

VILNIUS UNIVERSITY

MINDAUGAS LUKAS

**THE INFLUENCE OF INTERNATIONAL TAX COMPETITION
ON NATIONAL TAX LEGISLATION**

Summary of doctoral dissertation

Social sciences, law (01 S)

Vilnius, 2013

The dissertation was prepared throughout 2007-2012 at Vilnius University

Scientific supervisor:

Doc. dr. Bronius Sudavičius (Vilnius University, social sciences, law – 01 S)

The dissertation is defended at the Law Science Council of the Vilnius University:

Chairman:

prof. habil. dr. Vytautas Nekrošius (Vilnius University, social sciences, law – 01 S)

Members:

prof. dr. Arvydas Andruškevičius (Vilnius University, social sciences, law – 01 S)

prof. habil. dr. Jonas Čičinskas (Vilnius University, social sciences, economics – 04 S)

doc. dr. Tomas Bagdanskis (Mykolas Romeris University, social sciences, law – 01 S)

prof. dr. Algirdas Miškinis (Mykolas Romeris University, social sciences, law – 01 S)

Opponents:

doc. dr. Ernestas Spruogis (Mykolas Romeris University, social sciences, law – 01 S)

doc. dr. Aistė Medelienė (Vilnius University, social sciences, law – 01 S)

The dissertation will be defended in the public session of the Law Science Council, on the 15th of February, 2013, 2 p.m. at Vilnius University Faculty of Law, auditorium 403.

Address: Sauletekio ave. 9, 10222 Vilnius, Lithuania.

This dissertation may be reviewed at the library of Vilnius University.

VILNIAUS UNIVERSITETAS

MINDAUGAS LUKAS

**VALSTYBIŲ KONKURENCIJOS MOKESČIAIS ĮTAKA NACIONALINIAM
MOKESČIŲ TEISINIAM REGULIAVIMUI**

Daktaro disertacija
Socialiniai mokslai, teisė (01 S)

Vilnius, 2013

Disertacija rengta 2007–2012 metais Vilniaus universitete

Mokslinis vadovas:

Doc. dr. Bronius Sudavičius (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, teisė – 01 S)

Disertacija ginama Vilniaus universiteto Teisės mokslo krypties taryboje:

Pirmininkas:

prof. habil. dr. Vytautas Nekrošius (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, teisė – 01 S)

Nariai:

prof. dr. Arvydas Andruškevičius (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, teisė – 01 S)

prof. habil. dr. Jonas Čičinskas (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, ekonomika – 04 S)

doc. dr. Tomas Bagdanskis (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė – 01 S)

prof. dr. Algirdas Miškinis (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė – 01 S)

Oponentai:

doc. dr. Ernestas Spruogis (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė – 01 S)

doc. dr. Aistė Medelienė (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, teisė – 01 S)

Disertacija bus ginama viešame Teisės mokslo krypties tarybos posėdyje 2013 m. vasario 15 d., 14 val. Vilniaus universiteto Teisės fakulteto 403 auditorijoje.

Adresas: Saulėtekio al. 9, 10222 Vilnius, Lietuva.

Disertaciją galima peržiūrėti Vilniaus universiteto bibliotekoje.

CONTENT

INTRODUCTION	6
PURPOSE AND TASKS OF THE DISSERTATION	8
NOVELTY, ACTUALITY AND ORIGINALITY OF THE WORK.....	9
METHODOLOGY AND SOURCES OF RESEARCH	13
STATEMENTS OF THE DISSERTATION TO BE DEFENDED	16
MAIN CONCLUSIONS.....	17
PUBLICATIONS	24
PERSONAL DETAILS	25
REZIUMÉ.....	26

INTRODUCTION. International tax competition and competition for taxes – a phenomenon that encourages states and governments to respond actively to ever growing mobility of business and residents, i. e. taxpayers and capital, i. e., tax object and base. It necessitates reduction of the tax burden, liberalization of legal regulation applying other types of subsidies and privileges, creating as favourable as possible environment for immigration of capital, as well as exploring various individual and collective political, economic and legal instruments to limit the transfer of the tax base between states and neutralize advantages of competing jurisdictions. In the broadest sense, this phenomenon is identified as a competition between jurisdictions for investment and investors by offering a more favorable tax environment, first of all – the lowest possible basic tax rates. This kind of competition, both historically and currently, is often recognized as major structural tax reforms: a reduction in major tax rates; a redistribution of the tax burden between labour, capital and consumption; the choices between proportional and progressive tax systems. The beginning of reductions on the highest income and profit tax rates is generally considered to be tax reforms carried out in the ninth decade of the last century by President Ronald Reagan in the U.S. and Mrs. Margaret Thatcher in the United Kingdom (afterwards, there was a reduction of tax rates in the majority of other European countries and members of Organization for Economic Co-operation and Development (hereinafter – the OECD) outside Europe)¹. Subsequently, the wave of transition from progressive to proportional taxation and a reduction in capital taxes came to Eastern and Central European countries².

In a narrower sense, international tax competition in the initiatives of the European Union (hereinafter – the EU) and the OECD are identified through specific preferential tax regimes applied by individual states and special tax measures, by which, through a contrast with the relatively higher general level of taxation existing in a particular state, an extremely favourable tax environment is created for mobile foreign capital. These tax regimes are created not only by specific legislative tax exemptions levied on clearly identifiable entities, their groups, the range of activities or forms of capital, but also by limitation of the availability of tax-related information (especially,

¹ OECD. *Harmful tax competition. An emerging global issue*. OECD publications, 1998, Paris. (OECD 1998 Report).

² GRECU, A. *Flat tax – The British Case*. Adam Smith Institute, 2004, London, p. 12.

for foreign tax authorities) or a greater discretion given to the relevant tax authorities or officials to enter into individual agreements relating to the tax base, the tax rates and the payment terms. A distinctive feature of such tax competition between states is that reduced taxation is strictly ring fenced from the national economy and is non-applicable to the tax base which already exists within the jurisdiction (control) of the state, while accessibility to tax information and circulation restrictions, open additional possibilities for extensive tax planning, avoidance or even evasion and also apply exclusively to foreign persons.

Competing by taxes, both in broad and narrow senses, means that states actually compete by tax jurisdiction. On the one hand, each state tries to present its regime as the best choice for foreign taxpayers and flow of international capital, and, by using well-established cornerstone principles and customs of international taxation, provide opportunities to create a safe haven from the tax regulations of other states and obligations to them. On the other hand, countries engaged in tax competition are trying to find solutions and ways to maximize the effective implementation of their own tax jurisdiction, reach their own taxpayers who are moving or have moved to foreign tax jurisdictions as well as the capital those taxpayers possess and the tax base they generate. This growing interaction between tax jurisdictions of different states, promoted by increasingly profound financial and economic integration, technological progress, both within the EU and on global level, increasingly determines that state's legal regulation and, as a consequence, its choice of businesses (taxpayers) start to directly influence the functionality and efficiency of the applicable tax rules of other states, as well as the opportunities for these states to achieve their chosen tax policy goals and to solve problems. This encourages states to look for ways to reduce (or at least control) the dependence of national tax regulations on regulatory decisions adopted by other states. All of this poses quite a set of not only political or economic, but also purely legal issues and challenges, which is what essentially forms the problem-axis dealt with in this scientific research work.

Depending on the context, the term "tax competition" is also often used to identify a state's decisions in other areas directly affecting the tax base and taxpayers' movement between countries and determining the functionality of the tax legislation, for

instance, in the fields of formation, management and functioning of legal entities and quasi-entities (investment funds, trusts, partner communities and similar), financial services and markets, banking, insurance regulations, international inter-institutional cooperation, cross-border exchange of information, etc. However, the axis of this dissertation is, primarily, tax competition between states and its reflections on the national tax legislation, and thus, the other mentioned aspects of this international phenomenon shall be considered only to the extent which, in author's opinion, it is necessary as a context to reveal and evaluate the legal side of the tax competition between states. It should also be stressed, that the term „tax competition“ in international practice is primarily used regarding direct taxes, i. e., taxes on profits, income, capital (assets) and the mobile tax base of such taxes. Therefore, without denying the existence of competition between states in the field of indirect taxation (and such tax revenue) and its impacts on national fiscal policy, it is the conceptual differences in direct and indirect taxation and harmonization of indirect taxation on EU level which determines that competition between states in the area of indirect taxation is related to other economic processes, is set in a different political context and legal framework, and, for this reason, is not investigated in the dissertation in more detail.

PURPOSE AND TASKS OF THE DISSERTATION. The main objective of the dissertation is to conduct a legal research on a broad interdisciplinary phenomenon of tax competition between states, placing particular emphasis on the important legal aspects and necessity of legal approach to the processes; to evaluate how this global phenomenon has affected legal tax regulation in Lithuania; assess Lithuania's competitiveness, provide proposals for improvement trends and offer possible solutions.

The dissertation examines a number of theoretical and practical issues related to the legal aspects of international tax competition as well as its identification and impact on the Lithuanian tax system. Therefore, in order to achieve the set goals, the following tasks are posed:

1. To overview the most important causes of tax competition between states; its preconditions; key developmental aspects and consequences, and identify typical features of this phenomenon as well as to formulate a working legal definition.

2. To identify and describe the main categories and elements comprising the content of this phenomenon, the most typical legal regulation models and criteria, which would facilitate analysis and evaluation of competitive aspects of the tax system of an individual state on both theoretical and practical levels.

3. To distinguish between political, economic and legal assessment of tax competition and to provide criteria which would help different general forms of tax competition or particular legal measures to be assessed not only as fair or unfair, harmful or beneficial, but also as a legal or illegal.

4. To examine the main current and previous Lithuanian tax legislation and highlight provisions which may be recognized as elements of tax competition in the Lithuanian tax system; reveal possible causes for their occurrence and provide legal evaluation.

5. Taking into account the best practices of foreign states, the national experience and global trends reflecting the reaction to the phenomenon itself and the challenges posed by it, to provide suggestions on the most necessary changes to the state's current tax legislation and indicate directions for further development in order to increase (or, at least, to maintain) the state's tax competitiveness, ensure effective protection of the national tax base and implementation of the taxation in force.

