamų šaltinio valstybei draudžia taikyti išskaičiuojamąjį mokestį. Taigi, valstybė narė, kurioje įsteigta patronuojančioji bendrovė, atleidžia dividendus nuo mokesčio arba juos apmokestina, tuo pačiu metu įskaitydama valstybėje narėje, kurioje įsteigta dukterinė bendrovė, surinktą mokestį.

Direktyva taip pat nukreipta į motininės bendrovės pelno apmokestinimą dvigubu pelno mokesčiu panaikinimą taikant atleidimo arba kredito metodą. Direktyvos

reguliavimu, motininė bendrovė, gavusi dividendus, negali būti apmokestinta antrą kartą. Dauguma valstybių dvigubo apmokestinimo klausimą sprendžia vadovaujantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi su kita valstybe, tačiau ne visos valstybės yra sudariusios tarpusavyje šias sutartis, todėl reikėjo imtis priemonių, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo Bendrijos lygmenyje, todėl šia Direktyva pirmiausia panaikinamas išskaičiuojamas mokestis, o vėliau ir apmokestinimas prie motininės bendrovės, paliekant apmokestinimą prie dukterinei bendrovei (prie pajamų šaltinio). Taigi, Direktyva sukuria situaciją, kuomet dvigubo apmokestinimo rizika pašalinama neapmokestinant dukterinių bendrovių mokamų dividendų ir kitą pelną patronuojančioms bendrovėms.

Bendrovei būti laikoma patronuojančia bendrove skirtingais laikotarpiais reikėjo atitikti skirtingus reikalavimus. Šiai dienai patronuojančios bendrovės statusas yra suteikiamas įmonei, turinčiai kitoje valstybėje narėje esančios bendrovės ne mažesnę kaip 10% kapitalo dalį ar balsavimo teisių, taikant tiesioginę arba netiesioginę kontrolę, tačiau žvelgiant retrospektyviai, pirminėje Direktyvos redakcijoje 90\435 minimali dukterinės įmonės akcijų paketo dalis buvo daugiau nei dvigubai didesnė – 25%. 2003/123 Direktyvos pakeitimais numatyta, kad bendrovės akcijų priklausomumo kriterijų reikia palaipsniui švelninti, todėl antrąją Direktyvos redakciją įtvirtinti pereinamieji laikotarpiai: nuo 2005 m. pereinama prie 20%, nuo 2007 m. – prie 15%, o nuo 2009 m. minimali akcijų dalis sumažinta iki 10% (Tarybos direktyva 2003/123/EB iš dalies..., 2003).

Direktyvos 3 str. 2 d. susiduriame su išimtimis iš bendrosios taisyklės, įtvirtinančiomis valstybių narių diskreciją. Kaip aptarta aukščiau, patronuojančios bendrovės statusą nulemia atitinkama kapitalo dalis, tačiau remiantis šia nuostata, valstybės narės dvišaliu susitarimu gali remtis turimų balsavimo teisių kriterijumi (2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES). Autorė pažymi, kad išplečiant Direktyvos taikymą sudaromos sąlygos platesnei auditorijai naudotis Direktyvos lengvatomis, tokiu būdu patronuojančia bendrove gali būti ne tik akcininkas, investavęs pinigų sumą į verslą, tačiau ir investuotojai, turintys teisę dalyvauti sprendžiant įmonės politikos formavimo klausimus bei tiesiogiai darantys įtaką verslui. Valstybės narės taip pat gali remtis išlyga bei nustatyti papildomą sąlygą, kad patronuojanti bendrovė turi turėti reikalaujamą dukterinės įmonės akcijų dalį nepertraukiamai bent dvejus metus nuo dividendų išmokėjimo momento. Pažymima, kad dvejų metų laikotarpis nebūtinai turi būti suėjęs, užtenka ketinimo išlaikyti dvejus metus, pavyzdžiui, tai galėtų pagrįsti akcininkų susitarimas arba numatymas protokole, tačiau valstybės gali netaikyti šio reikalavimo arba taikyti trumpesnę terminą (Judgment of the Court of 17 October 1996, Denkavit,

International BV, VITIC Amsterdam BV and Voormeer BV v Bundesamt für Finanzen, Joined Cases C-283/94, C-291/94, C-292/94).

Diskrecija pasireiškia ir išskaičiuojamojo mokesčio kontekste. Pažymėtina, kad tarp nacionalinių taisyklių vis dar išlieka didelių skirtumų, susijusių su dividendų išskaičiuojamuoju mokesčiu. Pavyzdžiui, Italija įprastai taiko 26% dividendų mokestį prie pajamų šaltinio, Austrija – 27,5%, kuris gali būti sumažintas iki vyraujančio 25%. Kita vertus Belgija taiko 30%, o Ispanija 19% mokesčio tarifą prie šaltinio. Valstybėse narėse vyksta reformos, pavyzdžiui, Švedijoje 2020 m. Finansų ministerijos pasiūlytas teisės akto pakeitimas dėl atleidimo nuo išskaičiuojamojo mokesčio taikymo akcininkams iš Europos ekonominės erdvės, Italijoje 2021 m. priimta nauja biudžeto įstatymo redakcija, taikoma išimtinai tik dividendams, tačiau užtikrinama atitiktis ES teisei (Withholding tax on dividends..., 2022).

Šiai dienai galiojanti Direktyvos redakcija nėra ta, kuria įgyvendinti pirmieji pasiūlymai – 1990 m. liepos 23 d. priimta Direktyva keletą kartų buvo dalinai keičiama. Kaip ir IV-ojo ES biudžeto pokyčius, taip ir 1990 m. liepos 23 d. Direktyvos pokyčius iš esmės lėmė naujų valstybių narių įstojimas. Į Direktyvos taikymo sritį įtrauktos ir nuolatinės buveinės ir žemesnės grandies dukterinės bendrovės. Nuolatinė buveinė Direktyvos kontekste suprantama kaip komercinės veiklos vykdymo užsienyje forma. Nors nuolatinės bendrovės ir neturi teisinio subjektiškumo, tačiau joms nustatyta prievolė mokėti mokesčius, todėl gali pasinaudoti tomis pačiomis lengvatomis kaip ir kitos formos. Šiais pakeitimais sumažinti akcijų dalies, išreikštos procentais, reikalavimai ir suvienodintos apmokestinimo sąlygos dukterinėms bendrovėms, filialams, atstovybėms bei nuolatinėms buveinėms (2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB).

ES teisėje vyrauja bendrasis principas, jog teisės subjektai negali sukčiaudami arba piktnaudžiaudami remtis ES teisės normomis, tačiau neišvengiama atveju, kai Direktyvos lengvatomis piktnaudžiaujama siekiant išvengti mokesčių mokėjimo (European Commission v Kingdom of Belgium, Case C-356/15). Direktyvos nuostatos netrukdo taikyti vidaus ar susitarimais grindžiamų nuostatų, reikalingoms siekiant užkirsti kelią mokesčių vengimui, slėpimui, sukčiavimui mokesčių srityje ar piktnaudžiavimu jais. Atitinkamai, paskutinioji Direktyvos redakcija didžiausią dėmesį skyrė kovos su piktnaudžiavimu taisyklei. ES įstatymo leidėjas kovos su piktnaudžiavimu taisyklę į Direktyvą integravo 2015 m. vasario 27 d., kuria siekia kovoti su elgesiu, atsirandančiu dėl nepagrįstos mokesstinės naudos siekimo. Šiuo teisėkūros pokyčiu kai kurios šalys parengė vidaus gaires, administracinę praktiką ir (arba) suformavo teismų praktiką dėl šios taisyklės aiškinimo. Lietuvoje, siekiant kovoti su piktnaudžiavimu ir agresyviu mokesčių

planavimu, šios nuostatos į Įstatymą buvo perkeltos 2016 m. kovo 26 d., kuriomis akcentuojama, kad dividendų neapmokestinimo taisyklė netaikoma, jeigu siekiama gauti mokestinę naudą ir tai yra pagrindinis ar vienas iš pagrindinių tikslų (Lietuvos Respublikos Seimo biudžeto..., 2015). Liuksemburgas šią nuostatą įtraukė į Liuksemburgo pelno mokesčio įstatymą su išimtimi, kad ji netaikoma kapitalo prieaugiui. Švedijoje kovos su mokesčių vengimu nuostata buvo įtvirtinta dar iki kovos su piktnaudžiavimu taisyklės integravimo į Direktyvą, be to, Švedijos įstatymų leidėjas nurodė, kad Švedijos išskaičiuojamo mokesčio įstatyme esanti nuostata atitinka direktyvos raidę, todėl keisto jos neprireikė (Interpretation and application of..., 2020). Analogiškai, ir Ispanijos, Airijos nacionaliniuose mokesčių teisės aktuose bendroji kovos su piktnaudžiavimu sąlyga gali būti taikoma schemoms, patenkančioms į Direktyvos taikymo sritį (Research Note Whether there..., 2017).

2019 m. vasario 26 d. ESTT priėmė du sprendimus, kurie svarbūs aiškinant ne tik Direktyvą, bet taip pat reikšmingi Autorinių atlyginimų ir palūkanų direktyvos kontekste. Šiuose sprendimuose ESTT pakartojo, kad piktnaudžiavimą teise sudaro du elementai: (i) objektyvios aplinkybės, rodančios, kad tikslas, kurių siekia Direktyva, nepasiektas, nors formalūs reikalavimai įvykdyti, ir (ii) ketinimas gauti mokestinį pranašumą dirbtinai sukuriant tam tikras sąlygas. Veiksniais, kurie galėtų būti laikomi dirbtinio susitarimo požymiais, yra laikomi dividendų ar palūkanų, gautų per labai trumpą laiką, pervedimas ne Europos bendrovėms, ekonominio pagrindimo ar realios tarpinės bendrovės ekonominės veiklos nebuvimas, išimtinai formalus grupės struktūros pobūdis ir kita. Laikytina, kad struktūra yra dirbtinė, jeigu, pavyzdžiui, palūkanas gaunanti bendrovė, kurias ji vėliau perduoda trečiajai bendrovei, neatitinkančiai direktyvos reikalavimų, gauna tik nereikšmingą pelną ir tikroju tikslu yra lėšų srautui vykdyti sąlygų sudarymas. Klausimas, kuris leistų atskirti dirbtinai konstruojamą struktūrą – ar įprastinėje veikloje toks modelis būtų pasirinktas, jeigu nebūtų mokestinio aspekto. Šioje byloje teismas taip pat nurodė, kad jeigu remiantis faktinėmis aplinkybėmis nustatoma, kad sudaryti formalūs ar dirbtiniai sandoriai, neturintys jokio komercinio ar ekonominio pagrindimo, ir kurių tikslas išimtinai yra nesąžiningai pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio prie šaltinio, toks susitarimas negali kelti abejonių dėl piktnaudžiavimo teise (Judgment of the Court of 26 February 2019, Skatteministeriet v T Danmark (C-116/16), Y Denmark Aps (C-117/16) of the Court of 26 February 2019, N Luxembourg 1 (C-115/16), X Denmark A/S (C-118/16), C Danmark I (C-119/16), Z Denmark ApS (C-299/16) v Skatteministeriet). Taigi, susitarimai laikomi dirbtiniais, jeigu jie sudaryti ne dėl komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę tikrovę, o siekiant mokestinės naudos.

Apibendrinus, Direktyva sukurta bendrovėms, besinaudojančioms teise vykdyti tarptautinę veiklą vidaus rinkoje ir yra orientuota į mokestinių kliūčių, kylančių dėl pelno paskirstymo tarp patronuojančių ir patronuojamų bendrovių, įsikūrusių skirtingose valstybėse narėse, pašalinimą. Tai pasiekama panaikinant dvigubą apmokestinimą ir išskaičiuojamuosius mokesčius, taikomus skirtingų valstybių narių patronuojančioms bendrovėms mokamus dividendus bei kitus pelno paskirstymus.

