

VILNIAUS UNIVERSITETAS
TEISĖS FAKULTETAS
KONSTITUCINĖS IR ADMINISTRACINĖS TEISĖS KATEDRA

Dieninio skyriaus
V kurso III grupės
finansų ir mokesčių teisės šakos
studentės Rūtos Kazickaitės
(studijų knygelės Nr.0213023)

Magistro darbas

**Tiesioginių mokesčių teisinis reguliavimas Europos
Sąjungoje**

Darbo vadovas: as. J. Saladžius

Darbo recenzentas: prof. hab. dr. V. Vaškeļaitis

Vilnius,
2007

TURINYS

Ivadas	2
1 ES tiesioginių mokesčių harmonizavimo proceso esmė.....	4
1.1 Harmonizavimo proceso prigimtis.....	5
1.2 ES tiesioginių mokesčių harmonizavimo priežastys ir tikslai.....	9
1.3 ES tiesioginių mokesčių harmonizavimo pagrindai.....	10
1.4 ES tiesioginių mokesčių harmonizavimo metodai dvigubo apmokestinimo vengimo srityje.....	12
2 ES tiesioginių mokesčių harmonizavimas.....	15
2.1 Pirmasis etapas nuo 1962 m. iki 1990 m. – nesėkmingų pasiūlymų teikimas.....	15
2.2 Antrasis etapas – pirmieji realaus harmonizavimo žingsniai ir išsamūs tyrimai.....	18
2.3 Trečiasis etapas – švelnioji teisė ir negatyvus reguliavimas.....	20
2.4 Perspektyvos ES tiesioginio apmokestinimo srityje.....	24
3 Tiesioginių mokesčių materialusis reguliavimas ES.....	27
3.1 Įmonių pelno apmokestinimas.....	27
3.1.1 Dukterinės įmonės dividendų, išmokamų motininėms bendrovėms, apmokestinimas.....	28
3.1.2 Įmonių reorganizavimo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis apmokestinimas.....	37
3.1.3 Palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimų apmokestinimas.....	47
3.1.4 Dvigubo apmokestinimo išvengimo procedūra.....	53
3.2 Fizinėms asmenų pajamų apmokestinimas.....	57
Išvados	61
I Priedas	63
II Priedas	64
Literatūros sąrašas	65
<i>Santrauka</i>	72
<i>Summary</i>	73

Ivadas

Bendros ekonominės erdvės, įgalinančios laisvą prekių, paslaugų, kapitalo ir asmenų judėjimą, užtikrinančios konkurencingas sąlygas, sukūrimas laikytinas vienu iš pagrindinių Europos Sąjungos (toliau – ir ES, EB, Bendrija) steigimo tikslų. Bendros rinkos sukūrimas reikalauja bet kokių kliūčių, įskaitant ir fiskalines, trukdančių minėtų keturių laisvių judėjimui, šalinimo. Valstybių narių integracijai pasiekti būtinas atskirų valstybių nacionalinių taisyklių derinimas įvairiose srityse, ypač fundamentaliose, viena iš kurių – mokesčiai. Mokesčiai yra pagrindinis šalies pajamų šaltinis (sudarantis net virš 50% šalies bendrojo vidaus produkto – žr. *I Priedą*), leidžiantis valstybėms finansuoti savo politiką ir tokiu būdu užtikrinantis jų suverenitetą.

Mokesčių politika Europos Sąjungoje reiškiasi kaip specifinės, tarpusavyje susijusios, papildančios viena kitą valstybės bendros finansų politikos vidutinei ir ilgalaikiai perspektyvai vykdymo priemonės [33]. Europos Sąjungoje mokesčių politika yra valstybių narių kompetencijoje, todėl pačios Europos veiksmai tėra papildomi (subsidiarūs): jų tikslas yra derinti nacionalines apmokestinimo sistemas tiek tarpusavyje, tiek atsižvelgiant į Europos Bendrijos steigimo sutartyje (toliau – Steigimo sutartis) numatytus tikslus. Mokestiniai klausimai ES-je reguliuojami dviem būdais: pozityviu (tiesioginių įpareigojimų pakeisti nacionalinius teisės aktus valstybėms narėms nustatymas, sukeltis intervencinį poveikį) ir negatyviu (įvairių draudimų įtvirtinimas, atspindintis liberalizavimo tendencijas). Pozityviųjų ir negatyviųjų taisyklių visuma sudaro ES mokesčių teisę, kuri yra laikytina ES finansų teisės dalimi, priskiriama materialinei Bendrijos teisei. ES mokesčių teisė apima įprastas mokesčių rūšis, išskiriamas priklausomai nuo apmokestinimo objekto ir mokėtojo bei valstybės savitarpio santykių. Netiesioginio apmokestinimo reguliavimas daugiau pagrįstas pozityviais nurodymais, įtvirtinamais direktyvose, reglamentuose, kadangi netiesioginiai mokesčiai (pridėtinės vertės mokestis, akcizai) tiesiogiai veikia prekių ir paslaugų judėjimą Bendrijoje. Tiesioginis apmokestinimas, apimantis visus fizinių asmenų pajamų mokesčius ir juridinių asmenų pelno mokesčius (pajamų mokestį, pelno mokestį, nekilnojamojo turto mokestį ir daugumą vietinių mokesčių), vieningą rinką veikia menkliau. Tačiau jokių būdu negalima eliminuoti tiesioginių mokesčių poveikio Bendrijos kūrimui ir stiprinimui, ypač kapitalo judėjimo atžvilgiu. Kontraversiška valstybių narių tiesioginių mokesčių įtaka Sąjungai reikalauja ypatingo dėmesio, istorinės analizės, specifinio reguliavimo pagrindimo, ypač atsižvelgiant į tai, jog Steigimo sutartyje tiesioginių mokesčių sąvoka nėra įtvirtinta, nepateikiama ir jokių nuorodų. ES tiesioginio apmokestinimo reguliavimo analizė, kuri bus

pateikta šiame darbe, turėtų padėti suvokti šios srities nacionalinio bei tarptautinio lygmens koreliaciją bei ES institucijų galimybes įtakoti šią sritį.

Magistro darbo objektas – tiesioginių mokesčių harmonizavimo proceso esmė, jo pagrindimas, taikytini metodai, istorinė eiga, ateities perspektyvos bei dabartiniai pasiekimai, kurie sudaro materialinę ES tiesioginio apmokestinimo reguliavimo bazę.

Magistro darbo tikslas – išsiaiškinti, ar harmonizavimo kelias atitinka tiesioginių mokesčių prigimties nulemtas savybes, ar yra tinkamas būdas pasiekti Steigimo sutartyje keliamiems ES integracijos tikslams tiesioginio apmokestinimo srityje, taip pat nustatyti Bendrijos vykdomos tiesioginių mokesčių politikos raidą, numatomas reguliavimo kryptis bei pateikti išsamią dabartinio reguliavimo analizę.

Magistro darbo metodai – pagrindą sudarys sisteminis (įvairių šaltinių analizavimas bendrame kontekste), istorinis (teisėkūros pasiekimų chronologinė apžvalga) bei loginis metodas (analizės išvadų pateikimas), tačiau remiamasi bus ir kitais metodais, pvz., lyginamuoju (pateikiant valstybių narių nacionalinio reguliavimo pavyzdžius), statistiniu (pritaikant statistinių tyrimų duomenis).

Naudojami šaltiniai – paties harmonizavimo proceso apibrėžimui bus naudojami įvairių mokslininkų darbai (doktrina), ypatingas dėmesys skiriamas žymių finansų specialistų Terra ir Wattel publikacijoms, taip pat bus analizuojami teisės aktai: Europos Komisijos (toliau – ir EK, Komisija) teikiami pasiūlymai, komunikatai, rekomendacijos, mokestinių dokumentų paketai, ypatingai akcentuojamos Europos Tarybos (toliau – ir ET, Taryba) priimtose direktyvos bei Europos Teisingumo Teismo (toliau – ir ETT, Teismas) sprendimai.

Magistro darbo temos originalumas ir naujumas – ES tiesioginio apmokestinimo srities problematika bus nagrinėjama tiesioginių mokesčių harmonizacijos aspektu. ES politika tiesioginių mokesčių srityje apibrėžiama harmonizacijos proceso esmės, kurios suvokimas suteikia aiškumo ateities perspektyvų kontekste. Esamo reguliavimo analizė, pateikiama kartu su ištakomis bei būsimais pasiūlymais, padeda visą sistemą suvokti nuosekliai. Darbe atsižvelgiama į naujausius priimtus dokumentus bei įvairius pasiūlymus, kurie tik vėliau gali materializuotis į privalomo pobūdžio teisės aktus.

Magistro darbo temos aktualumas - tai dinamiška sritis, liečianti ir Lietuvą; joje nuolat susiduriama su reguliavimo pakeitimais, naujomis reguliavimo apimtimis, kurios iš esmės paveikia valstybių narių teisinės sistemas. Dėl galimų prieštaringų teisinių pasekmių ES ir atskiroms valstybėms itin svarbu suvokti įvairius šios srities aspektus.

Magistro darbo struktūra – temai atskleisti pasirinkta trijų pagrindinių dalių struktūra: pirmojoje aptariami bendrieji reiškinių bruožai; antrojoje - istorinė eiga bei

tendencijos; trečiojoje - pozityvaus reguliavimo pasiekimai, jų analizė. Kiekviena iš šių dalių dar skirstoma į skyrius, o trečioji – ir į skirsnius.

1 ES tiesioginių mokesčių harmonizavimo proceso esmė

Rinkos funkcionavimui ir savireguliacijai svarbi konkurencija. Konkurencija ekonominiu požiūriu suprantama – kaip tinkamiausias ribotų išteklių paskirstymo būdas, siekiant patenkinti neribotus poreikius ir užtikrinti ūkio subjektų galimybę sėkmingai veikti rinkoje [57]. Konkurencija skatina inovacijas, žemesnes kainas bei aukštesnės kokybės aptarnavimą. Visa tai pritaikoma ir mokesčių srityje, kur mokesčių mokėtojas yra vartotojas, o vykdomosios valdžios atstovams uždedama pareiga imtis tinkamų apmokestinimo priemonių ekonominės veiklos palaikymui ir plėtrai šalyse. Dažnai teigiama, kad konkurencija mokesčių srityje turi teigiamą poveikį, nes neleidžia vyriausybėms taikyti labai didelių mokesčių tarifų, trukdančių ekonomikos vystimuisi, be to, padeda išsaugoti apmokestinimo įvairovę atsižvelgiant į skirtingų mokesčio objektų ypatumus. Konkurencija mokesčių srityje skatina mokesčių tarifų mažinimą, pavyzdžiui, Didžiojoje Britanijoje fizinių asmenų pajamų mokestis nuo 1980 m. iki 2000 m. buvo sumažintas 43 procentais (nuo 83% iki 40%) [48]. Taigi valdžių tarpusavio konkurencija mokesčiais yra naudinga gyventojams, nes sukuria gana efektyvią apsaugą nuo per didelių mokesčių ir galimybės piktnaudžiauti savo valdančiąja pozicija. Tačiau negalima šio reiškinio vertinti vienpusiškai, nes skirtingos mokesčių taisyklės gali būti žalingos laisvam kapitalo, žmonių ir prekių judėjimui, kadangi ekonominės veiklos vykdymas didele dalimi priklauso nuo apmokestinimo ypatumų: verslininkai renkasi tas valstybes, kuriose mažiausiomis sąnaudomis galima gauti maksimalų pelną. Pajamų apmokestinimas veikia ir fizinių asmenų migraciją, nes žmonės renkasi palankiausias gyventi valstybes, dėl ko pirmosios šalys netenka didelių biudžeto pajamų.

Taigi siekiant vieningos rinkos tinkamo veikimo, pagrįsto neiškreiptos konkurencijos buvimu, būtina pasirinkti teisinio reguliavimo būdą, užtikrinantį mokesčių neutralumą, kliūčių judėjimui tarp valstybių narių šalinimą, kuris, beje, turi būti suderinamas ir su valstybių ekonomiais bei socialiniais poreikiais, prerogatyvomis bei ES tikslais.

Atsižvelgiant į skirtingas ekonomines, kultūrinės, istorines, geografines valstybių sanklodas, reikėtų pripažinti, kad apmokestinimo sistemų įvairumas yra pagrįstas ir net negalima tikėtis jų vienodumo. Kai kuriose šalyse biudžeto pajamų struktūroje vyrauja

pajamų, kitose - vartojimo, trečiose - gamtinių išteklių mokesčiai, vienos šalys pasirinko vienokią apmokestinimo schemą ir toji schema jose prigijo, kitos - ieško joms tinkamiausios mokesčių struktūros [47]. Nacionalinių mokesčių sistemų kaita nacionalinės politikos vykdymo procese visuomet sudaro galimybes šalims siekti optimaliausio varianto. Mėginant suderinti atskirų šalių nacionalines sistemas bendros sąjungos rėmuose, vienodinimas įmanomas tik tuomet, jei valstybių narių pajėgumas yra panašus. Atsižvelgiant į ES tendenciją plėsti savo ribas, nederėtų tikėtis, kad valstybės greitai metu supanašės. Tad apie mokesčių sistemų vienodinimą kalbėti dar anksti. Turi būti pasirinktas nuosaikesnis reglamentavimas, paliekantis galimybę pasireikšti ir valstybių narių savarankiškumui. ES institucijos pasirinko mokesčių harmonizavimo kelią, kuris yra nuosaikesnis nei tarptautinių taisyklių vienodinimas. Ir nors kartais yra tikimasi per didelių rezultatų valstybių narių suvereniteto mažinimo atžvilgiu, visgi harmonizacijos vykdymas, tikslu iškeliant dvigubo apmokestinimo panaikinimą, yra skatintinas procesas, vedantis prie integralių rezultatų keturių svarbiausių Steigimo sutartyje numatytų laisvių (prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimo) bei fizinių ir juridinių asmenų steigimosi teisių užtikrinimo srityje.

1.1 Harmonizavimo proceso prigimtis

Bendrijos teisė sudaro unikalią ir specifinę teisinę sistemą, todėl jos santykis su nacionaline teise yra neprecedentinis ir *sui generis* [34, p. 120]. Europos Bendrijos teisė, kitaip nei tarptautinė teisė, nėra susijusi su konfliktų tarp skirtingų valstybių įstatymų sprendimu, ji skirta integracijos tarp valstybių narių skatinimui ir užima tarpinę padėtį tarp nacionalinės ir tarptautinės teisės [45, p. 53]. Valstybės narės, stodamos į ES, sutiko ES teisę laikyti aukščiau nacionalinės teisės ir įsipareigojo suderinti savo įstatymus bei kitus teisės aktus su Bendrijos teise. Tarptautinių sutarčių suderinimo su nacionaline teise atžvilgiu valstybių teisinės sistemas įprasta suskirstyti į monistines (pripažįstamas tarptautinės teisės normų tiesioginis taikymas valstybės viduje, pirmiausia teismuose, suteikiant joms viršenybę nacionalinių įstatymų atžvilgiu) ir dualistines (tiesioginės teisės normos nėra tiesiogiai taikomos, jų taikymui reikalingas įstatymo leidėjo konkrečiu atveju priimtas nacionalinis teisės aktas, kuriuo įgyvendinami tarptautiniai valstybės įsipareigojimai) [46, p. 47-48]. Valstybių narių nacionalinių konstitucijų prisiderinimo prie ES teisės iš esmės negalima priskirti nė prie vienos iš minėtų kategorijų. Monizmas/dualizmas, žinoma, skirtingai paveikė valstybių konstitucines nuostatas, tačiau skirtingi požiūriai į tarptautinę teisę iki šiol nėra sukėlę jokių didesnių praktinių problemų Bendrijos teisės įgyvendinimo klausimu dėl šios tiesioginio veikimo ir viršenybės [34, p.

140]. Tiesioginio veikimo principas yra konstitucinis ES teisės *sui generis* elementas. Jis reiškia galimybę asmenims nacionaliniuose teismuose remtis EB teise. Tiesioginis veikimas, pasireiškiantis asmens ir valstybės narės santykiuose, vadinamas vertikaliuoju, o tiesioginis veikimas toje srityje, kur Bendrijos teisė nustato privačių asmenų pareigas, kurių atlikimo gali reikalauti kiti asmenys – horizontaliuoju. Tiesioginis veikimas būdingas Steigimo sutarties nuostatomis, reglamentams (beje, tik jie gali būti ir tiesiogiai taikomi valstybėse narėse), Europos Teisingumo Teismo sprendimams, o tik vertikalusis – ir direktyvoms. Nors pastarosios laikomos netiesioginio veikimo dokumentu, tačiau jei jos per nustatytą laiką nebuvo teisingai ar apskritai nebuvo įgyvendintos bei jei jos (ar jų dalys) atitinka tiesioginio veikimo kriterijus – laikytinos tiesiogiai veikiančiomis. Būtent direktyvų pagrindu Europos Taryba atlieka tiesioginių mokesčių derinimą, todėl pastarosios bus aptartos detaliau.

Atsižvelgiant į specifinį EB teisės pobūdį, ypatingą veikimo mechanizmą, svarbu pažymėti, kad ES teisės poveikis nacionalinės teisės sistemai yra savitas ir nevienalytis, priklausomai nuo reglamentuojamų santykių srities. Išskiriami trys lygiai: *unifikavimas*, *harmonizavimas* ir *koordinavimas*.

Unifikavimas – kai ES teisės aktai visiškai pakeičia nacionalinės teisės aktus atitinkamoje srityje. Tokio suderinamumo lygio paprastai reikalaujama srityse, kurios aiškiai priskiriamos išimtinai Bendrijų kompetencijai.

Koordinavimas – toks ES teisės poveikis, kai, nesiekiant suvienodinti nacionalinės teisės turinio, reikalaujama, kad reglamentavimas nacionaliniu lygiu užtikrintų ar netrukdytų tam tikro bendro tikslo atskiroje srityje įgyvendinimui.

Harmonizavimas – tai toks ES teisinių priemonių pagalba siekiamas suderinamumo lygis, kai ES lygiu sukuriamos vienodos teisinės prielaidos (pagrindai), kuriais remiantis vyksta tolesnis reglamentavimas nacionaliniu lygiu [31]. Konkretaus mokesčių harmonizavimo apibrėžimo nėra nei ES sutartyse, nei Vieningos Europos akte. Ekonomistai šį terminą vertina įvairiai: vieni supranta kaip mokesčių politikos koordinavimą tarp valstybių narių, kiti mano, kad harmonizavimas reiškia perėjimą prie vienodos mokesčių sistemos ir visų įgaliojimų dėl pagrindinių mokesčių bazės, tarifų perdavimą Bendrijos valdymo organams [41], t. y. unifikavimas, koordinavimas ir harmonizavimas yra sujungiami į vieną procesą, jo neskaidant į atskiras dalis. Yra mėginimų suformuluoti harmonizavimo proceso apibrėžimą ir kitaip: Harmonizavimas – valstybių narių nacionalinių įstatymų ir kitų teisės aktų, kurie tiesiogiai liečia bendrosios rinkos steigimą ar funkcionavimą derinimas. Paprastai įstatymų harmonizavimas vyksta

direktyvų pagrindu [54]. Galima išskirti tris pagrindinius direktyvų normų įgyvendinimo metodus:

Perteikimas - direktyvos gali būti įgyvendintos panaudojant tą patį metodą kaip ir įgyvendinant bet kokią tarptautinę sutartį - išleidžiant atitinkamą teisės aktą ar padarant atitinkamus pakeitimus jau galiojančiuose teisės aktuose, kad būtų įvykdyti prisiimti įsipareigojimai. Šis metodas yra naudingas, kai direktyva priskiriama minimalaus harmonizavimo kategorijai.

Perkėlimas - tai tiesioginis direktyvos teksto įtraukimas į nacionalinės teisės aktą. Šis metodas naudojamas tais atvejais, kai direktyva yra labai detali, apima tam tikrus techninius sprendimus, o valstybei narei palikta nedaug laisvės ją įgyvendinant nacionalinėmis priemonėmis. Pastarieji du būdai mokesčių srityje naudojami dažniausiai.

Nuorodų darymas - rečiausiai taikomas metodas, kurį tikslinga naudoti tik tuomet, kai direktyvos yra techninio pobūdžio ir jų nuostatų perkėlimas reikalauja ypatingo tikslumo. Tokiu atveju direktyvos nuostatas galima pridėti kaip priedą prie nacionalinės teisės akto [31].

Galima rasti ir radikalesnių nuomonių, harmonizavimą siejant jau tik su mokesčiais: mokesčių harmonizavimas suprantamas kaip vienodų taisyklių nustatymas, t. y. centralizuotos mokesčio bazės, tarifo ir mokesčių mokėjimo tvarkos suvienodinimo procedūrų įvedimas Europos Sąjungoje [44].

Teisinėje literatūroje mokesčių sistemos harmonizavimą, imituojant sėkmingiausius apmokestinimo pavyzdžius arba prisiderinant prie besiklostančių standartų, galima suskirstyti į tokias rūšis:

1. Išorinis - ES valstybių narių taikomas mokestinis režimas reglamentuojamas ir suvienodinamas sutartyse su trečiosiomis (ne ES) šalimis.
2. Vidinis - reglamentuojamas ir suvienodinamas apmokestinimas tarp ES šalių narių, paliekant šalims teisę nuspręsti, koks apmokestinimo režimas taikomas santykiuose su trečiosiomis šalimis [40] (derinimas ES viduje).

Harmonizavimas gali vykti iš dalies (vienodinant tik tam tikrus mokesčių elementus ar apmokestinimo sritis) bei visiškai (panaikinant skirtumus visose mokesčio taikymo srityse). Pirmojo būdo taikymas suteiktų daugiau galimybių valstybėms narėms susitarti, tačiau pailgintų procesą siekiant galutinio rezultato, o antrojo įgyvendinimas yra mažiau realus (nepaisant buvusių ir esamų siūlymų įvesti bendrą Europinį mokestį vietoj skirtingų nacionalinių pelno mokesčių sistemų). Mokesčių suderinimo laipsnis priklauso nuo integracijos laipsnio ir narių skaičiaus.

Mokesčių harmonizavimas gali būti vykdomas šiose mokesčio nustatymo srityse: mokesčio objekto harmonizavimas, mokesčio bazės harmonizavimas, mokėjimo tvarkos harmonizavimas, kuris yra dažniausiai derinamas su mokesčio bazės ar tarifo harmonizavimu, ir mokesčio tarifo harmonizavimas, kuris atskirtas nuo bazės harmonizavimo vadinamas nominaliu harmonizavimu [40].

Mokesčių harmonizavimas apima itin kraštutinius požiūrius – mokesčių suvienodinimo (vienodos fiskalinės politikos palaikymas ES šalyse) ir skirtingų mokesčių (remiamasi principu, kad kiekvienos šalies mokesčių sistema funkcionuoja kaip politikos instrumentas, siekiant ekonominių tikslų; koordinavimo procese valstybės susitaria, kokio lygio suderinimo ir koku būdu to sieks) – tarp kurių galimos įvairios mokesčių harmonizavimo variacijos. Sėkmingam mokesčių sistemos funkcionavimui tiek vienos valstybės lygiu, tiek ir visos ES mastu svarbiausia nepažeisti bendrųjų ekonominių - teisinių principų: pagrįstų planuotų mokesčių pajamų mažiausiomis sąnaudomis surinkimo; asignavimų naudojimo nustatyta tvarka, viešai ir skaidriai; tolygaus mokesčių naštos paskirstymo šalies gyventojams, pačiai valstybei bei ekonominiams partneriams ES, minimalių šalies ir ES ekonomikos deformacijų sukėlimo (mokesčių neutralumo) [43].