NOVELTY, ACTUALITY AND ORIGINALITY OF THE WORK.

International tax competition as a separate phenomenon in Lithuanian science (and especially the law) until today has been analyzed relatively insignificantly. So far, this subject has received attention mainly from economists such as R. Vainienė, I. Šimonytė, P. Gylys, also R. Šimašius. These authors evaluated fiscal (tax) policies and business regulation trends as well as separate legislative provisions in Lithuania and certain foreign states mostly from economics point of view: starting from tax rate differences; real and alleged advantages and disadvantages of proportional and progressive taxation; attractiveness for foreign investments and administrative burden.

At this point, the conferences hosted by the Lithuanian Free Market Institute "Pro-liberal reforms to reduce the tax burden" in the year 1997 and "Tax Policy Impact on Competitiveness of States. Ten Years of Experience and Challenges for the Future" in 2002 should also be mentioned. During the conferences, issues of tax competition

between the states and the significance of such competition for Lithuania from a legal perspective were barely analyzed. In these conferences, the tax competition issue was mainly discussed with regard to political discourse on tax and economic regulations, defending a certain ideological course and nominally comparing tax regulatory differences between Lithuania and chosen foreign states. More profound economic and legal arguments were presented only to illustrate certain political points of view. Clearer attitude of the commentators regarding the phenomenon itself could be perceived only by a comprehensive examination of the context of their publications, statements, including topics not related to tax issues (e. g., market regulation, social policy, EU policy, etc.), and taking a deeper look into their assessment of separate regulatory decisions or processes.

The statements and opinions on the subject of tax competition presented in Lithuania might be described as a lifeless reflection of the basic ideas of the debate taking place abroad. In conclusion, it should be said, that those who hold liberal views analyse tax competition as the inevitability of democracy, which is “a result of not only political but also an economic choice of people”³. This is considered to be the taxpayers’ opportunity “to vote” by the taxes paid, thus, encouraging the governments to use public finances more efficiently in order to optimize the need for them, and, along with this, the overall tax burden, especially for mobile tax base – financial capital. The attempts of states, especially the EU members, to harmonize taxes and to cooperate in the fight against tax avoidance and evasion are directly compared with progress impeding cartel agreements, the damage from which should not be underestimated in a free market. Meanwhile, left-wing commentators and evaluators place a particular emphasis on the importance of public spending and assurance of public goods financed by tax revenues (from a lighthouse to ecology, national security, legal system, public authorities), the *pros* of holistic approach and the *cons* of individualism, vertical tax equity and viciousness of market-driven taxation⁴. Unfortunately, this debate of ideological nature (which is more of the exchange of views) occurs only at a theoretical level, there is a lack of a deeper research and evaluation of the impact of tax competition on Lithuania.

³ VAINIENĖ, R. *Pamokos Lietuvai. Iššūkiai Europos Sąjungai*. [Interactive] Conference report – “Tax Impact on Competitiveness of States”, 5-6 December 2002, Vilnius.

⁴ GYLYS, P. *Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčių konkurencija*. *Ekonomika*, 2006, No. 75.

Although this dissertation is oriented towards legal rather than the economic research of international tax competition, nevertheless, without economic insights and conclusions, it would not be a complete and wholesome piece of work. One of the more detailed pieces of economic research, most relevant to this work, which was carried out in Lithuania and which assessed, *inter alia*, quality aspects of taxation in Lithuania and the effectiveness of the reforms carried out, is a publication by A. Burgytė and E. Mačiulaitytė “Income tax treatment and effectiveness in Lithuania”⁵, in which the corporate tax regime which applied in Lithuania a few years ago (and which is partly still applicable) is compared with that of foreign countries and findings based on an analysis of economic indicators are presented.

The author’s attempts to find a more comprehensive legal analysis of international tax competition as an integral phenomenon in the Lithuanian scientific literature did not present any findings. However, a statement that there is a complete vacuum of legal thought on the matter in Lithuania would not represent the truth. First of all, one could mention the conference: “International Tax Competition and Lithuania”, organized on 7-8 April, 2010, by Public Law Department of the Faculty of Law, Vilnius University, together with the Partners, in the course of which issues regarding competitiveness of the Lithuanian tax system; the legal context presupposed by the EU *acquis*; and the meaning of Agreements on the Avoidance of Double Taxation were assessed in the reports of Lithuanian and foreign academics and practitioners (T. O’Shea, A. Medelienė, A. Paulauskas, G. Gillham, T. Balco, etc.). Secondly, there is a quite substantial and comprehensive analysis of individual elements of the Lithuanian tax system in the works of Lithuanian lawyers (for example, publications by B. Sudavičius; dissertations of A. Paulauskas, H. Gabartas): on special tax regimes; exemptions and reliefs; the tax rate structure; measures intended to limit international tax avoidance and evasion (which, are also a direct consequence of tax competition between states); tax policy and regulatory obligations and restrictions presupposed by membership in the EU, and other aspects of international taxation, tax planning and avoidance, as well as an assessment of gaps and weaknesses in tax regulation, also provided suggestions for possible improvement. Most of these elements are the primary factors that identify and actually determine

⁵ Pinigų studijos No. 8(2), 2004, p. 54-78.

competitiveness and attractiveness of a state's tax system to mobile foreign capital, therefore, the works of the previously mentioned authors are referred to while dealing with the tasks set-out in this dissertation. However, in the context of this thesis, the qualitative characteristics of individual regulatory elements and decisions are not as important as their (including those in effect in different states) coherence and interaction, therefore, in this work they are analyzed and evaluated at a slightly different level.

The discourse on tax competition in foreign scientific literature presents a much more varied, profound and intense debate. The complexity and the inter-disciplinary nature of the phenomenon presupposes that a one-way analysis of the issue is not even possible, therefore, frequently, its political, economic and legal aspects are dealt with in the same study or publication (as well as in this dissertation). However, a purely legal analysis and evaluation is also not an exception. Thus, first of all, the OECD project "Harmful tax competition. An emerging global issue" should be distinguished together with its further progress reports as well as the EU project of the Code of Conduct for Business Taxation. In addition to this, a number of studies and research works of foreign scientists should be mentioned: C. Pinto's "Tax Competition and EU Law"; B. J. Kiekebeld's "Harmful tax competition in the European Union: code of conduct, countermeasures and EU law"; W. Schon's "Tax Competition in Europe"; R. Teather's "Benefits of tax competition"; other publications of these authors, as well as the works of G. Meussen, F. Vanistendael, L. Cerioni and others.

The relevance of the topic in question is supported, first of all, by deficiency in concentrated legal research literature in Lithuania on international tax competition, as well as the challenges of the recent global economic and financial crisis and the resulting problems related to the public finances for governments of various countries, i.e., the need to manage huge deficits in public finances, stimulate stagnation or recession-stricken economies, compete to a greater extent for foreign investment and financial capital, which might not, necessarily, even be directly invested in the country concerned, but be merely transferred further using that country's legal and financial infrastructure. The importance of taxation and the necessity to fight the fiscal risks posed by the most competitive offshore jurisdictions is also supported by the latest OECD initiatives on the exchange of tax information. Tax issues and exchange of information on tax matters are

regularly highlighted in the summit meetings of G group⁶ and, since they represent some of the most important issues, they are included among the priorities of the EU Commissioner for taxation, customs, anti-fraud, audit and statistics, A. Šemeta⁷. In addition, attention should be drawn to the fact that various changes and amendments in tax legislation, which are directed, in some instances, to consolidate finance, and in other cases – to promote business and investments, have been a constant item on the agenda of the Lithuanian Government and the Parliament since December 2008. Public debate, initiated by politicians, business representatives, practitioners and researchers, as to what Lithuanian taxes should be, is also incessant. However, the motif of tax competitiveness, though mentioned sometimes as one of the reasons for the revisions, has been used quite infrequently so far. Perhaps, the most important argument for the novelty of this work is the already mentioned shortage in the scientific literature of international tax competition commentary and research from a Lithuanian perspective, as well as the scarcity of a more comprehensive analysis of the interaction between the legal tax regulations in Lithuania and foreign countries. The number of motivated systematic proposals of a conceptual nature for improvement of the competitiveness of Lithuania's direct tax regulations and administration procedures are also presented.

METHODOLOGY AND SOURCES OF RESEARCH. Almost all classical methods of legal science and scientific knowledge are used in the research: linguistic, systematic, comparative, historical, logical, teleological, sociological, etc.

In this work, the linguistic method is used to explain the meaning of words, terms, concepts and sentence structure used in legal acts, international agreements on avoidance of double taxation and other legislation, as well as the documentation of various institutions and organizations (studies, reports, and scientific publications). This approach is particularly important for content analysis of sources in foreign languages.

A systematic approach to the research is inevitable, because the law *per se* is a systemic phenomenon. The mere analysis of separate rules of law cannot adequately disclose the essence of legal regulation and, therefore, this method enables not only an understanding of the interconnections between national and international tax norms but

⁶ I. e. summits of G7, G8 and G20 group of leaders of the largest world economies. Statements accessible via internet: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/keydocuments.htm>>.

⁷ See: <http://ec.europa.eu/commission_2010-2014/semeta/headlines/speeches/2010/11/speech_3011.pdf>.

also tax consequences created by interaction of norms belonging to competing legal systems'. A systemic approach is used to analyze the content of the legal norms in the context of relevant factual environment as well as the political and economic circumstances.

The comparative method in this work is used to compare not only the tax provisions of different countries, but also the opinions of scientists working in the legal, economic and political fields. This method is combined with the historic method and is used to analyze the approaches of states and international organizations towards tax competition as well as the changes in the (non-)competition tax policy itself over time. Additionally, this method reveals the course of development of the relevant legal tax regulations and the scientific approach to tax competition and its legal forms.

The logical (deductive, inductive) analysis of laws, international treaties, scientific publications and other sources is required for the work to provide a critical assessment of the relevant provisions of the legal acts, positions of international institutions and organizations, opinions of scientists, as well as the support and related statements, arguments and conclusions of the dissertation.