2.4. Palūkanų ir autorinių mokėjimų tarp asocijuotų bendrovių direktyva

Palūkanos ir autoriniai atlyginimai Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvoje (toliau šioje dalyje – Direktyva) apibrėžiami itin plačiai, kadangi joje suformuoti apibrėžimai perkelti iš valstybių narių praktikos. Palūkanomis pagal Direktyvą laikomos pajamos iš bet kokios rūšies skolinių įsipareigojimų, nepriklausomai nuo to, ar atitinkami skoliniai reikalavimai bus užtikrinti įkeitimu ir ar jie suteiks teisę dalyvauti skolininko pelne; tai skolintas kapitalas, pajamas gaunant iš vertybinių popierių, obligacijų (išskyrus konvertuojamų obligacijų atvejį), skolinių įsipareigojimų. Tuo tarpu autoriniai atlyginimai savo esme reiškia bet kokios rūšies išmoką, kuri gaunama kaip atlygis už naudojimąsi ar teisę naudotis tam tikra (intelektine) nuosavybe, „*know-how*“. Tai apima literatūros, meno, mokslo kūrinius, su jais susijusią įrangą, autorių teises, patentą, prekės ženklą ar informaciją, susijusią su pramonine, komercine, mokslinė patirtimi (2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB). Savo ruožtu ne visuomet mokėjimai gali būti laikomi palūkanomis ar autoriniais atlyginimais. Valstybės narės tam tikrų skolinių reikalavimų gali nelaikyti palūkanomis ar autoriniais atlyginimais, kiek tai susiję su:

- a) pelno paskirstymu arba kapitalo apmokėjimu;
- b) mokėjimais iš skolinių reikalavimų, kurie suteikia teisę dalyvauti skolininko pelne – šaltinio valstybė gali numatyti sąlygą, kad jeigu bendrovė dalyvauja skolininko pelne ar juos skirstant, Direktyvos lengvatos nebus taikomos;
- c) mokėjimais iš skolinių reikalavimų, įgalinančių kreditorių iškeisti savo teisę į palūkanas į teisę dalyvauti skolininko pelne. Šis kriterijus susijęs su konvertuojamosiomis paslaugomis, kurios gali būti nelaikomos mokėjimais Direktyvos prasme;
- d) mokėjimais iš skolinių reikalavimų, kuriuose nėra nuostatų dėl pagrindinės sumos apmokėjimo ar, tokiai esant, apmokėjimo terminas viršija 50 metų nuo išdavimo datos. Šią nuostatą iliustruotų situacija, kai kreditorius, suteikęs paskolą bendrovei, paskolos sutartyje neįtraukė grąžinimo termino arba įtraukė terminą, laikotarpiu neproporcingu situacijai.

Palūkanų ir autorinių atlyginimų apmokestinimas Europos lygmenyje sureglamentuotas 2003 m. birželio 3 d., Tarybai pateikus Direktyvos pasiūlymą dėl palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams taikomos bendros mokesčių sistemos tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių, mokamiems už palūkanų ir delspinigių mokėjimą (Proposal for a Council..., 1998). Ši Direktyva susilaukė žymiai mažiau diskusijų nei Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva ar, kaip aptarsime vėliau, Susiliejamų direktyva. Iš esmės tam įtakos turėjo tai, kad palūkanos ir autoriniai atlyginimai yra leidžiami atskaitymai, todėl mokestinė našta, susijusi palūkanomis ir autoriniais atlyginimais, yra kur kas mažesnė. Antra, kai kurios ES valstybės narės ir iki Direktyvos priėmimo netaikė išskaičiuojamojo mokesčio palūkanoms bei honorarams, išmokamiems asocijuotoms bendrovėms. Kadangi didžiąja dalimi to buvo išvengta jau nacionaliniais įstatymais, Direktyvos priėmimo procesas buvo sklandesnis ir paprastesnis, tačiau neišvengta pakeitimų.

Direktyva buvo iš dalies keičiama, atsižvelgiant į 2004, 2007 ir 2013 m. į ES naujai įstojušias valstybes nares, todėl po metų nuo Direktyvos priėmimo, 2004 m. balandžio 26 d., pirmuoju Direktyvos pakeitimu (2004/66/EB) buvo išplėstas Direktyvos taikymas naujų valstybių narių bendrovėms ir tų šalių mokesčiams (Čekijos, Estijos, Kipro, Latvijos, Lietuvos, Vengrijos, Maltos, Lenkijos, Slovėnijos ir Slovakijos respublikoms). 2004/76/EB Direktyvos pakeitimu kai kurioms naujoms valstybėms narėms (Čekijos Respublikai, Latvijai, Lietuvai, Lenkijai ir Slovakijai) numatant pereinamąjį laikotarpį laikinai leidžiama nukrypti nuo Direktyvos nuostatų, įtvirtintų 1 dalyje (Report from the Commission... 2009).

Lyginant su kitomis direktyvomis, pastebėtina naują sąvoką – „faktiškasis savininkas“, kuri įtvirtinta pavyzdine sutartimi grindžiamose dvišalėse sutartyse. 1977 m. EBPO pavyzdinėje pajamų ir kapitalo mokesčių konvencijoje pabrėžiama tikrojo savininko reikšmė, atkreipiant dėmesį, kad Direktyvos lengvatomis gali būti piktnaudžiaujama siekiant išvengti mokesčių, todėl analizuota faktiškojo savininko kategorija. 2003 m. EBPO pavyzdinės pajamų ir kapitalo mokesčių konvencijos komentaras buvo papildytas pastaba, išaiškinant, kad tikrojo savininko kategorija turėtų būti suprantama atsižvelgiant į: a) sąvokos kontekstą ir b) sutarties dalyką bei tikslą.

Direktyvos suteiktas privilegijas valstybės narės gali panaikinti arba atsisakyti jas taikyti, jeigu susiduriama su sukčiavimo ir piktnaudžiavimo atvejais, pasireiškiančiais mokesčių vengimu, jų nemokėjimu ar piktnaudžiavimu. Direktyvos 5 str. 1 d. nurodo, kad ja nepanaikinamas vidaus susitarimais grindžiamų taisyklių taikymas sukčiavimo ir piktnaudžiavimo prevencijos tikslais, o be to, galime suprasti, kad siekiant šio tikslo reikia

netrukdyti valstybėms narėms vidaus priemonėmis kovoti su sukčiavimu ir piktnaudžiavimu. Ši kategorija buvo keletą Danijos bei Liuksemburgo bylų šerdis, nacionaliniams teismams kreipiantis su klausimais dėl šios sąvokos aiškinimo (Judgment of the Court (Grand Chamber) of 26 February 2019 N Luxembourg 1 and Others v Skatteministeriet, Joined Cases C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16). Teismų praktikoje suformuota pozicija, kad draudimo piktnaudžiauti principas turi būti taikomas prieš vieneta, besiremiantį tam tikromis Bendrijos teisės nuostatomis, numatančiomis lengvatas (Judgment of the Court (Fourth Chamber) of 22 November 2017 Edward Cussens and Others v T. G. Brosman, Case C-251/16). Komisijos ataskaitoje Tarybai konstatuojama, kad „Direktyvos 5 str. turi būti aiškinamas atsižvelgiant į atitinkamą ESTT kovos su piktnaudžiavimu praktiką, pagal kurią reikalaujama, kad kovos su piktnaudžiavimu priemonės būtų proporcingos” (Report from the Commission..., 2009). Be to, mažai tikėtina, kad vidaus teisės aktų arba dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostata, pagal kurią atsisakoma taikyti lengvatą vien dėl to, kad patronuojančią bendrovę kontroliuoja trečiosios šalies rezidentas, arba vienas iš jos pačios rezidentų atitinka proporcingumo kriterijų, nes ji neturi konkreto tikslo mokesčio lengvatos netaikyti vien dirbtiniams susitarimams (Judgment of the Court (Grand Chamber) of 13 March 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue, Case C-524/04). Tačiau svarbu pabrėžti, kad palankiausio sprendimo mokesčio mokėtojui pasirinkimas neturėtų suponuoti sukčiavimo ar piktnaudžiavimo (Judgment of the Court of 12 September 2006 Cadbury Schweppes ir plc and Cadbury Schweppes Overseas, Case C-196/04).

Direktyvos lengvatomis gali pasinaudoti tik tos asocijuotos bendrovės, kurios atitinka Direktyvos keliamus reikalavimus. Autorė pažymi, kad Direktyvoje numatyti reikalavimai yra minimalūs – tai reiškia, kad valstybės narės gali tarpusavyje nustatyti kitokius, aukštesnius reikalavimus ir tai bus valstybių narių kompetencijos klausimas. Pabrėžiama, kad nacionaliniai įstatymai negali įtvirtinti prastesnių sąlygų, nei numatyta Direktyvoje – ši nuostata taikoma visų šiame darbe nagrinėjamų direktyvų atžvilgiu. Asocijuotos bendrovės – tai valstybių narių bendrovės, kurių viena tiesiogiai ar netiesiogiai valdo ne mažiau kaip 25% kitos bendrovės kapitalo ar turi balsavimo teisių joje. Taip pat asocijuotomis bendrovėmis laikomos seserinės įmonės. Tokiu atveju susidaro situacija, kad trečioji bendrovė valdo ne mažiau kaip 25% kiekvienos iš bendrovių kapitalo dalies ar balsavimo teisių. Pripažįstamas ne tik vertikalusis ryšys, tačiau ir horizontalusis.

Valstybės narės taip pat gali numatyti, kad Direktyva nebus taikoma, jeigu bent

dvejus metus nenutrūkstamai nebus išlaikyta kapitalo dalis ar balsavimo teisės, atitinkančios Direktyvoje nustatytą dalį. Vertinant Direktyva numatytą akcijų paketo ar balsavimo teisių laikymo laikotarpio galimybę, ESTT poziciją išplėtojo Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos apimtyje, nustatant, kad laikymo laikotarpio pasirinkimo galimybė turi būti aiškinama griežtai, tokiu būdu siekiant kovoti su piktnaudžiavimu pasinaudojant laikiniais, vien tik mokestiniais motyvais pagrįstais akcijų paketais (Judgment of the Court of 17 October 1996, Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV and Voormeer BV v Bundesamt für Finanzen, Joined Cases C-283/94, C-291/94, C-292/94).

Šios ir Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos tikslas identiškas – užtikrinti laisvą kapitalo judėjimą. Sąžiningas mokėjimų tarp asocijuotų bendrovių skirtingose ES šalyse apmokestinimas ir dvigubo apmokestinimo tarp ES šalių išvengimas pasiekiamas išskaičiuojamojo mokesčio panaikinimu palūkanoms ir autoriniams atlyginimams, išmokant juos iš vienoje valstybėje narėje į kitoje valstybėje narėje veikiančioje bendrovėje, o dvigubo apmokestinimo panaikinimas pasiekiamas užtikrinant, kad mokėjimai nebūtų apmokestinami daugiau nei vienoje šalyje. Susiduriame su nuostata, kad palūkanos bei honorarai turi būti išmokami kitos valstybės narės įmonei ar kitoje valstybėje narėje esančiai nuolatinei buveinei – tikrajam (faktiškajam) savininkui.

Be to, Direktyvos 1 str. 11, 12 dalys numato galimas papildomas sąlygas išskaičiuojamojo mokesčio panaikinimo procedūrai. Ši nuostata priklauso nuo šaltinio valstybės intereso, todėl šaltinio valstybė, turinti abejonių dėl bendrovės neatitikimo Direktyvos reikalavimams (pavyzdžiui, ar atitinka rezidavimo vietos kriterijų, ar bendrovės forma atitinka formas, numatytas Direktyvos priede) gali pareikalauti, kad visų būtinų reikalavimų įvykdymas palūkanų ar autorinio atlyginimo mokėjimo metu būtų įrodytas patvirtinimu arba sprendimu dėl atleidimo nuo išskaičiuojamojo mokesčio. Direktyva taip pat numatyta grąžinimo procedūra, kai mokestis buvo išskaičiuotas prie šaltinio – tokiu atveju, valstybėms narėms pateikus prašymą arba neteisėtai išskaičius mokestį, šaltinio valstybė gali susigrąžinti išskaičiuotą mokestį.

Apibendrinant, Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos tikslas yra sudaryti vienodas sąlygas tarpvalstybiniais ir vidaus palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams, panaikinant teisinį dvigubą (ne)apmokestinimą ir išskaičiuojamąjį mokestį. Kaip Direktyvos trečia konstatuojamoji dalis teigia, būtina užtikrinti, kad šie mokėjimai būtų apmokestinami vieną kartą valstybėje narėje. Taip pat, Direktyva išplėstas subjektų ratas – greta asocijuotų bendrovių kategorijos atsiranda faktiškojo savininko kategorija.

2.5. Įmonių jungimosi, skaidymosi, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis direktyva

Kad neribotume valstybių narių jungimosi, skaidymosi, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis sandorių ir tai galėtume padaryti be mokestinių pasekmių, turime nustatyti neutralias mokestines taisykles. Bendrai ES rinkai, kapitalo judėjimo, paslaugų teikimo laisvėms užtikrinti buvo reikalingas mechanizmas, nustatantis pelno mokesčio atidėjimo procedūrą.