ES mokesčių harmonizavimas būtinas tuomet, kai vienos šalies fiskaliniai sprendimai veikia kitų šalių ekonomiką, todėl galima teigti, kad atliekamu harmonizavimu siekiama mokesčių neutralumo – kad prekių bei paslaugų, gamybos veiksnių judėjimas ir europinė specializacija gamyboje nevyktų dėl mokesčių [32, p. 270-275].

Esminiai harmonizavimo proceso požymiai, išskirtini iš pateiktųjų apibrėžimų: tam tikras valstybių narių teisinių sistemų suderinimo lygis, direktyvų nuostatų įgyvendinimas, bendros sistemos kūrimas, siekiant didesnės tarpusavio integracijos, žalingos konkurencijos panaikinimo – tiesioginių mokesčių srityje laikytini tolimu tikslu. Dabartiniame ES integracijos lygyje tiesioginių mokesčių harmonizavimas gali būti vykdomas tik nedideliais segmentais, sureguliuojant konkrečias sritis svarbiausiems tikslams pasiekti - pirmiausia akcentuojant dvigubo apmokestinimo išvengimą. Tad direktyvomis pagrįsto pozityvaus suderinimo yra labai nedaug: pelno mokesčio atveju įvykdytas susijungimų, kontroliuojančių bendrovių gaunamų dividendų ir palūkanų bei honorarų apmokestinimo harmonizavimas (Motininių – dukterinių bendrovių direktyva [5], Susijungimų direktyva [3] ir Palūkanų ir honorarų direktyva [8]).

Fizinių asmenų pajamų mokesčio atžvilgiu Europos Komisija yra pasisakiusi, kad šis mokestis priklauso išimtinais valstybių narių kompetencijai, ir jų harmonizavimo ar koordinavimo procesas nebus vykdomas net pasiekus glaudesnę integracijos lygį tarp ES narių, išskyrus, jei nacionalinės taisyklės trukdytų vieningai rinkai, bei iškiltų būtinybė

užkirsti kelią galimai diskriminacijai [19]. Todėl individualių pajamų apmokestinimo srityje tebuvo priimta vienintelė direktyva - dėl palūkanų gautų iš taupymo pajamų apmokestinimo [7]. Kadangi pozityvioji harmonizacija laikytina derinimo proceso branduoliu, tolesniuose šio darbo skyriuose ji bus aptarta detaliau, tačiau negalima analizuoti tiesioginių mokesčių harmonizavimo, nesiejant jo su koordinavimu, kuris negatyviają harmonizaciją transformuoja į pozityviają, o kartais tiesiog sureguliuoja situacijas neprivalomo pobūdžio priemonėmis. Savanoriškumo skatinimas, suteikiant galimybes šalims pasirinkti taikytiną režimą, įvedant reguliatyvinius nurodymus, palikus dispozityvias ribas, tam tikrose srityse veda net prie sėkmingesnių sprendimų.

1.2 ES tiesioginių mokesčių harmonizavimo priežastys ir tikslai

Apibendrintai galima išskirti šias pagrindines ES tiesioginių (taip pat ir netiesioginių) mokesčių harmonizavimo priežastis: 1) sąžiningos konkurencijos tarp valstybių narių užtikrinimas, siekiant užkirsti kelią galimam investicijų pritraukimui manipuliuojant apmokestinimo taisyklėmis; 2) kliūčių prekių, paslaugų, kapitalo ir asmenų laisvam judėjimui vieningoje rinkoje panaikinimas; 3) dvigubo apmokestinimo vengimas.

Aptariant ES tiesioginių mokesčių harmonizavimo politiką, derėtų paminėti jos pagrindinius dalinai pasiektus ir vis dar siekiamus tikslus:

1) piktnaudžiavimo mokesčių konkurencija mažinimas; 2) mokesčių sistemų skaidrumo ir paprastumo skatinimas (ypač nerezidentų atžvilgiu); 3) nerezidentų (ypač pasienyje dirbančių asmenų) diskriminacijos panaikinimas; 4) nediskriminacinis pajamų, apmokestinamų pagal pajamų šaltinio valstybę, traktavimas; 5) mokesčių slėpimo ir vengimo mažinimas; 6) efektyvus taupymo palūkanų apmokestinimas, vengiant indėlių iš ES valstybių perkėlimo į trečiąsias šalis; 7) kliūčių dividendų, palūkanų ir autorinių atlyginimų išmokėjimui į kitose valstybėse narėse esančias įmones šalinimas (akcentuotinas išskaičiuojamųjų mokesčių panaikinimas); 8) dvigubo apmokestinimo išvengimas; 9) apmokestinimo paskirstant įmonės pelną koordinavimas; 10) kliūčių įmonių susijungimui pašalinimas; 11) pelno mokesčio bazės ir tarifų suvienodinimas; 12) palankios mažų ir vidutinių įmonių apmokestinimo schemos sukūrimas [55, p. 150-151]; 13) sukūrimas tokių sąlygų, kad nereikėtų kontroliuoti vidinių ES sienų.

Europos Komisija siekdama šių tikslų yra pasiryžusi griežčiau prižiūrėti valstybes nares, dažniau inicijuodama pažeidimo procedūras Europos Teisingumo Teisme prieš valstybes (kreiptis į Teismą taip pat gali ir asmenys, kurių teisės buvo tiesiogiai pažeistos atitinkamais valstybių veiksmis, reikalaudami patirtos žalos atlyginimo) nesilaikančias vieningos rinkos ir laisvo judėjimo užtikrinimo reikalavimų, tirdama valstybės pagalbos

mokesčių srityje teikimą, tikrindama ETT sprendimų laikymąsi praktikoje. Taip pat Komisija yra išreiškusi ketinimą plėsti savo politikos instrumentų panaudojimą - būtent rekomendacijų, gairių, aiškinamųjų raštų, susistemintų aktų paketų pavidalu, t. y. „švelniosios teisės“ priemonėmis.

Visgi už tiesioginių mokesčių lygį atsakingos tik valstybių narių vyriausybės. Pačios valstybės narės pasirenka išlaidų prioritetus ir mokesčius, reikalingus valstybės politikos išlaidoms finansuoti, jei jie nevaržo tarpvalstybinių investicijų. Todėl valstybės narės gali laisvai nustatyti įmonių pelno, fizinių asmenų pajamų ir pajamų iš santaupų ir kapitalo padidėjimo mokesčių normas. Šią nacionalinę autonomiją sustiprina ES taisyklės, pagal kurias sprendimai mokesčių klausimais priimami visų valstybių narių vieningu pritarimu [82].

1.3 ES tiesioginių mokesčių harmonizavimo pagrindai

Išimtinai Bendrijos kompetencijai nepriklausančios sritys ES lygmeniu gali būti reglamentuojamos tik subsidiariai ir proporcingai siekiamam tikslui – tik tada ir tik tokia apimtimi, kai valstybės narės negali deramai pasiekti tikslų, o Bendrijos lygmeniu tai lengviau įvykdoma, bei geriau įgyvendinama (Steigimo sutarties 5 str.).

Kitaip nei netiesioginių mokesčių atžvilgiu, Steigimo sutartis nenumato jokios specifinės nuostatos dėl tiesioginių mokesčių harmonizavimo. Tokio proceso teisėtumą galima pagrįsti tik netiesioginėmis bendro pobūdžio nuostatomis. Steigimo sutarties 58 str. leidžia valstybėms narėms taikyti skirtingas mokesčių sistemas, tačiau tai negali sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo. Iniciatyvos suvienodinti tiesioginių mokesčių bazę kildinamos iš Steigimo sutarties 94 straipsnio, numatančio, kad „Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu <...>, vieningai leidžia direktyvas dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių tiesioginę įtaką bendrosios rinkos sukūrimui ar veikimui, suderinimo“. Daug įvairių sričių apima ir 95 straipsnis (išskyrus 1 dalį, kuri netaikoma fiskalinėms nuostatomis) – suderinimo priemonių parinkimas modifikuojamas pagrįstais sumetimais išlaikant nacionalines nuostatas, jei šios „nėra savavališkos diskriminacijos priemonė arba užslėptas valstybių narių tarpusavio prekybos apribojimas ir ar jos netrukdo veikti vidaus rinkai“. 211 straipsnyje aptariama Komisijos kompetencija, jai siekiant bendrosios rinkos tinkamo veikimo ir plėtros. Komisijos išplėtotų idėjų, teikiamų siūlymų, priimtų aktų svarba nagrinėjamoje srityje yra didžiulė. Tam tikrą veikimo laisvės pagrindą galima įžvelgti ir 293 str. – valstybės narės veda tarpusavio derybas, kad nacionaliniams subjektams užtikrintų dvigubo apmokestinimo panaikinimą Bendrijoje bei kitų priemonių taikymą. Išnaudojus taikytinas

priemonės pagal minėtus straipsnius, dar išlieka galimybė atsižvelgti į 308 str.: „Jei pasirodytų, kad veikiant bendrajai rinkai vienam iš Bendrijos tikslų pasiekti reikia imtis Bendrijos veiksmų, kuriems ši Sutartis nenumato reikalingų įgaliojimų, Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu [...], vieningu sprendimu imasi reikiamų priemonių“.

Valstybių narių mokesčių sistemos gali būti paveikiamos ir uždraudžiant teikti neleistiną valstybės pagalbą, jei ši veikia valstybių tarpusavio prekybą ir yra nesuderinama su tarptautine rinka (materialusis pagrindas – Steigimo sutarties 87 str.).

Europos Teisingumo Teismas yra nustatęs, jog “Tiesioginiai mokesčiai yra valstybių narių kompetencija, tačiau valstybės narės privalo įgyvendinti šią kompetenciją nepažeisdamos EB teisės” (pirmą kartą paminėta *Avoir fiscal* byloje [58]).

ES tiesioginių mokesčių harmonizavimo galimybes galima grįsti ir nediskriminavimo principo laikymusi mokestinės politikos priemonių, taikomų rezidentams ir nerezidentams, srityje. Pirmiausia, Steigimo sutarties 12 straipsnyje nustatytas draudimas diskriminuoti dėl pilietybės: „Sutarties taikymo srityje, nepažeidžiant joje esančių specialių nuostatų, draudžiama bet kokia diskriminacija dėl pilietybės“-, o 13 straipsnyje pateiktas bendras nediskriminavimo įpareigojimas kitais pagrindais.

Tarptautinėje teisėje paprastai įvardijami tiesioginės diskriminacijos pilietybės pagrindu draudimai, o ES teisė draudžia ir netiesioginį piliečių diskriminavimą, kai mokesčių įstatymai nustato skirtingą rezidentų ir nerezidentų apmokestinimo tvarką, kuri neigiamai veikia kitų valstybių narių piliečius, be to, draudžiami ir neproporcingi ekonominės veiklos ribojimai, net nepaisant jų diskriminacinio pobūdžio. ETT yra pažymėjęs, kad atskirti rezidentus ir nerezidentus būtina, nes jų pozicijos iš esmės skiriasi, tačiau skirtingą reguliavimą taikyti galima tik tuomet, jei jis remiasi objektyviais ir svarbiais jų padėties skirtumais ir nėra bendro pobūdžio. Paprastai diskriminacija nelaikomas tam tikrų mokestinių lengvatų, kurias valstybė narė suteikia rezidentui, netaikymas nerezidentams, atsižvelgiant į objektyvius skirtumus, esančius tarp rezidentų ir nerezidentų situacijos pajamų šaltinio požiūriu ir asmeninio gebėjimo mokėti arba jo asmeninės bei šeimyninės padėties požiūriu (*Schumacker* byla, 34 punktas).

ETT savo sprendimuose yra pabrėžęs ne tik nerezidentų diskriminacijos draudimą, bet ir nepalankaus režimo taikymą rezidentams, jei šie užsiima ekonomine veikla, turinčia tarptautinį elementą (*Zurstrassen, Halliburton* bylos).

Taigi neesant nustatytų konkrečių įpareigojimų, kuriuos vykdyti Bendrijai perduoda valstybės narės tiesioginio apmokestinimo srityje, harmonizavimo klausimas išlieka subtilus ir subsidiarus ES priemonių taikymas tegali būti grindžiamas valstybių narių laisvo asmens, paslaugų ir kapitalo judėjimo, įsisteigimo laisvės bei uždraudimo

teikti su bendraja rinka nesuderinamos valstybės pagalbos užtikrinimo nevykdymu. Akivaizdu, jog plečiant ES įgaliojimus neišvengiamas valstybių suvereniteto ribojimas ypač svarbiame politikos fiskaliniame sektoriuje, todėl nereikėtų stebėtis ne tik visuotinės, bet ir atskirų sričių ES tiesioginių mokesčių harmonizacijos neįgyvendinimu.

1.4 ES tiesioginių mokesčių harmonizavimo metodai dvigubo apmokestinimo vengimo srityje

ES tiesioginių mokesčių harmonizavimo procesas vykdomas valstybių narių mokesčių sistemų sureguliuavimo tikslu, siekiant panaikinti skirtingas apmokestinimo taisykles, skatinančias ženklių ekonominės veiklos ir gyventojų persikėlimą į kitas valstybes (mokesčių neutralumo siekis). Atsižvelgiant į proceso sudėtingumą, bei valstybių narių suvereniteto ribas, skirtingos kultūros, ekonominio pajėgumo, politinių sistemų valstybėse šiuo metu įmanomas tik laipsniškas reguliavimas. Kaip jau minėta, pirmiausia akcentuojamas dvigubo apmokestinimo išvengimas. Dvigubo apmokestinimo situacijos atsiranda susikertant apmokestinimo pagal rezidavimą (neribotos atsakomybės rezidentams taikymas, pasaulinių pajamų apmokestinimas pagal rezidavimo valstybės teisę) ir pagal pajamų šaltinį (ribotos atsakomybės nerezidentams taikymas, apmokestinant pajamų gavimo valstybėje gautas pajamas, atsižvelgiant į tai, jog tos valstybės jurisdikcijoje asmeniui buvo suteiktos ekonominės galimybės uždirbti) principams. Tarptautinėje arenoje taikomi postulatai paprastai nustato, jog pirmenybę apmokestinti turi tos valstybės, kuriose yra pajamų gavimo šaltiniai, o iš rezidavimo valstybių atitinkamai reikalaujama, kad šios pritaikytų dvigubo apmokestinimo išvengimo metodus – *kredito* arba *atleidimo* [55, p. 153]. Anksčiau, kuomet mokesčių tarifai buvo nedideli, buvo taikomas ir užskaitos metodas – valstybė leisdavo savo mokesčių mokėtojui užskaityti sumokėtus mokesčius užsienio valstybėje nuo tų pajamų, kurių šaltinis būdavo toje užsienio valstybėje, ir apmokestinamas būdavo tik pajamų ir jau sumokėto užsienio valstybėje mokesčio skirtumas. Pakitus mokesčių tarifams, buvo pereita prie mokesčių mokėtojui palankesnių dvigubo apmokestinimo išvengimo metodų – *kredito* arba *atleidimo*. Taikytiną metodą šalys pačios pasirenka, tačiau vis dažniau siūloma įvairiose srityje įvesti atleidimo metodą.

Kredito metodas (*ordinary tax credit*) – rezidavimo valstybė suteikia savo mokesčių mokėtojui kreditą užsienyje sumokėtų mokesčių sumai ir apmokestinamas yra tik skirtumas tarp to, ką mokesčių mokėtojas privalo sumokėti užsienio ir rezidavimo valstybėje. Toks rezidentų užsienio pajamų apmokestinimas ne mažesniu, nei rezidavimo valstybėje nustatytu tarifu, sukuria rezidentų veiklos pajamų gavimo neutralumo pojūtį, nes užsienio investicijos nėra nei skatinamos, nei stabdomos. Tačiau neutralumo nebelineka, jei

mokesčio tarifas rezidavimo valstybėje mažesnis, nei pajamų gavimo valstybėje. Tuomet paprastai laikoma, kad mokestinė prievolė pilnai įvykdyta, tačiau skirtumas mokesčių mokėtojiui negražinamas (nekredituojamas). Be to, šio metodo taikymas užsienio investuotojui neleistų pasinaudoti rezidavimo valstybėje lengvatomis, kurias jam suteiktų pajamų gavimo valstybė (pvz, mokesčio tarifo sumažinimas, laikinas atleidimas nuo mokesčio, kuomet siekiama pritraukti naujus investuotojus nustačius jiems tam tikras sąlygas (*tax holiday*) ir pan.). Iš esmės, kuo mažiau sumokama mokesčio užsienio valstybėje, tuo mažesne suma asmuo yra kredituojamas. Situacija gali atrodyti kiek absurdiška, nes besivystanti valstybė, siekdama pritraukti daugiau investicijų iš išsivysčiusių šalių, sumažinusi mokesčius, atiduos dalį mokestinių pajamų investuotojų rezidencijos valstybėms, t. y. išsivysčiusių šalių vyriausybėms. Siekiant išvengti tokio efekto, kai kurios investuotojo rezidavimo valstybės suteikia asmeniui kreditą tokiam mokesčio užsienio valstybėje dydžiui, koks šis būtų mokamas netaikant jokių lengvatų, nors realiai lengvatas asmuo gavo (*tax-sparing credit*). Šią schemą kredituojančios valstybės taiko tik toms šalims, kurios nekelia pavojaus dėl galimos nesažiningos konkurencijos mokesčių srityje, bei su kuriomis sudarytos tarpvalstybinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys.

Beje, tarptautinėje mokesčių teisėje išskiriamas ir pilno kredito metodas (*full credit method*) – kuomet rezidavimo valstybėje esant mažesniai tarifui, nei šaltinio valstybėje, sumokėta didesnė mokesčio suma, yra gražinama. Tačiau šis metodas taikytinas retais atvejais ir tik tam tikrose srityse [51, p. 209-211].

Pagal taikymo sritį galima išskirti ir šias kreditų rūšis: tiesioginis kreditas (*direct credit*), teikiamas rezidentams jų sumokėtiems mokesčiams užsienio valstybėse, bei netiesioginis kreditas (*indirect credit*), skirtas dvigubo apmokestinimo panaikinimui iš užsienio gaunamų dividendų atžvilgiu [51, p. 211-216].

Atleidimo metodas (*exemption*) – pajamos gautos ir apmokestintos vienoje valstybėje, atleidžiamos nuo apmokestinimo mokesčio mokėtojo rezidavimo valstybėje. Šiuo atveju sudaromos vienodos galimybės konkuruoti užsienio ir vietos investuotojams užsienio valstybės rinkoje apmokestinimo prasme. Pajamų šaltinio valstybės teikiamomis lengvatomis pasinaudoja tik užsienio investuotojas, kuris turi mokėti tokio dydžio mokesťį, kokį numato užsienio valstybės įstatymai, nepaisant to, kokio tarifo mokesčiai yra mokami rezidencijos šalyje, nes pastaroji atleidžia nuo tokio dydžio mokesčio, kurio turėtų teisę reikalauti apmokestindama savo rezidentą. Atleidimo metodo sistemos trūkumas yra tik tas, kad jos taikymas skatina vienos šalies rezidentus investuoti ne rezidencijos valstybės

rinkoje, bet tose šalyse, kur mokesčio dydis kuo mažesnis ir užsieniečių apmokestinimo tvarka kuo palankesnė svetimšaliams.

Žvelgiant iš praktinės pusės, paminėtina, jog kredito sistema yra pakankamai sudėtinga tiek mokesčio mokėtojų, tiek mokesčių administruojančių institucijų atžvilgiu, ypač suteikiant kreditą netiesiogiai per dukterines įmones užsienyje sumokėto mokesčio sumai, bei suteikiant skirtingo dydžio kreditus atitinkamoms užsienyje gautų pajamų dalims dėl skirtingų mokesčių tarifų, taikomų kitose valstybėse. Atleidimo metodas nesukelia tokių taikymo ir administravimo problemų.

Kredito metodą paprastai taiko didelės valstybės, turinčios plačią ar uždara rinką (Didžioji Britanija, Italija, Ispanija, tam tikra apimtimi ir Vokietija ir kitos), o atleidimu nuo pakartotinio mokesčio mokėjimo gali naudotis atviros ar nedidelės rinkos valstybių rezidentai, kuriems šalys nepajėgtų suteikti adekvačių pirmosiose valstybėse veiklos plėtimo sąlygų (Liuksemburgas, Belgija, Suomija, Olandija ir kitos). Dažnai valstybės apsiriboja tik aktyvios veiklos pajamų apmokestinimu taikant atleidimo metodą, o pasyvios veiklos pajamų (dividendų, palūkanų, autorinių atlyginimų) atžvilgiu – suteikiamas kreditas, yra ir nemažai šalių, kurios taiko abu metodus net aktyvioms pajamoms [55, p. 156-159]. Paprastai visos ES valstybės narės sudarydamos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, vadovaujasi EBPO Modeline pajamų ir kapitalo mokesčių konvencija [27], kuri numato tik du minėtus metodus. ETT sprendime yra nurodęs, kad dėl ES taisyklių trūkumo labiausiai sektina praktika – Modelinės konvencijos taikymas, kuri, kaip ir EB teisės normos, palieka teisę šalims pačioms pasirinkti taikytiną metodą ir nusistatyti detalias jo taikymo taisyklės [66]. Nacionaliniu mastu dvigubo apmokestinimo išvengimo būdų įvairovė didesnė, tačiau pagrindą sudaro minėtųjų metodų esminiai bruožai. Galima išskirti dvi sistemas: *klasikinę* – kuri iš esmės nepanaikina dvigubo apmokestinimo (iš pradžių apmokestinama įmonė, o paskirsčius pelną – ir akcininkai), tačiau taikomi atleidimai ar suteikiamas kreditas, patenkinus tam tikrus reikalavimus (pvz., atitinkamo skaičiaus akcijų išlaikymas atitinkamą laikotarpį) – ir *integracijos sistemą*. Pastarąją sudaro keturios dvigubo apmokestinimo schemas: *alternatyvinė sistema (arba...arba)* – apmokestinama arba įmonė, arba akcininkai, arba abu lygiai – dalinai ar visiškai; *skirtingų tarifų sistema* – mokesčių našta akcininkams ir įmonei paskirstoma pritaikius skirtingus mokesčių tarifus; *dalinis dvigubo apmokestinimo panaikinimas* – įmonei nustatytas atitinkamo dydžio pelno mokestis ir pareiga išskaičiuoti tam tikrą išskaičiuojamąjį mokestį (paprastai 5, 10 ar 15%) išmokant dividendus akcininkams; *įskaitymo sistema* – apmokestinamas ir įmonė, ir akcininkai, tačiau suteikiamas mokesstinis kreditas

(išskaičiuojamasis kreditas) įmonės arba akcininkų sumokėto mokesčio dydžiui ar jo daliai. (*Žiūrėti II priedą.*)

Tiesioginių mokesčių harmonizavimo procese įvairūs Europos Komisijos siūlymai, rekomendacijos bei kitos iniciatyvos buvo paremtos minėtų metodų įvedimo akcentavimu, pagrindžiant, kodėl visuotinai turėtų būti taikytina viena ar kita sistema. Susipažinus su esminiais harmonizavimo proceso bruožais ir būdais, derėtų apžvelgti ir patį ES tiesioginių mokesčių harmonizavimą istoriniu aspektu.