The primary basis, when dealing with the tasks set for the dissertation and in answering the questions posed, consists of the normative legal acts (tax laws both current and already replaced, government decrees, decisions, etc.), the rulings of the Constitutional Court, the Agreements on the Avoidance of Double Taxation concluded by Lithuania and international agreements on exchange of tax information. The Model conventions and commentaries developed by the OECD are also invoked; the EU *acquis* governing direct taxation and state aid issues with particular emphasis on EU soft law – EU Council resolutions, communications of the EU Commission, guidelines, etc. are also analyzed in the research. Previously mentioned soft law, in view of the balance of powers between the EU and its Member States in the field of direct taxation, if not in the literal meaning of the rule, then, at least, in the abundance and diversity of issues covered is not inferior to a traditional law (directives and regulations) on the matter. In addition to this, apart from assessing how a state's undertakings to the EU and other obligations that arise from them expand or restrict this state's possibilities to set the tax rules intended to increase competitiveness or measures limiting the erosion of its tax

base, relevant practice of the Court of Justice of European Union, which elaborates on the scope of rights of establishment and free movement of capital and their possible limitations within the EU, is analyzed (for example, cases: C-384/93 *Peralta*; C-294/99 *Athinaiki Zithopiia*; C-196/04 *Cadbury Schweppes*; C-284/06 *Burda GmbH*; C-282/07 *Truck Center*; C-311/08 *SGI*; etc.), as well as on the EU's legal framework for state aid by the means of direct taxation (for example, cases: C-332/90 and C-132/93 *Steen*; joined cases C-182/03 and C-217/03 *Belgium v Commission*; C-88/03 *Portugal v Commission*; C-172/03 *Heiser*; joined cases from C-428/06 to 434/06 *Unión General de Trabajadores de La Rioja (Rioja UGT)*; etc.).

A source of particular significance for this research, taking into account the characteristics of the object investigated, is the scientific literature. First of all, the studies and researches of international organizations and institutions, e. g., the OECD, the International Monetary Fund, European Commission, etc., as well as the projects inspired by processes of international tax competition, tax avoidance and evasion, among which, once again, should be mentioned *Harmful tax competition. An emerging global issue* by OECD and subsequent progress reports, the EU's Code of Conduct Group for Business Taxation reports to the EU Council. In addition, the research is based on those already mentioned studies, monographs, articles, comments and reports of foreign (W. Schon, R. Teather, G. Meussen F. Vanistendael, L. Cerioni, D. Mitchell, and others) and Lithuanian scientists, representing different approaches to causes, processes and effects of tax competition between the states. The findings of various economic studies on tax competition have been also taken into account. While discussing and evaluating Lithuania's direct tax regulations from the perspective of competitiveness, apart from the legal regulations currently or recently in force, the explanatory notes of the relevant law projects are considered also as an important source. As information sources relating to foreign states' tax systems and their specific regulatory provisions are important to this work, beside particular legal acts, the internet database of the European Commission's Taxation and Customs Union Directorate-General as well as information, explanations and comments provided on the web portal of the International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) are used.

In addition to these regulatory and doctrinal sources, the dissertation presents quite a number of opinions of current and former political leaders of the World (B. Obama, N. Sarkozy, A. Merkel, etc.) on international tax competition, tax avoidance and evasion, low tax (offshore) jurisdictions and bank secrecy protection, which are important to identify the common perception of the phenomenon, its constituent processes and the basis and reasoning of its evaluation. Publications concerning tax and international taxation issues in the foreign periodical press (*The Economist*, *The Guardian*, *International Herald Tribune*, etc.), information, analytical publications and assessment of the most relevant tax policy decisions in various states, tax based business decisions of major international companies, cases of tax optimization, avoidance and evasion published therein and in other sources of information are analyzed. Reviews of tax systems of different countries, comparisons and evaluations published on the websites of the largest audit companies have been also considered.

STATEMENTS OF THE DISSERTATION TO BE DEFENDED. Taking into consideration the primary objective and the goals defined in order to achieve those, the dissertation was to confirm or deny that:

1. International tax competition is not just an entirety of political processes which can be measured by economic standards, but also a phenomenon having specific legal shape, i.e., a set of legal forms, developed spontaneously or purposefully and systematically and expressing particular political will, being one of the most objective measures for the states' aspirations, possibilities and efforts to compete for mobile capital, tax payers and the tax base.

2. States' actions and decisions in the field of competition by taxes and for taxes are also an object for legal assessment, because the means used are, not only by their form, but also by the content, subordinated to a certain legal order; they must comply with the relevant legal criteria and might be classified as lawful or unlawful. The legal boundaries of such competition are, primarily, established by each state's national law, as well as the sovereignly assumed international obligations and the duties imposed on the basis of the latter, and, in terms of the actual effectiveness of the regulation enacted, even the legal regulation of other states.

3. Global competition processes have a direct influence on decisions of Lithuanian tax policy-makers and institutions implementing those decisions, and thus, reflect on the content of Lithuanian legal tax regulations and tax administration practise. Lithuanian tax legislation had and still contains provisions designed (*a priori* not evaluating their effectiveness) to attract foreign mobile tax base and limit the emigration of the domestic tax base, and, besides this, such international competition open business as well as tax planning and optimization opportunities for taxpayers, which are clearly reflected in the legislation interpretation and application practices of tax administrator.

4. Stereotypical and conservative regulations prevail in Lithuanian tax regulations. Often, there is a lag from development and changes in the business models, there is an obvious lack of detailed analysis and evaluation of the current practices of foreign states, as well as mobile capital taxation and tax base protection mechanisms that have been already tested and honed. Various aspects of international taxation are unreasonably devalued in Lithuania, often focusing purely on internal taxation issues that are not even the most critical and productive, and limiting all the attention solely to double taxation avoidance agreements and the mechanical transposition of EU law.

MAIN CONCLUSIONS. In summarizing the findings of the research and analysed normative, scientific and other public sources of information, practice of foreign countries and own subjective insights, the author makes the following main conclusions from this work:

1. International tax competition can and should be the object of interest not only for economists, but also for lawyers and legal analysis must be applied to: the interaction of different national tax systems and their separate elements, the influence of international normative documents (bilateral and multilateral agreements, EU *acquis*) on the competitiveness of national tax system and the state's sovereignty in the field of taxation and opportunity to have its own independent direct taxation goals and achieve them not only *de jure*, but also *de facto*.

2. The historically established exclusively fiscal function of direct taxes in the context of intense globalization is inevitably changing and these taxes are more and more used not only as an instrument for direct income generation, but also as a measure to stimulate economic and financial activity and the generation of added value. These

changes determine, that while politicians and economists are modelling what direct taxes should be applied in the state, the more and more important role is designated (in Lithuania's case - should be designated) to lawyers, not only in decisions on what legal form the tax related regulatory decisions could or should acquire, but in modelling their content, methods of implementation and adaptation to the international regulatory framework.

3. International tax competition is not only the efforts of individual states or integrated groups of states (such as the EU) to implement their tax jurisdictions in a way and to the extent that would make them attractive and convenient not only both for direct investment of non-residents and international capital flows choosing their legal and financial infrastructure (tax competition), but also attempts to secure the widest possible powers to tax their residents and tax base in their disposal and means to realize those powers most effectively (competition for taxes). The latter processes take place by setting up various administrative restrictions, prohibitions, obligations, additional taxation, that are designed to reduce the benefits from the tax systems of competing states and the attractiveness of their jurisdictional asylum to those tax payers and tax bases ready and able to migrate from the country of origin or residence, as well as ensuring maximum access to information needed for tax calculation and implementation of the tax laws.

4. As the basic element (object) for analysis of international tax competition should be considered not as a separate standard for legal acts in the field of direct taxation legislation nor their individual articles, provisions or particular legal norms, but rather the preferential tax regimes (or fiscal measures) – the set of rules applicable to particular taxpayers, tax objects or the respective part of their taxable value (tax base), separate types of activities or economic transactions, so creating for all those more favourable, attractive and flexible tax conditions (compared to those generally applicable in a particular state or an integrated group of states delimited from third countries by legal, political and economic measures (e.g., the EU)). Preferential tax regimes in their essence (by determining attribute) are very close, and, in most cases, identical, to what is referred to as a tax incentive in the Law on Tax Administration. However, as not every tax relief is a competitive tax measure, likewise, not every special tax regime primarily

relevant to foreigners, foreign operations and transactions or tax objects of foreign origin is neither an indication of the purposeful aim to create nor do they necessarily create any tax advantages (e.g., designed only to eliminate double taxation). Apart from the above mentioned, an integral part of the tax competition processes are the tax base protection measures and the instruments to fight tax avoidance and evasion containing a cross-border element: controlled foreign company regulations; limitations for transactions with non-taxable (offshore) companies; tests for the substance of economic transactions, business logic and objectives; rules for re-qualification of income and payments; mechanisms for the collection and international exchange of information on the foreign income of nationals etc.

5. International tax competition is a multi-dimensional and inter-disciplinary phenomenon, therefore, for a comprehensive legal analysis, more objective assessment of expediency of direct tax regulations, and their efficiency, as well as achievability of a set objectives of different fiscal regimes and their actual consequences, wider perception of the phenomenon and associated microeconomic and macroeconomic processes is very important. Owners and managers of mobile capital, tangible and intangible assets, businessmen and investors not attached to a particular geographical location and other taxpayers in control of easily transferable taxable items (i.e., tax base) have more and more flexibility to choose their preferred tax jurisdiction, therefore, taxation solutions chosen by individual states and applicable legal regulations are no longer an inevitability. The detailed perception of the motives, goals and causes for such economic choices and establishment of the most accurate possible margin of tax “tolerance” for different groups of taxpayers, tax objects’ and business activities, is a *conditio sine qua non* not only for ensuring attractiveness of a state’s tax system for international business structures, individual taxpayers and capital flows but also makes it possible to model tax base protection and anti-avoidance instruments more accurately, and to better deal with artificial (fictional, formal) fiscal migration, and help prevent unjustified, unnecessary and ineffective restrictions.

6. The analysis, perception and proper evaluation of the overall international political context of tax competition and specific political arrangements, that often turn into germs of international legal customs or even soft law, are also important for a state

when both choosing its general tax policies and shaping specific national tax regulations. Political motives and arguments are usually the primary and the main measures for evaluation of national tax systems and peer (i.e. inter-state) assessment of regulatory environment in general, as well as the criteria for division of jurisdictions into various lists and groups, premise and reason to apply protective legal measures.