1990 m. Europos Tarybos direktyva Nr. 90/434/EEB keletą kartų buvo iš esmės keičiama (1994 m., 2003 m., 2005 m. bei 2006 m. pakeitimai), todėl 2009 m. spalio 19 d. iki tol įmonių susijungimą reglamentuojančios direktyvos kodifikuotos ES Ministrų Taryba priimta Tarybos direktyva 2009/113/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 (toliau šioje dalyje – Direktyva, kitose dalyse – Susijungimų direktyva) (2009 m. rugpjūčio 25 d. Komisijos direktyva 2009/113/EB). Svarbiausi pakeitimai įvesti 2005\19\EB Direktyva, išplečiant subjektų ratą Europos bendrovėmis ir Europos kooperatinėmis bendrovėmis, įtraukiant specialiąsias nuostatas bei naują sandorių tipą, registruotos buveinės perkėlimo atvejus. 2009 m. atlikta Ernst & Young Baltic apklausa dėl direktyvos įgyvendinimo ES valstybėse narėse patvirtino, kad dauguma valstybių narių tinkamai perkėlė Direktyvą į nacionalinę teisę (Studies made for the Commission).

Sandorių tipai, kuriems taikoma Direktyva, numatomi 2 str.: 1) bendrovių jungimasis, kuris gali būti suprantamas kaip: a) prijungimas, vienai arba daugiau įmonių perleidžiant visą turtą bei įsipareigojimus, b) sujungimas, dviem ar daugiau įmonių perleidžiant visą turtą ir įsipareigojimus naujai, įsteigtai įmonei bei c) konsolidavimas, dukterinę bendrovę integruojant į motininę, kuomet netiesioginį valdymą pakeičia tiesioginis; 2) skaidymas, kurio metu įmonės turtas ir įsipareigojimai perleidžiami dviem ar daugiau esančioms arba naujoms įmonėms, išdalinant akcijas veikiančios įmonės akcininkams mainais už vertybinius popierius. Tiek jungimosi, tiek skaidymo operacijų metu įmonė, perleidžianti turtą ir įsipareigojimus mainais už vertybinius popierius, baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros; 3) turto perleidimo atveju turime įmonę, tęsiančią veiklą, kuri perleidžia vieną, keletą ar visus veiklos padalinius kitai įmonei – operacijoje dalyvauja įmonė, o ne akcininkai; 4) operacija, kuomet įmonė įsigyja kitos įmonės kapitalo dalį, suteikiančią balsų daugumą, todėl keitimusi akcijomis bus laikoma tik tokia operacija, kuri leidžia kontroliuoti įmonę bei 2005 m. pakeitimu įtraukta nauja sandorio

forma: 5) dalinis skaidymas, įmonei, nesant likviduotai, perleidžiamas vienas ar keli veiklos padaliniai (2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB).

SESV užtikrina įsisteigimo laisvę Bendrijoje, kuri, pagal SEVIC bylą, apima ir „teisę steigti ir valdyti bendroves tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios bendrovėms“, taigi dalyvauti ekonominiame gyvenime tokiomis pačiomis sąlygomis. SEVIC byloje, kuri laikoma viena svarbiausių nagrinėjančių tarptautinius susijungimus bylą, ESTT nurodė, kad „tarptautinių susijungimų operacijos, kaip ir kitos bendrovių reorganizavimo operacijos <...> yra ypatingi įsisteigimo laisvės įgyvendinimo būdai, kurie yra svarbūs geram vidaus rinkos veikimui ir todėl priklauso ekonominei veiklai, kurios atžvilgiu valstybės narės yra įpareigosios gerbti SESV 43 straipsnyje (*Autorės pastaba*: aktualios redakcijos 49 straipsnyje) numatytą įsisteigimo laisvę“ (Judgment of the Court (Grand Chamber) of 13 December 2005, Request for a preliminary ruling from Landgericht Koblenz, Case C-411/03). Taigi, teismas nustatė, kad susijungimai yra veiksminga reorganizavimo priemonė veiklą vykdyti naujomis formomis, mažesnėmis (laiko) sąnaudomis, palyginti su kitomis restruktūrizavimo formomis.

Atitinkamai, dviejų ar daugiau įmonių sprendimas susijungti, (dalinei) išsiskaidyti, perleisti turtą ar keistis akcijomis sukelia reikšmingus, jeigu ne esminius, padarinius. Autorė pastebi, kad įmonių susijungimai įgyvendinami pirmiausia dėl: a) sinergijos „paieškų“, siekiant optimizuoti kaštus; b) dėl konkurencijos mažinimo, siekiant išlaikyti produktų ar paslaugų aukštesnę vertę mažinant pasiūlą rinkoje; c) tikslu gali būti ir verslo konsolidavimas bei d) naujo produkto sukūrimas, išplitimas rinkoje, geografinis plitimas.

Pravartu pažymėti skirtumą tarp įmonės įsigijimo ir susijungimo pagal Direktyvą. Įmonės įsigijime galimi du scenarijai: akcijų ir verslo įsigijimas. Pirmuoju atveju, turime akcininką, sumokantį atitinkamą sumą kitam akcininkui. Verslo įsigijimo atveju įsigijamas turto ir įsipareigojimų kompleksas, todėl pinigų srautas vyksta įmonių lygmenyje, iš vienos į kitą. Svarbu pastebėti, kad šiais atvejais turime pinigų mokėjimo elementą – vienu atveju už akcijas, kitu – už verslą. Vadovaujantis Direktyva, atliekant susiliejimo sandorius, akcijų ar įmonės įsigijimo atveju pagal bendrą taisyklę pinigai nėra sumokami – turime perskirstytus, perduotus vertybinius popierius (išimtis – Direktyva leidžia ne daugiau kaip 10% akcijų vertės sumokėti pinigais vertės išlyginimui, akcijų nominalo suvienodinimui ir kt., tačiau tai labiau techninė pusė).

Pagrindiniai tikslai, kuriais siekiama Direktyva, yra: 1) panaikinti kliūtis vidaus rinkos veikimui sukuriant analogiškas sąlygas – mokestinės taisyklės sandoriams tarp bendrovių valstybės viduje ir tarp skirtingų valstybių narių bendrovių turi būti lygiavertės.

Iki Direktyvos priėmimo reorganizavimo klausimai tarp skirtingų valstybių narių bendrovių nebuvo sprendžiami, o tai trukdė ES vidaus rinkos veikimui; 2) neriboti valstybių narių bendrovių jungimosi, skaidymo, turto perleidimo bei keitimosi akcijomis apribojimai ar suvaržymais; 3) neutralių apmokestinimo taisyklių nustatymas (2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB). Generalinės advokatės išvadoje byloje A. T. prieš Finanzamt Stuttgart-Körperschaften konstatuota, kad keitimuisi akcijomis turi būti suteiktas fiskalinis neutralumas bei tokio sandorio, kuris patenka po Direktyvos taikymu, apmokestinimas yra draudžiamas, todėl keitimasis akcijomis, kuris yra bylos objektas, turi būti neutralus mokestinis įvykis (Judgment of the Court of 11 December 2008, A. T. v Finanzamt Stuttgart-Körperschaften, Case C-285/07).

Iš to seka dvi Direktyvos teikiamos lengvatos: pirma, išsaugome mokestinius nuostolius, pelną ir nuostolius apjungus, antra, neapmokestiname turto vertės padidėjimo pajamų (skirtumo tarp rinkos kainos ir įmonės mokestinės vertės). Tai galime paaiškinti tuo, kad perleidžiant vertybinius popierius išleidžiamos naujos akcijos ir jos paskirstomos akcininkams, todėl nei įmonė, nei akcininkai nėra apmokestinami, nors galimai galėtų būti (paslėpto rezervo apmokestinimas). Taigi, šie trys vienas kitą papildantys komponentai leidžia pereiti prie išvados, kad stengiamasi paskatinti įmonių susijungimus bei susiliejumus ES mastu, neapmokestinant papildomais mokesčiais.

Antivengiminės nuostatos, įtvirtintos Direktyvoje, atitinka jau aptartų direktyvų taikymo išimtis. Valstybė narė gali netaikyti Direktyvos, jeigu pagrindinis ar vienas iš tikslų yra mokesčių vengimas ar slėpimas, kuomet nėra komercinių interesų tarp įmonių ir siekiama optimizuoti mokesčius, bei jeigu įmonė nebeatitinka būtinų sąlygų, užtikrinant tinkamą darbuotojų atstovavimą.

Apibendrinus, Direktyva nukreipta į mokestinių kliūčių pašalinimą tarpvalstybiniam reorganizavimui, susijusiam su dvejose ar daugiau valstybių narių esančiomis bendrovėmis. Jungimasis arba skaidymas negali būti pagrindu turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimui, todėl įmonės bei akcininkų lygiuose netaikome jokio apmokestinimo.

2.6. Kovos su pelno mokesčio vengimu direktyva

2016 m. liepos 12 d. Taryba priėmė Kovos su mokesčių vengimu direktyvą (toliau šioje dalyje – Direktyva) (2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164). Tai EBPO iniciatyva, nukreipta į kovą prieš mokestinės bazės sumažinimą ir pelno perkėlimą. Iki Direktyvos priėmimo įmonės, kurios vykdė veiklą keliose valstybėse narėse, galėjo perkelti pelno mokesčio bazę į mažesnę efektyvų tarifą turinčią valstybę, todėl 2015 m.

buvo pasiūlytas Teisingo ir veiksmingo pelno apmokestinimo ES veiksmų planas (Komisijos komunikatas Europos Parlamentui..., 2015). Šia antivengimine Direktyva nustatytomis taisyklėmis sprendžiamas agresyvaus mokesčių planavimo vidaus rinkoje klausimas, didinant atsparumą mokesčių vengimo praktikai (Kova su pelno mokesčių..., 2017).

Tarptautinės bendrovės, besinaudojančios skirtingų šalių mokesčių įstatymų spragomis ir neatitikimais, daro poveikį visoms valstybėms narėms, todėl ypatingai šalyse, kuriose yra stipri ir integruota ekonomika, reikalingi atitinkami veiksmai (2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164). Kita vertus, besivystančios šalys yra labiau priklausomos nuo pelno mokesčio, todėl dėl mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo (toliau – BEPS) nukenčia neproporcingai. Statistiškai, dėl BEPS kasmet prarandama apie 100-240 milijardų JAV dolerių pajamų, todėl buvo būtina sukurti įtraukią BEPS sistemos veiksmų planą, numatantį antivengimines nuostatas kovai su mokesčių vengimu (Understanding Tax Avoidance..., 2022). Direktyvos preambulėje pažymima, kad nors nuostatų įgyvendinimas turėtų būti paliktas valstybėms narėms, tačiau būtina nustatyti minimalų lygį ES viduje bei „<...> koordinuoti valstybių narių veiksmus įgyvendinant 15 EBPO kovos su BEPS veiksmų punktų nuostatas“. Nors beveik tuo pačiu metu Jungtinei Karalystei surengus referendumą ir nubalsavus išstoti iš ES, 2020 m. gruodžio 29 d. pasirašė bendrą prekybos ir bendradarbiavimo susitarimą su ES, Europos atominės energijos bendrija, kuriuo Jungtinė Karalystė įsipareigoja įgyvendinti būtiniausius EBPO standartus kovojant su BEPS (Daly, 2021, p. 938).

Direktyvos priėmimu valstybės narės bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę, palūkanų ribojimų ir kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles turėjo perkelti į savo nacionalinę teisę iki 2018 m. pabaigos, o perkėlimo apmokestinimo taisykles ir mokesstinės tvarkos neatitikimų taisykles iki 2019 m. pabaigos, nors dauguma valstybių jau taikė šias taisykles. Toliau aptariamose Direktyvoje numatytos penkios kovos su mokesčių vengimu taisyklės ir praktikos.