2 ES tiesioginių mokesčių harmonizavimas

Šiame skyriuje bus pateikta istorinė įvykusių procesų tiesioginio apmokestinimo srityje analizė, akcentuojant svarbesnius pasiūlymus, pabrėžiant novatoriškas idėjas, plačiau aptariant didesnio atgarsio susilaukusius dokumentus ir pateikiant dabartinio reguliavimo perspektyvas. Istorinė apžvalga pateikiama remiantis žymių specialistų Wattel ir Terra „*European tax law*“ šaltiniais bei teisės aktais. Tiesioginio apmokestinimo srityje, dėl šios sudėtingumo ir pobūdžio, direktyvų priimta iš tiesų nedaug, o ir jų priėmimo procesas ypatingai ilgai truko, sukėlė daug diskusijų, derinimo kliūčių. Visa tai atsispindi istorinėje perspektyvoje – laikotarpyje nuo 1962 m. iki šių dienų.

2.1 Pirmasis etapas nuo 1962 m. iki 1990 m. – nesėkmingų pasiūlymų teikimas

1962 metais pirmą kartą oficialiai išleista Europos Komisijos (šešių narių) ataskaita, vadinamoji Neumarko ataskaita¹, siūliusi harmonizuoti tiesioginius mokesčius, vienodinant tiesioginių mokesčių apmokestinamąją bazę ir įvedant *skirtingų tarifų sistemą* visai Europai. Buvo siūloma bendrąjį pelną apmokestinti vienu mokesčio dydžiu, o paskirstytąjį pelną – žemesniu mokesčio tarifu, tačiau šalys narės nepatvirtino šio pasiūlymo. 1967 metais Komisija pristatė „Tiesioginių mokesčių harmonizavimo programą“², apimančią įmonių pelno ir fizinių asmenų pajamų integravimo, išskaičiuojamo mokesčio palūkanoms ir dividendams panaikinimo, mokesčių kliūčių tarptautiniams susiliejimams šalinimo, vieno bendro individualių pajamų mokesčio nustatymo bei mokesčių slėpimo ir vengimo įveikimo klausimus. 1968 m. du iš pateiktosios programos postulatų buvo išplėtoti į pasiūlymus Europos Tarybai priimti Susijungimų ir Motininių -

¹ *Report of the Fiscal and Financial Committee, The EEC Reports on Tax Harmonization, Amsterdam 1963.*

² *Memorandum of the Commission to the Council of 26 June 1967, Bulletin of the European Communities, supplement 8 of 1967.*

dukterinių bendrovių direktyvas, tačiau Taryba rimtai nesusidomėjo siūlymais, o direktyvos, kurios galiausiai šiais klausimais buvo priimtos 1990 m., maža dalimi teliko panašios į pirmines Komisijos rekomendacijas. Vėliau 1970 m. Komisija parengė naują ataskaitą – Van den Tempel ataskaitą³, kuria siūlė ES pasirinkti *klasikinę apmokestinimo sistemą* dėl šios paprastumo ir tarpvalstybinio neutralumo. Buvo rekomenduojama šalims narėms turėti atskiras mokesčio sistemas, o mokesčio dydį vienodą, tačiau pritarimo nesusilaukė ir ši iniciatyva. Dar sykį Komisija mėgino atkreipti Tarybos dėmesį 1975 m. parengdama „Apmokestinimo veiksmų programą [16]“. Šį sykį EK mėgino susikonsultuoti ties esminiais klausimais ir būtiniaisiais apribojimais, tačiau savo pasiūlymą suformulavo remdamasi naujais postulatais: rekomendavo taikyti *dalinio įskaitymo sistemą*, nustatė įmonių pelno mokesčio tarifų ribas nuo 45 iki 55%, vienodo dydžio mokesčio kredito tiek akcininkams ES rezidentams, tiek užsienio vietiniams akcininkams taikymą (45 – 55% įmonės mokamo pelno mokesčio dydžio, iš apmokestinamojo pelno atėmus išmokėtus dividendus). Nors mokesčio tarifo ribos buvo siūlomos pakankamai realios, tačiau šalys, kurios būtų turėjusios padidinti mokesčių, nutarimui labai prieštaravo. Europos Parlamentas pasisakė, kad toks siūlymas yra per daug ankstyvas ir neišsamus, nes mokesčių našta lemia ne tik tarifas, bet ir mokesčio bazė, todėl pirmiausia turėtų būti svarstomas bazės apskaičiavimo taisyklių nustatymas. Atsižvelgdama į Parlamento reikalavimą, 1988 m. Komisija parengė direktyvos dėl nacionalinių apmokestinimo taisyklių, apibrėžiančių įmonių apmokestinamąjį pelną, harmonizavimo projektą, kuris iš karto buvo pasmerktas žlugti, nes valstybės narės net nesileido į diskusijas dėl mokesčio bazės harmonizavimo, nes tai būtų reikškę didelės dalies savo suvereniteto atsisakymą. Tarybos šis projektas net nepasiekė.

Grįžtant prie aštunto dešimtmečio vidurio, 1977 m. buvo priimta pirmoji direktyva tiesioginių mokesčių srityje - dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje. Nustatyti įpareigojimai keistis informacija apie pajamų ir kapitalo mokesčius pagal prašymą, reguliariai be išankstinio prašymo, taip pat savaiminio keitimosi būdu. Kartu su šia direktyva Komisija buvo pateikusi Tarybai pasiūlymą priimti dar vieną direktyvą Steigimo sutarties 94 str. pagrindu dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną. Pastarasis siūlymas glaudžiai siejosi su pirmąja direktyva, nes siūlė arbitražo procedūros įvedimą, tačiau valstybės narės nepriėmė šio siūlymo. Visgi 1990 m., atlikus pataisymus, buvo priimta

³ A. J. Van den Tempel, *Corporation Tax and Individual Income Tax in the European Communities, Commission Studies, Competition – Approximation of Legislation Series no. 15*, Brussels, 1970.

Arbitražo konvencija – 90/436/EEB konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną [11] (ne direktyva) Steigimo sutarties 293 straipsnio pagrindu.

1980 m. Europos Komisija Tarybai nusiuntė ataskaitą dėl EB mokesčių sistemų konvergencijos⁴, kuria buvo raginama priimti įmonių apmokestinimą harmonizuojančią direktyvą ir suvienodinti išskaičiuojamuosius mokesčius dividendams. Ataskaitoje buvo skundžiamasi dėl Bendrijos interesų ignoravimo, kai tai susiję su nacionalinės mokesčių politikos ribojimu. Ši ataskaita taip pat nepaskatino Tarybos imtis kokių nors veiksmų. Dar sykį 1984 m. nesėkmingai Komisija pamėgino pasiūlyti Tarybai harmonizuoti jau nedidelio klausimo reguliavimą – veiklos nuostolių perkėlimo periodus, iki 3 metų atgal ir neribojant ateityje. 1985 m. pasiūlymas buvo taisytas, tačiau Taryba jo nepriėmė, o 1996 m. atmetė. Dėl pačių veiklos nuostolių perkėlimo Komisija 1990 m. teikė Tarybai pasiūlymą dėl grupės įmonių bei įmonės ir jos atstovybių, filialų skirtingose valstybėse patirtų nuostolių įskaitymo direktyvos priėmimo, tačiau tai vėl gi nesusilaukė palaikymo. Vėliau ši sritis buvo išnagrinėta teismų praktikos, ypač reikšminga byla – *Marks&Spencer*, kurioje Teismas konstatavo, kad valstybės narės, taikydamos nuostolių perkėlimą nacionalinių įmonių grupės viduje, turi suteikti šią galimybę ir tarptautinėms dukterinėms ir motininėms bendrovėms, kai dukterinė bendrovė nerezidentė išnaudojo atsižvelgimo į nuostolius galimybes, kurios egzistuoja jos valstybėje, paprašydama mokesčio sumažinimo atitinkamais mokestiniais metais bei ankstesniais mokestiniais metais, ir kai nėra galimybių į užsienio dukterinės bendrovės nuostolius atsižvelgti valstybėje, kurioje ji įsteigta, vėlesniais jos ar trečiojo asmens, kai pastarajam perleidžiama dukterinė bendrovė, verslo metais.

1985 m. Baltojoje knygoje dėl vidaus rinkos kūrimo tiesioginiams mokesčiams Komisija daug dėmesio nebuvo skyrusi, tik pakartojo paraginimą priimti Susijungimų, Motininių – dukterinių bendrovių ir Arbitražo direktyvas. Dėl tuo metu suaktyvėjusio taupymo palūkanų mokesčių slėpimo, 1989 m. Komisija pateikė siūlymą priimti direktyvą dėl bendros išskaičiuojamo mokesčio palūkanoms sistemos, kur rekomenduotinas tarifas palūkanoms, taikomas ES teritorijoje, siekė 15%. Pasirinktas laikas pasiūlymui buvo netinkamas, nes nesena Vokietijos patirtis, įvedus išskaičiuojamąjį mokestį palūkanoms, parodė, kad milijonai Vokietijos markių iškeliauja į užsienį, todėl kilo visuotinė baimė, kad įgyvendinus Komisijos siūlymą ES, Bendrija neteks didelės dalies

⁴ *Report from the Commission to the Council on the scope for convergence of tax systems in the Community, Supplements 1980, No. 1/80.*

kapitalo, atsidursiančio palankaus apmokestinimo šalių rinkoje. Po ilgai trukusių diskusijų tarp valstybių narių indėliams buvo pritaikytas koegzistavimo modelis – šalims buvo palikta galimybė pasirinkti tarp išskaičiuojamo mokesčio palūkanoms (20%) ir informavimo sistemos sukūrimo, kuri reikštų įpareigojimus bankams ir kitoms kredito įstaigoms pranešti kompetentingoms mokesčių institucijoms apie asmenų gaunamas palūkanas iš indėlių. Vėliau po dar ilgiau trukusių derybų 2000 m. Tarybai pagaliau pavyko pasiekti susitarimą tarp valstybių narių dėl vienos sistemos taikymo, t.y. palūkanų išskaičiuojamojo mokesčio įvedimo, trims valstybėms (Belgijai, Liuksemburgui ir Austrijai) nustatant pereinamąjį laikotarpį, taip pat įvedant specialias sąlygas dėl tų pačių priemonių taikymo skatinimo trečiosiose (ypač Šveicarijoje ir JAV) valstybėse.

Fizinių asmenų pajamų apmokestinimo srityje Komisija pateikė tik vieną pasiūlymą 1979 m. dėl pasienyje dirbančių asmenų pajamų apmokestinimo harmonizavimo⁵, kuris buvo atmestas 1992 m. 1993/1994 m. Komisija ėmėsi „švelniosios teisės“ priemonių ir išleido rekomendaciją dėl tam tikrų rūšių nerezidentų pajamų apmokestinimo [23].

2.2 Antrasis etapas – pirmieji realaus harmonizavimo žingsniai ir išsamūs tyrimai

1990 m. Europos Komisija pateikė Tarybai ir Parlamentui „Įmonių apmokestinimo gaires⁶“, kuriomis buvo pasiūlyta nustatyti subsidiarumo principą bei pažadėta atsisakyti nepopuliarių idėjų dėl išskaičiuojamųjų mokesčių harmonizavimo. Komisijos požiūris tiesioginių mokesčių harmonizavimo srityje akivaizdžiai pasikeitė: į harmonizavimo procesą imta žiūrėti kaip teorinio lygmens reiškinį Bendrijos mastu, pabrėžiant valstybių narių laisvę nustatyti mokesčių reguliavimo būdus, išskyrus tuos atvejus, kai tai sukeltų bendrosios rinkos iškraipymus (subsidiarus ES teisės pobūdis). Komisija taip pat pažadėjo nesiimti jokių priemonių iš anksto nepasitarusi su valstybėmis narėmis bei patikino sieksianti didesnio bendradarbiavimo tiek nacionaliniu, tiek Bendrijos lygmeniu. Šiuo laikotarpiu įvyko esminis lūžis EB mokesstinės politikos srityje – pagaliau buvo priimtos Susijungimų direktyva, kuria siekta pašalinti priemones, galinčias trukdyti įmonių reorganizavimui, įvedus bendrąją tarptautinio įmonių restruktūrizavimo apmokestinimo sistemą, Motininių – dukterinių bendrovių direktyva, kuria siekta pašalinti dvigubą pelno, kurį dalijasi patronuojančios įmonės vienoje valstybėje narėje ir jų dukterinės įmonės

⁵ 1980 m. sausio 21 d. EK komunikatas COM(79) 737 *final*.

⁶ 1990 m. balandžio 20 d. EK komunikatas, SEC (90) 601 *final*.

kitoje valstybėje narėje, apmokestinimą, bei Arbitražo konvencija, kurioje numatyta ginčų sprendimo tvarka, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo koreguojant skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių pelną.

Buvo sudarytas ir specialus nepriklausomų mokesčių ekspertų komitetas – Rudingo Komitetas – turėjęs nustatyti taikytinas priemones, užbaigus vidaus rinkos kūrimą ir siekiant tolesnės integracijos Bendrijoje. Komitetui buvo suformuluoti trys klausimai:

1. Ar valstybių narių apmokestinimo sistemų skirtumai iškraipo vidaus rinką, ypač investicijų ir konkurencijos srityse?

2. Iškraipymų atsiradimo atveju, ar būtinas Bendrijos įsikišimas jiems sureguliuoti, ar pati rinka ir mokesčių konkurencija gali užtikrinti mokesčių subalansavimą tarp valstybių narių?

3. Kokių specialių priemonių turėtų imtis Bendrija, siekdama sušvelninti ar pašalinti rinkos iškraipymus?

1992 m. kovo mėnesį Rudingo Komitetas pristatė ataskaitą [25], kurioje konstatavo esant daugybę žymių skirtumų tarp valstybių narių nacionalinių įstatymų: taikomų mokesčių sistemų, administravimo išlaidų (rezidavimo principu paremtos sistemos funkcionavimui reikia daugiau lėšų, nei apmokestinant pagal pajamų gavimo valstybę), dvigubo apmokestinimo išvengimo metodų, pelno mokesčių tarifų (svyruojančių nuo 10% Airijoje iki 57,5% Vokietijoje, o pats Komitetas rekomendavo tik minimalų 30% pelno mokesčio normos dydį, nes nemanė esant būtina pilnai suvienodinti pelno mokesčius valstybėse narėse), neapmokestinamų teritorijų nustatymo, siekiant pritraukti investicijas, mokesčio bazės apibrėžimo, taikomų mokesčių lengvatų atžvilgiu. Skirtingo nacionalinio reguliavimo suderinimo būtinumą Komitetas grindė trimis principais: 1) pajamų gavimo valstybės prioriteto apmokestinti joje gaunamas pajamas principu; 2) nediskriminavimo užtikrinimo principu – diskriminacijos eliminavimu tarp nacionalinių įmonių ir užsienio kompanijų, prekiaujančių tarp skirtingų pramonės šakų bei jurisdikcijų ir perkeliančių pelnus, siekiant išvengti mokesčių, taip pat atliekant pasienio operacijas; 3) abipusiškumo principu – nereikalaujant iš vienos valstybės, kad ši atsisakytų galimų mokesčių pajamų, jei kita šalis atitinkamų lengvatų netaikys. Ataskaitoje buvo pateiktas moksliniais tyrimais paremtas konkurencijos iškraipymo modelis, susiformavęs dėl tiesioginių mokesčių harmonizavimo stygiaus. Prieita išvada, kad rinkos savireguliacinis mechanizmas yra nepakankamas subalansuotam apmokestinimui valstybėse narėse pasiekti, todėl būtinas politinių ES sprendimų priėmimas. Atsakydamas į trečią klausimą, Komitetas nurodė eilę taikytinų priemonių: 1) bendrosios dvigubo apmokestinimo išvengimo sistemos įvedimas, paliekant kredito ir atleidimo metodų koegzistavimą; 2) visiškas išskaičiuojamo mokesčio

dividendams panaikinimas šaltinio valstybėje paskirstant pelną motininei kompanijai, siūlyta išplėsti Motininių – dukterinių bendrovių direktyvos subjektų ratą, atsisakant teisinės formos reikalavimų, sumažinant kontroliavimo (25%) ribas, kita vertus, rekomendavo 30% išskaičiuojamąjį mokestį taikyti dividendams, išmokamiems ne motininei kompanijai; 3) išskaičiuojamojo mokesčio palūkanoms ir autoriniams atlyginimams panaikinimas įmonių grupėse; 4) nuostolių perkėlimo tarp motininių ir dukterinių įmonių sureguliuojimas; 5) sandorių kainodaros pagrindimas rinkos kainų principo taikymu, paraginus valstybes nares prisijungti prie Arbitražo Konvencijos; 6) visos valstybės narės turėtų sudaryti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis tarpusavyje ir su trečiosiomis šalimis, pastarųjų sudarymą kontroliuojant EB; 7) pelno mokesčio derinimo srityje buvo pasiūlytas minimalus 30% tarifas, kiek vėliau pasiūlyta ir viršutinė riba - 40%; 8) atsižvelgiant į mokesčio dydžio priklausomybę ne tik nuo tarifo, bet ir nuo apmokestinimo bazės, buvo pasiūlytos mokesčio bazės apibrėžimo taisyklės pradedant nuo principinių nuostatų ir baigiant techniniais skaičiavimo būdais.

1992 m. Komisija, kaip atsaką į Komiteto ataskaitą, išleido naujas įmonių apmokestinimo gaires dėl vieningos rinkos tolesnės plėtros po 1992 m. Jose buvo atsisakyta maksimalaus pelno mokesčio tarifo dydžio, o minimali riba pasirodė esanti per aukšta, nes valstybėse buvo skatinamas mokesčio naštos mažinimas mažoms ir vidutinėms įmonėms bei dėl konkurencijos su rytų Europos šalimis. Skeptiškai įvertintos Komiteto rekomendacijos dėl mokesčio bazės apibrėžimo. Tačiau net ir tos priemonės, kurios EK pasirodė pakankamai pagrįstos, konkrečiau įgyvendintos nebuvo.

Pirmajame etape Komisijai nepavykus pasiekti jokių realių reguliavimo sprendimų, šiame laikotarpyje EK veikla turėjo didesnę atgarsį ir pasisekimą, nors ir ėmė koncentruotis ties rekomendacinio pobūdžio aktų leidimu. Sparčiai plėtėsi ir dvišalių dvigubo apmokestinimo sutarčių sudarymo tinklas, beveik suderintas dividendų apmokestinimo reguliavimas, kuriame svarbų vaidmenį suvaidino ETT sprendimai.

2.3 Trečiasis etapas – švelnioji teisė ir negatyvus reguliavimas

Atsižvelgdama į sunkumus ir beveik rezultatų neduodančius mėginimus įsiūlyti Tarybai tiesioginio apmokestinimo direktyvų projektus, Komisija dar intensyviau ėmė naudoti neprivalomo pobūdžio instrumentus – rekomendacijas, politinius susitarimus, lydimus dvišalių ar daugiašalių konsultacijų. 1994 m. EK priėmė dvi rekomendacijas: dėl tam tikrų rūšių nerezidentų pajamų apmokestinimo [23] ir dėl mažų ir vidutinių įmonių apmokestinimo [24].

Nerezidentų apmokestinimo rekomendacija apėmė šiuos aspektus: ji buvo taikoma tik aktyvioms asmens pajamoms (darbo užmokestis, individualios komercinės, žemės ūkio, savarankiškos veiklos pajamos); nerezidentams taikomos vienodos apmokestinimo taisyklės, kaip ir rezidentams, jei pirmieji nerezidencijos valstybėje gauna ne mažiau kaip 75% visų pajamų; be to, valstybė narė turi teisę neužskaityti tam tikrų pajamų ar nesuteikti mokesčio kredito savo rezidentams, jei šie naudojami tokiais teisėmis kitose valstybėse, kuriose vykdo ekonominę veiklą.

Mažų ir vidutinių įmonių apmokestinimo rekomendacija akcentuoja apmokestinimo neutralumo stoką juridinio asmens statuso neturinčių ūkinės veiklos formų atžvilgiu lyginant su bendrovių apmokestinimu. Individualios įmonės, partnerystės pagrindu veikiančios asmenys dažnai yra apmokestinami progresyviais pajamų mokesčiais, kurių tarifai didesni nei pelno mokesčių. Suvokdama didžiulę ekonominę bei socialinę nedidelių įmonių reikšmę, Komisija pasiūlė valstybėms narėms suteikti mažoms ir vidutinėms įmonėms galimybę pasirinkti analogišką pelno apmokestinimo schemą arba jų reinvestuojamas į verslą pajamas apmokestinti sumažintu tarifu.

1994 m. gegužės 25 dienos Komunikate Tarybai ir Parlamentui Komisija nurodė dar keletą problemų mažų ir vidutinių įmonių apmokestinimo srityje, kurių nebuvo aptarusi ankstesnėje rekomendacijoje: susidūrimas su didelėmis administravimo išlaidomis, didinančiomis prekių/paslaugų kainą vartotojui ir mažinančiomis gamintojo galimybes konkuruoti rinkoje, nuosavybės teisių perėjimo problemos dėl neribotos atsakomybės, sunkumai veikiant tarptautinėje arenoje. Siekdama konkretesnių rezultatų šioje srityje, 1994 m. gruodžio 7 d. Komisija priėmė dar vieną rekomendaciją, raginančią valstybes nares pakoreguoti nuosavybės perdavimo reguliavimą, užtikrinant įmonės veiklos struktūros ir darbo vietų išsaugojimą.

1996 m. pirmą kartą žalingi mokesčių konkurencijos aspektai buvo iškelti į aukščiausią politikos lygmenį, Komisijai išleidus Monti pranešimą⁷. Jame buvo akcentuotos įvairios aktualios problemos: mokesčių sistemos diskriminacija investicijų pritraukimo atveju, mokesčio naštos perkėlimas darbuotojams, mažinant pelno mokesčio apmokestinamąją bazę ir kitos. Reguliavimo koordinavimas pripažintas būtinu, tačiau jam trukdo dvi kliūtys – vienbalsiškumo reikalavimas priimančiam sprendimui mokesčių klausimais ir didelės išlaidos, patiriamos dėl atmetamų pasiūlymų. Buvo mąstoma apie bent jau minimalias efektyvios mokesčių politikos taisykles, kurios garantuotų verslo ir

⁷ *Discussion paper for the informal meeting of Economy and Finance Ministers, SEC (96) 487 final of 20 March 1996.*

sukurtos gerovės išsaugojimą ES. Komisija net pagrasino pasinaudosianti Steigimo sutarties nuostatomis dėl draudžiamos valstybės pagalbos nesąžiningos mokesčių konkurencijos atžvilgiu, jei valstybės narės ir toliau nesistengs pasiekti mokesčio skaidrumo. Monti pranešimo sukeltos diskusijos paskatino „Aukšto lygio grupės“ suformavimą, kurią sudarė ekonomikos ir finansų ministrai, turėję pasisakyti mokesčių sistemos plėtros klausimu prieš Europos Tarybą. Ši grupė ne itin pritarė Komisijos pasiūlymui dėl minimalaus pelno mokesčio tarifo nustatymo bei mokesčio bazės apibrėžimo, tačiau palaikė nesąžiningos konkurencijos šalinimo idėjas, pritarė tolesniam keitimosi informacija sistemos kūrimui. Be to, paragino Komisiją parengti naują Palūkanų ir autorinių atlyginimų apmokestinimo direktyvą, vietoj tos, kuri buvo sukurta 1994 m.