7. The very nature of the taxes, their regulatory specifics; the interaction between legal relationships in the field of taxation and other areas of law (civil, administrative, financial, etc.) and the character of such inter-relationships determine that the functioning and the efficiency of tax regulations directly relate to, and is even dependent on, the content and quality of legal norms belonging to other branches, sub-branches and institutes of law governing various economic and financial activities, business processes and other areas of economic and social life. The efficiency and functionality of tax regulations (both designed to promote and to limit certain processes), especially the ones applicable to international financial activities, is often determined directly by such “basic” legal regulations directly applicable to those tax base generating social and economic relations, i.e., corporate law, rules for establishment and operation of collective investment vehicles, insurance, banking and other financial laws, even shipping or aviation legislation. Competitive, effective and capable of achieving the set objectives system of tax rules must be consistent not only with other legal regulations existing in a state it belongs to, but also be able to adapt to the rules, regulations and types and forms of corporate business and investment structures existing and functioning in legal systems of other states (and, consequently, in a different legal tradition).

8. A state seeking to have a tax system and a regulatory environment which are competitive and attractive to foreign capital flows, in determining rules for circulation of and access to tax and other business information under its jurisdiction (both for governmental institutions, including the foreign ones, and the public), must carefully assess the weight and importance of the public and private (business) interest and find a proper balance between those: the necessity to ensure transparency, prevent criminal offenses and other breaches of law. Maintaining the state’s international commitments in the field of exchange of information is unquestionable, as well as the prevention of abuse, manipulations and other acts posing a threat to public interests. However all this

does not have and must not to negate the need and rights of businesses to a certain level of confidentiality and reasonable restrictions on access to information about their business structuring, models or even ownership chains (if not in relation to competent authorities, then, at least, to the general public and competitors).

9. A state's sovereign competitive solutions in the field of direct taxation, formalized in particular legal norms and implemented by the administrative practise of authorized state bodies, must be in compliance not only with the state's internal legal order, general, constitutional and special principles of a particular field (first and foremost affecting choices of formalization means and procedures of those decisions), but also with international rules, *a priori* shaping content of those decisions (Double Taxation Agreements (hereinafter - DTA); EU directives on direct taxation), and even with those which might be (or seem to be) not related to corporate or personal taxation in any way: EU treaties, entrenching fundamental freedoms of the single market, EU rules governing state aid, bilateral investment protection agreements, various international conventions on different private law matters and business regulation etc. As a result, in the debate on tax legislation, looking for new competitive solutions in the field of international taxation and responses to challenges posed by other states on the efficient functioning of national tax system, insights and assessment of not only of tax law professionals, but also practitioners and academics of private international, EU and even international public law are important.

10. Undoubtedly, the most important and extensive outside factor influencing and limiting Lithuania's sovereignty in the field of direct taxation is the EU *acquis*, in spite of the fact that the competence of the EU in the field of direct taxation remains with the Member States and requires unanimity for EU tax legislation to be adopted. Each of the Member states of the EU (including Lithuania) formally has all the capabilities to secure that new EU level legal rules affecting sovereignty on direct taxation would correspond to the interests of that state, and those that do not correspond would not become obligatory to it. However, for the same reason, EU direct tax and related legislation which is already in force and obligatory on the Member States (primary as well as secondary), may also be amended or removed only by unanimous agreement of the

members⁸. The consistently evolving practice of the Court of Justice of the European Union, adapting EU legislation to ever-changing social and economic context, share amount of it, general trends and reactions of the Member States quite clearly show that the actual importance of the EU *acquis*, its impact on sovereignty of states in the field of direct taxation and actual opportunities to compete in this area are not yet fully understood and appreciated. From the history of the debates on the direct tax directives that have been already adopted and the new initiatives, as well as from increase in the volume and role of soft law, that based on identical political consensus but which is not legally binding, (despite a very deep economic integration) still strong tax “separatism” and individualistic tendencies can be still seen in the EU, as priority is given not to deeper integration and harmonization of Member States’ direct tax systems, but to coordination which, by its nature, is obviously more pro-competitive.

11. DTA’s are no longer just an instrument for division of taxing rights regarding common tax base created in an “intersection” of jurisdictions, which, in practice, would be relevant only to specific contracting states and their residents. All DTA’s concluded in the world *de facto* make up a certain map of fiscal jurisdictions, the matrix, using which, the taxpayers of almost all countries have open possibilities to choose preferred jurisdiction for profit accumulation, direct flows of their capital along most beneficial routes, build structures and organize activities so that they are, by jurisdiction, inaccessible to countries of residence of actual beneficiaries and owners’. This way, instruments for the elimination of double taxation and the allocation of taxing rights between the states, is exploited by current international businesses as “demarcation lines” for different tax jurisdictions and means to elective, arbitrary taxation.

12. Tax competition has never been among the explicit, highlighted priorities of Lithuanian tax policy, and the vast majority of preferential tax measures, that have been or which are still applied in Lithuania, primarily focus on promotion of substantial economic activity within the country and direct investments, and have been positioned as a mere supplementary tool in addition to other features that might be attractive to foreign investors (cheap and skilled labour force, developed infrastructure, favourable geographic location, etc.). Special tax regimes, as a possible means of attracting

⁸ Possibility of secession from the EU is not assessed in this case.

international economic and financial activities, international capital flows, in practise are not exploited and even the tax regime applicable to holding companies, which should be considered as one of the most competitive elements in the state's direct tax system, (taxation of received and paid dividends, capital gains tax, taxation of interest and royalties) is to be regarded more as just an effort to adapt to international trends, not to fall behind the top holding jurisdictions, create at least the minimum of the conditions they provide, rather than an attempt to align to them or compete with them. In addition to this, both the Law on Personal Income Tax and the Law on Corporate Income Tax are not adjusted to properly "recognize" and qualify for tax purposes certain legal structures that can be set up in other states, such as: trusts, tax transparent partnerships or companies, mutual funds and investment companies for professional and non-professional investors; this often creates double taxation or double non-taxation situations, and this, in some cases, complicates possibilities to use entities established in Lithuania in various international business structures; in other cases – it substantially simplifies the transfer of the national tax base abroad.

13. The Lithuanian tradition of tax regulation and amendment of the existing legal framework and procedures of taxation, as well as the entry into force and application of those amended rules has been, from the time of the restoration of independence, quite chaotic, unstable, not providing legal certainty for either taxpayers or tax authorities, and, from a competitiveness perspective, assessable as clearly negative, not creating any preconditions for long-term international business structures and planning. In Lithuania one can clearly notice that the state's interest and need to make appropriate changes to the tax regulations are treated as an absolute, and, an understanding and an appreciation of tax payers and business' interests and the need for stability and predictability is insufficient, or, at times, even ignored. Given the fact, that businesses plan their taxes in line with other costs, balance their financial flows and set competition strategies under a specific regulatory *status quo*, any rapid tax regulation changes (and especially of a retrospective nature), even if taxation is actually reduced (and not only for a particular taxpayer, but also for competitors are often worse than, though a little less favourable, but stable, predictable and consistently under pre-set rules evolving tax legislation.

PUBLICATIONS

1. LUKAS, M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais teisiniai aspektai*. Teisė, 2009, No. 72, p. 141-159.
2. LUKAS, M. *Teisiniai valstybių konkurencijos mokesčiais elementai ir jų legitimumo ribos (I)*. Teisė, 2010, No. 76, p. 161-175.

PERSONAL DETAILS

Mindaugas Lukas graduated from Vilnius University Faculty of Law and obtained his master in law degree (specializing in finance and tax law) in 2007. His master's thesis titled „Controlled foreign company legislation in Lithuania, United Kingdom and Germany“ was his first serious interest in the field of international taxation and the interaction of different fiscal jurisdictions, those currently being among key subjects of his dissertation.

In the year 2007 Mindaugas Lukas was admitted to doctoral studies at the Vilnius University Faculty of Law, Department of Constitutional and Administrative Law (later transformed into the current Department of Public Law). During his doctoral studies M. Lukas conducted practical Finance law and Tax law seminars for 4th year law students. In 2011 he attended EU tax conference on topic “ECJ: Judicial Activism or Judicial Protection?” organized by Institute of Advanced Legal Studies, University of London, where he delivered a presentation entitled “International tax competition and the ECJ: setting the limits or pushing the boundaries?” In 2011 he was among the organizers of the international scientific-practical tax conference “International tax competition and Lithuania”, hosted by the Vilnius University, where he delivered a presentation “Offshore jurisdictions and international tax competition: a legal perspective”.

His legal practice started in 2006, where M. Lukas worked as a contracted employee at the Department of Law of State Tax Inspectorate. In December of 2007 M. Lukas joined the civil service as a chief expert at the Direct Taxes and International Taxation Division of the Tax Department at the Ministry of Finance of Lithuania. During his work in the public sector M. Lukas' responsibilities included individual and corporate taxation issues, (including international ones). He regularly attended high level working groups in the field of direct taxation at the EU Commission and Council and various OECD seminars and events.

From May of 2011 M. Lukas is employed as a lawyer at UAB Amicorp Baltic, which is part of the multinational Amicorp group. His work involves trusts, financial, investment services, international corporate structuring and management and realization of tax planning solutions worldwide.