Pirmoji taisyklė, kurią numato Direktyva, yra palūkanų ribojimo taisyklė skirta nustatyti maksimalią leidžiamą palūkanų ribą, siekiant, kad viena valstybė dirbtinai nesumažintų savo mokesčių bazės valstybėje, kurioje tarifas yra aukštas, ir nepadidintų valstybėje, kurioje yra mažas. Direktyva neapriboja skolinimosi sąnaudų dydžio, tačiau apibrėžia viršijančias skolinimosi sąnaudas, kurioms taikomi apribojimai, remiantis EBITDA taisykle (EBITDA – pajamos, į kurias neįtraukiamos palūkanos, mokesčiai, nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos). Direktyvos 4 str. numato, kad viršijančios skolinimosi sąnaudos gali būti atskaitomos, tik jeigu jos sudarė iki 30% mokesčio

mokėtojo pajamų prieš EBITDA (2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164). UAB PricewaterhouseCoopers 2022 m. paskutinįjį metų ketvirtį atlikta Direktyvos įgyvendinimo apžvalga parodė, kad 24 ES valstybės narės taiko Direktyvoje įtvirtintą EBITDA taisyklę, išskyrus tris valstybes nares – Vokietiją, Slovakiją ir Ispaniją. Slovakija įsipareigojusi iš dalies pakeisti vidaus EBITDA taisyklės iki 2024 m., o, Vokietijos atveju Direktyvoje numatyta EBITDA taisyklė iš esmės pagrįsta Vokietijos vidaus EBITDA taisykle. Visgi, kai kurios valstybės nustatė griežtesnes ribas – Slovakija taiko 25%, Olandija – 20% EBITDA. Europos Komisijos pranešimu nustatyta, kad valstybės narės šiai taisyklei inkorporuoti į vidaus teisę gali pasinaudoti pereinamuoju laikotarpiu, iki 2024 m. taikant vidaus teisės aktus (Measures Considered Equally Effective..., 2018). Analogiškos taisyklės, kaip ir Direktyvoje numatytos, jau buvo taikomos Graikijoje, Prancūzijoje, Slovakijoje, Slovėnijoje bei Ispanijoje, tačiau Graikija ir Prancūzija atsisakė pasinaudoti pereinamuoju laikotarpiu. Vertinant šią taisyklę taip pat svarbi *de minimis* išimtis, numatanti, kad valstybės narės gali netaikyti palūkanų ribojimų taisyklių, jeigu viršijančios palūkanų sąnaudos neviršija 3 milijonų eurų. Ši taisyklė taikoma beveik visose šalyse, išskyrus Italiją ir Slovakiją, o kai kurios valstybės narės numačiusios dar griežtesnes taisykles – žemesnė nei 3 milijonų eurų. Riba numatyta Prancūzijoje, Lenkijoje, Nyderlanduose, Portugalijoje, Rumunijoje ir Švedijoje, o žemesnė nei 1 milijonų eurų riba įtvirtinta Ispanijoje. Finansų įstaigoms, kurių veikla susijusi su (per)skolinimu, ši taisyklė netaikoma daugelyje šalių, įskaitant Lietuvą (ATAD I and II Implementation..., 2022). Be kitų išimčių, Direktyva apima ir atskiro subjekto, grupės, tam tikrų paskolų rūšių išimtis, tačiau svarbu pabrėžti, kad visos išimties yra valstybių pasirinkimas.

Antrąją, pelno perkėlimo apmokestinimo, taisyklę valstybės narės turėjo įgyvendinti iki 2020 m. sausio 1 d., tačiau pusė ES valstybių narių ją jau taikė. Tai situacija, kuomet siekiant mokesinės naudos, turtas arba rezidavimo vieta perkeliama į mažų mokesčių jurisdikciją: turto perkėlimas iš pagrindinės buveinės į nuolatinę, iš nuolatinės buveinės į kitą valstybę, rezidavimo vietos perkėlimas arba vykdomos veiklos perkėlimas į kitą valstybę. Esant bent vienai iš minėtų situacijų, pajamos apmokestinamos skirtumu tarp perkėlimo turto rinkos vertės ir vertės mokesčių tikslais. Atitinkamai, Direktyva suteikia lengvatą, kad mokesčių mokėtojas, vykdamas turto perkėlimą ES, gali atidėti mokėjimą iki 5 metų (2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164). Pirmosios valstybės, perkėlusios šią taisyklę į nacionalinę teisę, buvo Latvija, Slovakija, Rumunija bei Airija, tuo tarpu Lietuva ir Estija į nacionalinę teisę perkėlė ir taikė po dvejų metų – nuo 2020 m. sausio 1 d. (ATAD I and II Implementation..., 2022).

Trečioji taisyklė yra bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė, kuri suponuoja, kad skaičiuodama pelno mokesčių valstybė narė neatsižvelgia į darinius, besiremiančius mokestinės naudos siekimu. Direktyvos 6 str. taip pat pateikia, kad apsimestiniais dariniais Direktyvos prasme laikomi sandoriai, kuriuose trūksta svaraus komercinio elemento, atspindinčio ekonominę tikrovę (2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164). Lietuvos teisėje LR mokesčių administravimo įstatymo 69 str. 1 d. norma savo esme yra panaši – ji užtikrina turinio viršenybės prieš formą principą nurodydama, kad mokesčių administratorius neatsižvelgia į sandorius, jei jie sudaryti siekiant mokestinės naudos ir neturi aiškaus ekonominio tikslo (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Šią taisyklę visos valstybės narės taikė remiantis savo vidaus mokesčių įstatymais, tačiau Lietuva, Estija, Liuksemburgas ir kitos 13 valstybių įgyvendino pagal Direktyvos raidę (ATAD I and II Implementation..., 2022).

Ketvirtosios taisyklės objektas – kontroliuojamosios užsienio bendrovės, kurios atleidžiamos nuo apmokestinimo, jeigu atitinka dvi sąlygas: kapitalo, pelno ar balsavimo teisių dalies ir mokamo pelno mokesčio skirtumo kriterijus. Remiantis šia taisykle, subjektas arba nuolatinė bendrovė laikoma kontroliuojamąja bendrove, jeigu turi 50% ir daugiau kapitalo, balsavimo teisių ar teisę gauti 50% atitinkamo subjekto pelno ir atitikti kriterijų, kad faktinis pelno mokestis yra mažesnis nei kad turėtų sumokėti pagal valstybės narės pelno mokesčio sistemą. Šia Direktyvos nuostata įmonių, perkėlusią pelną iš didesnio į mažesnio tarifo valstybę, pajamos bus priskirtos prie aukštesnio tarifo bendrovės pajamų ir atitinkamai apmokestintos. Beveik visos valstybės narės įgyvendino kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklę arba pakoregavo savo vidaus taisykles ir pradėjo taikyti nuo 2019 m. sausio 1 d. (2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164).

Penktoji mokestinės tvarkos neatitikimų taisyklė apima atvejus, kuomet ir vienoje, ir kitoje valstybėje narėje išlaidos pripažįstamos leidžiamais atskaitymais ir atskaitoma du kartus (dvigubas atskaitymas) arba tam tikros pajamos atskaitomos vienoje valstybėje, tačiau į mokestinę bazę neįtraukiama kitoje valstybėje (atskaitymas neįtraukiant). Valstybė narė, atitinkanti vieną iš šių sistemų, turėtų neleisti vykdyti mokėjimo atskaitymo, dėl kurio susidaro dvigubas atskaitymas arba atskaitymas neįtraukiant. Ekonomikos ir finansų reikalų taryba priėmė Direktyvos pataisą hibridinių neatitikimų apimtyje, įtraukiant atvirkštinę hibridinę taisyklę, kurią dauguma valstybių narių jau taiko (2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164). Valstybės narės šią taisyklę turėjo perkelti į savo nacionalinę teisę ar iš dalies pakeisti nacionaliniame teisės akte galiojančią taisyklę iki 2021 m. gruodžio 31 d., tačiau kelios valstybės narės šią taisyklę

taikė dar iki minėto laikotarpio (ATAD I and II Implementation..., 2022).

2021 m. gruodžio 22 d. pateikta iniciatyva dėl taisyklių, kuriomis siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui priedangos subjektais mokesčių tikslais, iš dalies keičiant Direktyvą 2011/16/ES. Tai Europos Komisijos pateiktas pasiūlymas dėl Direktyvos, kurio siekiama užkirsti kelią dirbtinių darinių (Direktyvoje – priedangos subjektų) (angl. *shell companies*) naudojimui siekiant išvengti mokesčių slėpimo ir vengimo numatant 7 etapų procedūrą, kuria siekiama nustatyti dirbtinių darinių riziką ir piktnaudžiavimą jais (Tarybos direktyva, kuria nustatomos taisyklės..., 2021). Sulig Direktyvos pakeičiais, tikėtina, padidės mokestinių pajamų surinkimas, sustiprės keitimasis informacija tarp valstybių narių ir būtų įtvirtintas bendros sankcijų sistemos sukūrimas. Neišvengiama, kad iš kitos pusės padidės įmonių ir mokesčių administratorių reikalavimų laikymosi išlaidos. Numatoma, kad išlaidos neturėtų būti didelės, grindžiant tuo, kad tikimasi nedidelio skaičiaus įmonių, kurioms būtų taikoma Direktyva. 2022 m. gegužės 12 d. Ekonomikos ir pinigų politikos komiteto pateiktame ataskaitos projekte apskaičiuota, kad kasmet dėl netinkamų dirbtinių darinių naudojimo, piktnaudžiavimo jais, mokesčių tikslais ES prarandama apie 23 milijardų eurų (Draft Report on the Proposal, 2022). Europos Parlamentas 2023 m. sausio 17 d. rezoliucijoje pritarė Komisijos pasiūlymui dėl Direktyvos pakeitimo (kitai žinoma kaip ATAD III), nukreiptos į ES reziduojančius subjektus, kurio pagrindinis tikslas yra dar labiau sumažinti piktnaudžiavimą fiktyviomis bendrovėmis. Į pasiūlymą įtrauktos tokios priemonės kaip privalomos informacijos atskleidimo taisyklės tarpininkams, kovos su tarptautiniais mokestiniais susitarimais taisyklės, perėjimo taisyklė (angl. *switchover*), ataskaitų teikimo reikalavimai, sankcijos ir kita (European Parliament Legislative Resolution..., 2023). Šios Direktyvos pakeitimų įtaka priklausys nuo jų dabartinės mokesčių struktūros ir praktikos, tačiau numatoma, kad atitikimas fiktyvios bendrovės kriterijams lemtų mokestinių lengvatų netaikymą, papildomų finansinių baudų taikymą ir kita.

Taigi, Direktyvos taisyklėmis ir iniciatyva siekiama išvengti mokesčių bazės mažinimo, naudojantis jurisdikcijomis su mažais pelno mokesčio tarifais, užtikrinti skaidrumą. Direktyva grindžiama BEPS projektu ir plačiai taikoma tarptautinių bendrovių.

2.7. Arbitražo direktyva

Mokestinių ginčų sprendimo mechanizmas ES remiasi 2017 m. spalio 10 d. Arbitražo direktyva dėl mokestinių ginčų sprendimo mechanizmų ES 2017/1852 (toliau šioje dalyje – Direktyva), pagrįsta ilgą laikotarpį taikyta 1990 m. Konvencija dėl dvigubo

apmokestinimo išvengimo (toliau šioje dalyje – Konvencija). Direktyvos taisyklės įsigaliojo nuo 2019 m. liepos 1 d., tačiau dar 2020 m. duomenimis ES buvo nagrinėjama apie 2000 ginčų dvigubo apmokestinimo srityje, iš kurių 900 vyko ilgiau nei dvejus metus ir kurių vertė siekė 10,5 milijardų eurų (Resolution of Tax Disputes..., 2020). Svarbu atkreipti dėmesį, kad Direktyva yra atskiras tarptautinis dokumentas ir ji nepakeičia Konvencijos.

Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną taikymas iš esmės apsiriboja dvigubo apmokestinimo, atsirandančio dėl sandorių kainodaros koregavimo ir pelno bei nuostolių priskyrimo nuolatinei buveinei, panaikinimo atvejais, todėl nors joje numatomas dvigubo apmokestinimo išvengimo klausimai, visgi į ją nepatenka tokie sandoriai, kaip skolos perkvalifikavimas į nuosavybę ar tam tikrų mokėjimų perkvalifikavimas į pelno paskirstymą (Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo..., 2014).