Kiek vėliau 1997 m. Komisija pateikė Tarybai komunikatą dėl tolesnės mokesčių koordinacijos ES. Jį sudarė keturios siūlomų priemonių kategorijos (viena skirta netiesioginiams mokesčiams), skirtos bendros rinkos iškraipymų šalinimui. Tiesioginių mokesčių srityje buvo raginama: 1) priimti Įmonių apmokestinimo elgesio kodeksą (*Code of Conduct for Business Taxation*) kartu pateikiant teikiamos valstybės pagalbos apmokestinimo srityje taikymo taisykles; 2) pasiekti susitarimą dėl išskaičiuojamojo mokesčio panaikinimo palūkanoms ir autoriniams atlyginimams; 3) patvirtinti santaupų apmokestinimo pagrindus ES mastu. Daugiau diskusijų ir prieštaravimų sukėlė pirmoji priemonė, tuo tarpu dvi pastarosios buvo įgyvendintos pozityvaus reguliavimo būdu, pagal Komisijos pasiūlymus 2003 m. Tarybai priimant dvi direktyvas – dėl palūkanų gautų iš taupymo pajamų apmokestinimo (joje pateikiamas apmokestinimo mechanizmas palūkanoms, gaunamoms už indėlius, kurie laikomi nerezidavimo valstybių narių kredito įstaigose, sukuriant keitimosi informacija sistemą; ši direktyva laikytina specialiąja direktyvos 77/799/EEB [2] atžvilgiu) bei Palūkanų ir honorarų direktyvą (šioje direktyvoje numatytas atleidimas nuo išskaičiuojamųjų mokesčių palūkanoms, autoriniams atlyginimams, jei šie mokami tarp asocijuotų įmonių).

Įmonių apmokestinimo elgesio kodeksą Europos Taryba patvirtino 1997 m. gruodžio 1 dieną priimdama rezoliuciją [15]. Šis kodeksas – politinis, teisiškai neįpareigojantis dokumentas, nustatantis verslo apmokestinimo taisykles, kurios įpareigoja susilaikyti nuo diskriminacinių ir konkurencinių iškraipymų, siekiant bendros rinkos funkcionavimo. Valstybės narės yra geranoriškai sutikusios neįvesti naujų apmokestinimo taisyklių, jei šios laikytinos žalingomis, taip pat įvertinti galiojančią apmokestinimo tvarką ir siekti greitesnio žalingų sąlygų panaikinimo. Kodekse pripažįstamas sąžiningos konkurencijos principas, taip pat ir mokesčių atžvilgiu, panaikinamos visos priemonės, suteikiančios nors kokią naudą nerezidentams. Be to, nustatyti ir sąžiningos konkurencijos

pažeidimo vertinimo principai: pažeidimu laikytinos situacijos, jei valstybės narės suteikia lengvatas tik nerezidentams ar tik tiems sandoriams, kuriuos sudaro nerezidentai; vertinama, ar lengvatos yra visiškai atskirtos nuo vietinės rinkos ir dėl to neveikia nacionalinių mokesčių bazės; ar palankus mokestinis režimas nėra suteikiamas įmonei, kuri iš esmės nevykdo jokios ekonominės veiklos; ar netrūksta apmokestinimo skaidrumo; ar tarptautinės įmonių grupės pelno mokesčio apskaičiavimas yra panašus į visuotinai pripažįstamus EBPO principus.

Buvo sudaryta aukšto rango valstybių narių pareigūnų grupė, kurios vadovu paskirtas Didžiosios Britanijos atstovas D. Primarolo, siekiant įvertinti taikomų nacionalinių mokestinių priemonių atitikimą Elgesio kodekso kriterijams. Primarolo grupė galutinę ataskaitą pateikė 1999 m., joje detaliai išanalizavo Kodekso įvestus kriterijus bei sudarė juodąjį žalingų nacionalinių mokestinių priemonių sąrašą. Tiesa, juodasis sąrašas buvo sudarytas remiantis pakankamai subjektyvia Kodekso taisyklių interpretacija, kuri tam tikrais aspektais neatitiko EPBO pozicijos ar nukrypo nuo valstybių narių įsipareigojimų pagal dvišales sutartis mokesčių klausimais [55, p. 195]. Žalingos priemonės buvo suskirstytos į 6 kategorijas: 1) finansinės paslaugos grupių viduje ir palūkanų mokėjimai; 2) draudimas, perdraudimas; 3) sandorių kainodara grupės viduje; 4) holdingo kompanijos; 5) atleistos nuo mokesčių ir ofšorinės įmonės; 6) kitos įvairios priemonės (pvz., neapmokestinamos teritorijos). Iš viso buvo ištirta beveik 300 valstybių narių taikytų priemonių, iš kurių 66 pripažintos pažeidžiančiomis mokesčių konkurenciją (40 taikomų pačiose valstybėse, o likusios – priklausomose ar susijusiose teritorijose) [26]. Šalys privalėjo panaikinti šias priemones iki 2005 metų gruodžio 31 dienos, išskyrus kai kuriuos sutartus atvejus. Taryba nepritarė per daug kontraversiškai vertinamai Primarolo grupės ataskaitai, kuri ne tik nepaskatino valstybių narių bendradarbiavimo, bet priešingai – sukėlė susierzinimą ir nepasitikėjimą ES politika [55, p. 193-196].

2000 m. lapkričio 27 d. ECOFIN Taryba, susidedanti iš ekonomikos ir finansų ministrų, priėmė tarpinį susitarimą, kuriame pateikė žalingų apmokestinimo schemų rinkinį, daugiausiai jas siejant su pagrindų taikyti kainų koregavimo ar užsienio kontroliuojamo vieneto pajamų apmokestinimo taisykles buvimu.

Po kelerių metų Komisija vėl pakeitė savo reguliavimo politikos taktiką ir didesnių rezultatų tiesioginių mokesčių srityje ėmė siekti negatyvaus reguliavimo būdu – nustatydamą draudimus. 1998 m. EK pristatė pranešimą dėl valstybės pagalbos teikimą reglamentuojančių taisyklių taikymo imantis priemonių tiesioginių mokesčių srityje. Steigimo sutartyje įtvirtintas valstybės pagalbos teikimo įmonėms, įskaitant ir mokesčių politikos priemones, draudimas, jei toji pagalba akivaizdžiai iškraipo konkurenciją (87 –

88 str.). Apie visus ketinimus suteikti ar pakeisti pagalbą Komisija turi būti laiku informuojama, kad ji galėtų pateikti savo pastabas (88 str. 3 d.). Jei valstybės narės suteikia draudžiamą pagalbą savo subjektams arba nepraneša apie tai Komisijai, pastaroji gali kreiptis į ETT. Teismui konstatavus pažeidimą, įpareigojama gautą neteisėtą pagalbą gražinti, nepaisant praėjusio laiko bei nacionalinio reguliavimo kliūčių, išskyrus, jei susigražinimas nebeįmanomas (pvz., gavėjo nebėra, jis bankrutavo) arba tai pažeistų gavėjo teisėtus lūkesčius [64]. Tačiau visais atvejais reikalaujama, kad pagalbą gaunanti įmonė patikrintų, ar apie tai yra pranešta Komisijai, t. y. veiktų *bona fide*. Komisija pateikė kriterijus draudžiamai valstybės pagalbai nustatyti fiskalinių priemonių taikymo srityje: palankus mokesstinis režimas, atleidžiant nuo mokesčio ar jo dalies (mažinant apmokestinamąją bazę, tarifą, taikant 0% tarifą, taikant specialias priemones – mokėjimo atidėjimą ar išdėstymą); lėšų gavimas arba tiesiogiai iš valstybės biudžeto arba netiesiogiai per regioninės ar vietos valdžios institucijas; priemonės turi paveikti prekybą bei konkurenciją tarp valstybių narių; taikomos priemonės yra selektyvinės, t.y. konkrečios – skirtos konkrečioms subjektams ar konkrečios rūšies produkcijai pasirinktinai -, tačiau pagalba gali būti taip pat laikoma selektyvine, net jeigu ji taikoma ir visam ekonominiam sektoriui [59], todėl pastarasis kriterijus taikytinas tik išsamiai ištyrus valstybės pagalbos taikymo aplinkybes, bei pirmiau atsižvelgus į minėtus požymius.

Konkrečių draudimų valstybės pagalbos teikimo srityje nustatymas parodė, kad Komisija bent jau tokiu būdu stebi valstybių narių taikomas nacionalines mokesčių politikos priemones ir gali kontroliuoti jų teisėtumą atitikimo ES teisei prasme. Šioje srityje net Taryba negali pakeisti Komisijos sprendimo, o ETT, kaip rodo praktika, paprastai patvirtina tokius Komisijos sprendimus dėl valstybės pagalbos suteikimo. EK kontrolės taikymas šioje srityje atnešė apčiuopiamų rezultatų harmonizuojant tiesioginių mokesčių sritis praktiniu aspektu. Visgi šis negatyvus reguliavimo būdas įgalina sureguliuoti tik tuos atvejus, kurie yra įvykę ar savo pobūdžiu panašūs į pastaruosius. Negatyvusis reglamentavimas tik pašalina tam tikras kliūtis bendros rinkos veikimui ir tuo jo poveikis užsibaigia. Tuomet tik pozityvus reguliavimas gali žengti pirmyn, sukurdamas pareigas valstybėms narėms ir nustatydamas jų atlikimo būdus, užtikrinančius Bendrijos tikslų stiprinimą. Todėl svarbus šių būdų koegzistavimas.

2.4 Perspektyvos ES tiesioginio apmokestinimo srityje

2001 m. Komisija pateikė dar vieną naują mokesčių studiją, pavadinimu „Link bendrosios rinkos be mokesčių kliūčių“, kurioje paragino imtis šių priemonių: 1) ES įmonių mokesčių taikymą išplėsti ir Europos bendrovėms (*Societas Europea*); 2) taikyti

dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių modelį visai ES; 3) pradėti diskusijas dėl ES įmonių perspektyvų.

I. Naujos koncepcijos įmonių apmokestinimo srityje:

1. Pelno mokesčio bazės nustatymas taikant rezidencijos valstybės principą (*home – state taxation*) – įmonei, įsisteigus vienoje valstybėje narėje, veikiant kitose šalyse, pelno mokestis būtų skaičiuojamas pagal pirmosios valstybės taisykles, nepaisant įmonių grupės struktūros, veiklos teritorijos Bendrijos ribose, ir gautoji suma vėliau būtų padalinama tarp valstybių narių pagal atitinkamą formulę. Toks reguliavimas būtų palankus pačioms įmonėms, nes atsirastų galimybė įsisteigus mažiausio mokesčio šalyje, vykdyti veiklą visoje Bendrijoje nepatiriant didesnių mokestinių išlaidų. Be to, būtų išvengiama daugybės formalumų ir būtinybės išmanyti skirtingų šalių mokesčių teisę, kartu paliekant valstybėms narėms suverenitetą fiskaliniame sektoriuje. Tačiau siekiant užkirsti kelią dirbtinei kapitalo koncentracijai atitinkamose valstybėse, šį principą galima taikyti tik suderinus apmokestinimo režimus ES. Probleminių klausimų kiltų ir santykiuose su trečiosiomis šalimis – pagal kurios valstybės apmokestinimo taisykles turėtų būti apmokestinamos užsienio šalyse gaunamos ES valstybių narių pajamos (paprastumo dėlei siūloma šių pajamų iš viso neįtraukti į apmokestinamąją bazę ir pritaikyti standartines tarptautinės mokesčių teisės nuostatas)? Kurios valstybės narės tarptautinės sutartys būtų taikomos tarptautinio pobūdžio veiklai su trečiosiomis šalimis? – ar pagrindinės įmonės įsisteigimo valstybės ar tos valstybės, kurioje veikia padalinys gaunantis iš trečiosios šalies pajamas? Svarstoma galimybė sudaryti ir ES Modelinę mokesčių sutartį su trečiosiomis šalimis.

2. Bendros arba konsoliduotos ES pelno mokesčio bazės nustatymas (*common – base taxation*) – siūloma patvirtinti pelno mokesčio bazės nustatymo kodeksą, kuriame būtų apibrėžta bazės apskaičiavimo tvarka, ją sudarančios pajamos, ir atsisakyti pelno mokesčio skaičiavimo pagal atskirų valstybių narių įstatymus. Tarptautinės įmonės veiklos, vykdomos keliose valstybėse narėse, sujungtos pajamos būtų apmokestinamos vieną kartą, neatsižvelgiant į veiklos formas (filialai, atstovybės, dukterinės įmonės), ES valstybių skaičių, padalinių skaičių. Šiuo atveju suvienodinta būtų tik mokesčio bazė, paliekant valstybėms narėms pačioms nustatyti tarifų dydį. Galimybė konkuruoti tik tarifu anksčiau ar vėliau veda prie panašaus mokesčio dydžio – silpnesnėms šalims tai reikštų tarifo didinimą, o stipriosioms (pvz., Danijai) – mažinimą. Bendrijai plečiantis daugėja ir skirtumų tarp valstybių narių, o tai reikštų daugybės bendros sistemos išimčių įvedimą.

2004 m. liepą buvo pristatytas Komisijos diskusinis dokumentas dėl Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės kūrimo, kurios įvedimas sudarytų galimybes padidinti iš mokesčių formuojamą nuosavųjų išteklių sistemos dalį ES biudžete [20]. 2004 m. rugsėjį

įvyko neformalus ekonomikos ir finansų ministrų susitikimas, kuriame Komisijos dokumentas buvo aptartas. Po šio susitikimo buvo įkurta Bendrosios konsoliduotos pelno mokesčio bazės darbo grupė, kurioje dalyvauja visų valstybių narių ekspertai. Bendrosios konsoliduotos pelno mokesčio bazės grupė 2004-2006 m. nagrinėjo bendruosius klausimus ir svarstė bendrosios pelno mokesčio bazės struktūrinius elementus. 2006-2008 m. grupė numato nagrinėti pelno mokesčio bazės konsolidavimo bei paskirstymo tarp valstybių narių klausimus. 2008 m. planuojama pateikti Komisijos pasiūlymą dėl teisės akto, harmonizuojančio pelno mokesčio bazę, kūrimo. Beje, ES finansų ministrų pasitarime paaiškėjo, kad nepaisant Austrijos, Vokietijos, Liuksemburgo, Prancūzijos entuziazmo, pusė ES valstybių, pasisako prieš pelno mokesčio bazės harmonizavimo iniciatyvą [40]. Lietuva iš esmės pritaria, tačiau tik su išlygomis.

3. Yra dar drastiškesnių pasiūlymų – ne tik vieningos mokesčio bazės, bet ir vienodo tarifo įvedimas, t. y. bendro ES pelno mokesčio nustatymas. Siekiant užkirsti kelią nesažiningai konkurencijai, kiekvienai sandorių rūšiai visoje ES būtų taikomos vienodos taisyklės. Dalis surinkto mokesčio sumos keliautų į ES biudžetą, o likusi suma – atitektų valstybėms narėms, jų politikos priemonių įgyvendinimui.

II. *ES teisės aktų priėmimo mokesčių srityje atžvilgiu* – Komisija siūlo sušvelninti dabartinę sprendimų priėmimo procedūrą ir vietoj vienbalsiškumo (kurį pasiekti gausėjant ES narėms tampa vis sudėtingiau) reikalavimo įvesti kvalifikuotą balsų daugumą (2/3) pelno mokesčio derinimo klausimams spręsti (o taip pat ir administravimo, antivengiminės politikos ir kitose srityse), nes bendro susitarimo tarp valstybių narių pasiekimas – labai ilgai trunkantis ir sudėtingas intervencijos į nacionalinę politiką procesas. Tuo buvo galima įsitikinti apžvelgus istorinę tiesioginių mokesčių harmonizavimo pusę. Beje, tyrimais nustatyta, kad apie 77% Bendrijoje veikiančių įmonių pritarė vieningo pelno mokesčio įvedimui.

III. *Dividendų apmokestinimo supaprastinimo srityje* – siūloma įpareigoti visas valstybes nares taikyti atleidimo metodą, nesuteikiant galimybės pasirinkti kredito metodo dividendų atžvilgiu.

IV. *Mažų ir vidutinių įmonių apmokestinimo srityje.*

Mažų ir vidutinių įmonių steigimas yra vienas iš ES pramonės skatinimo tikslų. Tokios rūšies įmonės paprastai užsiima gamyba (skirtingai nei stambios tarptautinės bendrovės, kurios daugiausiai verčiasi prekyba) ir sukuria didžiulę dalį nacionalinių pajamų, todėl jų veiklos skatinimas valstybėms yra svarbus. Šioje srityje siūloma keletas lengvatinių reguliavimo sąlygų:

1. Atleisti mažas ir vidutines įmones nuo pelno mokesčio mokėjimo tam tikrą laikotarpį (pvz., dvejus metus nuo įsisteigimo).

2. Suteikti šioms įmonėms mokestinį kreditą, jo grąžinimą nukeliant tam tikram laikotarpiui.

3. Sudaryti galimybes šioms įmonėms tam tikrą laiką teikti paslaugas, neįsisteigiant paslaugų teikimo valstybėje ir tokiu būdu toje šalyje nemokant pelno mokesčio.

4. Rezidencijos valstybės mokesčių administravimo taikymas.

Tiesioginio apmokestinimo perspektyvos, vienareikšmiškai nukreiptos į integracijos stiprinimą, dėl savo tolimų tikslų, susijusių su valstybių narių suverenių teisių apimties mažinimu, yra vertinamos prieštaringai. Siekiant suvokti plėtojamų teoriniame lygmenyje priemonių reikalingumą bei įgyvendinimo realumą, būtina išanalizuoti esamą tiesioginių mokesčių reguliavimo bazę.

3 Tiesioginių mokesčių materialusis reguliavimas ES

Mokestinių barjerų panaikinimas – vienas sudėtingiausių ES bendros vidaus rinkos kūrimo uždavinių. Tiesioginių mokesčių srityje šis uždavinys siekiamas harmonizavimo ir koordinavimo būdu. ES instituciniame lygmenyje harmonizacija pasiekama Tarybai patvirtinus direktyvą, tuomet harmonizavimas tampa valstybių narių teisėkūros procesu. Tinkamas direktyvos įgyvendinimas nacionalinėje sistemoje pirmiausia susijęs su išsamiu jos reguliavimo srities bei įpareigojimų turinio suvokimu. Dėl šių priežasčių derėtų išanalizuoti svarbiausių teisės aktų reguliavimo ypatumus. Pozityvaus ES reguliavimo teisės aktų rinkinį sudaro: 1990 m. priimtose dvi direktyvos ir Arbitražo konvencija bei 2003 m. dar dvi direktyvos, papildžiusios materialųjį tiesioginių mokesčių derinimo turinį.

3.1 Įmonių pelno apmokestinimas

Įmonių pelno apmokestinimas ES lygmeniu yra labiausiai suderinta tiesioginių mokesčių sritis. Harmonizavimo pasiekimai joje apima būtent dvigubo apmokestinimo išvengimo sureguliuojimo klausimus dukterinių įmonių išmokamų dividendų motininėms bendrovėms, įmonių susijungimo apmokestinimo, palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimų tarp susijusių narių atžvilgiu. Tai opiausios bendrajai rinkai sritys, kuriose tarptautinis bendradarbiavimas vyksta intensyviausiai dėl plataus ekonominės veiklos tarptautinio pobūdžio. Dvigubo įmonių tiesioginio apmokestinimo išvengimo klausimai sureguliuoti ketvertu direktyvų, apimančių materialių santykių apibūdinimą ir atitinkamų įpareigojimų valstybėms narėms nustatymą, bei procedūriniu koordinavimo dokumentu – Arbitražo konvencija – numatančia mokesčio perskaičiavimo bei ginčų sprendimo

mechanizmą. Tolesniuose skyriuose ir bus pateikiamos minėtų aktų reguliatyvinės nuostatos kartu su jų vertinimo analize.

3.1.1 Dukterinės įmonės dividendų, išmokamų motininėms bendrovėms, apmokestinimas

Vienas iš pirmųjų ES teisėkūros pasiekimų įmonių pelno apmokestinimo srityje – 1990 m. Motininių - dukterinių bendrovių direktyva, priimta po 21 metų nuo pirminio siūlymo. Direktyva vėliau buvo taisyta ir jos pakeitimai, inicijuoti 1993 metais, buvo patvirtinti tik po 10 metų – 2003 m. Tarybai priimant 2003/123/EB direktyvą [6]. Pirminiame projekte tebuvo įtvirtintas reikalavimas atleisti nuo mokesčių patronuojančios kompanijos gaunamus dividendus iš dukterinės įmonės, 1990 m. priimtoje direktyvoje be minėtos nuostatos buvo nustatytas draudimas dukterinei įmonei išskaityti mokestį prie šaltinio dividendams, tačiau trims valstybėms buvo padarytos išimtys, ir tik 2003 m. pakeitimai įtvirtino mokesčio prie šaltinio taikymo draudimą tiek motininėms, tiek dukterinėms įmonėms be išlygų. Tai iliustruoja glaudesnės tarptautinės rinkos funkcionavimo skatinimą bei rezidentų ir nerezidentų diskriminacijos ES mažinimą, todėl direktyva įvestas reguliavimas iš tiesų svarbus mokesčių mokėtojų kapitalo judėjimo, įsisteigimo laisvės užtikrinimui.