REZIUMĖ

Valstybių konkurencija mokesčiais ir dėl mokesčių – reiškiny, skatinantis valstybes ir vyriausybes aktyviai reaguoti į vis didėjančią verslo ir gyventojų, t. y. mokesčių mokėtojų, bei kapitalo, t. y. mokesčio objekto ir bazės, judumą. Jis verčia mažinti mokestinę naštą, liberalizuoti teisinį reguliavimą taikant kitokio pobūdžio subsidijas ir privilegijas, kuriančias kiek įmanoma palankesnę aplinką kapitalo imigracijai, taip pat ieškant įvairių individualių ir kolektyvinių politinių, ekonominių ir teisinių priemonių mokesčio bazės perkėlimui tarp valstybių riboti ir konkuruojančių jurisdikcijų pranašumams neutralizuoti. Plačiausia prasme ši reiškiny identifikuojamas kaip jurisdikcijų varžybos investicijoms ir investuotojams siūlant kuo palankesnę apmokestinimo aplinką, visų pirma – kuo mažesnius pagrindinių mokesčių tarifus. Tokio pobūdžio konkurencijai tiek istoriškai, tiek ir šiuo metu dažnai priskiriamos esminės struktūrinės valstybėse vykdomos mokesčių reformos: pagrindinių mokesčių tarifų mažinimas, mokesčių naštos perskirstymas tarp darbo, kapitalo, vartojimo, pasirinkimai tarp proporcinės ir progresinės mokesčių sistemų. Aukščiausių pajamų ir pelno mokesčių tarifų mažinimo pradžia paprastai laikomos devintąjį praėjusio amžiaus dešimtmetį R. Reagan JAV ir M. Thatcher Jungtinėje Karalystėje vykdytos mokesčių reformos (po to pradėta tarifus mažinti daugelyje kitų Europos valstybių ir Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – OECD) narių ne Europoje)⁹. Vėliau kilo perėjimų prie proporcinų tarifų, atsisakant progresinio apmokestinimo, ir kapitalo mokesčių mažinimo banga Rytų ir Vidurio Europos valstybėse¹⁰.

Siauresniaja prasme valstybių konkurencija mokesčiais Europos Sąjungos (toliau – ES) ir OECD iniciatyvose identifikuojama per specifinius atskirų valstybių taikomus preferencinius apmokestinimo režimus ir specialias mokestines priemones, kuriomis, sudarant kontrastą sąlygiškai aukštesniam valstybėje galiojančiam bendrajam apmokestinimo lygiui, mobiliam užsienio kilmės kapitalui sukuriama itin palanki mokestinė aplinka. Tokie apmokestinimo režimai sukuriami ne tik konkrečiomis įstatyminėmis mokestinėmis išimtimis, taikomomis aiškiai identifikuotiems subjektams,

⁹ OECD. *Harmful tax competition. An emerging global issue*. OECD publications, 1998, Paryžius. (OECD 1998 m. ataskaita).

¹⁰ GRECU, A. *Flat tax – The British Case*. Adam Smith Institute, 2004, Londonas, p. 12.

jų grupėms, veiklos rūšims ar kapitalo formoms, bet ir mokestinės informacijos prieinamumo ribojimu (ypač užsienio mokesčių administratoriams) arba atitinkamoms mokesčius administruojančioms institucijoms ar pareigūnams suteikta didesne diskrecija sudaryti individualius susitarimus dėl mokesčio bazės, tarifų bei mokėjimo terminų. Skiriamasis tokio valstybių konkuravimo mokesčiais požymis tas, kad lengvatinis apmokestinimas griežtai atribojamas (angl. *ring fenced*) nuo nacionalinės ekonomikos ir valstybės jurisdikcijoje jau esančios mokesčių bazės, o plačias mokesčių planavimo, vengimo ar net slėpimo galimybes atveriantys mokestinės informacijos prieinamumo ir apyvartos ribojimai taip pat taikomi išimtinai tik užsienio subjektų atžvilgiu.

Konkuruodamos mokesčiais, tiek plačiaja, tiek siaurąja prasme, valstybės faktiškai konkuruoja mokestine jurisdikcija. Viena vertus kiekviena iš jų bando pateikti save ją kaip geriausią pasirinkimą užsienio valstybių mokesčių mokėtojams, tarptautiniams kapitalo srautams, naudodamosi nustovėjusiais kertiniais tarptautinio apmokestinimo principais ir papročiais sudaro galimybes šiems susikurti prieglobstį nuo kitų šalių mokestinio reguliavimo, prievolių joms. Kita vertus, konkuruodamos dėl mokesčių šalys pačios bando ieškoti sprendimų ir būdų, leidžiančių maksimaliai efektyviai įgyvendinti savąją mokestinę jurisdikciją, pasiekti į kitų valstybių mokestinę jurisdikciją persikeliančius ir persikėlusius savus mokesčių mokėtojus, jų valdomą kapitalą, generuojamą mokesčių bazę. Tokia intensyvėjanti skirtingų šalių mokestinių jurisdikcijų sąveika, skatinama vis gilesnės finansinės ir ekonominės integracijos, technologijų pažangos, tiek ES, tiek ir globaliu lygiu, vis dažniau lemia, kad vienos šalies teisinis reguliavimas ir jo nulemti verslo (mokesčių mokėtojų) pasirinkimai ima tiesiogiai veikti kitų valstybių taikomų mokestinių taisyklių funkcionalumą, efektyvumą, galimybes šiems šalims įgyvendinti pasirinktus mokesčių politikos tikslus ir spręsti uždavinius, skatina ieškoti būdų mažinti (ar bent kontroliuoti) nacionalinio mokesčių reguliavimo priklausomybę nuo kitų šalių priimamų reguliacinių sprendimų. Visa tai kelia aibę ne tik politinių ar ekonominių, bet ir grynai teisinių klausimų ir iššūkių, kurie ir suformuoja darbe nagrinėjamos mokslo problemos ašį.

Priklausomai nuo konteksto, „konkurencijos mokesčiais“ terminu neretai taip pat žymimi valstybių sprendimai ir kitose mokesčio bazės ir mokesčių mokėtojų judėjimą tarp valstybių tiesiogiai veikiančiose, mokesčių įstatymų funkcionalumą lemiančiose

srityse: juridinių asmenų ir kvazijuridinių darinių (investicinių fondų, patikų, partnerinių bendrijų ir pan.) steigimo, valdymo, veiklos reguliavimo, finansinės veiklos, finansų rinkų, bankininkystės, draudimo reglamentavimo, tarptautinio tarpinstitucinio bendradarbiavimo, tarpvalstybinio keitimosi informacija ir kt. Vis dėlto disertacijos ašimi yra visų pirma valstybių konkurencija mokesčiais, jos refleksijos nacionaliniame mokesčių teisiniame reguliavime, todėl minėti kiti šio tarptautinio fenomeno aspektai nagrinėjami tik tiek, kiek, autoriaus nuomone, kaip kontekstas yra būtina teisiniam valstybių konkuravimo mokestinėmis priemonėmis turiniui atskleisti ir įvertinti. Kartu pabrėžtina, kad tarptautinėje praktikoje kalbant apie konkurenciją mokesčiais visų pirma turimi omenyje tiesioginiai – pelno, pajamų, kapitalo (turto) – mokesčiai ir mobilioji šių mokesčių bazė. Todėl, neneigiant valstybių konkuravimo netiesioginiais mokesčiais (ir dėl jų) egzistavimo, jo poveikio atskirų valstybių fiskalinei politikai, konceptualūs tiesioginio ir netiesioginio apmokestinimo skirtumai ir netiesioginio apmokestinimo harmonizavimas ES lygmeniu lemia, kad valstybių konkurencija netiesioginiais mokesčiais sietina su kitokiais ekonominiais procesais, kitu politiniu kontekstu bei teisine baze, todėl disertacijoje plačiau nenagrinėjama.

Disertacijos tikslas ir uždaviniai. Pagrindinis disertacijos tikslas yra atlikti teisinį plataus tarpdisciplininio reiškinių – valstybių konkurencijos mokesčiais – tyrimą, ypač pabrėžiant teisinių jo aspektų ir teisinio požiūrio į procesus svarbą ir būtinybę; įvertinti, kaip šis globalus reiškinys paveikė teisinį mokesčių reguliavimą Lietuvoje, įvertinti jo konkurencingumą, pateikti siūlymų dėl tobulinimo krypčių ir galimų sprendimų.

Disertacijoje nagrinėjama nemažai teorinių ir praktinių klausimų, susijusių su teisiniais tarpvalstybinės konkurencijos mokesčiais aspektais, jos identifikavimu ir įtakomis nacionalinei Lietuvos mokesčių sistemai, todėl, siekiant užsibrėžtų tikslų, keliami tokie uždaviniai:

1. Apžvelgti svarbiausias tarpvalstybinės konkurencijos mokesčiais priežastis, prielaidas, esminius raidos aspektus ir padarinius, nurodyti tipinius šio reiškinio požymius ir suformuluoti galimą teisinį jo apibrėžimą.

2. Įvardyti ir apibūdinti svarbiausias šio reiškinio turinį sudarančias kategorijas ir elementus, būdingiausias teisinio reguliavimo modelius ir kriterijus, kuriais remiantis

konkurenciniu aspektu būtų galima teoriniu ir praktiniu lygmenimis analizuoti ir vertinti atskiros valstybės mokesčių sistemą.

3. Atriboti politinį, ekonominį ir teisinį konkurencijos mokesčiais vertinimus ir pateikti kriterijus, kurie padėtų vieną ar kitą valstybių pasirinktą konkuravimo mokesčiais ir dėl mokesčių formą ar konkretų teisinį sprendimą įvertinti ne tik kaip sąžiningą ar nesąžiningą, žalingą ar naudingą, bet ir kaip teisėtą ar neteisėtą.

4. Išnagrinėti svarbiausius galiojančius ir galiojusius Lietuvos mokesčių teisės aktus ir pabrėžti nuostatas, kurios galėtų būti priskiriamos prie konkurencijos mokesčiais elementų Lietuvos mokesčių sistemoje, atskleisti galimas jų atsiradimo priežastis, pateikti šių nuostatų teisinį įvertinimą.

5. Atsižvelgiant į geriausią užsienio valstybių praktiką, nacionalinę patirtį ir pasaulines reakcijas į patį reiškinį bei jo keliamus iššūkius tendencijas, pateikti siūlymų dėl reikalingiausių šalies mokesčių teisės aktų pakeitimų ir tolimesnių tobulinimo kryptių, siekiant didinti (ar bent išlaikyti) šalies mokestinį konkurencingumą, užtikrinti veiksmingą nacionalinės mokesčių bazės apsaugą ir nustatyto apmokestinimo įgyvendinimą.