Šio mokesčių ginčų sprendimo mechanizmo ES reikėjo iš esmės dėl dviejų priežasčių: pirma, ilgą laiką veiksmingai pasinaudoti Konvencija nebuvo įmanoma, ji nepadėjo išspręsti visų ginčų, o tai lėmė skirtingą valstybių narių dvišalių susitarimų ir Konvencijos aiškinimą, todėl tarptautiniu mastu veikiančioms įmonėms galėjo sukelti mokesčines kliūtis ir antra, dėl trūkumų, susijusių su pačia procedūra. Dėl minėtų priežasčių buvo įvertinta Direktyvos, užtikrinančios veiksmingą ir efektyvų ginčų dėl dvišalių sutarčių ir Konvencijos aiškinimą ir taikymą bei ginčų dėl dvigubo apmokestinimo sprendimą, svarba. Sprendimų veiksmingumas ir įgyvendinimas pasižymi tuo, kad pagal Direktyvą numatytas vaidmuo ir nacionaliniams teismams, į kuriuos gali kreiptis mokesčių mokėtojas, o valstybei narei nesiėmus jokių veiksmų, gali kreiptis į patariamąją komisiją, kuri padeda spręsti mokesčius ginčus, ar į alternatyvaus ginčų sprendimo komisiją. Tuo tarpu Konvencijoje nėra pasakyta, kaip, pavyzdžiui, galėtų būti įgyvendintas konkretus arbitražo sprendimas, ar nacionaliniai teismai turėtų kompetenciją, ar mokesčių administratorius galėtų kreiptis į nacionalinius teismus, todėl valstybės narės turėjo atnaujinti Konvenciją ir priimti naujus instrumentus. Kitas skirtumas, kurį galime išskirti, yra susijusių asmenų teisės ir pareigos – jeigu Konvencijoje daugiau teisių skiriama mokesčių administratoriui, Direktyvoje daugiau teisių mokesčių mokėtojams (2017 m. spalio 10 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/1852). Pavyzdžiui, remiantis Konvencija, mokesčių administratorius yra subjektas, sprendžiantis ginčą, ir mokesčių mokėtojas, manantis jo bylai esant neteisingai išspręstai neturi teisės perkelti proceso į arbitražo stadiją.

Procedūriniu požiūriu, Direktyvoje, kaip ir Konvencijoje, numatytos trys stadijos:

skundo padavimo stadija (3 straipsnis), bendro susitarimo procedūra (4 straipsnis) ir ginčo sprendimo etapas (6 straipsnis) (2017 m. spalio 10 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/1852). Ginčo sprendimo procedūra prasideda susijusio asmens skundo pateikimu valstybių narių kompetentingoms institucijoms, kuris turi būti pateiktas per trejus metus nuo pirmo pranešimo apie veiksmą, dėl kurio atsiranda dvigubas apmokestinimas, gavimo dienos. Jeigu valstybių narių kompetentingos institucijos skundą priima, šios per dvejus metus turi išspręsti ginčą abipusiu susitarimu, tačiau šis terminas gali būti pratęstas. Pasiekus susitarimą, susijusiam asmeniui sutikus su sprendimu ir atsisakant teisių į kitus teisių gynimo priemones, jis tampa privalomu. Kita vertus, skundai esant atmetam, susijęs asmuo turi teisę apskųsti šį sprendimą remiantis nacionaliniais teisės aktais. Į ginčų sprendimo etapą pereinama, jeigu kompetentingoms institucijoms nepavyksta priimti bendrą sprendimą ar skundai esant atmetam. Tokiu atveju sudaroma patariamoji komisija arba alternatyvaus ginčų sprendimo komisija. Priimant sprendimą, kompetentingos institucijos gali priimti sprendimą, kuris nesutampa su patariamąsios komisijos ar alternatyvaus ginčų sprendimo komisijos nuomone, tačiau šioms nepavykus susitarti, komisijos nuomonė tampa privaloma (2017 m. spalio 10 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/1852). Pagal Lietuvos teisę, inicijuojant procedūrą vadovaujamosi LR dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo įstatymu (Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo ginčų..., 2019) bei minėto įstatymo įgyvendinimo taisyklėmis (Dėl Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo..., 2019).

Valstybės narės įsipareigojo į nacionalinius įstatymus Direktyvą perkelti iki 2019 m. birželio 30 d., tačiau svaresnis klausimas, ar jos tinkamai perkėlė ir taikė Direktyvos nuostatas. Teigiami pavyzdžiai yra Suomija, Slovėnija, Švedija, Nyderlandai ir kitos šalys. Pavyzdžiui, 2019 m. sausio 1 d. Suomijos mokesčių administratorius paskelbė papildomas gaires dėl ginčų sprendimo mechanizmo tarptautinio apmokestinimo bylose; Lietuvoje įstatymo projektas, perkeliantis Direktyvos nuostatas buvo užregistruotas 2019 m. balandžio 23 d. (Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo ginčų..., 2019); 2019 m. birželio 7 d. Slovėnijos oficialiajame leidinyje paskelbti vietos įstatymo pakeitimai, kuriais į nacionalinę teisę perkeliama Direktyva; Švedijoje 2019 m. birželio 19 d. parlamentui buvo pateikti pasiūlymai dėl Direktyvos perkėlimo į nacionalinę teisę įgyvendinimo; Nyderlanduose dėl Direktyvos perkėlimo į nacionalinę teisę buvo svarstoma aukštesniuose parlamento rūmuose. 2022 m. rugsėjo 29 d. pažeidimų pakete Komisija nusprendė nutraukti pažeidimo procedūras prieš Čekiją, Ispaniją ir Kiprą dėl to, kad minėtos šalys nepranešė apie nacionalines priemones, kuriomis būtų perkelta Direktyva (September Infringements Package: Key Decisions, 2022). Be to, Kipras

Direktyvą į nacionalinę teisę perkėlė tik 2019 m. gruodžio 5 d. (E-News from KPMG EU..., 2019). Po beveik keturių mėnesių nuo praeito Komisijos pranešimo 2023 m. sausio 26 d. Komisija išsiuntė oficialų įspėjimą Ispanijai dėl netinkamo tarpvalstybinių mokesčių ginčų sprendimo mechanizmo perkėlimo į nacionalinę teisę. Vertindama Ispanijos direktyvos perkėlimą į nacionalinę teisę, Komisija mano, nacionaliniuose teisės aktuose nenumatytos kelios pagrindinės Direktyvos taisyklės (January Infringements Package: Key Decisions, 2023).

Taigi, Direktyva sukuria tarpvalstybinių mokesčių ginčų sprendimo teisinę sistemą – tai svarbus žingsnis siekiant panaikinti dvigubą apmokestinimą ES. Išplečiama taikymo sritis, apimanti iš esmės visų ginčų, kylančių dėl mokesčių sutarčių aiškinimo ir taikymo sprendimą. Direktyvos nuostatos, lyginant su Konvencijos, yra nukreiptos į greitesnę, efektyvesnę su mokesčinėmis sutartimis susijusių ginčų sprendimą, tačiau ne visos valstybės narės susidūrė su sklandžiu Direktyvos nuostatų perkėlimu į nacionalinę teisę.

3. MOKESČIŲ HARMONIZAVIMO KONCEPCIJA – PERSPEKTYVOS

3.1. Pelno mokesčio harmonizavimo iniciatyvos

3.1.1. Bendra (konsoliduota) pelno mokesčio bazė

Bendra konsoliduota pelno mokesčio bazė (toliau – BKPMB) – tai sistema, leidžianti bendrovėms, veikiančioms keliose valstybėse narėse, konsoliduotai apskaičiuoti savo apmokestinamąjį pelną pagal vieną taisyklių rinkinį. Konsolidavimu gaunami ne pavieniai duomenys, bet bendras, visos grupės gautas pelnas arba nuostolis, kurį valstybės narės atitinkamai apmokestiną pagal toje valstybėje narėje esantį pelno mokesčio tarifą (Questions and Answers on..., 2015). Tikima, kad BKPMB vaidmuo būtų išsprendęs ES pelno mokesčio apmokestinimo sistemos problemas, pradedant verslo aplinkos bendrojoje rinkoje gerinimu ir baigiant prisidėjimu prie kovos su mokesčių vengimu, skaidrumu. Komisijos komunikate Tarybai pažymėta, kad viena iš pagrindinių problemų, su kuriomis susiduria įmonės, yra prisitaikymas prie skirtingų nacionalinių reguliavimų (Communication from the Commission..., 2001). Tokiu būdu apmokestinamosioms pajamoms apskaičiuoti bendrovės galėtų naudotis viena sistema užuot dvidešimt septyniomis. Atitinkamai, nacionalinių sistemų mokesčiai neatitiktumai bei spragos gerokai sumažėtų, kadangi visos valstybės narės taikytų tas pačias taisykles.

Pastarąjį dešimtmetį ir ypač per pastaruosius kelerius metus ypatingai daug dėmesio ir pastangų buvo skiriama bendrai pelno mokesčio bazei. Pirmoji reforma pelno mokesčio harmonizavime buvo BKPMB, pateikta 2011 m. Europos Komisijos pasiūlyme Tarybai (Proposal for a Council Directive..., 2011). Jos objektu yra taisyklių rinkinys, kurį tarptautinės bendrovės galėtų taikyti apskaičiuodamos apmokestinamąjį pelną ES, vietoje skirtingų nacionalinių sistemų taikymo. Kitaip tariant, kad visoje ES tai, kas laikoma apmokestinamu pelnu, būtų suprantama vienodai. Tai ypač aktualu ekonominei aplinkai tapus mobilesne, labiau globalizuota. Remiantis šiuo pasiūlymu dėl neprivalomos BKPMB siekiama stiprinti bendrąją rinką įmonėms, skatinti augimą ir mažinti administracinę naštą – apskaičiuota, kad naudojantis šiuo mechanizmu būtų sutaupoma bent 700 milijonų eurų per metus reikalavimų užtikrinimui skirtų išlaidų (Questions and Answers on..., 2015). Be to, BKPMB ilgainiui investicijas į ES padidintų iki 3,4% (Communication from the Commission..., 2019). Šis pasiūlymas nesulaukė pritarimo, tikėtina dėl to, kad buvo pernelyg plataus užmojo, sudėtinga greitai rasti bendrą sutarimą turint skirtingus interesus. Visgi buvo suprantama jo svarba, todėl Komisija nusprendė atnaujinti projektą ir 2016 m. kovo 25 d. pasiūlė du naujus, tarpusavyje susijusius pasiūlymus dėl bendros pelno mokesčio bazės ir dėl BKPMB, taikomos daugiašalėms

korporacijoms, tokiu būdu atskiriant pelno mokesčio bazę ir jos konsolidavimą. Pagrindiniu skirtumu tarp 2011 m. pasiūlymo ir 2016 m. laikytinas privalomos sistemos laikymasis įmonėms, kurių metinė apyvarta viršija 750 milijonų eurų. BKPMB sistemos įtvirtinimas reikštų lankstesnę, paprastesnę tarpvalstybinės veiklos vykdymą bendrojoje rinkoje, panaikintų mokesčius neatitiktumus bei sumažintų patiriamas išlaidas.

Šios iniciatyvos buvo vertinamos prieštarigai ir nesant pasiektam bendram sutarimui, Europos Komisija 2021 m. gegužės 18 d. paskelbė komunikatą „Verslo apmokestinimas XXI amžiuje“ (toliau šioje dalyje – Komunikatas). Pažymima, kad Komunikate numatytas būsimas pasiūlymas „Verslas Europoje: Pajamų apmokestinimo sistema“ (toliau – BEFIT) įtvirtins bendrą ES pelno mokesčio taisyklių sąvadą, kurio pagrindiniai akcentai krypta bendros mokesčio bazės sukūrimui ir pelno paskirstymui valstybėms narėms pagal formulę. BEFIT siekiama sukurti nuoseklų verslo apmokestinimo modelį, kuriuo apmokestinamąjį pelną paskirsčius būtų taikomi valstybių narių pelno mokesčio tarifai. Kaip Europos Komisija pažymi, bendros pelno mokesčio bazės nebuvimas kenkia bendrosios rinkos konkurencingumui, rinkos iškraipymui (Komisijos komunikatas Europos Parlamentui..., 2021). Autorė išskiria, kad BEFIT mechanizmu ne tik būtų pagerinta verslo aplinka, sumažinta administracinė našta, tačiau ir būtų apsaugoma nuo agresyvaus mokesčių planavimo ir kovojama su mokesčių vengimu. Be to, BEFIT vadovaujasi tais pačiais pagrindiniais principais kaip BKPMB, o tai jau yra per daugiau nei dešimt metų trečias Europos Komisijos bandymas sukurti bendrą pelno mokesčio bazę. Viena iš priemonių, kurios pagalba siekiama užtikrinti būsimos direktyvos parengimą ir sėkmingą integraciją, yra konsultacijos, kurios buvo vykdomos iki 2023 m. sausio 26 d.

3.1.2. Visuotinis minimalus tarifas stambiajam verslui

BKPMB ir BEFIT iniciatyvos rėmėsi bendros pelno mokesčio bazės ES integravimu, tačiau pasaulinio masto tarifų harmonizavimas taip pat buvo ilgų derybų rezultatas. ES ekonomikos komisaras Paolo Gentiloni teigė, kad minimalus apmokestinimas yra svarbiausias dalykas sprendžiant globalizuotos ekonomikos keliamus iššūkius (Statement by Commissioner Gentiloni..., 2022).