Ši direktyva taikoma tik motininėms ir dukterinėms įmonėms, esančioms skirtingose valstybėse narėse, siekiant paskatinti tarptautinį bendradarbiavimą ir tarptautinių įmonių grupių kūrimąsi, nustatant konkurencijos požiūriu neutralias mokesčių taisykles. *Esmė:* direktyva panaikina išskaičiuojamą mokestį prie šaltinio dukterinės įmonės išmokamiems dividendams (išskyrus likvidacines pajamas) motininei kompanijai ir panaikina motininės bendrovės pelno apmokestinimą dvigubu pelno mokesčiu, taikant valstybių narių nuožiūra atleidimo metodą arba suteikiant kreditą tam mokesčiui, kurį antrinė bendrovė jau sumokėjo savo valstybėje. Taikytinų subjektų ratas apibrėžiamas keliais požymiais, kurių taikymas gali neapsiriboti vienos valstybės narės jurisdikcija [56, p. 497-498]: 1) tai turi būti nustatytos ir direktyvos priede išvardintos teisinės formos įmonės (paprastai viešosios įstaigos ir privačios ribotos atsakomybės įmonės, po pakeitimo sąrašas išplėstas, įtrauktos Europos bendrovės bei Europos kooperatinės bendrovės). Nepaisant Rudingo Komiteto siūlymų išplėsti direktyvos taikymą visų pelno mokestį mokančių įmonių atžvilgiu, tebėra naudojamas sąrašo principas, kuris sukelia nepatogumų taikant direktyvą naujai į Bendriją priimtoms valstybėms (pavyzdžiui, Lietuvos, kaip ir kitų naujų ES narių, įmonių konkrečios formos kol kas nėra įvardintos; mūsų įstatymų leidėjas dividendų neapmokestinimą taiko visiems juridiniams asmenims, kurie

apmokestinami įprastiniu pelno mokesčiu, t.y. taikant bendruosius 15 ir 13 % tarifus be specialių sutartinių bei pereinamojo laikotarpio lengvatų, išskyrus, kai Lietuvos vienetas yra laisvosios ekonominės zonos įmonė užsienio vienetams išmokamų dividendų atžvilgiu⁸ arba pagal analogiją galima taip pat taikyti Susijungimų direktyvos priede išvardintas Lietuvos įmonių rūšis) bei naujoms įmonių, atsirandančių senosiose valstybėse narėse, formoms, nes turi būti nuolat keičiamas bei papildomas. 2) pagal valstybės narės įstatymus įmonė, turi būti laikoma tos valstybės narės rezidente, ir pagal sutartį, su trečiaja valstybe – neturi būti laikoma ne Bendrijos rezidente, t.y. eliminuojama dvigubos rezidencijos galimybė, kai pagal nacionalinę teisę įmonė laikoma valstybės narės rezidente, taikant įsteigimo ar buveinės vietos kriterijų, ir kartu ne valstybės narės rezidente, pagal su pastarąja sudarytą sutartį, taikant verslo vietos kriterijų. Šios nuostatos įtvirtinimą galima sieti su mokesčių išvengimo schemų mažinimu, bei sąžiningumo siekiu, užkertant kelią dvigubų lengvatų taikymui. Išskiriamos šios dvigubos rezidencijos išimtys: jei įmonė yra dviejų ES valstybių narių rezidentė bei jei įmonė, būdama valstybės narės rezidentė, yra ir trečiosios šalies, su kuria nėra sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, rezidentė. 3) įmonei nustatyta prievolė mokėti pateiktame sąraše nurodytą pelno mokestį, be galimybės pasirinkti ar būti atleistai (nes galimybė pasirinkti neapmokestinimą finansiškai skaidrioms įmonėms, bei atleidimas nuo mokesčio suponuoja paties ekonominio dvigubo apmokestinimo nebuvimą).

Paminėtina naujovė, įvesta 2003 m. pakeitimu, išsprendusi filialų bei atstovybių gaunamų ir išmokamų dividendų apmokestinimą – veiklos vykdymo per nuolatinę buveinę įtraukimas į direktyvos taikymo sritį. Nuolatinė buveinė – grynai mokestinė konstrukcija, neturinti komerciniuose santykiuose teisinio subjektiškumo, kuriai nustatyta prievolė mokėti mokesčius. Direktyvoje nuolatinė buveinė laikoma nuolatinė ūkinės komercinės veiklos vieta valstybėje narėje, per kurią vykdoma kitos valstybės narės bendrovės ūkinė komercinė veikla ar jos dalis, tiek kiek tos ūkinės komercinės veiklos pelnas yra apmokestinamas valstybėje narėje, kurioje ta veiklos vieta yra, pagal atitinkamą dvišalę mokesčių sutartį arba, jeigu tokios sutarties nėra, pagal nacionalinius teisės aktus. Minėtas pakeitimas apmokestinimo pagrindu prilygina vienos valstybės narės vietinėms kompanijoms kitos valstybės narės įmonės filialus ir atstovybes, esančias pirmojoje valstybėje ir joje veikiančias per nuolatinę buveinę. Iš esmės išplečiamas ratas įmonėms pasirinkti veiklos formą kitoje valstybėje – per filialus, atstovybes ar dukterines įmones – visas jas laikant lygiavertėmis. Toks traktavimas išplaukia iš Bendrijoje garantuojamos

⁸ LR pelno mokesčio įstatymo 34 straipsnio 2 dalis ir 35 straipsnio 2 dalis.

įsisteigimo laisvės, kuri būtų varžoma skirtingai vertinant filialus, atstovybes bei dukterines įmones. ETT savo praktikoje jau buvo anksčiau suformavęs šį požiūrį (garsioje *Saint Gobain* byloje [69]) ir turbūt net neesant atitinkamo pakeitimo vis vien būtų prieita prie tokio vertinimo kazuistinėmis reguliavimo priemonėmis.

Primintina, jog Motininių – dukterinių bendrovių direktyvos taikymui būtinas dividendų keliavimas iš vienos valstybės į kitą. Todėl direktyva apims ir tokią situaciją, kai dukterinė ir motininė įmonė yra vienoje valstybėje, o dividendai pervedami per nuolatinę buveinę, esančią kitoje valstybėje narėje (neapmokestinami bus tiek dividendai, dukterinės kompanijos išmokami nuolatinei buveinei, tiek pastarosios pervedami dividendai motininei kompanijai); tačiau priešingai būtų, jei motininės kompanijos, esančios kitoje valstybėje, nuolatinė buveinė būtų toje pačioje valstybėje, kaip ir jos dukterinė kompanija, tuomet direktyva neapimtų kontroliuojamos įmonės išmokamų dividendų nuolatinei buveinei, nes tai būtų nacionalinio lygmens reguliavimo dalykas. Vis gi atsižvelgiant į nediskriminavimo reikalavimą, nacionalinis režimas negalėtų skirtis vietinėms dukterinėms - motininėms kompanijoms bei kitos valstybės narės nuolatinės buveinės ir jos dukterinės įmonės mokestiniamis santykiams.

Motinine bendrove laikoma įmonė, atitinkanti minėtus kriterijus ir turinti ne mažiau 25% kitoje valstybėje narėje esančios įmonės, kuri taip pat atitinka minėtus reikalavimus, kapitalo dalies ar balsavimo teisių. Šis kriterijus taikytas iki 2005 metų; nuo 2005 iki 2007 – buvo numatytas 20% dalies turėjimo reikalavimas, nuo šių metų numatytas 15%, o nuo 2009 m. – 10% dydis. Po pakeitimo motininės bendrovės statusas suteiktas ir valstybės narės bendrovei, kuri turi atitinkamą toje pačioje valstybėje narėje esančios bendrovės, kapitalo dalį, kurią visą ar jos dalį turi kitoje valstybėje narėje esanti pirmosios bendrovės nuolatinė buveinė. Su mažinamu kontroliavimo dalies dydžiu buvo įvesta ir netiesioginio kontroliavimo galimybė: direktyva taikoma tiek dukterinei, tiek kiekvienai žemesnės grandies dukterinei bendrovei, kai kiekvienos grandies bendrovė ir jos žemesnės grandies bendrovė atitinka visus išvardintus reikalavimus, t. y. motininė bendrovė turi turėti netiesiogiai ne mažesnę, nei nustatytą dalį kapitalo ar balsavimo teisių kiekvienoje žemesnės grandies dukterinėje bendrovėje. Nepaisant nustatytų dydžių, valstybės narės visuomet gali pasirinkti mažesnes procentines kontroliavimo dalis, t.y. nustatyti palankesnę režimą, pavyzdžiui, Lietuvoje jau nuo 2001 m. priimtame Pelno mokesčio įstatyme buvo numatyta minimali 10% kontroliavimo riba.

Kaip prevencinę taisyklę nedidelę dalį akcijų turinčių įmonių trumpalaikiam susijungimui, siekiant pasinaudoti direktyvos sąlygomis, direktyva numato ir kapitalo/balsavimo teisių dalies išlaikymo bent dvejus metus reikalavimo taikymo

galimybę, tačiau tai netrukdo valstybėms narėms pasirinkti ir trumpesnį terminą ar skirtingus terminus gaunamiems ir išmokamiems dividendams, ar apskritai jų atsisakyti. Pavyzdžiui, Olandija netaiko jokio išlaikymo termino reikalavimo gaunamiems dividendams, ir yra nustačiusi vienerių metų terminą išmokamiems į kitą valstybę narę dividendams. Lietuvoje nustatytas minimalus 12 mėnesių balsus suteikiančių akcijų (dalių, pajų) valdymo laikotarpis. Be to, ETT yra pasisakęs, kad atsižvelgiant į direktyvos tikslą – palengvinti tarptautinių ūkinių operacijų valdymą - nustatytas terminas nebūtinai turi būti suėjęs – pakanka ketinimo išlaikyti (*Denkavit*, *VITIC* ir *Voormeer* sujungtos bylos prieš Vokietiją [63], ir nors Vokietija kaip ir kitos valstybės narės, išskyrus Austriją ir Olandiją, kreditui gauti reikalavo suėjusio termino, ji nebuvo nubausta atsižvelgiant į direktyvos nuostatos neaiškumą ir praktikos nebuvimą). O valstybėms narėms šioje srityje vėlgi palikta diskrecija nuspręsti, ar reikalauti užtikrinimo priemonių iš įmonių (taip nuo pat pradžių darė Olandija), ar laikinai išskaičiuoti mokesčių, suteikiant galimybę jį susigrąžinti pasibaigus nustatytam terminui (ši priemonė buvo įvesta Austrijoje). Lietuvoje nėra taikomos jokios apsauginės priemonės, tačiau jei nepasibaigus balsus suteikiančių akcijų (dalių, pajų) 12 mėnesių valdymo laikotarpiui, jos yra perleidžiamos ar įmonė kitaip nustoja jas valdyti (arba perleidžia dalį akcijų (dalių, pajų) ir dėl to jos valdomos balsus suteikiančios akcijos (dalys, pajai) nebesudaro 10%), tuomet 15% mokesčiai nuo išmokėtų dividendų bei delspinigiai turi būti apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą [38; 34, 35 str. komentaras].

Daugiau reikalavimų direktyva nemini, t. y. ir neleidžia valstybėms narėms nustatyti papildomų kriterijų, pavyzdžiui, motininės ir dukterinės įmonės verslo rūšies atitikties, ir pan., išskyrus specialiais apgaulės ir piktnaudžiavimo atvejais taikomas nacionalines ar sutartines nuostatas.

Patronuojančios įmonės valstybei narei suteikta teisė pripažinti kitos valstybės dukterinę įmonę finansiškai skaidria (kuomet vietoje finansiškai skaidrios įmonės apmokestinami jos dalyviai, kuriems ir tenka visa atsakomybė) ir tokiu būdu apmokestinti proporcingai motininės įmonės daliai kontroliuojamojo bendrovėje pastarosios viso gauto pelno dalį bendru pelno mokesčiu. Tačiau šiuo atveju direktyva draudžia motininės įmonės valstybei apmokestinti dukterinės bendrovės pelno paskirstymą. Tai logiška net trigubo apmokestinimo išvengimo nuostata, nes dukterinės įmonės valstybė gali nelaikyti šios įmonės finansiškai skaidria ir ją apmokestinti kaip rezidentę. Tuomet abiejose (ar daugiau, priklausomai nuo acininukų skaičiaus) valstybėse dukterinės įmonės pelnas būtų apmokestintas dvigubu pelno mokesčiu ir, neesant draudimo apmokestinti paskirstytą pelną, dar sykį būtų apmokestinti išmokami dividendai. Prisimenant direktyvos pagrindinį

tikslą – vengti ir dvigubo apmokestinimo, derėtų paminėti ir antrąją to paties straipsnio dalį: joje įtvirtinta, jog motininės kompanijos valstybė turi arba atleisti dukterinės kompanijos pelną, apmokestinamą motininės kompanijos valstybės, nuo šioje taikomo pelno mokesčio, arba apmokestinti, tačiau kartu suteikti kreditą tai pelno mokesčio sumai, kurią dukterinė įmonė jau sumokėjo savo valstybėje narėje.

Valstybėms narėms palikta galimybė pasirinkti, kad visi privalomieji mokėjimai, susiję su turima kapitalo dalimi (valdymo išlaidos, už finansavimą motininės kompanijos mokamos palūkanos), ir visi nuostoliai, atsiradę dėl dukterinės įmonės pelno paskirstymo, negali būti išskaitomi iš patronuojančios įmonės apmokestinamo pelno. Leidimas išskaityti šiuos mokėjimus iš patronuojančios įmonės pelno iš esmės duotų tą patį rezultatą, nes, atsižvelgiant į pajamas, kurių gavimui mokėjimai skirti, jie būtų išskaitomi iš dividendų, gautų iš dukterinės įmonės, kuriems turi būti pritaikytas atleidimo metodas (tai būtų mokesčio bazės sumažinimas neapmokestinant) ar apmokestinus, suteikiamas dukterinės įmonės sumokėto mokesčio dydžio kreditas (tai būtų mokesčio bazės mažinimas, mokėtino mokesčio mažinimas, bet kartu ir suteikiamo kredito mažinimas, tačiau kredito dydis ir mokėtinas mokestis vis vien liktų adekvatūs), nes kitaip motininės įmonės valstybė būtų priversta sumažinti jos viduje motininės kompanijos generuotą pelną ir tai nepagrįstai sumažintų šalies biudžeto įplaukas.

Kai kurios ES valstybės taiko fiksuotus neatskaitomų valdymo išlaidų dydžius, atsižvelgdamos į motininių įmonių gaunamų neapmokestinamų dividendų iš užsienio kiekį. Direktyva tokio reguliavimo atveju leidžia taikyti ne didesnę kaip 5% dukterinės įmonės paskirstyto pelno dydį. Taigi atleidžiami nuo mokesčių gali būti tik 95% gaunamų dividendų.

Kontraversiškai vertinama *Bosal Holding* byla, kurioje Teismas pateikė fiskalinio vientisumo (*fiscal coherence*), būdingo vienai jurisdikcijai vieno mokesčių mokėtojo, ar vieno mokesčio atžvilgiu (šiuo atveju turi būti nustatytas tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečia mokesčine rinkliava), ir mokesčių teritorialumo (*fiscal territoriality*), apimančio kelių valstybių jurisdikcijas ir skirtingus darinius (šiuo atveju lengvatų taikymas susijęs su tuo, kur asmuo apmokestinamas), konstrukcijas. Bylos esmė: Olandijos įmonė paėmė paskolą iš banko užsienio įmonei pirkti. Olandijos mokesčių administracija neleido motininei kompanijai atskaityti už paskolą mokamų palūkanų dėl įmonių dalyvavimo vienoje grupėje išimties. Tačiau ETT nusprendė, jog tai yra įsisteigimo laisvės pažeidimas, kadangi, jei būtų pirкта įmonė Olandijoje, tuomet mokamų palūkanų atskaitymas Olandijoje būtų leidžiamas. Teismas nurodė, jog direktyva nesuteikia jokių nuolaidų priklausančių nuo to, kur dukterinių

įmonių pelnas yra apmokestinamas, o Olandijos nuostatos buvo pagrįstos šiuo aspektu (atskaitymai buvo leidžiami tik tuomet, jei pajamos, kurioms gauti netiesiogiai patirtos išlaidos, buvo apmokestintos Olandijoje). Visgi Teismo įpareigojimas leisti atskaityti palūkanas negavus valstybei jokių mokestinių pajamų iš dukterinės įmonės pelno dėl pritaikyto atleidimo metodo, sudaro situaciją, kai valstybė turi gražinti sumokėto nacionalinio motininės kompanijos pelno mokesčio dalį nuo tų pajamų, kurios yra apmokestinamos [56, p. 508-513].

Naujausia sprendimas šioje srityje ETT priimtas 2007 m. kovo 29 dieną byloje *Rewe*. Teismas pripažino draudžiančia Vokietijos įstatymų nuostatą, kad Vokietijos rezidentei, patyrusiai nuostolius dėl jos užsienio dukterinėse bendrovėse turimų kapitalo dalių nuvertėjimo, neleidžiama jų atskaityti, nors rezidentei, turinčiai Vokietijoje dukterines įmones, leidžiama atskaityti akcijų nuvertėjimo nuostolius iš karto, netrudant ir dukterinėms bendrovėms pasinaudoti savo nuostoliais. Šio skirtingo reguliavimo negalima pateisinti nei fiskalinio vientisumo, nei teritoriškumo principų taikymu.

Dabartiniu metu direktyva vienareikšmiškai numato, kad iš pelno, kurį dukterinė bendrovė paskirsto savo patronuojančiai bendrovei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas, o patronuojančios įmonės valstybei narei nustatytas draudimas išskaičiuoti mokestį prie šaltinio iš pelno, kurį ši įmonė gauna iš dukterinės įmonės. Tačiau pirmoje direktyvos redakcijoje trims valstybėms buvo padarytos išimtys: *Graikijos Respublikai* numatyta galimybė išskaičiuoti mokestį prie pajamų šaltinio iš dividendų, išmokamų kitų valstybių narių motininėms įmonėms, su sąlyga, kad ji iš paskirstyto pelno neišskaičiuos įmonių pelno mokesčio. Ši nuolaida buvo suteikta Graikijai, dėl šios valstybės mokesčių sistemos ypatybių – apmokestinamas būdavo tik išlaikomasis pelnas, o paskirstytasis apmokestinamas akcininkų lygiu. Ši direktyvos lengvata buvo taikoma iki 1992 metų, nes vėliau Graikija pakeitė savo mokesčių sistemą, nustatydamą vienodas apmokestinimo taisykles visam įmonės pelnui. *Vokietijai* suteikta teisė taikyti 5% kompensacinį mokestį prie šaltinio savo dukterinių įmonių paskirstytam pelnui, jeigu įmonių pelno mokesčio tarifas, taikomas paskirstytam pelnui, yra bent 11 punktų mažesnis nei mokesčio tarifas, taikomas nepaskirstytam pelnui. Ši lengvata galėjo būti taikoma iki 1996 metų. Vėliau Vokietija, taip pat atsisakė skirtingų tarifų sistemos ir perėjo prie klasikinės mokesčių sistemos su vienu tarifu, taikomu visam įmonės pelnui. Trečioji valstybė, gavusi lengvatą dėl biudžeto sudarymo ypatumų, buvo *Portugalija*, kuriai, neviršijant dvišaliuose susitarimuose numatytų tarifų, leista taikyti iki 15% dydžio išskaičiuojamąjį mokestį į kitą valstybę narę išmokamiems dividendams iki 1997 m. ir iki 10% - iki 2000 m., numatant

galimybę terminus pratęsti. Tačiau jie nebuvo pratęsti. Taigi visos išlygos šiuo metu yra nebegaliojančios ir į pakeistą direktyvą neįtrauktos.

Šiuo metu vienintelei *Estijai* suteikta išlyga dėl galimybės taikyti išskaičiuojamąjį mokestį išmokamiems dividendams. Nuo 2000 m. *Estijos* apmokestinimo sistema panaši į ankstesniąją *Graikijos* sistemą: ji taiko 0% pelno mokesčio tarifą nepaskirstytam pelnui ir nuo 2007 m. 20% dydžio išskaičiuojamąjį mokestį paskirstytiems dividendams. *Estijai* leista taikyti tokį mokestinį režimą, iki 2008 m. gruodžio 31 d. pagal pasirašytą susitarimą su Komisija (šios išlygos nėra direktyvos tekste) [53, p. 44]. Suėjus nustatytam terminui, *Estijai* teks keisti savo mokestinę sistemą. Visgi tik paskirstyto pelno apmokestinimo pasirinkimas empiriniu požiūriu valstybei nebuvo itin sėkmingas: valstybės biudžeto pajamos sumažėjo, nėra garantijų, kad lėšos, paliktos įmonių dispozicijoje, yra panaudojamos investicijoms *Estijos* teritorijoje [32, p. 84]].

Išskaičiuojamo mokesčio apibrėžimo direktyvoje nėra, jį plėtoja ETT, taikydamas materialųjį, metodą. Teismas pabrėžia, kad išskaičiuojamas mokestis turi būti siejamas ne su konkrečiu mokesčio pavadinimu, o su jo turiniu – t.y išskaičiavimo metodo taikymu [35, p. 736]. Išskaičiuojamasis mokestis, arba kitaip „mokestis prie šaltinio“ – tai bet koks valstybėje, kurioje išmokami dividendai, gautų pajamų apmokestinimas, kurio atsiradimą lemiantis įvykis yra dividendų arba bet kokių kitų pajamų iš akcijų išmokėjimas, kai šio mokesčio bazė yra pajamos iš šių akcijų, o apmokestinamasis asmuo yra tų pačių akcijų turėtojas (*Epson Europe, Athinaiki Zythopoiia, Océ van der Grinten* bylos).

Išskaičiuojamas mokestis dividendams tarp tarptautinės atitinkamų įmonių grupės narių ES negali būti taikomas jokių apsaugos priemonių pavidalu. Valstybės narės gali nebent reikalauti atitinkamų formalumų paisymo, siekdamos užtikrinti būtent direktyvos įvardintų įmonių dividendų neapmokestinimą, tačiau privalo laikytis nediskriminacinių sąlygų lyginant su vietinių įmonių grupėmis. Ir tik nustatyto minėto kapitalo dalies išlaikymo laikotarpiu – valstybės narės gali laikinai išskaičiuoti mokestį, kuris suėjus terminui privalės būti gražinamas.

Direktyvoje vartojamas terminas „išskaičiuojamasis mokestis“ netaikomas įmonių pelno mokesčio išankstiniam mokėjimui arba mokėjimui avansu (*précompte*), kuri dukterinė įmonė, skirstydama pelną savo patronuojančiai įmonei, moka valstybei narei. Ši nuostata svarbi toms valstybėms narėms, kuriose taikoma *įskaitymo sistema*. Kadangi dabartiniu metu tokių valstybių mažėja (tokio režimo atsisakė Italija, Airija (1999), Vokietija (2001), Prancūzija, Suomija (2005)), nyksta ir šio straipsnio reikšmė. Iš esmės ši nuostata reiškia, kad išankstinis mokėjimas (*imputation tax* arba *equalization tax*), kuri valstybės narės taiko neutralizuoti mokestiniam kreditui, jei nebuvo gauta nuo šalyje

apmokestinamų pajamų pelno mokesčio, laikytinas pelno mokesčiu, o ne draudžiamu mokesčiu prie šaltinio [56, p. 522-524]. Visgi *įskaitymo sistemos* valstybės paprastai mokestinį kreditą suteikdavo tik iš vietos įmonės gaunamiems dividendams, todėl *imputation tax* būdavo neutralizuojamas tik jų atžvilgiu. Užsienio investuotojai paprastai mokestinio kredito negaudavo. ETT *Manninen* byloje konstatavo, jog tokia situacija diskriminuoja iš užsienio įmonių gaunamus dividendus, todėl valstybė, taikanti *imputation tax* ir suteikianti kreditą savo šalies įmonėms iš kitų vietinių įmonių išmokamiems dividendams, turi suteikti šio mokesčio dydžio kreditą ir iš užsienio įmonių gaunamų dividendų atžvilgiu.