Disertacijos naujumas ir aktualumas. Nagrinėjamos temos naujumą ir aktualumą visų pirma patvirtina koncentruoto teisinės valstybių konkurencijos mokesčiais tyrimo trūkumas Lietuvoje, taip pat pastarojo meto pasaulinių ekonominių ir finansinių krizių bei jų sukeltų viešųjų finansų problemų iššūkiai įvairių šalių vyriausybėms – būtinybė suvaldyti didžiulius viešųjų finansų deficitus, papildomai skatinti recesijos ar stagnacijos ištiktas ekonomikas, intensyviau varžytis dėl užsienio investicijų ir finansinio, net ir tiesiogiai šalyje neinvestuojamo, o tik tranzitu šalių teisine ir finansine infrastruktūra pervedamo kapitalo. Mokesčių svarbą, būtinumą šių procesų kontekste kovoti su konkurencingiausių „ofšorinių“ jurisdikcijų keliamomis fiskalinėmis rizikomis, patvirtina ir naujausios OECD ir ES Komisijos iniciatyvos. Mokesčių ir keitimosi mokestine informacija klausimai nuolat pabrėžiami įvairaus formato G grupės valstybių vadovų susitikimuose¹¹, kaip vieni iš svarbiausių įtraukiami tarp ES Komisijos bei mokesčių, maitų, audito ir kovos su sukčiavimu komisaro A. Šemetos prioritetų¹².

¹¹ Turima omenyje G7, G8 ir G20 formato didžiausias ekonomikas turinčių valstybių vadovų susitikimai. Pareiškimai prieinami per internetą: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/keydocuments.htm>>.

¹² Žr. <http://ec.europa.eu/commission_2010-2014/semeta/headlines/speeches/2010/11/speech_3011.pdf>.

Kartu atkreiptinas dėmesys į tai, kad įvairūs mokesčių įstatymų pakeitimai, vienais atvejais siūlomi siekiant finansų konsolidavimo, kitais – verslo skatinimo, nuo 2008 m. gruodžio nuolat yra Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Seimo darbotvarkėse. Netyla politikų, verslo atstovų, praktikų ir mokslininkų viešos diskusijos apie tai, kokie Lietuvoje turėtų būti mokesčiai, tačiau mokesčio konkurencingumo motyvas, tiesa, kartais paminimas kaip viena iš atitinkamų pakeitimų priežasčių, kol kas vartojamas gana retai. Dėl to gali būti „kaltas“ ir minėtas teorinio šio reiškinio apibrėžtumo bei globalių mokesčių reguliavimo tendencijų įtakos nacionalinei mokesčių sistemai suvokimo trūkumas. Bene svarbiausias šio darbo naujumo argumentas – išsamesnio teisinio valstybių konkuravimo mokesčiais tyrimo atsižvelgiant į Lietuvos perspektyvą stoka, išsamesnės Lietuvoje ir užsienio valstybėse galiojančio teisinio reguliavimo sąveikos analizės trūkumas. Darbe pateikiami konceptualaus pobūdžio motyvuoti sisteminiai pasiūlymai, kaip Lietuvos tiesioginių mokesčių reguliavimą ir jų administravimą galima būtų padaryti konkurencingesnį.

Tyrimo metodai ir šaltiniai. Darbe naudojami bene visi klasikiniai teisės mokslo ir mokslinio pažinimo metodai: lingvistinis, sisteminis, lyginamasis, istorinis, loginis, teleologinis, sociologinis, ir kt. Sprendžiant skirtingus autoriaus išsikeltus uždavinius, skirtinguose tyrimo etapuose (darbo dalyse) neišvengiamai daugiau remiamasi kuriuo nors vienu iš jų ar jų deriniu, tačiau išskirti vieną vyraujančią būtų sudėtinga.

Sprendžiant darbe užsibrėžtus uždavinius ir atsakant į išsikeltus klausimus, remiamasi pirmiausia teisės norminiais aktais (galiojančiais ir galiojusiais mokesčių įstatymais ir vyriausybės nutarimais, įsakymais ir kt.), Konstitucinio Teismo nutarimais, Lietuvos sudarytomis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis ir tarptautiniais keitimosi mokesčine informacija susitarimais. Tyrime taip pat pasitelkiami OECD parengti sutarčių modeliai ir komentarai, analizuojama tiesioginio apmokestinimo ir valstybės pagalbos teikimo klausimus reguliuojanti ES *acquis*, ypač daug dėmesio skiriant ES švelniajai teisei (angl. *soft law*) – ES Tarybos rezoliucijoms, ES Komisijos komunikatams, gairėms ir kt. Minėta švelnioji teisė, atsižvelgiant į ES ir valstybių narių kompetencijų balansą tiesioginių mokesčių srityje, jei ne tiesiogine teisine reikšme, tai bent gausumu ir apimamų klausimų įvairove nenusileidžia tradicinei teisei (direktyvoms ir reglamentams). Be to, vertinant, kaip šalies įsipareigojimai ES ir iš jų kylančios

prievolės plečia ar riboja galimybes nusistatyti konkurencingumui didinti skirtas apmokestinimo taisykles ar mokesčių bazės emigraciją ribojančias priemones, analizuojama ir aktuali Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika, kurioje aiškinama įsisteigimo ir kapitalo judėjimo laisvių ES apimtis bei galimi ribojimai.

Svarbus darbo šaltinis, atsižvelgiant į tiriamo objekto ypatumus, yra specialioji literatūra. Pirmiausia tai tarptautinių organizacijų ir jų institucijų – OECD, Tarptautinio valiutos fondo, Europos Komisijos ir kt., – studijos ir tyrimai, taip pat valstybių konkurencijos mokesčiais, mokesčių vengimo ir slėpimo procesų inspiruoti projektai, iš kurių vėlgi paminėtini OECD *Harmful tax competition. An emerging global issue* ir vėlesnės pažangos ataskaitos, ES Verslo apmokestinimo elgesio kodekso grupės ataskaitos ES Tarybai. Be to, darbe remiamasi jau minėtomis užsienio (W. Schon, R. Teather, G. Meussen, F. Vanistendael, L. Cerioni, D. Mitchell ir kt.) ir Lietuvos mokslininkų studijomis, monografijomis, straipsniais, komentarais ir ataskaitomis, pateiktomis atstovaujant skirtingiems požiūriams į valstybių konkurencijos mokesčiais priešastis, procesus ir padarinius. Atsižvelgta taip pat į ekonominių konkurencijos mokesčiais studijų išvadas. Aptariant ir vertinant Lietuvos tiesioginių mokesčių reguliavimą iš konkurencingumo perspektyvos, be paties galiojančio ir galiojusio teisinio reguliavimo, svarbiu šaltiniu laikytini ir atitinkamų įstatymų projektų aiškinamieji raštai. Kaip informacijos apie užsienio valstybių mokesčių sistemas, jose taikomus specifines, darbo temai reikšmingas teisinio reguliavimo nuostatas šaltiniai (be tų konkrečių šalių norminių teisės aktų) naudojami ir Europos Komisijos Muitų ir mokesčių generalinio direktorato interneto svetainės duomenų bazė, taip pat Tarptautinio fiskalinės dokumentacijos biuro (IBFD) interneto portale pateikiama informacija, paaiškinimai, komentarai.

Darbe nemažai dėmesio skiriama ir esamų bei buvusių pasaulio politinių lyderių (B. Obama, N. Sarkozy, A. Merkel ir kt.) pasisakymams valstybių konkurencijos mokesčiais, mokesčių vengimo ir slėpimo, žemų mokesčių („ofšorinių“) jurisdikcijų, banko paslapčių apsaugos klausimais. Tyrimui aktuali ir užsienio periodinės spaudos – *The Economist*, *The Guardian*, *International Herald Tribune* ir kt. – publikacijose mokesčių, ypač tarptautinio apmokestinimo, klausimais, interneto portaluose skelbiama informacija, analitinės publikacijos ir vertinimai apie aktualiausius mokesčių politikos

sprendimus įvairiose valstybėse, stambiausių tarptautinių kompanijų mokestiniais motyvais priimtus verslo sprendimus, mokesčių optimizavimo, vengimo ir slėpimo atvejus.

Ginami teiginiai. Atsižvelgiant į pagrindinį tikslą ir jam pasiekti suformuluotus uždavinius, disertacijoje siekta patvirtinti arba paneigti, kad:

1. Valstybių konkurencija mokesčiais yra ne vien politinių ekonominių matais matuojamų procesų visuma, bet ir konkrečias teises formas turintis reiškinys. Spontaniškai ar tikslingai ir sistemingai sukurtų, atitinkamą politinę valią įgyvendinančių teisių formų visuma – vienas iš objektyviausių valstybių siekio, galimybių ir pastangų konkuruoti dėl mobilaus kapitalo, mokesčių mokėtojų ir jų sukuriamos mokesčių bazės matas.

2. Valstybių veiksmai ir sprendimai konkuruojant mokesčiais ir dėl mokesčių yra taip pat ir teisinio vertinimo objektas, nes naudojamos priemonės ne tik forma, bet ir turiniu yra subordinuotos tam tikrai teisei tvarkai, turi atitikti atitinkamus teisinius kriterijus ir gali būti įvertintos kaip teisėti arba neteisėti. Valstybių konkurencijos mokesčiais teises ribas visų pirma nustato kiekvienos valstybės nacionalinė teisė, taip pat naudojantis turimu suverenitetu priimti tarptautiniai įsipareigojimai bei pastarųjų pagrindu nustatyti įpareigojimai ir, kalbant apie realų pasirinkto reguliavimo veiksmingumą, net kitų valstybių teisinis reguliavimas.

3. Globalūs konkurenciniai procesai daro tiesioginę įtaką ir Lietuvos mokesčių politiką formuojantiems teisės aktus leidžiančių bei juos įgyvendinančių institucijų sprendimams, taigi ir Lietuvos mokesčių teisinio reguliavimo turiniui bei mokesčių administravimo praktikai. Lietuvos mokesčių teisės aktuose buvo ir esama nuostatų, kurios skirtos (*a priori* nevertinant jų veiksmingumo) mobiliai mokesčio bazei iš užsienio pritraukti bei nacionalinės mokesčio bazės emigracijai riboti, be to, konkurenciniai procesai mokėtojams atveria verslo ir mokesčių planavimo bei optimizavimo galimybes, kurios atsispindi ir mokesčių administratoriaus praktikoje aiškinant mokesčių teisės aktus, šviečiant, konsultuojant ir kontroliuojant mokesčių mokėtojus.