2016 m. Europos profesinių sąjungų konfederacija pasiūlė nustatyti minimalų 25% pelno mokesčio tarifą, grindžiant tuo, kad mokesčių vengimui įtaką daro ne tik mokesčių bazės, tačiau ir mokesčių tarifų skirtumai (ETUC position on the Common..., 2016), tačiau proveržiu tapo 2021 m. spalio 8 d. G-20 ir EBPO iniciatyvoje dėl mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo (BEPS) pasiektas susitarimas dėl tarptautinės mokesčių reformos

nustatant minimalų pelno mokesčio tarifą tarptautinių įmonių grupėms ir didelių vietos subjektų grupėms, kurių pajamos per metus viršija 750 milijonų eurų, nepriklausomai nuo to, kur jos įsikūrusios. BEPS projekte nustatyta keletas strategijų, kurias tarptautinės bendrovės naudoja pelnui perkelti, įskaitant sandorių kainodarą, hibridinius nesutapimus ir sutarčių sudarymą, o minimaliu pelno mokesčio tarifu siekiama spręsti šių strategijų problemą, užtikrinant, kad tarptautinės įmonės mokėtų minimalius mokesčius nuo savo pelno nepriklausomai nuo to, kur jis uždirbtas (OECD/G20 Inclusive Framework on..., 2022).

Gruodžio 12 d. ES valstybės narės iš esmės susitarė ES lygmeniu įgyvendinti EBPO tarptautinio apmokestinimo reformos minimalaus apmokestinimo komponentą – antrąjį ramstį (Fair Taxation: Commission Welcomes..., 2022). 2022 m. gruodžio 14 d. priimta ir jau galiojanti Direktyva dėl visuotinio minimalaus tarptautinių įmonių grupių ir didelių vietos subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo Sąjungoje (toliau šioje dalyje – Direktyva). Direktyva įtvirtintas visuotinis minimalus apmokestinimo lygis – nuo 2024 m. sausio 1 d. visos valstybės narės taikys minimalų mokesčio tarifą, kuris lygus 15% (Agreed Administrative Guidance for..., 2023). Vienbalsis susitarimas dėl minimalaus efektyvaus pelno mokesčio tarifo prilyginamas istoriniam įvykiui, kadangi ši reforma sukurs vienodas apmokestinimo sąlygas ir tokiu būdu apsaugos mokesčių bazes (2022 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva (ES) 2022/2523).

Minimalus pelno mokesčio tarifas skirtas didelėms tarptautinėms įmonėms todėl, kadangi būtent jos dažnai vykdo veiklą keliose šalyse ir gali gauti naudos perkeldamos pelną į mažesnių mokesčių jurisdikcijas. Nustačius minimalų tarifą, šios bendrovės negali pasinaudoti mokesčių tarifų skirtumais įvairiose šalyse ir privalo mokėti tokio paties dydžio mokesčius, neatsižvelgiant į tai, kur jų pelnas uždirbtas. Tai padeda užtikrinti, kad tarptautinės įmonės mokėtų teisingą mokesčių dalį, ir neleidžia joms išvengti mokesčių perkeliant pelną į mažų mokesčių jurisdikcijas. Be to, minimalus taikomas pelno mokesčio tarifas taip pat padeda suvienodinti didelių tarptautinių įmonių ir mažesnių įmonių konkurencines sąlygas – nustačius minimalų tarifą, mažesnės įmonės gali lygiau konkuruoti su didesnėmis tarptautinėmis įmonėmis, nes joms abiem bus taikomas vienodas apmokestinimo lygis, nepriklausomai nuo to, kur uždirbtas jų pelnas. Taigi, pasaulinis minimalus pelno mokesčio tarifas didelėms įmonėms yra svarbi priemonė, užtikrinanti, kad didelės tarptautinės įmonės mokėtų teisingą mokesčių dalį ir nesinaudotų mokesčių tarifų skirtumais įvairiose šalyse.

3.2. Platesnio harmonizavimo perspektyvos

Nagrinęjant sprendimų priėmimą dėl BKPMB ir anksčiau darbe aptartas direktyvas pastebime, kad vieningo sprendimo priėmimas užkerta kelią efektyvios mokesčių politikos formavimui bei naujų iniciatyvų įgyvendinimui. 2019 m. Komisijos komunikate Europos Parlamentui, Europos vadovų tarybai ir Tarybai (toliau šioje dalyje – Komunikatas) pateikiamas siūlymas siekti veiksmingesnio ir demokratiškesnio ES mokesčių politikos sprendimų priėmimo. Vieningu balsavimu, veto teise buvo sudaroma galimybė suverenitetui apsaugoti: „<...> apmokestinimo srities teisės aktai ilgą laiką buvo glaudžiai susiję su nacionaliniu suverenumu. Valstybės narės gynė šį suverenumą, o vieningą balsavimą galimybę pasinaudoti nacionaline veto teise priimančiam sprendimui laikė priemone jam apsaugoti“, tokiu būdu sukuriant apribojimus. Komunikate pabrėžiama, kad šių dienų Europoje toks sprendimų priėmimo (vieningumo taisyklės) šablonas nebetinka, nėra praktiškas, todėl turime pereiti prie greitai reaguojančios ir prisitaikančios prie globalių pokyčių sistemos. Taip pat pažymima, kad apmokestinimas yra paskutinė politikos sritis, kurioje sprendimai priimami išimtinai remiantis vieningumo principu. Perėjus prie kvalifikuotos balsų daugumos būtų užtikrinamas geresnis sprendimų priėmimas bent jau dėl kelių priežasčių, tačiau svarbiausioji yra ilgametės kompromiso paieškos ir (ar) jų žlugimas vienai valstybei narei nusprendus vetuoti. Dvidešimt septynių šalių bandymas pasiekti kompromisą lemia, kad nors pasiūlymu būtų didinamos investicijos, panaikinama nepriemoka, mažinamas sukčiavimas ir kita, vienos valstybės nepritarimo kainą sumoka likusios (Communication from the Commission..., 2019). Be to, Europos Komisijos pirmininkė Ursula von der Leyen konferencijos metu teigė, kad pritaria reformai kai kuriose srityse atsisakant vienbalsio balsavimo, kadangi svarbiausiose srityse jis nebetenka prasmės, nebežengia koja kojon su Europa, nors, žinoma, pirmiausia tai paliestų sveikatos ar gynybos sritį (Speech by President Von der Leyen..., 2022).

Pelno mokesčio harmonizavimu siekiama sumažinti tarptautinio apmokestinimo sudėtingumą, sudaryti vienodas sąlygas skirtingose valstybėse narėse veikiančioms įmonėms ir sumažinti dvigubo apmokestinimo galimybę. 2014 m. kalboje apie sanglaudą ir konvergenciją Europoje Lazlo Andor, Europos Komisijos narys, atsakingas už užimtumą, socialinius reikalus ir įtrauktį, akcentavo ES įsipareigojimą siekti ekonominės, socialinės ir teritorinės sanglaudos, subalansuoto ekonomikos augimo ir ekonominės konvergencijos, kurių siekis aprašytas Europos Sąjungos sutartyje ir SESV (Speech – Cohesion and convergence..., 2014). SESV 174 str. konstatuoja, kad darniam ES vystymuisi svarbu „<...> mažinti įvairių regionų plėtros lygio skirtumą ir nepalankiausias

sąlygas turinčių regionų atsilikimą“ (Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo..., 2012). Galime pritarti pozicijai, kad kol konvergencija nebus įvykus, tol naujos valstybės narės norės konkurencingesnės aplinkos, o tai reiškia, kad per pelno mokesčio efektyvų tarifą būtų bandoma įgyti ir (ar) išlaikyti konkurencinį pranašumą.

Bendros rinkos sukūrimas yra esminis mokesčių harmonizavimo tikslas, o bendrų apmokestinimo taisyklių nustatymas yra priemonė tikslui pasiekti. Bendroji rinka leidžia bendrovėms laisvai vykdyti veiklą tarpvalstybiniu mastu be papildomų mokesčių ar apribojimų. Bendra rinka pašalinamos prekybos ir investicijų kliūtys, sumažėja reikalavimų laikymosi išlaidos, padidėja skaidrumas. Turint bendrą apmokestinimo pelno mokesčių taisyklių rinkinį bendrovės gali veiksmingiau veikti tarptautiniu mastu ir lengviau surinkti pajamas iš tarptautinių sandorių, todėl gali pasinaudoti didesnio masto ekonomikos privalumais ir tuo pačiu skatinti augimą. Be to, bendros rinkos sukūrimas padeda užtikrinti, kad įmonės mokėtų teisingą mokesčių dalį, o tai padėtų sumažinti mokesčių vengimo ir slėpimo riziką.

Vieningo balsavimo vaidmuo sprendimų priėmimo išskirtas ir Europos Parlamento rezoliucijoje dėl valstybių narių veto siekiant sutrukdyti įgyvendinti visuotinį susitarimą dėl pelno mokesčio. Rezoliucijos 8, 9 punktuose Parlamentas atkreipia dėmesį, kad dėl užsitiesiančių procesų vieningas balsavimas pokyčių įgyvendinimui nėra palankus mokesčių taisyklių koordinavimui ir derinimui ir pripažįsta, kad veto teisė trukdė daryti pakankamą pažangą (2022 m. liepos 6 d. Europos Parlamento Rezoliucija..., 2023). Todėl, siekiant priimti reikšmingus sprendimus, darančius įtaką ekonominiams, technologiniams, socialiniams ir aplinkos veiksniams, vieningo sprendimų priėmimo taisyklė gerokai sustabdo pokyčių integravimą. ES turi būti proaktyvi, reaguoti tiek į esamą situaciją, tiek numatyti būsimus veiksnis, todėl vienas iš veiksnių tam pasiekti yra perėjimas prie efektyvaus sprendimo priėmimo mechanizmo – kvalifikuotos balsų daugumos. Mokesčių politikos klausimai yra itin jautrūs, paliečiantys kiekvieną subjektą, todėl vienbalsiškumo panaikinimas nereikštų nepamatuotų pasiūlymų ir sprendimų įsigaliojimo, tačiau leistų operatyviai veikti kartu su supančia aplinka ir vertinti pasiūlymus žvelgiant per platesnį akiratį. Taigi, kol turėsime vieningą sprendimų priėmimą, tol platesnis mokesčių harmonizavimas ir kitos mokesčių iniciatyvos bus apribotos.

Tolimesnis pelno mokesčio harmonizavimas galėtų remtis ir minimalaus pelno mokesčio tarifo ES nustatymu. Tarifo harmonizavimas gali pasireikšti dviem būdais: nustatyti minimalų tarifą arba bendrą tarifą visoms valstybėms narėms. Kiekviena valstybė narė nustato sau priimtina tarifą priklausomai nuo mokesčių politikos ir jos tikslų,

todėl bendro mokesčio tarifo nustatymas turėtų neigiamų ekonominių pasekmių. Autorės nuomone bendras pelno mokesčio tarifas *de jure* reikštų teisingumą ir lygiateisiškumą, tačiau iš kitos pusės ir jį paneigtų. Tai pasireikštų: a) konkurencingumo praradimu, kadangi bendrovės gali rinktis investuoti ir vykdyti veiklą kituose regionuose, kuriuose taikomi mažesni mokesčių tarifai, todėl galimai ES sumažėtų ekonomikos augimas; b) suvereniteto klausimai. Mokesčiai yra sritis, kurioje valstybės narės tradiciškai pačios kontroliuoja savo politiką. Dėl bendro pelno mokesčio tarifo valstybės narės turėtų atsisakyti dalies savo suvereniteto, o tai gali būti sunkiai politiškai įgyvendinama; c) bendras mokesčio tarifas galėtų turėti neproporcingai didelį poveikį mažosioms įmonėms; d) taip pat svarbu atsižvelgti ir įvertinti ekonominio išsivystymo klausimą. ES sudaro 27 valstybės narės, kurių ekonominio išsivystymo lygis skiriasi. Nustatant bendrą pelno mokesčio tarifą nebūtų atsižvelgta į šiuos skirtumus, o tai galėtų turėti neigiamą poveikį mažiau išsivysčiusioms šalims. Pavyzdžiui, jei bendras mokesčio tarifas būtų nustatytas per didelis kai kurioms šalims, tai galėtų atgrasyti nuo užsienio investicijų ir stabdyti jų ekonomikos augimą. Autorės nuomone, nors teoriškai bendro pelno mokesčio tarifo ES idėja gali atrodyti patraukli, yra daug praktinių iššūkių ir galimų neigiamų pasekmių, kurias reikia atidžiai apsvarstyti prieš įgyvendinant tokią politiką.