Kaip jau minėta, direktyva taikytina paskirstytam pelnui dividendų pavidalu. Derėtų pastebėti, kad skirtingų valstybių taikomos nevienodos antivengiminės taisyklės gali sukelti problematišką situaciją, kuomet viena valstybė taikys plonos kapitalizacijos taisyklę (skolinto ir fiksuoto kapitalo santykio nustatymą – Lietuvoje taikomas 4:1 santykis, o viršijanti dalis laikoma kontroliuojamu kapitalu ir už jį mokamos palūkanos nelaikomos leidžiamais atskaitymais⁹), o kita taikys arba skirtingo santykio taisyklę, arba iš vis jos netaikys, t.y. kontroliuojančiosios įmonės valstybė palūkanas, už suteiktą paskolą kontroliuojamai įmonei, laikys palūkanomis, o kontroliuojamosios įmonės valstybė – dividendais. Nukentėti šioje situacijoje galėtų tik pati motininė įmonė, jei dukterinės įmonės valstybė neleistų atskaityti palūkanų iš apmokestinamojo pelno arba jas perkeistų į dividendus, nes gautų sumažintą dividendų sumą (dėl apmokestinamosios bazės padidinimo arba dėl sumokėto mokesčio nuo dividendų). Teisingumo Teismo byloje *Lankhorst-Hohorst* dukterinės įmonės valstybė palūkanas perkeitė į dividendus neleidama atskaityti jų iš apmokestinamojo pelno. Motininės įmonės valstybė atsisakymą atskaityti įvertino kaip išskaičiuojamąjį mokestį, kurį draudžia direktyva. ETT nesigilino į mokesčio prigimtį, tačiau neleido dukterinei kompanijai taikyti atsisakymo atskaityti, dėl įsisteigimo laisvės pažeidimo, kadangi atsisakymą nulėmė tai, jog motininė kompanija yra kitoje valstybėje (nerezidentė). ETT savo nuomonės, kad rezidentams ir nerezidantams turi būti taikoma vienoda plonos kapitalizacijos taisyklė, laikosi ir vėlesniuose sprendimuose, pavyzdžiui, 2007 m. byloje *Test Claimants* [80].

Antivengiminės nuostatos. Motininių – dukterinių įmonių direktyva nekliudo taikyti nacionalinių arba susitarimais paremtų nuostatų dėl apgaulės ar piktnaudžiavimo prevencijos. Ši nuostata patvirtina, jog nepaisant direktyvos nustatytų reikalavimų,

⁹ 2003 m. gruodžio 9 d. LR Vyriausybės nutarimas dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo.

valstybės narės gali išsaugoti nacionalines ir sutartines taisykles atitinkamiems piktnaudžiavimo mokesčių normomis atvejams, kurių direktyva nepajėgė iš anksto numatyti, tokiu būdu atimdamos galimybę iš įmonių, veikiančių nesuderinamais su Bendrijos tikslais, pasinaudoti direktyvos privalumais. Paprastai valstybės taiko reikalavimą, kad dukterinė įmonė nebūtų įsteigta tikslinėse teritorijose (LR pelno mokesčio įstatymo 34, 35 straipsnis), jai nebūtų suteiktos specialios lengvatos, taip pat kad pelnas nebūtų paskirstomas per tarpinę holdingo bendrovę, kai tiesioginio dividendų išmokėjimo atveju šie nebūtų atleidžiami nuo mokesčio. Kai kurios valstybės narės (Ispanija, Prancūzija, Austrija) yra numačiusios, jog direktyvos privalumais gali pasinaudoti tik tos motininės įmonės, gaunančios dividendus iš minėtų valstybių, kurių grandinės paskutinioji motininė kompanija yra Bendrijos jurisdikcijoje ir atitinka visus direktyvos reikalavimus [56, p. 525-531]. Nesant įtvirtintos konkrečios Bendrijos koncepcijos mokesčių prievolių išvengimo atžvilgiu, bendruosius principus ir ribas nustato ETT. Jis pabrėžia, kad valstybės narės taikydamos piktnaudžiavimo prevencijos sąlygas privalo paisyti proporcingumo principo – suteikdamos bent jau galimybę įmonėms teisiniu būdu įrodyti savo sąžiningumą – veikimą *bona fide*. Kompetentingos valstybių narių institucijos negali nustatyti išankstinio automatiškai visiems mokesčių vengimo ir slėpimo atvejams taikytino kriterijaus, o privalo sudaryti galimybes kiekvieną situaciją įvertinti, atsižvelgus į visas konkrečias aplinkybes, ir šį vertinimą apskųsti teismui (*Leur Bloem* byla, susijusi su Susijungimų direktyva, tačiau dėl srities tapatumo taikytina ir nagrinėjamu atveju). Taigi įrodinėjimo pareiga pirmiausiai numatyta mokesčius administruojančioms institucijoms, o patiems mokesčių mokėtojams tik antrinė – atsikirsti nesutinkant su mokesčių administratoriaus įrodinėjama mokesčių išvengimo schema. Be to, valstybės narės negali numatyti didesnių reikalavimų įmonėms, įrodinėjančioms tarptautinių operacijų tikrąją tikslą – komercinės, o ne vien mokesstinės naudos siekimą, nei nustato vidaus subjektams.

Pabaigoje derėtų pridurti, jog valstybėms narėms tinkamai neįgyvendinus direktyvos iki 2005 m. sausio 1 d., direktyvos nuostatos, uždraudžiančios išskaičiuojamąjį mokestį paskirstytam pelnui, yra tiesiogiai veikiančios, t.y. jomis gali remtis ES valstybių narių piliečiai tiesiogiai kreipdamiesi į ETT, manantys, jog yra pažeidžiamos jų teisės, kurias suteikia ši direktyva. Tai vertikalus tiesioginis direktyvos veikimas (ETT nėra pripažinęs horizontaliojo veikimo galimybės direktyvoms), kuris galimas, jei direktyvos nuostatos yra aiškios, tikslios, besąlyginės. Tokiomis Motininių – dukterinių bendrovių direktyvos esmines sąlygas ETT pripažino savo sprendime *Denkavit, VITIC* ir *Voormeer* sujungtose bylose.

Lietuva yra visiškai įgyvendinusi Motininių – dukterinių įmonių direktyvą, ir kaip jau minėta anksčiau, netgi įtvirtinusi palankesnes neapmokestinimo sąlygas: dalyvavimo išimties taisyklė taikoma, kai įmonė valdo ne mažiau kaip 10% vieneto akcijų, dalių, pajų ir ne trumpiau kaip vienerius metus. Ši taisyklė galioja tiek rezidentams, tiek nerezidentams, tiek išmokamiems, tiek gaunamiems dividendams. Visgi negalima vienareikšmiškai teigti, jog dividendų apmokestinimas nėra diskriminacinis užsienio vieneto atžvilgiu. Kvestionuotinos LR pelno mokesčio įstatymo 33 straipsnio 3 ir 4 dalys. Vienetas, dividendus išmokantis pinigais, gali iš dalies susimąžinti mokėtiną nepaskirstyto pelno mokestį užskaitydamas nuo išmokėtų dividendų sumokėtas mokesčių sumas, jei dividendus išmoka Lietuvos vienetas (33 str. 3 d.). Tokia mokesstinė lengvata nėra taikoma užsienio vienetas išmokamų dividendų atžvilgiu, todėl ji sukuria Lietuvos įmonėms „apribojamąjį efektą“, atbaidydama Lietuvos įmones platinti savo akcijų emisiją užsienyje [36]. Šio įstatymo 33 straipsnio 4 dalyje pateikiama „grynųjų dividendų“ neapmokestinimo taisyklė: jei Lietuvos vienetas gauna dividendus pinigais [...] ir šie dividendai yra apmokestinti [Pelno] įstatymo nustatyta tvarka (grynieji dividendai), tai šis vienetas neįtraukia į pajamas iš kito Lietuvos vieneto gautų dividendų, iš kurių buvo išskaitytas mokestis. Pasinaudoti minėta mokesčių lengvata negalima, jei dividendus savo dalyviams perskirstantis Lietuvos vienetas juos gauna iš užsienio vieneto (net jei iš tokių dividendų jau kartą ir buvo išskaičiuotas mokestis pagal tos užsienio valstybės įstatymus, nes tuomet toks mokestis yra išskaičiuojamas jau ne Pelno įstatymo nustatyta tvarka) [36]. Atsižvelgiant į ETT poziciją, šie aspektai galėtų būti Teismo pripažinti diskriminuojančiais, todėl ir keistinais.

3.1.2 Įmonių reorganizavimo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis apmokestinimas

Viena iš ypatingai bendrą rinką veikiančių sričių – tarptautinis įmonių reorganizavimas, susijęs su turto, teisių, įsipareigojimų perleidimu, taip pat dalinis šių operacijų atlikimas. Reiškinių aktualumas suvoktas dar 1967 metais, Komisijai pristačius „Tiesioginių mokesčių harmonizavimo programą“, kurioje viena iš aptariamų problemų buvo mokesčių kliūčių tarptautiniams susiliejimams egzistavimas. Pasiūlymas priimti Susijungimų direktyvą 1969 m. nedavė sėkmingų rezultatų. Ši direktyva buvo priimta kartu su Motininių – dukterinių bendrovių direktyva tik 1990 m. 2005 m. ji buvo keista [4], o šie pakeitimai pradėti taikyti pilna apimtimi nuo 2007 m. sausio 1 d.

Atsižvelgiant į bendros mokesčių sistemos sukūrimo siekį, ši direktyva vartojamų sąvokų ir kriterijų atžvilgiu yra derinama su kitomis direktyvomis tiesioginių mokesčių

srityje. Kadangi dalis sąlygų yra tapačios kaip ir aptartoje Motininių – dukterinių įmonių direktyvoje, šioje darbo dalyje apie jas bus tik užsiminta.

Susijungimų direktyvos pagrindiniai tikslai - išvengti mokesčių, atsirandančių tarptautinių įmonių reorganizavimo procese bei leisti skirtingų valstybių narių įmonėms, pasinaudoti patirtais nuostoliais, jų neprarandant reorganizavimo procese. Šia direktyva sprendžiamos trumpalaikės mokestinės problemos, su kuriomis susiduriama įmones jungiant, skaidant, perleidžiant turtą bei atliekant kitas operacijas, šių įvykimo metu. Pavyzdžiui, įmonė perleidžia savo veiklos padalinį užsienio įmonei mainais už šios naujai išleistas akcijas. Pirmoji įmonė paprastai turi sumokėti mokestį nuo turto vertės padidėjimo (pardavimo ir įsigijimo kainų skirtumo), tačiau kadangi ji negavo jokių pajamų pinigais, tai padaryti reikėtų iš kitų lėšų; be to, dažniausiai nepanaudoti praėjusių metų nuostoliai, kuriuos patyrė perleidžiamas veiklos padalinys, nėra perkeliama į įsigijusiai įmonei. Tokio pobūdžio problemoms spręsti ir yra taikoma direktyva, kuri neapima tų atvejų, kai įmonė, turtas, akcijos yra parduodamos, sumokant kainą pinigais (*Andersen og Jensen* byla [73]). Direktyva taip pat neapima ilgalaikių įmonių grupavimosi Bendrijoje aspektų, kadangi pastarieji išsprendžiami tik dar didesnio pelno mokesčio suderinimo valstybėse narėse būdu (kol kas ilgalaikes problemas mėgina spręsti ETT, pasiremdamas būtinybe užtikrinti įsisteigimo ir kapitalo judėjimo laisvę [56, p. 536-541]).

1990 metų direktyvos redakcija apėmė keturias operacijų rūšis: *įmonių jungimą, skaidymą, turto perleidimą ir keitimąsi akcijomis* -, 2005 m. šis sąrašas buvo papildytas dar dvejomis rūšimis: *dalinio skaidymo ir registruotos buveinės perkėlimo* operacijomis, kurių pastaroji iš esmės skiriasi nuo visų pirmesniųjų. *Registruotos buveinės perkėlimo* operacija apima tik fizinę Europos bendrovės (SE) ir Europos kooperatinės bendrovės (SCE) buveinių perkėlimą į kitą valstybę narę, tuo tarpu kitos transakcijos apima tik nuosavybės teisių perdavimą fiziškai turto, įsipareigojimų buvimo vietai nekintant.

Įmonių jungimas suprantamas trejopai: netaikant likvidavimo procedūros, vienos ar kelių įmonių veiklos pabaiga jas prijungiant prie kitos veikiančios įmonės; dviejų ar daugiau įmonių veiklos pabaiga jas sujungiant į naujai įsteigiamą įmonę; įmonės veiklos pabaiga jos visą turtą ir įsipareigojimus perimant motininei kompanijai, valdančiai 100% dukterinės įmonės įstatinio kapitalo. Visais šiais atvejais išnykstančių įmonių turtą, įsipareigojimus gaunančioji įmonė išleidžia naujas akcijas ar kitokio pobūdžio vertybinius popierius, kuriuos mainais už perleidžiamų įmonių turtą ir įsipareigojimus gauna perleidžiančiųjų įmonių akcininkai.

Įmonių skaidymas – tai įmonės veiklos pabaiga be likvidavimo procedūros, kai ji visą savo turtą ir įsipareigojimus padalina naujai įsteigtoms įmonėms arba išdalina

esančioms įmonėms, vėlgi mainais už gaunančių įmonių išleistus jų kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius, kuriuos gauna perleidžiančiųjų įmonių dalyviai.

Dalinis skaidymas - tai operacija, kuria įmonė, tęsianti savo veiklą, perleidžia vieną arba keletą veiklos padalinių vienai arba daugiau veikiančių arba naujų įmonių. Nors vienas veiklos padalinys yra paliekamas perleidžiančiojoje įmonėje, kuri nenustoja egzistavusi. Ir šiuo atveju padaliniai perleidžiami mainais už padalintą turtą ir įsipareigojimus gaunančios įmonės (įmonių) naujai išleidžiamus vertybinius popierius, kuriuos gauna pirmosios įmonės akcininkai. Jei akcijos yra suteikiamos pačiai tebeveikiančiai įmonei – tuomet tai bus kvalifikuojama kaip *turto perleidimas*.

Turto perleidimas – tai operacija, kurios metu tęsianti savo veiklą įmonė perduoda visus, vieną ar keletą savo veiklos padalinių kitai įmonei. Pastaroji įmonė išleidžia atitinkamą kiekį savo akcijų ar kitos rūšies vertybinių popierių, kuriuos gauna perleidžiančioji įmonė (pati įmonė, o ne jos akcininkai, todėl turto perleidimas nesukelia jokių pasekmių akcininko pajamų apmokestinimo srityje). Tokiu būdu gaunančioji įmonė tampa perleidžiančiosios įmonės dukterine įmone (atsižvelgiant į perleidžiamo turto dydį). Terminas „turto perleidimas“ nėra visai tikslus, kadangi turimas omenyje ne bet koks nesusijęs turtas, o būtent turtas, kaip „veiklos padalinys“ [56, p. 543]. Direktyva veiklos padaliniu laiko tik to įmonės padalinio visą turtą ir įpareigojimus, kuris organizaciniu požiūriu yra laikomas nepriklausomu ekonominiu vienetu, galinčiu veikti savarankiškai. *Andersen og Jensen* byloje Teismas pirmiausia pabrėžė padalinio organizacinį nepriklausomumą, tik antruoju kriterijumi laikydamas finansinį savarankiškumą – gebėjimą išsilaikyti iš savų resursų. „Nuolatinės buveinės“ sąvoką turėtų apimti „veiklos padalinį“, tačiau dėl praktikos trūkumo detalizuoti, kokios rūšies veiklą (aktyvią ar pasyvią) vykdomas padalinys, patenka į šios direktyvos veikimo sritį, vienareikšmiškai negalima.

Keitimasis akcijomis - tai operacija, kuria įmonė įsigyja kitos įmonės kapitalo dalį, kuri suteikia jai daugumą balsų toje kitoje įmonėje, arba, turėdama tokią daugumą, įsigyja papildomą įmonės kapitalo dalį, mainais už tos kitos įmonės akcininkams (už šių akcininkų turimus įgyjamosios įmonės vertybinius popierius) išleistus pirmosios įmonės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius – akcijos už akcijas. Šiuo atveju antroji įmonė tampa pirmosios dukterine įmone. Apsikeitus akcijomis, galimybė apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas išlieka to paties akcininko tik kitų akcijų, kurias jis gavo mainais, atžvilgiu; tuo tarpu visos aukščiau aptartos transakcijos turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo galimybę susieja su perleidžiamu turtu, todėl perleidus turtą, mokestinė prievolė pereina kitam asmeniui (gaunančiai įmonei).

Įmonių jungimo, skaidimo, dalinio skaidimo, keitimosi akcijų atvejais direktyva leidžia papildomą grynųjų pinigų sumokėjimą, jei šis neviršija 10% nominalios (o šios neesant – buhalterinės) akcijų vertės, perleidžiančios įmonės akcininkams, dėl galimo vienos ir kitos įmonės turto ir akcijų neatitikimo. Gauta grynųjų pinigų suma gali būti apmokestinama transakcijų atlikimo metu, netaikant atidėjimo, nes yra gauti pinigai, iš kurių tiesiogiai ir gali būti išskaičiuojamas mokestis [56, p.549].

Registruotos buveinės perkėlimas - tai operacija, kuria SE arba SCE, kuri nėra likviduojama arba nėra sukuriama naujas juridinis asmuo, perkelia savo registruotą buveinę iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę. Tai sietina su reikalavimu, kad SE ir SCE pagrindinė būstinė (verslo vieta) būtų toje pačioje valstybėje, kaip ir registruota buveinė¹⁰. Pati procedūra yra reglamentuojama SE ir SCE statuteose. Perkėlimo metu nedalyvauja turtas ar akcijos, tiesiog mokesčių mokėtojas rezidentas tampa nerezidentu tos valstybės, iš kurios yra perkeliama buveinė, ir tampa rezidentu kitos valstybės narės, į kurią registruota buveinė perkeliama. Pirmoji valstybė apmokestinti gali tik joje generuojamas nerezidentu, t. y. SE ar SCE nuolatinės buveinės, liekančios po registruotos buveinės perkėlimo, pajamas, o antroji – gali apmokestinti visas pasaulines savo rezidentu pajamas. Direktyvos nuostata, leidžiančią perkelti tik SE ir SCE registruotas buveines, galima laikyti diskriminacine valstybių narių nacionalinių įmonių atžvilgiu, kadangi pastarosioms tokia galimybė nėra suteikiama.

Lietuva yra tiksliai perkėlusį direktyvos nuostatas į pelno mokesčio įstatymą, įtraukdama visas transakcijų rūšis. Reorganizavimo procesas yra sureguliuotas LR civiliniame kodekse (toliau - CK) (antros knygos II dalies aštuntame skyriuje) – įmonių sujungimas, prijungimas, padalijimas, išdalijimas, tačiau jame neminimas *dalinis skaidymas*. Visgi CK numato galimybę perleisti įmonės esminę dalį, taikant įmonės pirkimo – pardavimo koncepciją (šeštos knygos IV dalies devintasis skirsnis). Be to, šią operaciją apima LR akcinių bendrovių įstatymas, kuriame be CK nustatytų būdų, įstatymų leidėjas taip pat kalba apie bendrovės atskyrimą - bendrovės, kuri tęsia veiklą, dalis gali būti atskiriama ir šiai daliai priskirtų turto, teisių bei pareigų pagrindu gali būti kuriama viena ar kelios tos pačios teisinės formos naujos bendrovės (71 str. 1 d.).

Susijungimų direktyva taikoma valstybių narių įmonėms, kurios atitinka tuos pačius tris reikalavimus, kaip ir Motininių – dukterinių bendrovių direktyvos subjektai: 1) direktyvos priede išvardintos formos reikalavimas (beje, atsižvelgiant į tai, kad

¹⁰ Tarybos reglamento (EB) Nr. 2157/2001 dėl Europos bendrovės (SE) įstatų 7 str. ir Tarybos reglamento (EB) nr. 1435/2003 dėl Europos kooperatinės bendrovės (SCE) statuto 6 str.

Susijungimų direktyvos pakeitimas priimtas 2005 m., priede pateiktų formų sąrašas yra išsamesnis); 2) įmonė turi būti valstybės narės rezidentė ir pagal sutartį, su trečiąja valstybe – neturi būti laikoma ne Bendrijos rezidente; 3) įmonė nustatyta prievolė mokėti direktyvoje nurodytą pelno mokestį be galimybės pasirinkti ar būti atleistai (*išsamiau žr. 28-29 psl.*). Pačių akcininkų atžvilgiu direktyva nekelia jokių specialių reikalavimų – tai gali būti fiziniai asmenys, įmonės, neapmokestinamieji asmenys, tiek rezidentai, tiek nerezidentai, taip pat dvigubos rezidencijos asmenys.

Direktyvos nustatomas reguliavimas. 4 straipsnyje įtvirtinta: *jungimas, skaidymas* arba *dalinis skaidymas* nėra pagrindas apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas, apskaičiuotas pagal skirtumą tarp perleisto turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės ir jų vertės mokesčių tikslais (t. y. tarp realios rinkos vertės ir buhalteriniuose dokumentuose nustatytos vertės). Tai pasakytina ir apie *turto perleidimo* transakciją. Tai pabrėžiama ir *registruotos buveinės perkėlimo* operacijos atveju: jei SE arba SCE perkelia savo registruotą buveinę iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę; arba dėl registruotos buveinės perkėlimo iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę SE arba SCE, kuri yra pirmosios valstybės narės rezidentė, nustoja būti tos valstybės narės rezidente ir tampa kitos valstybės narės rezidente, registruotos buveinės perkėlimas ar nustojimas būti rezidente nesukelia turto vertės padidėjimo pajamų. Taip pat įtvirtinta, kad *jungimo, skaidymo* arba *keitimosi akcijomis* metu gaunančiosios arba įgyjančiosios įmonės kapitalui atstovaujančių vertybinių popierių paskirstymas perleidžiančiosios arba įgytosios įmonės akcininkui mainais už pastarosios įmonės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius, savaime nesukelia tokio akcininko pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo. *Dalinio skaidymo* metu gaunančiosios įmonės kapitalui atstovaujančių vertybinių popierių paskirstymas perleidžiančiosios įmonės akcininkui taipogi savaime nesukelia tokio akcininko pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo, kaip ir SE arba SCE *registruotos buveinės perkėlimo* transakcija.