4. Lietuvos mokesčių teisės aktuose vyrauja stereotipinis, konservatyvus reguliavimas, dažnai atsiliekiama nuo verslo modelių plėtros ir kaitos, nepakankamai

išsamiai analizuojama ir vertinama naujausia užsienio valstybių praktika, jau išbandyti ir išstobulinti mobiliojo kapitalo apmokestinimo ir nacionalinės mokesčių bazės apsaugos mechanizmai. Tarptautinio apmokestinimo aspektai Lietuvoje yra be reikalo nuvertinami, visą dėmesį skiriant neretai net ne patiems svarbiausiems ir produktyviausiems vidaus apmokestinimo klausimams, ir apsiribojant vien dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis bei mechanišku ES teisės perkėlimu.

Pagrindinės išvados. Apibendrinamas atliktą tyrimą, išnagrinėtus norminius, mokslinius, viešosios informacijos šaltinius, užsienio praktiką ir subjektyvias įžvalgas, autorius darbe daro tokias pagrindines išvadas:

1. Valstybių konkurencija mokesčiais gali ir turi būti ne tik ekonomistų, bet ir teisininkų nagrinėjimo objektas: iš teisinės perspektyvos būtina tirti ir vertinti skirtingų valstybių mokesčių sistemų ir atskirų jų elementų sąveiką, tarptautinių norminių dokumentų (dvišalių ir daugiašalių sutarčių, ES *acquis*) įtaką nacionalinės mokesčių sistemos konkurencingumui bei šalies suverenitetui apmokestinimo srityje, galimybėms ne tik *de jure*, bet ir *de facto* turėti savus tiesioginių mokesčių tikslus bei juos pasiekti.

2. Istoriskai nusistovėjusi išimtinai fiskalinė tiesioginių mokesčių funkcija intensyvios globalizacijos sąlygomis neišvengiamai kinta ir šie mokesčiai dažnai naudojami ne tik kaip tiesioginė pajamų generavimo, bet ir kaip ekonominio ir finansinio aktyvumo, pridėtinės vertės kūrimo stimuliavimo priemonė. Tokie pokyčiai lemia, kad politikams ir ekonomistams modeliuojant, kokie šalies tiesioginiai mokesčiai turėtų būti, vis svarbesnis vaidmuo tenka (Lietuvoje – turėtų tekti) ir teisininkams, ne tik sprendžiant dėl to, kokią teisinę formą sprendimai dėl mokesčių reguliavimo galėtų ar turėtų turėti, bet ir modeliuojant jų turinį, šių sprendimų realizavimo būdus, pritaikant juos tarptautiniam reguliaciniam kontekstui.

3. Valstybių konkurencija mokesčiais yra ne tik šalių ir integruotų jų grupių (kokia yra ES) pastangos savo mokestinę jurisdikciją praktiškai realizuoti taip, kad taptų patraukliomis ir patogiomis tiek tiesioginėms nerezidentų investicijoms, tiek ir jų teisinę ir finansinę infrastruktūrą pasirinkusiems tarptautiniams kapitalo srautams (konkurencija mokesčiais), bet ir bandymai užsitikrinti kuo platesnes galimybes maksimaliai efektyviai realizuoti turimą mokestinę jurisdikciją savo mokesčių mokėtojų ir jų disponuojamų mokesčių objektų, turimos mokesčių bazės atžvilgiu (konkurencija dėl mokesčių).

Pastarieji procesai vyksta nustatant administracinio pobūdžio ribojimus, draudimus, įpareigojimus, padidintą apmokestinimą, kurie skirti sumažinti konkuruojančių šalių mokesčių sistemų ir jų suteikiamo juridikcinio prieglobsčio patrauklumą iš šalies realiai ar tik formaliai migruoti linkusiems ir galimybių turintiems mokėtojams, mokesčio objektams (bazei), taip pat siekiant užsitikrinti maksimalų mokesčius apskaičiuoti ir mokesčių įstatymus įgyvendinti reikalingos informacijos prieinamumą.

4. Baziniu valstybių konkuravimo mokesčiais procesų tyrimo elementu (objektu) reikėtų laikyti ne atskirus tiesioginių mokesčių srities norminius teisės aktus, jų straipsnius, nuostatas ar individualias teisės normas, o preferencinius apmokestinimo režimus (arba mokesčines priemones) – tam tikriems mokėtojams, mokesčio objektams ar atitinkamai daliai jų apmokestinamosios vertės (mokesčio bazės), atskiroms veiklos rūšims ar ūkinėms operacijoms taikomą apmokestinimo taisyklių visumą, sukuriančią tiems mokėtojams, mokesčio objektams ar atitinkamai daliai jų apmokestinamosios vertės (mokesčio bazės), atskiroms veiklos rūšims ar ūkinėms operacijoms palankesnes, patrauklesnes ir lankstesnes apmokestinimo sąlygas (lyginant su bendrosiomis, taikomomis toje šalyje ar integruotoje ir nuo trečiųjų šalių teisinėmis, politinėmis ir ekonominėmis priemonėmis atribotoje šalių grupėje (kaip ES)). Preferenciniai apmokestinimo režimai savo esme (determinuojančiu požymiu) itin artimi ir daugeliu atveju sutampa su tuo, kas Mokesčių administravimo įstatyme įvardijama kaip mokesčio lengvata, tačiau kaip ne kiekviena mokesčio lengvata yra konkurencinė mokesčinė priemonė, taip ir specialūs, pirmiausia užsieniečiams, veiklai užsienyje, užsienio kilmės mokesčio objektams aktualūs mokesčiai režimai nebūtinai yra siekis sukurti ar sukurti kokį nors lengvatinį apmokestinimą (o tik, pavyzdžiui, pašalina dvigubą apmokestinimą). Be to neatskiriama valstybių konkuravimo mokesčiais ir dėl mokesčių procesų dalimi yra ir nacionalinės mokesčių bazės apsaugos, kovos su tarptautinį elementą turinčiais mokesčių vengimo bei slėpimo mechanizmais priemonės – kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklės, operacijų su neapmokestinamosiomis bendrovėmis ribojimai, ūkinių operacijų ekonominio turinio, verslo logikos ir tikslų testai, pajamų ir išmokų perkvalifikavimo taisyklės, informacijos apie rezidentų užsienyje gaunamas pajamas rinkimo bei tarptautinių mainų mechanizmai ir pan.

5. Valstybių konkurencija mokesčiais yra daugialypis, tarpdisciplininis reiškinys, dėl to giluminei jo teisinei analizei, galiojančio tiesioginių mokesčių reguliavimo tikslingumo, efektyvumo, mokestinių režimų tikslų ir jų pasekmių ryšio objektyviam įvertinimui svarbus ir kuo platesnis su šiuo reiškiniu susijusių mikroekonominių ir makroekonominių procesų suvokimas. Mobilaus kapitalo, kilnojamo materialaus ir nematerialaus turto savininkai ir valdytojai, su konkrečia geografinė vieta nesusietos veiklos vykdytojai ir kiti lengvai perkeliama apmokestinimo objektais (t. y. ir mokesčių baze) disponuojantys mokesčių mokėtojai turi vis daugiau galimybių patys rinktis mokestinę jurisdikciją, todėl valstybių individualiai pasirenkami apmokestinimo sprendimai, taikomas teisinis reguliavimas nebėra neišvengiamybė. Išsamus tokių pasirinkimų ekonominių motyvų, tikslų ir priežasčių suvokimas, kuo tikslesnis mokesčių „toleravimo“ ribos nustatymas skirtingų mokėtojų grupių, apmokestinimo objektų, veiklos atžvilgiu yra *conditio sine qua non* ne tik užtikrinant šalies mokesčių sistemos patrauklumą tarptautinio verslo struktūroms, atskiriems mokesčių mokėtojams, kapitalo srautams, bet ir leidžia tiksliau modeliuoti mokesčių bazės apsaugos nuo dirbtinės (fiktyviosios, formaliosios) migracijos instrumentus, padeda išvengti nepagrįstų, nebūtinų ir neefektyvių ribojimų.

6. Bendro tarptautinio politinio valstybių konkurencijos mokesčiais konteksto ir konkrečių politinių susitarimų, dažnai virstančių tarptautinio papročio užuomazgomis ar net švelniąja teise, ištakų, tikslų ir turinio analizė, suvokimas ir įvertinimas šaliai yra svarbūs tiek renkantis bendrąsias mokesčių politikos kryptis, tiek ir formuojant konkretų nacionalinio mokesčių teisinio reguliavimo turinį. Būtent politiniai motyvai ir argumentai paprastai yra pirminis ir pagrindinis valstybių mokesčių sistemų ir apskritai reguliacinės aplinkos tarpusavio (t. y. tarpvalstybinio) vertinimo, šalių skirstymo į įvairius sąrašus ir grupes matas, protekcinų teisinių priemonių taikymo prielaida ir pagrindas.

7. Pati mokesčių prigimtis, jų reguliavimo specifika, mokestinių ir kitų (civilinių, administracinių, finansų ir kt.) teisinių santykių sąveikos ir tarpusavio santykio pobūdis lemia, kad apmokestinimo teisinis reglamentavimas, jo veikimas ir efektyvumas susijęs ir net priklausomas nuo tiesiogiai atitinkamą ūkinę, finansinę veiklą, ekonominius procesus ir kitų sričių visuomeninius santykius reguliuojančių kitų teisės šakų, poškakių ir

institutų normų. Apmokestinimo teisinio reguliavimo (ypač susijusio su tarptautine finansine veikla) efektyvumas ir funkcionalumas (tiek to, kuriuo siekiama skatinti, tiek to, kurio ribojama) labai dažnai tiesiogiai lemiamas tiems konkrečioms visuomeniniams, ekonominiams santykiams taikomo „bazinio“ teisinio reguliavimo, t. y. įmonių teisės, kolektyvinio investavimo subjektų steigimo ir veikimo, draudimo, bankų ir kitos finansinės veiklos, net laivybos ar aviacijos. Konkurencinga, tinkamai funkcionuojanti, keliamus tikslus pasiekti įgali apmokestinimo taisyklių sistema turi derėti ne tik su kitu toje šalyje galiojančiu teisiniu reguliavimu, bet ir gebėti prisitaikyti prie kitose šalyse (ir, atitinkamai, kitoje teisės tradicijoje) egzistuojančių ir veikiančių daiktinės ir prievolių teisės institutų, galimų kurti juridinių veiklos formų.