Tuo tarpu siūlomas minimalus pelno mokesčio tarifas ES valstybėms narėms galėtų būti naudingas. Pirmiausia, kai kuriose valstybėse narėse, kurių pelno mokesčio tarifas yra žemesnis už ES vidurkį, padidintų valstybių narių pajamas. Nustatydamos minimalų mokesčio tarifą, valstybės narės užkirstų kelią bendrovėms vengti mokesčių ir perkelti pelną į šalis, kuriose taikomi mažesni mokesčių tarifai – tokiu būdu būtų užtikrinta, kad įmonės mokėtų teisingą mokesčių dalį ir prisidėtų prie šalies, kurioje vykdo veiklą, valstybės išdo. Antra, minimalus tarifas sudarytų vienodas sąlygas ES veikiančioms bendrovėms – bendrovės gali pasinaudoti valstybių narių mokesčių tarifų skirtumais ir sumažinti savo mokesčių sąskaitas įgyjant nesažiningą pranašumą prieš bendroves, mokančias didesnius mokesčius, todėl nustačius minimalų mokesčių tarifą, visoms ES veikiančioms įmonėms būtų taikomos vienodos taisyklės ir jos galėtų konkuruoti vienodesnėmis sąlygomis. Trečia, tai galėtų lemti mažesnę konkurenciją dėl investicijų: kai kurios valstybės narės (pavyzdžiui, Airija) pritraukė užsienio investicijų siūlant mažus pelno mokesčio tarifus. Tai gali atnešti trumpalaikės naudos, nes kitos šalys stengiasi prilygti šiems tarifams arba juos sumažinti. Minimalus pelno mokesčio tarifas sumažintų šią konkurenciją ir paskatintų valstybes nars konkuruoti kitais veiksniais, pavyzdžiui, infrastruktūra, švietimu ir inovacijomis. Ketvirta, tai užtikrintų mokesčių sistemos supaprastinimą: kiekvienoje valstybėje narėje, kurioje bendrovės vykdo veiklą, tenka

vadovautis skirtingomis mokesčių taisyklėmis, todėl įvedus minimalų mokesčio tarifą būtų sukurta bendra sistema, pagal kurią sumažėtų reikalavimų laikymosi išlaidos. Todėl minimalus pelno mokesčio tarifas ES galėtų būti labai naudingas valstybėms narėms, kadangi padidėtų pajamos, būtų užtikrintos vienodos sąlygos, supaprastinta mokesčių sistema bei galimai padidėtų visuomenės pasitikėjimas. Minimalaus pelno mokesčio tarifo nustatymas būtų sudėtingas, tačiau jis padėtų kovoti su mokesčių vengimu ir užtikrinti, kad bendrovės mokėtų teisingą mokesčių dalį.

Taigi, Autorės nuomone, minimalaus pelno mokesčio tarifo įvedimas ES ir perėjimas nuo vienbalsio prie kvalifikuotos balsų daugumos balsavimo yra reikšmingi pasiūlymai, galintys turėti toli siekiančių teigiamų pasekmių tarptautinėms korporacijoms. Jie nukreipia į tai, kad svarbu padidinti ES veiksmingumą ir sprendimų priėmimo spartą, kuri leistų greičiau reaguoti į skubius klausimus, užtikrinti valstybių bendradarbiavimą. Šie pasiūlymai turėtų būti svarstomi atsižvelgiant į tai, kas geriausia pačiai ES, o ne remiantis politiniais sumetimais.

IŠVADOS

1. Pelno mokestis ir šio mokesčio reguliavimas yra svarbus valstybės ekonominės būklės veiksnys. Siekiant stiprinti ekonomikos augimą ir stabilumą būtina užtikrinti, kad mokesčių sistema būtų teisinga ir efektyvi. Lietuvoje pelno mokesčio sistema yra gerai struktūrizuota ir reglamentuota, be to, Lietuvos pelno mokesčio tarifas yra vienas žemiausių ES, o tam tikroms verslo rūšims taikomos lengvatos, todėl tai sudaro verslui patrauklią aplinką investicijoms.
2. Pelno mokesčio harmonizavimas – procesas ir tuo pačiu ilgalaikis tikslas, išimtinai priklausantis valstybių narių kompetencijai. Užtikrinus, kad visos valstybės narės apmokestinimo srityje taikytų panašias taisykles, įmonės gali veiksmingiau ir efektyviau veikti tarptautiniu mastu. ES pelno mokesčio mechanizmas buvo sukurtas siekiant skatinti ekonomikos augimą ir konkurenciją ES, taip pat sumažinti dvigubo apmokestinimo riziką keliose šalyse veikiančioms įmonėms, o ES vaidmuo harmonizuojant pelno mokestį yra svarbus veiksnys kuriant ir užtikrinant vienodas sąlygas ES veikiančioms bendrovėms.
3. ES priėmė keletą direktyvų, kuriomis siekiama užtikrinti, kad ES veikiančios bendrovės mokėtų teisingą ir vienodą mokesčių sumą, nepriklausomai nuo jų buveinės vietos. Direktyvų pakeitimai buvo orientuoti į įstojimą į ES, kuriais suteikiamos lengvatos sklandesniam direktyvų nuostatų perkėlimui, tačiau ne visos valstybės narės sklandžiai inkorporavo direktyvų nuostatas.
4. Inicijatyvos, galinčios padėti reikšmingą pagrindą pelno mokesčio harmonizavime ES mastu yra: BKPMB, BEFIT ir 2022 m. priimta direktyva dėl visuotinio minimalaus tarptautinių įmonių grupių ir didelių vietos subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo Sąjungoje. Šių iniciatyvų pagrindu suvienodinamas požiūris į apmokestinimą: įvestas minimalus tarifas, skirtas didelėms įmonėms, dedami pagrindai bendrai pelno mokesčio bazei, o svarbiausią vaidmenį atliko EBPO ir G-20.
5. Pelno mokesčio harmonizavimas vyksta lėtai dėl įvairių veiksnių: skirtingos mokesčių politikos, sprendimų priėmimo sistemos (vieningo balsavimo), ekonominių aspektų, turinčių įtakos šalies ekonomikai. Taip pat valstybėms narėms trūksta politinės valios siekti didesnio suderinamumo, nenorint atsisakyti savarankiškumo apmokestinimo srityje ir atsargiai žiūrint į bet kokius pasiūlymus, dėl kurių gali sumažėti jų mokestinės pajamos bei dėl visuomenės paramos

trūkumo. Todėl, užtikrinant tolimesnį pelno mokesčio harmonizavimą, pateikiami keli pasiūlymai: 1) iš vieningo balsavimo pereiti prie kvalifikuotos balsų daugumos, 2) minimalaus pelno mokesčio tarifo nustatymas.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės norminiai aktai

Tarptautiniai teisės norminiai aktai

1. Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (1990). Oficialusis leidinys L 225.
2. Treaty establishing the European Community (2002). OJ C 325/1.
3. Europos Sąjungos sutarties suvestinė redakcija (2008). Oficialusis leidinys C 115/13.
4. Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija (2012). Oficialusis leidinys C 326/47.
5. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB, dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. Oficialusis leidinys L 157/49.
6. 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos Direktyva 2003/123/EB iš dalies keičianti Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. Oficialusis leidinys L 7/41.
7. 2009 m. rugpjūčio 25 d. Komisijos direktyva 2009/113/EB, iš dalies keičianti Europos Parlamento ir Tarybos direktyvą 2006/126/EB dėl vairuotojo pažymėjimų. Oficialusis leidinys L 223/31.
8. 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 310/34.
9. 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. Oficialusis leidinys L 345/8.
10. 2017 m. spalio 10 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/1852 dėl mokesčių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje. Oficialusis leidinys L 265/1.
11. 2022 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva (ES) 2022/2523 dėl visuotinio minimalaus tarptautinių įmonių grupių ir didelių vietos subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo Sąjungoje. Oficialusis leidinys L 328/1.
12. Commission v of the European Communities (1990). Commission Communication to the Parliament and the Council. SEC(90)601 final.
13. 2015 m. birželio 17 d. Komisijos komunikatas Europos Parlamentui ir Tarybai:

- Teisinga ir veiksminga pelno mokesčio sistema Europos Sąjungoje. 5 pagrindinės veiklos sritys. COM(2015) 302 final.
14. 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. Oficialusis leidinys L 193/1.
 15. 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/952, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais. Oficialusis leidinys L 144/1.
 16. 2023 m. sausio 17 d. Europos Parlamento teisėkūros rezoliucija dėl pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, kuria nustatomos taisyklės, kuriomis siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui priedangos subjektais mokesčių tikslais, ir iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES (COM(2021)0565 – C9-0041/2022 – 2021/0434(CNS)).
 17. 2022 m. liepos 6 d. Europos Parlamento rezoliucija dėl valstybių narių veto siekiant sutrukdyti įgyvendinti visuotinį susitarimą dėl pelno mokesčio (2022/2734(RSP)). Oficialusis leidinys C 47/198 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [EUR-Lex - 52022IP0290 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/eli/lex/eurlex_l/juris/l/52022IP0290-EN-20220706-0001-10-10) [žiūrėta: 2023 m. vasario 26 d.].
 18. 2019 m. sausio 15 d. Komisijos komunikatas Europos Parlamentui, Europos Vadovų Tarybai ir Tarybai siekiant veiksmingesnio ir demokratiškesnio ES mokesčių politikos sprendimų priėmimo. COM(2019) 8 final.
 19. October 23, 2001 Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee - Towards an Internal Market without tax obstacles - A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities. COM(2001) 582 final.
 20. 2021 m. gegužės 18 d. Komisijos komunikatas Europos Parlamentui ir Tarybai 21-ojo amžiaus verslo apmokestinimas. COM(2021) 251 final.
 21. Proposal for a Council Directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States. Official Journal C-123 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52011PC0714> [žiūrėta: 2023 m. vasario 21 d.].
 22. Proposal for a Council directive laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU. COM (2021) 565 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52021PC0565> [žiūrėta: 2023 m. vasario 21 d.].
 23. Europos Komisija (2011). *Pasiūlymas dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio*

bazės (BKPMB) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:52011PC0121> [žiūrėta: 2023 m. vasario 25 d.].

Užsienio valstybių teisės aktai

1. The Statutes of the Republic of Singapore Income Tax Act (1992) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [Income Tax Act - Singapore Statutes Online \(agc.gov.sg\)](http://www.agc.gov.sg/IncomeTaxAct) [žiūrėta: 2023 m. sausio 11 d.].

Nacionaliniai teisės norminiai aktai

1. Lietuvos Respublikos viešųjų pirkimų įstatymas (1996). Valstybės žinios, 84-2000.
2. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001). Valstybės žinios, 110-3992.
3. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). Valstybės žinios, 63-2243.
4. Lietuvos Respublikos Seimo biudžeto ir finansų komiteto 2015 m. gruodžio 9 d. pagrindinio komiteto išvada Nr. 109-P-44 „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 32, 33, 34, 35, 36, 40¹, 47, 51, 53 straipsnių ir 3 priedėlio pakeitimo įstatymo projekto Nr. XIIP-3729“.
5. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 40-1 straipsniu įstatymas (2018). TAR, 10972.
6. Dėl Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo įstatymo 3 straipsnio 3 dalies, 4 straipsnio 6 dalies ir 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių patvirtinimo (2019). TAR, 12191.
7. Dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo įstatymo projektas (2019).