Visais išvardintais atvejais direktyvą iš esmės nustato, kad visos transakcijos yra neutralios mokesčių tikslais. Nei įmonė, nei akcininkai neturi mokėti mokesčio nuo turto vertės padidėjimo, nes atsižvelgiama tik į buhalterinę vertę, kuri laikoma nesikeičiančia operacijų vykimo metu (realiai pripažįstama, kad nėra gaunamos jokios papildomos pajamos, mokestinė bazė nekinta). Jei vėliau turtas, įsipareigojimai, akcijos bus perleidžiamos rinkos kainomis (didesnėmis, nei buhalterinė vertė), tuomet atitinkamai atsiradęs turto vertės padidėjimas bus apmokestinamas pagal valstybių narių įstatymus. Taigi direktyva suteikiamas mokesčių naštos palengvinimas nėra atleidimas nuo mokesčių, tai tėra mokesčių sumokėjimo atidėjimas. Tačiau *įmonių jungimo, (dalinio) skaidymo,*

turto perleidimo atveju, jei pagal perleidžiančios įmonės valstybės narės įstatymus, gaunančioji įmonė turi teisę pagal kitas taisykles pervertinti turtą bei išipareigojimus atliekant transakcijas, palengvinimas netaikomas tam turtui ir išipareigojimams, kurių atžvilgiu pasinaudota tokia galimybė. SE ir SCE *registruotos buveinės perkėlimo* atveju direktyva bus netaikoma, jei šios įmonės pasinaudos esančia galimybe apskaičiuoti turtą ir išipareigojimus, liekančius valstybėje, iš kurios buveinė yra perkeliama, kitaip nei nurodyta direktyvoje. Akcininkų atžvilgiu mokesčių sumokėjimo atidėjimas nebus taikomas, jei prieš pat *jungimą, skaidymą, keitimąsi akcijomis* akcininkai gautiems vertybiniais popieriais suteiks didesnę vertę, nei apsikeistų vertybinių popierių vertė, o *dalinio skaidymo* atveju – prieš pat skaidymą gautoms akcijoms bus priskirta didesnė vertė, nei buvo perleidžiančiojoje įmonėje turėtų akcijų vertė.

LR pelno mokesčio įstatymo 42 straipsnyje numatytas turto vertės padidėjimo pajamų nepamokestinimas dėl reorganizavimo ir perleidimo: tiek šalies viduje, tiek užsienio vienetui perleidžiant Lietuvoje esančią nuolatinę buveinę, tiek Lietuvos vienetui perleidžiant veiklos dalį, esančią ES valstybėje narėje, tiek užsienio vienetui perleidžiant veiklos dalį, esančią ES valstybėje narėje visais būdais, atitinkančiais direktyvoje išvardintuosius. Tačiau atliekant (dalinį) skaidymą, turto perleidimą bei keičiantis akcijomis, turto vertės padidėjimo pajamų neapmokestinimas taikomas tuomet, jei vienetas ar jo dalyviai mainais gavę akcijų (dalių, paju), jų neparduoda ar kitaip neperleidžia nuosavybėn trejus metus (neišlaikius trejus metus – mokestis turės būti sumokėtas). Per šį laikotarpį įstatymas leidžia atlikti tas pačias ar kitas iš išvardytųjų operacijas, nesusiduriant su turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimu, jei tik turtas nėra parduodamas. Tuomet trejų metų terminas bus vėl skaičiuojamas nuo kiekvienos tolesnės operacijos.

Kitas direktyvos palengvinimas numatytas įmonių tinkamai suformuotų atidėjimų ir atsargų atžvilgiu: kai, perleidžiančiosios įmonės tinkamai suformuoti atidėjimai arba atsargos yra iš dalies arba visiškai atleisti nuo mokesčių ir nėra gauti iš užsienyje esančių nuolatinių buveinių, gaunančiosios įmonės nuolatinės buveinės, esančios valstybėje narėje, kurioje yra perleidžiančioji įmonė, gali šiuos atidėjimus arba atsargas perkelti naudodamosi tokiais pat atleidimais nuo mokesčių. Analogiškos nuostatos turi būti taikomos ir SE bei SCE nuolatinės buveinės, liekančios po registruotos buveinės perkėlimo iš ankstesnės valstybės, atleistoms nuo mokesčių atsargoms ir atidėjimams. Filialų ir atstovybių atidėjimų ir atsargų perkėlimu pasinaudoti negalima tik tuomet, jei perleidžiančiosios įmonės filialai/atstovybės nėra toje pačioje valstybėje, kaip ir perleidžiančioji įmonė, kadangi perleidus tokį padalinį, perleidžiančiosios įmonės valstybė nebeteks teisių apmokestinti perleistąjį turtą. Tokiu atveju minėtoji valstybė gali

apmokestinti atidėjimus ir atsargas nedelsiant iki atliekamos transakcijos, po kurios ji praras apmokestinimo galias tų padalinių atžvilgiu.

Dar viena sritis, sureguliuota direktyvoje – įmonių nuostolių perkėlimas. Jei analogiškų operacijų (išskyrus *registruotos buveinės perkėlimą*) tarp vienos valstybės narės įmonių atlikimo vienoje valstybėje metu, yra leidžiamas dar neatskaitytų nuostolių perėmimas, tai perleidžiančios įmonės neatskaitytų nuostolių perėmimą tokia valstybė turi taikyti ir savo teritorijoje esančios gaunančios užsienio įmonės nuolatinei buveinei. Kai numatyta, kad įmonei, perkeliančiai savo registruotą buveinę valstybės narės teritorijoje, būtų leidžiama perkelti kitiems metams arba į ankstesnius metus nuostolius, kurie dar nebuvo visiškai atskaityti mokesčių tikslais, ta valstybė narė leidžia registruotą buveinę perkeliančios SE arba SCE nuolatinei buveinei, kuri yra jos teritorijoje, perimti SE arba SCE nuostolius, kurie dar nebuvo visiškai atskaityti mokesčių tikslais, jei panašiomis aplinkybėmis įmonė, kurios registruota buveinė būtų likusi toje valstybėje narėje arba kuri būtų likusi tos valstybės narės rezidente, būtų galėjusi perkelti nuostolius kitiems metams arba į ankstesnius metus.

LR pelno mokesčio įstatymo 43 straipsnio 1 dalis neleidžia perkelti į kitus metus nei perleidžiančiojo, nei įsigyjamojo, nei įsigyjančiojo vieneto nuostolių. Numatyta tik viena šio draudimo išimtis - prijungimo atveju (vienas iš *įmonių jungimo* būdų): iki prijungimo susidarę įsigyjančiojo vieneto mokestinio laikotarpio mokestiniai nuostoliai yra perkeliami, jeigu šis vienetas atitinka visus išvardytus kriterijus: daugiau kaip 66 procentai įsigyjančiojo vieneto savininkų (po prijungimo) yra tie patys asmenys, kurie buvo įsigyjančiojo vieneto savininkais iki prijungimo, įsigyjantysis vienetas po prijungimo tęsia tą pačią veiklą, kokią vykdė iki prijungimo, pajamos iš šios veiklos, t.y. iki prijungimo vykdytos veiklos, sudaro ne mažiau kaip 85% šio vieneto pajamų, mokestinis laikotarpis išlieka tas pats. Taip pat nuostolių perkėlimas leidžiamas Lietuvos vienetai (SE ar SCE) perkeliant registruotą buveinę į kitą valstybę narę, kai šis vienetas LR - je toliau vykdo veiklą per nuolatinę buveinę. Tačiau SE ir SCE nuolatinei buveinei Lietuvoje negali būti perduodami iki registruotos buveinės perkėlimo buvusių Lietuvos vieneto nuolatinių buveinių, laikomų mokesčių mokėtojais ne pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus, mokestiniai nuostoliai [38; 43 str. 5 d. komentaras].

Kaip buvo galima pastebėti iš paminėtų taisyklių, direktyva numato valstybių narių finansinių interesų apsaugą, įpareigodama taikyti lengvinančias nuostatas tuomet, jei perleidžiamas turtas tampa gaunančios įmonės padaliniu, esančiu perleidžiančioje valstybėje (šis reikalavimas taikytinas ir *registruotos buveinės perkėlimo* atveju – 10b str. 1 d.). Taigi perleidžiamas turtas turi būti toks, kad sudarytų veiklos padalinį. Pavienio

kilnojamo turto, nesudarančio įmonės, kaip turtinio komplekso, dalies perleidimas nepatenka į direktyvos reguliavimo sritį [50, p. 5].

2005 m. direktyvos pakeitimas vienareikšmiškai įtvirtino, kad *jungimo, (dalinio) skaidymo ar turto perleidimo* sandoris, kai perleidžiamas vienos valstybės narės įmonės nuolatinei buveinei kitoje valstybėje narėje priklausantis turtas pastarosios valstybės narės įmonei, taip pat patenka į direktyvos taikymo sritį. Tai specialus nuolatinės buveinės perleidimo atvejis. Šiuo atveju direktyva įpareigoja valstybę narę, kurioje yra perleidžiančioji įmonė, atsisakyti visų teisių apmokestinti savo nuolatinę buveinę, perleidžiamą gaunančiai įmonei; perleidžiančios įmonės valstybei paliekama tik teisė įtraukti į tos įmonės apmokestinamąjį pelną nuolatinės buveinės nuostolius, kuriuos toje valstybėje galima išskaityti ir kurie dar nebuvo išskaityti (tai logiška, nes po transakcijos, perleidžiančiosios įmonės valstybė nebeturės teisių apmokestinti perleistojo padalinio ateities pelno, kurio atžvilgiu galėtų būti panaudoti ankstesni nuostoliai). Nuolatinė buveinė gali būti tiek toje pačioje valstybėje, kurios rezidentė yra gaunančioji įmonė, tiek trečiojoje valstybėje narėje. Jei nuolatinė buveinė bus trečiojoje valstybėje narėje, tuomet direktyva perleidimui taikoma taip, lyg nuolatinė buveinė būtų perleidžiančiojoje valstybėje, t.y. ji negalės apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamų, neapmokestintų atidėjimų ir rezervų, žinoma, jei nebus taikoma perversinimo sistema. Jei nuolatinė buveinė bus gaunančios įmonės valstybėje, tuomet pastarajai valstybei nelieka pavojaus, kad ji galėtų prarasti mokestines pajamas iš tos nuolatinės buveinės, nes ji vietoj nerezidentės (užsienio valstybės nuolatinės buveinės) tampa rezidentės padaliniu (yra inkorporuojama į gaunančią įmonę rezidentę), apmokestinamu pagal gaunančios valstybės įstatymų nuostatas, taikomas rezidentams, todėl ir tokiu atveju gaunančiosios įmonės valstybė turės neapmokestinti turto vertės padidėjimo pajamų bei neapmokestintų atidėjimų ir rezervų dėl atliekamų transakcijų, kaip tokių, jei bus laikomasi direktyvos sąlygų. Direktyva nuolatinės buveinės specialaus perleidimo atveju numato ir kredito metodą taikančiai valstybei, kurioje yra perleidžiančioji įmonė ir kuri taiko pasauliniu mastu gautų pajamų apmokestinimo sistemą, galimybę įtraukti nuolatinės buveinės turto vertės padidėjimo pajamas į perleidžiančios įmonės apmokestinamą pelną, su sąlyga, kad suteiks kreditą, atitinkantį nuolatinės buveinės buvimo valstybėje, netaikant direktyvos, sumokėtą analogišką mokestį.

Derėtų aptarti dar vieną aspektą, susijusį su *įmonių jungimu* ir *skaidymu*, kai dar iki šių operacijų turtą ir įsipareigojimus gaunančioji įmonė (motininė įmonė) jau turi akcijų perleidžiančiojoje įmonėje (dukterinė įmonė). Tuomet prieš *jungimąsi/skaidymąsi*, turi būti panaikinamas ankstesnis kapitalo valdymas perleidžiančiojoje įmonėje, kadangi po

operacijos ši nebeegzistuos, be to, yra neracionalu išleisti naujas akcijas už savo turimas akcijas. Jei turėtų akcijų buhalterinė vertė bus mažesnė, nei turto ir išipareigojimų, kurie atitenka motininei įmonei už turėtas akcijas, reali vertė, tuomet atsiras turto vertės padidėjimo pajamos. Direktyvos 7 straipsnis būtent ir numato, kad tokio prieaugio negalima apmokestinti jokiais mokesčiais: nei turto vertės padidėjimo, nei pelno paskirstymo mokesčiu (pastarąjį draudžia Motininių – dukterinių bendrovių direktyva), kadangi dukterinės įmonės turtą gaunančioji įmonė gali gauti paskirstyto pelno pavidalu [56, p. 558-559]. Šiuo atveju taikytinas dukterinės įmonės kontroliavimo reikalavimas yra tapatus Motininių – dukterinių bendrovių direktyvoje nustatytam (šiuo metu taikomas minimalus 15% kapitalo dalies reikalavimas) (*išsamiau žr. 30 psl.*).

Dar viena direktyvos naujovė, įvesta 2005 m. pakeitimu – *specialus finansiškai skaidrių subjektų atvejis*. Siekiant padidinti direktyvos taikymo veiksmingumą, direktyvoje nustatyta, kad valstybės narės, laikančios įmonių pelno mokesčio mokėtojus, kurie nėra rezidentai, pagal įmonių įsteigimo valstybės narės įstatymus finansiškai skaidriais, turėtų taikyti jiems šios direktyvos teikiamą naudą – neapmokestinti turto vertės padidėjimo pajamų turto ir išipareigojimų perleidimo atveju (kai perleidžianti įmonė laikoma finansiškai skaidria – 4 str. 2d.), taip pat neapmokestinti operacijų metu asmenų, kuriems paskirstomi perleidžiančios ar įgyjančios įmonės kapitalui atstovaujantys vertybiniai popieriai, pajamų, pelno ar turto vertės padidėjimo pajamų (kai perleidžiančios ar įgyjančios įmonės akcininkas laikomas finansiškai skaidriu - 8 str. 3 d.). Tačiau, atsižvelgiant į skirtingą apmokestinimo tvarką valstybėse narėse, taikomą įmonių pelno mokesčio mokėtojams – perleidžiančioms ar įgytoms įmonėms, kurios pripažįstamos finansiškai skaidriomis -, valstybės narės turi turėti pasirinkimą netaikyti atitinkamų direktyvos nuostatų dėl įmonės pajamų, pelno ar turto vertės padidėjimo pajamų neapmokestinimo, kai apmokestinamas įmonių pelno mokesčių mokėtojų tiesioginis ar netiesioginis akcininkas. Jei šia nuostata valstybės narės pasinaudos, tuomet turės atleisti nuo to mokesčio, kuris nuo atitinkamų pajamų prieaugio būtų sumokėtas įmonės rezidavimo valstybėje narėje, jei prieaugis būtų realizuotas. Sistemaiškai vertinant šias nuostatas, pažymėtina, jog valstybės narės, kuriose yra įsisteigę finansiškai skaidrios perleidžiančios įmonės akcininkai, gali apmokestinti skirtumą tarp tose valstybėse taikomo realaus turto vertės padidėjimo pajamų mokesčio ir finansiškai skaidrios įmonės valstybės taikomo nuo tų pačių pajamų mokesčio, jei direktyva to nedraudžia.

Iš kitos pusės, jei valstybė narė, remdamasi savo atliktu gaunančiosios įmonės nerezidentės teisinių ypatybių įvertinimu mano, kad ši įmonė yra finansiškai skaidri, ji turi teisę netaikyti perleidžiančios įmonės akcininko pajamų, pelno ar turto vertės padidėjimo

pajamų nepamokestinimo transakcijų vykdymo metu, be to, ji gali bet kuriems tiesioginiams ar netiesioginiams akcininkams taikyti tą pačią apmokestinimo tvarką, kurią ji taikytų, jei gaunančioji įmonė būtų tos valstybės narės rezidentė.

Antivengiminės direktyvos nuostatos. Jos skiriasi nuo lakoniškai išdėstyto piktnaudžiavimo prevencijos principo Motininių - dukterinių bendrovių direktyvoje. Susijungimų direktyvos 11 straipsnyje numatyti konkretni reikalavimai, kuriems esant valstybės narės gali netaikyti direktyvos nuostatų, siekdamos užkirsti kelią mokesčių išvengimui. Būtinai pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų - mokesčių slėpimas arba mokesčių vengimas, kurią išvengti galima per direktyvos operacijų vykdymą dėl nekomercinių priežasčių (pvz., ne dėl įmonių veiklos restruktūrizavimo arba racionalizavimo, o vien dėl galimybės susimąžinti apmokestinamąjį pelną perkeltiant kitos įmonės nuostolius). Šioje srityje svarbi *Leur – Bloem* byla (aptarta „Dukterinės įmonės dividendų, išmokamų motininėms bendrovėms, apmokestinimo“ skyriuje). Draudimas valstybėms narėms nustatyti išankstinį bendrą visiems atvejams automatiškai taikomą kriterijų kartu reikalauja kiekvieną situaciją vertinti tik išsamiai ją išnagrinėjus. ETT *Leur – Bloem* byloje paminėjo keletą vertinimo aspektų: ar įgyjančioji įmonė pati ūkinės veiklos nevykdo; ar transakcijoje dalyvaujančios kompanijos priklauso tam pačiam asmeniui; ar yra realus jungiamų įmonių verslo sujungimas, operacijų rezultatų pastovumas ir pan. Tačiau nei vienas šių faktorių nėra lemiamas operacijos pripažinimui neteisėta. Pasinaudojimas mokesčių planavimo taisyklėmis, kai įmonės pasirenka valstybės narės jurisdikciją, kurioje taikomos palankesnės apmokestinimo taisyklės, laikytinas integralia visų ES valstybių bendros rinkos dalimi, ir nėra draudžiamas, net nepaisant to, kad tokiu būdu siekiama išvengti nepalankesnių nacionalinės valstybės taisyklių mokesčių srityje (*Eurowings Luftverkehrs* [70], *Centros* [67] bylos).

Direktyvos galima netaikyti ir tuomet, jei įmonė – nesvarbu ar ji dalyvauja operacijoje, ar ne – nebeatitinka būtinų reikalavimų dėl darbuotojų atstovavimo įmonės valdymo organuose pagal iki tos operacijos galiojusius susitarimus. Tai keisto pobūdžio reikalavimas, kuris atrodytų yra visai nesusijęs su direktyvos reguliavimo sritimi. Jo įtraukimą inicijavo *Vokietija*, siekusi atsakyti mokesčių atidėjimo taikymą tais atvejais, kai mažinamas ar iš viso atsisakoma nacionalinių darbuotojų įmonių valdymo organuose dėl tarptautinių transakcijų. Ši nuostata nėra susijusi su apmokestinimu, todėl ji neturėtų būti įtraukta į šią direktyvą (be to, ir pati *Vokietija* šios nuostatos taip ir neįtraukė į savo mokesčių įstatymus). Kadangi nuo 2004 m. įsigaliojo Europos Tarybos priimtas Europos bendrovės statusas, apimantis direktyvą dėl darbuotojų dalyvavimo, galima teigti, jog ši nuostata nebeteko savo galios [56, p. 572].

Susijungimų direktyvos nuostatos dėl apmokestinimo atidėjimo bei atidėjimų ir rezervų, o taip pat nuostolių perkėlimo yra pakankamai aiškios, todėl laikytinos tiesiogiai veikiančiomis, netinkamai įgyvendinus direktyvą. Svarbiausia tinkamai suvokti direktyvos taikymo ribas, nes yra nemažai atvejų, kai atliekant aptartąsias transakcijas dėl tam tikrų aplinkybių, negalima pasinaudoti direktyvos privalumais. Kaip minėta, Susijungimų direktyva netaikoma, jei perleidžiamas turtas ir įsipareigojimai nesudaro veiklos padalinio, jei transakcijos atliekamos naudojant grynuosius pinigus (daugiau kaip 10%), taip pat perkeltant nacionalinių formų įmonių registruotas buveines iš vienos valstybės narės į kitą. Direktyva reikalauja, kad atliekama operacija apimtų dviejų skirtingų valstybių narių įmones (nors *Leur – Bloem* ir *Andersen og Jensen* bylose ETT nagrinėjo valstybių vidaus santykius, tačiau tose nacionalinėse srityse, kuriose valstybės pasirinko taikyti analogišką Bendrijos teisės aktuose įtvirtintą reglamentavimą), todėl, jei valstybės įmonė, turinti nuolatinę buveinę kitoje valstybėje, norėtų perleisti ją kitai įmonei, esančiai toje pačioje valstybėje, kaip ir perleidžiančioji įmonė, ši direktyva taikoma nebūtų. Taip pat nebūtų užtikrintas operacijų, kaip tokių, neapmokestinimas, jei vienos valstybės įmonės, turinčios nuolatinę buveinę kitoje valstybėje, susijungtų. Tuomet nuolatinių buveinių valstybė galėtų apmokestinti skirtingų įmonių nuolatinių buveinių susijungimą. Netaikoma direktyva ir tuomet, kai operacijos atliekamos su ES valstybių narių nuolatinėmis buveinėmis, esančiomis už Bendrijos ribų, bei atvirkščiai – su ES - je esančiomis trečiųjų valstybių nuolatinėmis buveinėmis. Be to, direktyvos trūkumu laikytina ir tai, jog nėra aptariama gaunančiosios/įgyjančiosios įmonės išleistų akcijų už perleidžiančios/įgyjamos įmonės akcijas ar turtą pervedimo galimybės, t.y. leidimo gaunamas akcijas perleidžiančiai/įgyjamai įmonei įregistruoti pagal tikrąją rinkos vertę. Neesant tokios galimybės, tas pats kapitalo prieaugis, jį realizavus, gali būti apmokestintas dvigubai – tiek vienos, tiek kitos įmonės rankose [50, p. 7].

3.1.3 Palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimų apmokestinimas

Bendros sistemos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams sukūrimo idėja buvo taip pat išreikšta 1967 m. Komisijos parengtoje „Tiesioginių mokesčių harmonizavimo programoje“. Pirmasis direktyvos projektas Tarybai buvo pateiktas 1990 m., jis numatė bendros sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių dukterinių ir motininių bendrovių, sukūrimą¹¹. 1994 m. pasiūlymas buvo atmestas, įpareigojant atlikti projekto pakeitimus. 1998 m. EK pateikė

¹¹ COM (90)571 final, 1990 gruodžio 6 d., O.J.No. C 53 of 28 February 1991, p. 26.

Tarybai naują direktyvos pasiūlymą¹², kuriame motininės ir dukterinės bendrovės pakeistos asocijuotomis įmonėmis. Tik 2003 m. buvo priimta Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva pagal paskutinįjį Komisijos pasiūlytą variantą, papildžius jį keliomis procedūromis bei išlygomis. 2004 m. priimti du pakeitimai: viena direktyva papildė naujų ES narių įmonių sąrašus, kurioms taikoma Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva [10], o antroji – nustatė pereinamuosius taikymo laikotarpius tam tikroms valstybėms narėms [9]. Be to, 2003 m. gruodžio 30 d. Komisija yra pateikusi dar vieną pakeitimo siūlymą: numatoma direktyvos taikymą išplėsti SE ir SCE, bei direktyvą taikyti tik tuomet, kai palūkanos ir honorarai nėra atleisti nuo pelno mokesčio, t. y. jei įmonė naudojami specialiomis mokestinėmis lengvatomis, susijusiomis su iš kito valstybės gaunamomis palūkanomis ar honorarais, išmokančios įmonės valstybė nebus įpareigota neišskaičiuoti mokesčio prie šaltinio [17] – nes pati direktyva priimta siekiant užtikrinti, kad palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimai būtų apmokestinami vieną kartą, ir išvengti norima būtų dvigubo apmokestinimo.

Išskaičiuojamasis mokestis palūkanų ir honorarų atžvilgiu sukelia mažiau problemų, nei dividendų atžvilgiu, kadangi palūkanos ir honorarai mažina juos mokančios įmonės apmokestinamąjį pelną, todėl ši sritis buvo sureguliuota vėliau. Kol kas neesant teisminės praktikos šioje srityje bei Komisijai nenustačius didesnių pažeidimų atlikto šios direktyvos įgyvendinimo tyrimo metu, be to, atsižvelgiant į tai, kad direktyva pilna apimtimi kol kas dar nėra taikoma visose valstybėse narėse, šiame darbe palūkanų ir honorarų apmokestinimui bus skiriamas mažesnis dėmesys.