8. Konkurencingą ir užsienio kapitalo srautams patrauklią mokesčių sistemą ir reguliacinę aplinką siekianti turėti valstybė, nustatydamą jos jurisdikcijoje esančios mokesstinės ir kitos verslo informacijos apyvartos ir prieinamumo taisykles (tiek institucijoms, įskaitant ir užsienio valstybių, tiek ir viešo), turi kruopščiai įvertinti viešojo ir privataus (verslo) intereso santykį ir rasti deramą jų pusiausvyrą: nekvestionuotina būtinybė užtikrinti skaidrumą ir užkirsti kelią nusikalstamoms veikoms ir kitiems teisės pažeidimams, vykdyti tarptautinius šalies įsipareigojimus dėl keitimosi informacija, taip pat piktnaudžiavimų, manipuliacijų ir kitokių grėsmę viešiesiems interesams keliančių veiksmų prevencija neturi besąlygiškai paneigti verslo poreikio ir teisių į tam tikrą konfidencialumo lygį, informacijos apie jų verslo struktūras, veiklos modelius ar net turimą nuosavybę prieinamumo ribojimus (jei ne kompetentingoms valdžios institucijoms, tai bent plačiajai visuomenei ir konkurentams).

9. Suverenūs valstybių sprendimai konkuruojant tiesioginiais mokesčiais, formalizuojami konkrečiomis teisės normomis ir realizuojami įgaliotų valstybės institucijų administracine praktika, privalo paklusti ne tik pačios šalies vidinei tvarkai, bendriesiems, konstituciniams ir specialiesiems konkrečios srities principams (pirmiausia ir daugiausia įtakojantiems šių sprendimų formalizavimo būdą ir tvarką), bet ir teisinio reguliavimo turinį *a priori* formuojančioms tarptautinėms taisyklėms (dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartims (toliau – DAIS), ES tiesioginio apmokestinimo direktyvoms), ir net toms, kurios tiesiogiai su pelno ar pajamų apmokestinimu gali būti (ar atrodyti) visai nesusijusios: ES sutarčių nuostatoms, įtvirtinančioms pagrindines

bendrosios rinkos laisves, valstybės pagalbos teikimą ES reguliuojančioms taisyklėms, dvišalėms investicijų apsaugos sutartims, įvairioms tarptautinės privatinės teisės konvencijoms verslo reguliavimo srityje ir kt. Dėl to diskusijose dėl mokesčių teisinio reguliavimo, ieškant naujų konkurencingų sprendimų tarptautinio apmokestinimo srityje ir atsakymų į kitų šalių keliamus iššūkius efektyviai nacionalinės mokesčių sistemos funkcionavimui, svarbios yra ne tik mokesčių teisės specialistų, bet ir tarptautinės privatinės, ES ir net tarptautinės viešosios teisės praktikų ir akademikų įžvalgos bei vertinimai.

10. Be abejonės svarbiausiu ir plačiausiu išoriniu Lietuvos suverenitetą tiesioginio apmokestinimo srityje įtakančiu ir ribojančiu veiksniu yra ES *acquis*, nepaisant to, kad ES kompetencija tiesioginių mokesčių klausimais yra tik subsidiari ir reikalauja vienbalsiškumo. Kiekviena iš ES narių (taigi ir Lietuva) formaliai turi visas galimybes užsitikrinti, kad naujos suverenitetą tiesioginių mokesčių srityje įtakančios ES teisės normos maksimaliai atitiktų ir jos interesus, o jų neatitinkančios – šaliai netaptų privalomomis, tačiau dėl tos pačios priežasties ir jau galiojantis šalims privalomas ir jų tiesioginiams mokesčiams aktualus ES teisinis kontekstas (pirminė ir antrinė teisė) taip pat gali būti pakeista tik vienbalsiu narių sutarimu¹³. Nuosekliai besivystanti ir nuolat kintančiam socialiniam bei ekonominiam kontekstui ES teisyne nuostatas pritaikanti Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika, jos gausa, tendencijos bei valstybių narių reakcijos gan aiškiai rodo, kad šio teisinio reguliavimo tikroji reikšmė, įtaka šalių suverenitetui tiesioginių mokesčių srityje ir galimybėms jais konkuruoti apimtis vis dar nėra pilnai suvokta ir įvertinta. Iš diskusijų dėl jau priimtų tiesioginių mokesčių direktyvų ir naujų iniciatyvų istorijos, tokiu pat politiniu konsensu grindžiamos (tačiau mažiau formaliai įpareigojančios) švelniosios teisės vaidmens didėjimo matyti ES vis dar (nepaisant labai gilios ekonominės integracijos) tvirtos mokestinio „separatizmo“ ir individualizmo tendencijos, prioritetas ne gilesnei integracijai ir valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų harmonizavimui, o konkurencinei atmosferai kur kas draugiškesniam koordinavimui.

11. DAIS jau nebėra tik apmokestinimo teisių tam tikros bendros, jurisdikcijų „susikirtime“ sukurtos mokesčių bazės atžvilgiu pasidalinimo instrumentas, praktiškai

¹³ Išstojimo iš ES galimybių šiuo atveju net nevertinant.

reikšmingas tik konkrečioms susitariančioms šalims, jų rezidentams. Visos pasaulyje sudarytos DAIS *de facto* sudaro tam tikrą valstybių mokestinių jurisdikcijų žemėlapi, matricą, kuria naudodamiesi kone visų šalių mokesčių mokėtojai turi galimybes rinktis ekonominės naudos akumuliacijos jurisdikcijas, kapitalo srautus gali nukreipinėti jiems palankiausiomis kryptimis, kurti struktūras ir organizuoti veiklą taip, kad jos būtų juridikiškai nepasiekiamos tikrųjų atitinkamos naudos gavėjų ir savininkų rezidavimo valstybėms. Taip apmokestinimo teisių paskirstymo, dvigubo apmokestinimo eliminavimo priemonė šiuolaikinio tarptautinio verslo išnaudojama kaip skirtingų šalių mokestinių jurisdikcijų „demarkacinės linijos“ ir priemonė savarankiškai rinktis apmokestinimą.

12. Konkuravimas mokesčiais niekada nebuvo tarp aiškių, akcentuotų Lietuvos mokesčių politikos prioritetų, o absoliuti dauguma iš Lietuvoje taikytų ir taikomų preferencinių mokestinių priemonių visų pirma orientuotos į realiosios veiklos šalyje ir tiesioginių investicijų skatinimą, pozicijuotos tik kaip papildoma priemonė šalia kitų užsienio investuotojams patrauklių šalies bruožų (pigios ir kvalifikuotos darbo jėgos, išvystytos infrastruktūros, patogios geografinės padėties ir pan.). Specialūs apmokestinimo režimai kaip galima savarankiška tarptautinės ekonominės ir finansinės veiklos, tarptautinių kapitalo srautų traukos priemonė praktiškai nepanaudojami ir net vienu konkurencingiausių šalies mokesčių sistemos elementų laikytinas bendrasis holdinginėms bendrovėms taikomas mokestinis režimas (gaunamų ir išmokamų dividendų apmokestinimas, akcijų vertės padidėjimo apmokestinimas, palūkanų bei honorarų apmokestinimas) vertintinas labiau kaip mėginimas prisitaikyti prie tarptautinių tendencijų, neatsitikti nuo populiariausių holdinginių jurisdikcijų, sukuriant bent minimalias jų siūlomas sąlygas, nei bandymas į jas lygiuotis ar su jomis konkuruoti. Be to, tiek Pelno mokesčio įstatymas, tiek Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas nėra pritaikyti tinkamai „atpažinti“ ir mokesčių tikslais kvalifikuoti tokių kitose valstybėse galimų steigti juridinių struktūrų kaip patikos, mokesčių tikslais permatomos bendrijos ar bendrovės, profesionaliems ir neprofesionaliems investuotojams skirti investiciniai fondai ir investicinės bendrovės, kas dažnai sukuria dvigubo apmokestinimo arba dvigubo neapmokestinimo situacijas, o tai vienais atvejais apsunkena galimybes

Lietuvoje įsteigtus darinius panaudoti įvairiose tarptautinėse verslo struktūrose, kitais atvejais – labai supaprastina mokesčių bazės išskėlimą į užsienį.

13. Mokesčių reguliavimo, galiojančios teisinės bazės ir mokėjimo tvarkos keitimo, pakeistų taisyklių įsigaliojimo bei taikymo tradicija nuo pat valstybingumo atkūrimo Lietuvoje pakankamai chaotiška, nestabili, teisinio tikrumo ne tik mokesčių mokėtojams, bet ir mokesčių administratoriui negarantuojanti ir konkurencingumo aspektais vertintina kaip aiškiai negatyvi, nesudaranti prielaidų ilgalaikėms tarptautinio verslo struktūroms ir planavimui. Lietuvoje galime stebėti valstybės intereso bei poreikio atlikti atitinkamus mokesčių įstatymų pakeitimus suabsoliutinimą ir nepakankamą mokesčių mokėtojų, verslo interesų ir stabilumo, nuspėjamumo, nuoseklumo poreikio suvokimą, įvertinimą, kartais gal net jų ignoravimą. Atsižvelgiant į tai, kad verslas savo mokesčius kaip ir kitas sąnaudas planuoja, finansinius srautus balansuoja ir konkuravimo rinkoje strategijas dėlioja konkrečius reguliacinio *status quo* sąlygomis, bet kokie staigūs (ir ypač retrospektyvaus pobūdžio) apmokestinimo teisinio reguliavimo pakeitimai, net jei apmokestinimas dėl to realiai gali ir sumažėti (ne tik konkrečiam mokėtojui, bet tuo pačiu ir jo konkurentams), dažnai yra blogiau už galbūt šiek tiek mažiau palankų, tačiau stabilų, nuspėjamą ir nuosekliai pagal iš anksto žinomas taisykles evoliucionuojantį mokesčių teisinį reguliavimą.