Specialioji literatūra

1. Commission of the European Communities (1970). *Corporation Tax And Individual Income Tax in the European Communities* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://aei.pitt.edu/40293/1/A4688.pdf> [žiūrėta: 2023 m. sausio 16 d.].
2. Commission of the European Communities (1992). *Report of the Committee of independent experts on company taxation* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://aei.pitt.edu/8702/1/8702.pdf> [žiūrėta: 2023 m. sausio 17 d.].
3. Commission of the European Communities (2009). *Report from the Commission to the Council in accordance with Article 8 of Council Directive 2003/49/EC on a*

- common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2009%3A0179%3AFIN> [žiūrėta: 2023 m. sausio 17 d.].
4. Directorate-General for Library, Research and Documentation (2017). *Research Note: Whether there are specific rules or general principles on the abuse of law in the area of direct taxation in the Member States* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [ndr-2017-013_synthese_en_neutralisee_finale.pdf \(europa.eu\)](#) [žiūrėta: 2023 m. vasario 13 d.].
 5. European Parliament Committee on Economic and Monetary Affairs (2022). *Draft Report on the proposal for a Council directive laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU (COM(2021)0565 – C9-0041/2022 – 2021/0434(CNS))*. 2021/0434(CNS) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [PR_CNS_LegAct_am \(europa.eu\)](#) [žiūrėta: 2023 m. vasario 23 d.].
 6. Europos Komisija (2018). *Priemonės, laikomos tokiomis pat veiksmingomis kaip nustatytosios Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 4 straipsnyje* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [Komisijos pranešimas. Priemonės, laikomos tokiomis pat veiksmingomis kaip nustatytosios Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 4 straipsnyje \(europa.eu\)](#) [žiūrėta: 2023 m. vasario 23 d.].
 7. International Bureau of Fiscal Documentation and European Economic Community, Commission (1963). *The EEC Reports on tax harmonization: the Report of the Fiscal and Financial Committee and the Reports of the Sub-Groups A, B and C*. Translated by H. Thurston, Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
 8. Kopits, G. and The International Monetary Fund (1992). *Tax harmonization in the European Community : policy issues and analysis*. Washington, D.C.: World Bank.
 9. OECD (2022). *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress report* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report September 2021-September 2022](#) [žiūrėta: 2023 m. vasario 25 d.].
 10. PricewaterhouseCoopers (2022). *ATAD I and II implementation overview* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [pwc-implementation-of-eu-directives-atad-2022.pdf](#) [žiūrėta: 2023 m. vasario 23 d.].
 11. Stephen D. (2021). The Implementation of ATAD by the UK. *INTERTAX* 49(11),

P. 938-947 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://kclpure.kcl.ac.uk/portal/files/161415128/Stephen_Daly_The_UK_s_implementation_of_ATAD_2021_.pdf [žiūrėta: 2023 m. vasario 22 d.].

12. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2021). *VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga](#) [žiūrėta: 2023 m. vasario 4 d.].

Teismų praktika

1. *A.T. v Finanzamt Stuttgart-Körperschaften* [CJEU], No. C-285/07, [11/12/2008]. ECLI:EU:C:2008:705.
2. *Athinaïki Zythopoiia AE v Elliniko Dimosio* [CJEU], No. C-294/99, [04/10/2001]. ECLI:EU:C:2001:505.
3. *Banque Fédérative du Crédit Mutuel v Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* [CJEU], No. C-27/07, [03/04/2008]. ECLI:EU:C:2008:195.
4. *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue* [CJEU], No. C-196/04, [12/09/2006]. ECLI:EU:C:2006:544.
5. *Commission of the European Communities v French Republic* [CJEU], No. C-270/83, [28/01/1986]. ECLI:EU:C:1986:37.
6. *Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV and Voormeer BV v Bundesamt für Finanzen* [CJEU], Joined Cases No. C-283/94, C-291/94, C-292/94, [17/10/1996]. ECLI:EU:C:1996:387.
7. *Edward Cussens and Others v T. G. Brosman* [CJEU], No. C-251/16, [22/11/2017]. ECLI:EU:C:2017:881.
8. *European Commission v Kingdom of Belgium* [CJEU], No. C-356/15, [11/07/2018]. ECLI:EU:C:2018:555.
9. *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker* [CJEU], No. C-279/93, [14/02/1995]. ECLI:EU:C:1995:31.
10. *N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I and Z Denmark ApS v Skatteministeriet* [CJEU], Joined Cases No. C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16, [26/02/2019]. ECLI:EU:C:2019:134.
11. *Request for a preliminary ruling from Landgericht Koblenz* [CJEU], No. C-411/03, [13/12/2005]. ECLI:EU:C:2005:762.
12. *Skatteministeriet v T Danmark and Y Denmark Aps* [CJEU], Joined Cases No. C-116/16 and C-117/16, [26/02/2019]. ECLI:EU:C:2019:135.

13. *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue* [CJEU], No. C-524/04, [13-03-2007]. ECLI:EU:C:2007:161.

Kiti šaltiniai

1. Center for the Study of the Global Economic Future (2022). *The Introduction of Corporate Income Tax: An Act of Infringements or Benevolence* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.csgef.org/the-introduction-of-corporate-income-tax-an-act-of-infringements-or-benevolence> [žiūrėta: 2022 m. spalio 29 d.].
2. EUR-Lex (2017). *Kova su pelno mokesčių vengimo praktika* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [EUR-Lex - 4309171 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:4309171) [žiūrėta: 2023 m. vasario 21 d.].
3. European Commission (2014). *Speech – Cohesion and convergence in Europe* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/SPEECH_14_722 [žiūrėta: 2023 m. vasario 25 d.].
4. European Commission (2015). *Questions and Answers on the CCCTB re-launch* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [Fact Sheet - CCTB \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_15_1000) [žiūrėta: 2023 m. vasario 24 d.].
5. European Commission (2022). *Fair Taxation: Commission welcomes agreement on minimum taxation of multinationals* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [Fair Taxation: Commission welcomes agreement \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ipr_22_1000) [žiūrėta: 2023 m. vasario 25 d.].
6. European Commission (2022). *September Infringements package: key decisions* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [September Infringements package: key decisions \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ipr_22_1000) [žiūrėta: 2023 m. vasario 24 d.].
7. European Commission (2022). *Speech by President von der Leyen at the closing event of the Conference on the Future of Europe* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [Speech by the President: Conference on the Future of Europe \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ipr_22_1000) [Fair Taxation: Commission welcomes agreement \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ipr_22_1000) [žiūrėta: 2023 m. vasario 24 d.].
8. European Commission (2022). *Statement by Commissioner Gentiloni on the adoption of the Directive on Minimum Effective Taxation for Multinationals* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [Statement by Commissioner Gentiloni on Minimum Taxation \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ipr_22_1000) [žiūrėta: 2023 m. vasario 26 d.].

9. European Commission (2023). *January Infringements package: key decisions* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [January Infringements package: key decisions \(europa.eu\)](#) [žiūrėta: 2023 m. vasario 25 d.].
10. European Commission. *Company Taxation overview* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [Company Taxation overview \(europa.eu\)](#) [žiūrėta: 2023 m. vasario 1 d.].
11. European Commission. *Merger Directive* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [Merger Directive \(europa.eu\)](#) [žiūrėta: 2023 m. vasario 17 d.].
12. European Trade Union Confederation (2016). *ETUC position on the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [13-en-etuc-adopted-position-paper-on-the-common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb-final.pdf](#) [žiūrėta: 2023 m. vasario 23 d.].
13. European Union. *FAQ EU competences and Commission powers* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [FAQ EU competences and Commission powers \(europa.eu\)](#) [žiūrėta: 2023 m. sausio 23 d.].
14. Faktų apie Europos Sąjungą suvestinės (2022). *Tiesioginiai mokesčiai. Asmenų ir įmonių apmokestinimas* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [Tiesioginiai mokesčiai. Asmenų ir įmonių apmokestinimas | Faktų apie Europos Sąjungą suvestinės | Europos Parlamentas \(europa.eu\)](#) [žiūrėta: 2023 m. sausio 15 d.].
15. KPMG (2019). *E-News from KPMG's EU Tax Centre* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [E-News 102 \(kpmg.com\)](#) [žiūrėta: 2023 m. vasario 25 d.].
16. Loyens & Loeff (2020). *Interpretation and application of the general anti-abuse rule of the Parent-Subsidiary Directive* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [interpretation-and-application-of-the-general-anti-abuse-rule-of-the-parent-subsidiary-directive.pdf \(loyensloeff.com\)](#) [žiūrėta: 2023 m. vasario 14 d.].
17. OECD (2021). *Effective Tax Rates* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [Effective Tax Rates \(oecd.org\)](#) [žiūrėta: 2022 m. lapkričio 22 d.].
18. OECD (2021). *International collaboration to end tax avoidance* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [Base erosion and profit shifting - OECD BEPS](#) [žiūrėta: 2023 m. vasario 21 d.].
19. OECD (2023). *Agreed Administrative Guidance for the Pillar Two Globe Rules* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules \(Pillar Two\) - OECD](#) [žiūrėta: 2023 m. vasario 25 d.].
20. Oficialiosios statistikos portalas (2020). *Verslas Lietuvoje* [interaktyvus]. Prieiga

per internetą: [Veikiančios SVV įmonės - Oficialiosios statistikos portalas](#) [žiūrėta: 2022 m. lapkričio 22 d.].

21. Tax Foundation (2021). *Financing Infrastructure Spending with Corporate Tax Increases Would Stunt Economic Growth* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [Financing Infrastructure Spending with Corporate Tax Increases? \(taxfoundation.org\)](#) [žiūrėta: 2022 m. lapkričio 11 d.].
22. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2022). *Mokesčių ir kitų įmokų į biudžetus apyskaita* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [d8a15de2-0656-134d-4d1d-17ef54fcb611 \(vmi.lt\)](#) [žiūrėta: 2022 m. spalio 25 d.].
23. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2022). *PM deklaracijų duomenys ir gautos pajamos* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [PowerPoint Presentation \(vmi.lt\)](#) [žiūrėta: 2022 m. spalio 25 d.].

SANTRAUKA

Pelno mokesčio harmonizavimas ES: harmonizavimo priežastys, harmonizuojamos sritys ir galimos perspektyvos

Ugnė Grigaitytė

Europa pasirinkusi harmonizavimo kelią kaip teisės aktų derinimo formą, todėl magistro darbe „Pelno mokesčio harmonizavimas ES: harmonizavimo priežastys, harmonizuojamos sritys ir galimos perspektyvos“ analizuojama pelno mokesčio harmonizavimo ES mastu tema, aptariant pelno mokesčio struktūrą, harmonizavimo pagrindą bei nagrinėjant aktualiausias iniciatyvas ir svarbiausius pasiekimus pelno mokesčio harmonizavime.

Pagrindinė problema yra skirtingos valstybių narių mokesčių sistemos, lemiančios skirtingą tarptautinių korporacijų apmokestinimą. Europai svarbu sukurti vieningus teisės aktų pagrindus ir principus, todėl ES jau kelis dešimtmečius aktyviai dalyvauja pelno mokesčio harmonizavimo procese, kuriuo mažinami ES valstybių narių pelno mokesčių sistemų skirtumai, siekiant sukurti bendrąją prekių, paslaugų, kapitalo ir darbo rinką, panaikinant prekybos ir investicijų tarp valstybių narių kliūtis, palengvinant bendrovių tarptautinę veiklą ir užtikrinant, kad valstybės narės neįvestų priemonių, iškraipančių konkurenciją ar lemiančių dvigubą (ne)apmokestinimą. Šiuo tikslu priimtose direktyvos, kuriose nustatytos bendros apmokestinamojo pelno apskaičiavimo taisyklės ir minimalūs tam tikrų rūšių pajamų apmokestinimo lygiai. Autorės nuomone, siūlomos ir jau įgyvendintos pelno mokesčio derinimo iniciatyvos ES yra teigiamas žingsnis kuriant vieningesnę ir teisingesnę apmokestinimo sistemą, o sklandesniam jų įgyvendinimui pasiekti pateikiami pasiūlymai ir jų vertinimas.

SUMMARY

Harmonization of Corporate Tax in the EU: Reasons, Harmonised Areas and Possible Perspectives

Ugnė Grigaitytė

Europe has chosen harmonisation as a form of legislative alignment, thus the master's thesis "Harmonisation of Corporate Income Tax in the EU: Reasons, Harmonised Areas and Possible Perspectives" analyses the topic of harmonisation of corporate income tax in the EU, discussing the structure of corporate income tax, the basis for harmonisation and examining the most relevant initiatives and the main achievements in the field of corporate income tax harmonisation.

The main problem is different tax systems in the Member States, which lead to different tax treatment of multinational corporations. It is important for Europe to establish a common legislative framework and principles, and therefore the EU for decades has been actively involved in the process of harmonisation of corporate income tax which aims to reduce the differences between the corporate tax systems of EU Member States in order to create a single market for goods, services, capital and people, by removing barriers to trade and investment between Member States, facilitating companies' cross-border activities, and ensuring that Member States do not introduce measures that distort competition or give rise to double (non-)taxation. To this end, directives have been adopted setting out common rules for the calculation of taxable profits and minimum levels of taxation for certain types of income. In the author's opinion, the proposed and already implemented corporate tax harmonisation initiatives in the EU are a positive step towards a more unified and fairer taxation system, and the proposals and their evaluation are made to make their implementation smoother.