Dar iki direktyvos priėmimo kai kurios valstybės narės jau netaikė mokesčių palūkanoms bei honorarams, išmokamiems asocijuotoms įmonėms (Danija, Ispanija, Olandija, Švedija), kai kurios kitos valstybės neišskaičiuodavo mokesčio prie šaltinio pagal dvišales sutartis. Nepaisant to, išskaičiuojamasis mokestis buvo populiarus šioje srityje - tarifų ribos išmokant palūkanas ir honorarus nerezidentams buvo ir neasocijuotų įmonių atžvilgiu tebeliko pakankamai plačios: palūkanoms nuo 0% iki 36,9%, o honorarams nuo 0% iki 30% [49, p. 10-11]. Taigi bendros sistemos sukūrimo siekis išliko aktualus. Derėtų sukonkretinti priežastis, skatinusias reguliuoti šią sritį būtent ES lygmeniu: tai dvigubo apmokestinimo sutarčių trūkumas tarp valstybių narių, taip pat šių sutarčių ribota apimtis; įvairūs administraciniai formalumai; net ir taikant išskaičiuoto mokesčio grąžinimą, išlieka pinigų srautų trūkumas, kadangi susigrąžinti sumokėtą mokestį galima tik po metų ar net ilgesnio laiko; valstybių taikoma kredito sistema savaime ydinga, jei išskaičiuojamas

¹² COM (1998) 67 *final*, 1998 kovo 4 d.

mokestis yra didesnis už palūkanas ir honorarus gaunančios valstybės pelno mokestį, nes mokestinis kreditas yra suteikiamas tik sumokėto pelno mokesčio dydžio.

Direktyvos reguliavimo esmė. Direktyva nustato palūkanų ir autorinių mokėjimų neapmokestinimą toje valstybėje narėje, kurioje šie mokėjimai susidaro. Taigi uždraudžiamas išskaičiuojamas mokestis palūkanoms ir honorarams. Tačiau tam būtina, kad mokėjimai vyktų tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių.

1. Palūkanos ir honorarai turi būti išmokami kitos valstybės narės įmonei ar kitoje valstybėje narėje esančiai nuolatinei buveinei – tikrajam (faktiškajam) savininkui. Įmonė gavėja tikroju savininku laikoma, jei mokėjimai skirti jos naudai tiesiogiai, ne kaip tarpininkei. Nuolatinė buveinė gavėja tikroju savininku laikoma tuomet, jei skolinis reikalavimas, teisė ar pasinaudojimas informacija, kurių atžvilgių gaunamos palūkanos ar autoriniai atlyginimai, yra iš tikrųjų susiję su ta nuolatine buveine, o taip pat jei palūkanų ar autorinio atlyginimo mokėjimai prilygsta pajamoms, dėl kurių tai nuolatinei buveinei jos buvimo vietos valstybėje narėje taikomas pelno mokestis. Mokėtoju gali būti tiek įmonė, tiek nuolatinė buveinė (pastaroji mokėtoja laikoma, tik jei jos mokėjimai laikomi leidžiamais atskaitymais pagal buvimo vietos valstybės įstatymus), esanti valstybėje narėje.

2. „Valstybės narės bendrovė“ turi atitikti tuos pačius kriterijus, kaip ir numatyta ir Susijungimų bei Motininių – dukterinių bendrovių direktyvoje: 1) įmonė turi mokėti direktyvoje nurodytą pelno mokestį be išimčių (šiuo atveju pateikiamas atviras sąrašas, kuris apima ir po direktyvos įsigaliojimo uždėtus naujus identiškus ar panašius mokesčius arba vietoj jų); 2) įmonė turi būti valstybės narės rezidentė ir pagal sutartį, su trečiaja valstybe – neturi būti laikoma ne Bendrijos rezidente; 3) įmonė turi būti įtraukta į direktyvos priedo sąrašą (šis buvo papildytas priimant Tarybos direktyvą 2004/66/EB [10], Lietuvos atžvilgiu įtvirtinta, kad tai gali būti bet kuri įmonė, įsteigta pagal Lietuvos įstatymus). „Asocijuotomis bendrovėmis“ laikomos valstybių narių įmonės, kurių viena tiesiogiai ar netiesiogiai valdo ne mažiau kaip 25% kitos įmonės kapitalo ar turi balsavimo teisių joje (vertikalus ryšys) arba trečioji įmonė abiejose tiesiogiai ar netiesiogiai valdo ne mažiau kaip po 25% kiekvienos šių įmonių kapitalo dalies ar balsavimo teisių (horizontalus ryšys). Daugelis valstybių narių perkeldamos direktyvą į savo nacionalinę teisę, pasirinko kapitalo dalies kriterijų (Lietuva taip pat), tik Airija ir Italija pasirinko

balsavimo teisių reikalavimą, o Didžioji Britanija ir Čekija abu¹³ [49, p. 7]. Valstybėms narėms taip pat leidžiama numatyti, kad atitinkama kapitalo dalis ar balsavimo teisės turi būti išlaikytos bent dvejus metus (terminas vėlgi gali būti pasirinktas ir trumpesnis: kai kurios valstybės pasirinko 1 metus, kitos apskritai jokio termino netaiko (Lietuvoje nustatytas 2 metų terminas); Airija, Slovėnija, Ispanija reikalauja, kad šis terminas būtų suėjęs direktyvos lengvatų taikymo momentu, kitos valstybės nenumato šio reikalavimo [49, p. 8], o teismų praktikos, kaip minėta, kol kas nėra).

Palūkanų ir autorinių atlyginimų samprata. Palūkanos direktyvoje apibrėžiamos, kaip pajamos iš bet kokios rūšies skolinių reikalavimų, nesvarbu, ar jie užtikrinti įkeitimu ir ar jie suteikia teisę dalyvauti skolininko pelne: tai pajamos iš vertybinių popierių, iš obligacijų ar skolinių įsipareigojimų, įskaitant su tokiais vertybiniais popieriais, obligacijomis ar skoliniais įsipareigojimais susijusias priemokas ir premijas; delspinigiai už pavėluotus mokėjimus nėra laikomi palūkanomis. Šis apibrėžimas sutampa su palūkanų apibrėžimu, pateikiamu EBPO Modelinės pajamų ir kapitalo mokesčių konvencijos 11 str. 3 d. Pagal LR pelno mokesčio įstatymą palūkanos suprantamos, kaip atlyginimas už pinigų skolinimą. Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos nuostatos palūkanoms, kurių šaltinis yra Lietuvoje, išskyrus palūkanas už Vyriausybės vertybinius popierius, išleidžiamus tarptautinėse finansų rinkose, sukauptas ir išmokamas palūkanas už indėlius ir palūkanas už subordinuotas paskolas, kurios atitinka Lietuvos banko teisės aktais nustatytus kriterijus, pilna apimtimi bus taikomos tik nuo 2011-01-01.

Autorinis atlyginimas reiškia bet kokios rūšies išmoką, gaunamą kaip atlygį už naudojimąsi ar teisę naudotis literatūros, meno ar mokslo kūrinio, įskaitant kino filmus ir programinę įrangą, autoriaus teisėmis, patentu, prekių ženklu, dizainu ar modeliu, planu, slapta formule ar procesu arba už informaciją, susijusią su pramonine, komercine ar moksline patirtimi; taip pat mokėjimai už naudojimąsi ar teisę naudotis pramonine, komercine ar moksline įranga. Panašus apibrėžimas įtvirtintas ir EBPO Modelinėje konvencijoje (12 str. 2 d.), pastarajame tik nėra minima teisė naudotis įranga. LR pelno mokesčio įstatyme išskiriamos šios pajamų rūšys, susijusios su honorarų mokėjimais: autorinio atlyginimo, įskaitant atlyginimą už suteiktas gretutines teises bei už suteiktą informaciją apie gamybinę, prekybinę ar mokslinę patirtį (*know-how*) pajamos; pajamos, gautos kaip atlyginimas už perduotą ar licencine sutartimi suteiktą teisę naudotis

¹³ Duomenys pateikiami tik apie 20 ES valstybių narių, kuriose direktyva jau įsigaliojusi, o likusios valstybės (Lietuva, Lenkija, Latvija, Graikija, Portugalija, bei naujosios narės – Rumunija ir Bulgarija) kol kas dar netaiko direktyvos pilna apimtimi.

pramoninės nuosavybės objektu, franšize; kompensacijų už autorių arba gretutinių teisių pažeidimą pajamos.

Direktyvoje pateikiamas sąrašas tam tikrų mokėjimų, kurių valstybės narės gali nelaikyti palūkanomis ir autoriniais atlyginimais pasirinktinai: mokėjimai, kurie, remiantis šaltinio valstybės įstatymais, yra laikomi pelno paskirstymu arba kapitalo apmokėjimu; mokėjimai iš skolinių reikalavimų, suteikiančių teisę dalyvauti skolininko pelne; mokėjimai iš skolinių reikalavimų, kurie įgalina kreditorių iškeisti savo teisę į palūkanas į teisę dalyvauti skolininko pelne; mokėjimai iš skolinių reikalavimų, kuriuose nėra nuostatų dėl pagrindinės sumos apmokėjimo arba kai apmokėjimo terminas yra daugiau nei 50 metų nuo išdavimo datos. Visi išvardinti mokėjimai iš esmės susiję su nuosavybės finansavimu, o ne su skolintu kapitalu, todėl jiems paprastai taikomi ribojimai bei antivengiminės priemonės (kainų koregavimo taisyklės, plonos kapitalizacijos taisyklė), siekiant išvengti paslėpto pelno paskirstymo, kuris apmokestinamas didesniu tarifu, bei nelaikomas leidžiamais atskaitymais. Perkeistiems šiems mokėjimams į pelno paskirstymą, visos valstybės narės, išskyrus Prancūziją, taiko atleidimą pagal Motininių - dukterinių bendrovių direktyvą, jei yra visos būtinos sąlygos [49, p. 6].

Neapmokestinimo procedūra. Išskaičiuojamas mokestis panaikinamas palūkanų ir honorarų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių esant daugybei sąlygų. Patiems valstybių narių administratoriams gali būti sunku surinkti visą reikiamą informaciją apie kiekvieną mokesčių mokėtoją, jų tarpusavio santykius, jei tai susiję su kelių valstybių jurisdikcijomis. Todėl direktyvoje šaltinio valstybėms narėms numatoma teisė mokėjimo metu reikalauti patvirtinimo iš palūkanų ir honorarų mokėtojo, kad visi būtini reikalavimai yra įvykdyti. Patvirtinimas galioja ne trumpiau kaip vienerius ir ne ilgiau kaip trejus metus. Jame pateikti gali būti reikalaujama informaciją apie gaunančios įmonės ar nuolatinės buveinės buvimo vietą, faktinį priklausymą gaunančiajai įmonei, balsų ir kapitalo proporcijas, jų turėjimo laikotarpį, mokėjimų teisinius pagrindus (pvz., paskolos sutartis, licencinės sutartis). Gavusi patvirtinimą, ne vėliau kaip per tris mėnesius šaltinio valstybė priima sprendimą dėl atleidimo nuo mokesčio prie šaltinio, jei nustato, jog visi reikalavimai įvykdyti. Šis sprendimas galioja ne trumpiau kaip metus. Jei patvirtinimas nebuvo pateiktas arba jis neatitiko nustatytų reikalavimų, arba valstybei narei, nereikalaujančiai patvirtinimo, kilo abejonės dėl būtinų reikalavimų įvykdymo, ir jai, pareikalavus patvirtinančios informacijos, ši nebuvo pateikta, tuomet valstybė narė gali išskaityti mokestį prie šaltinio palūkanoms ir autoriniams atlyginimas. Išskaičiuotą mokestį valstybių narių įmonės dar gali susigrąžinti, jei pateikia prašymą grąžinti mokestį bei įrodymus, patvirtinančius atitikimą būtinoms sąlygoms ne vėliau kaip per dvejus metus

nuo palūkanų ir honorarų išmokėjimo. Neteisėtai išskaitytas mokestis turi būti gražinamas per metus nuo tinkamo prašymo gavimo dienos, jei šis laikotarpis uždelsiamas, tuomet išskaičiavusi neleistiną mokestį šaltinio valstybė įmonei mokėtojai turi mokėti palūkanas nuo išskaičiuotos sumos pagal šalyje nustatytą palūkanų normą. LR pelno mokesčio įstatyme taip pat įtvirtintas reikalavimas pateikti atitinkamus dokumentus, kuriems reikalavimus nustato centrinis mokesčių administratorius. Nei tokio patvirtinimo, nei kompetentingų institucijų sprendimo nereikalauja Kipras, Švedija, Suomija, Olandija, Slovakija, Ispanija, Švedija [49, p. 8].

Antivengiminės nuostatos. Jei dėl ypatingų santykių tarp palūkanų ar autorinio atlyginimo mokėtojo ir tikrojo savininko arba tarp jų abiejų ir kokio nors kito asmens palūkanų ar autorinio atlyginimo suma yra didesnė už sumą, dėl kurios mokėtojas ir tikrasis savininkas būtų susitarę, jei tokių santykių nebūtų, šios direktyvos nuostatos taikomos tik pastarajai sumai. Ši nuostata atkartoja EBPO Modelinės konvencijos straipsnius (11 str. 6 d., 12 str. 4 d.) dėl „ištiesos rankos“ taisyklės (sandorio įvertinimo pagal rinkos kainas) taikymo palūkanoms ir honorarams. Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva taip pat gali būti netaikoma, siekiant užkirsti kelią sukčiavimo ir piktnaudžiavimo mokesčiais veikoms, kai jomis išimtinai siekiama mokesstinės naudos. Pažodžiui antivengimines šios direktyvos nuostatas į savo įstatymus yra perkėlusios tik Austrija ir Vokietija. Prancūzija, Italija, Ispanija savo įstatymuose yra įtvirtinusios, kad neapmokestinimas netaikomas, kai gaunanti įmonė yra kontroliuojama ne ES rezidento. Iš tiesų yra keista, kodėl kiekvienoje iš aptartųjų direktyvų antivengiminės nuostatos, apimančios tuos pačius mokesčių išvengimo santykius, išdėstytos skirtingai. Nepaisant formuluočių skirtumo, nėra pagrindo manyti, kad ETT turėtų skirtingai vertinti šių nuostatų esmę, todėl ir šioje srityje turėtų būti paisoma *Leur – Bloem* byloje pateiktų kriterijų.

Pereinamųjų laikotarpių taisyklės. 2003 m. direktyvos redakcija numatė laikinų lengvatų taikymą Graikijai, Ispanijai ir Portugalijai dėl priešasčių, susijusių su šių valstybių biudžetinės sandaros ypatumais. 2004 m. direktyvos pakeitimu buvo padidintas valstybių narių skaičius, kurioms taikomos pereinamosios taisyklės. Taigi šiuo metu galioja tokios taisyklės: Graikija, Latvija, Lenkija, Portugalija nuo 2005-01-01 iki 2009-01-01 taiko ne didesnę, kaip 10%, o nuo 2009 iki 2013 m – ne didesnę, kaip 5% dydžio išskaičiuojamą mokestį išmokamoms palūkanoms ir honorarams; Lietuvai nustatyta teisė nuo 2005 iki 2009 m. taikyti ne didesnę, kaip 10%, o nuo 2009 iki 2011 m. – ne didesnę nei 5% tarifo mokestį prie šaltinio palūkanoms ir nuo 2005 iki 2011 m. ne didesnę, nei 10% dydžio mokestį išmokamiems autoriniams atlyginimams; Ispanijai ir Čekijai tik autorinio

atlyginimo mokėjimui leidžiama taikyti iki 10% dydžio mokestį nuo 2005 iki 2011 m.; o Slovakijai buvo leidžiama netaikyti direktyvos nuostatų taip pat tik autorinių atlyginimų mokėjimui nuo 2004-05-01 iki 2006-05-01. Tačiau jei šių valstybių sudarytose dvišalėse sutartyse taikomas mažesnis tarifas, tuomet jis ir turi būti taikytinas. Šių valstybių išskaitytas mokestis gali būti atskaitomas mokėjimus gaunančios įmonės/nuolatinės buveinės valstybėje iš tikrojo savininko mokėtino pelno mokesčio sumos.

Panaikinus mokestį prie šaltinio palūkanoms ir honorarams, šaltinio valstybės patiria mokestinių pajamų sumažėjimą. Galimybė atskaityti šiuos mokėjimus iš apmokestinamojo pelno, taip pat mažina surenkamo mokesčio dydį. Todėl nepaisant bendros rinkos stiprinimo ir tarptautinių verslo santykių plėtros skatinimo yra nemažai nuomonių, prieštaraujančių tokių mokėjimų neapmokestinimui. Dalis autorių mano, jog išskaičiuojamą mokestį palūkanoms ir honorarams reikėtų išsaugoti tarptautinio teisingumo tikslais, net padidinant tarifus, kad šie pasiektų pelno mokesčio, kurio apmokestinamąją bazę tokie mokėjimai sumažina, tarifo dydį. Kitas pasiūlymas – tokius mokėjimus padaryti neatskaitomais, kaip dividendus [52].

3.1.4 Dvigubo apmokestinimo išvengimo procedūra

EB Steigimo sutarties 293 straipsnyje teigiama, jog prireikus valstybės narės veda tarpusavio derybas, kad savo nacionaliniams subjektams užtikrintų dvigubo apmokestinimo panaikinimą Bendrijoje. Šis pagrindas suteikia papildomą galimybę imtis reguliavimo priemonių (kitų nei direktyvos) ES lygiu. Būtent šiuo pagrindu remiantis ir buvo priimta Arbitražo Konvencija. Ir tai yra vienintelė tokiu pagrindu priimta derinimo priemonė, kuria siekiama panaikinti dvigubą apmokestinimą. Valstybės narės šioje srityje nėra daugiau sudariusios jokios daugiašalės sutarties (sprendimo *Gilly* byloje 23 punktas, taip pat ir vėlesniuose sprendimuose). Konvencija, kaip reguliavimo priemonė, pasižymi menkesniu integravimo poveikiu nei direktyva: konvencijai nebūdingas tiesioginis veikimas; ETT neturi įgaliojimų aiškinti konvencijos nuostatas, o EK negali pradėti pažeidimo procedūros prieš valstybę pažeidėją; konvencija neturi griežtai apibrėžto įgyvendinimo termino – ji įsigalioja, kai ją ratifikuoja paskutinis narys. Taigi šio instrumento taikymas susilpnina ES institucijų galias tose srityse, kurių reguliavimui jis priimamas. Visgi prisiminus, kad tiesioginių mokesčių harmonizavimo proceso eiga nuolat kliūna už Komisijos per didelių reguliavimo užmojų, stipriai įtakojančių valstybių narių vidaus politiką ir teisę, derėtų tenkintis ir tokiu pasiekimu.

Įprasta, kad asocijuotos (susijusios) įmonės veikia kitokiomis sąlygomis nei nepriklausomi asmenys, kadangi pirmosios gali daryti įtaką, dėl kurios jų tarpusavio

sandoriai bei ūkinių operacijų sąlygos yra kitokios, nei antrųjų, kurių kiekvienas siekia maksimalios naudos sau. Verslo strategiją įmonės pasirenka pačios, valstybės įsikišimo prireikia kuomet įmonės, sudarančios įmonių grupę, dirbtinai imasi priemonių susimažinti apmokestinamąją bazę. Tokiu atveju taikytinos kainų koregavimo taisyklės, kurių taikymo procedūrą ir nustato Arbitražo Konvencija. Ši Konvencija buvo priimta 1990 m. tačiau įsigaliojo tik nuo 1995 m., nes valstybių narių (tuomet dvylikos) ratifikavimo procedūros užsitęsė. Jos galiojimo terminas buvo numatytas 5 metai, su galimybe jį pratęsti visų valstybių narių sutikimu. 1999 m. buvo priimtas Konvencijos pakeitimo protokolas [12], numatęs automatinį sutarties pratęsimą kas 5 metus, jei valstybės narės tam neprieštarauja. Šis protokolas buvo ratifikuotas jau tuomet 15 valstybių narių tik 2004 m., o Konvencija laikytina galiojančia retroaktyviai nuo 2000 m. Į Bendriją įstojus dar 10 naujų narių, Konvencijos galiojimas buvo išplėstas ir šioms valstybėms, 2005 birželio 30 d. Tarybai priimant konvenciją dėl naujų narių prisijungimo prie Arbitražo Konvencijos [13]. Atsižvelgiant į ilgai trunkantį ratifikavimo procesą, pastarojoje konvencijoje numatyta galimybė Arbitražo Konvenciją dvišaliuose santykiuose taikyti toms valstybėms, kurios yra ratifikavusios 2005 m. konvenciją, net jei visos 25 (Rumunijos ir Bulgarijos atžvilgiu vėlgi bus būtini Konvencijos pakeitimai) valstybės to dar nebus padariusios. Šiuo metu prie 2005 m. konvencijos jau yra prisijungusios 13 valstybių, kurios tarpusavyje gali taikyti dvigubo apmokestinimo išvengimo procedūrą koreguojant sandorių kainas tarp susijusių asmenų [83] (Lietuva konvenciją ratifikavo 2006 m. balandžio 25 d. įstatymu [28], o Arbitražo Konvencija taikytina nuo 2006 m. gruodžio 1 d.).

Arbitražo Konvencija taikytina tuomet, kai gautos pajamos yra įtraukiamos į dviejų skirtingų valstybių narių asocijuotų įmonių (nuolatinių buveinių) apmokestinamąjį pelną, nepaisant „ištiestos rankos“ taisyklės taikymo, ir tai sukelia dvigubą apmokestinimą. Asocijuotais asmenimis laikomos įmonės ar jų nuolatinės buveinės, veikiančios nepriklausomai nuo įmonės, kai viena tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuoja kitą (konkreči kapitalo dalis neįvardijama), arba jos abi yra tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojamos trečiosios įmonės. Konvencija taikoma pajamų mokesčių atžvilgiu, išvardytų pačiame tekste, bei identiškiems ar panašioms mokesčiams, įvestiems po įsigaliojimo (Lietuvos atžvilgiu numatytas gyventojų pajamų ir pelno mokesčiai). Arbitražo Konvencija laikytina daugiau procesiniu dokumentu, nustatančiu valstybių tarpusavio susitarimo ir arbitražo procedūrą. Konvencijoje tėra dvi materialiosios teisės taisyklės: 1) „ištiestos rankos“ taisyklė (4 str.) – asocijuotų įmonių (nuolatinių buveinių) pajamos turi būti vertinamos taip, lyg šie asmenys veiktų kaip nepriklausomi subjektai (rinkos kainų principas); Konvencija nekonkretizuoja taikytinų kainos koregavimo metodų, todėl leistini visi; 2)

dvigubo apmokestinimo išvengimo įpareigojimas (12, 14 str.) – pajamos įtraukiamos tik į vienoje valstybėje narėje apmokestinamą pelną (*atleidimo metodas*) arba pajamos apmokestinamos abiejose valstybėse narėse, tačiau vienoje valstybėje narėje mokestis nuo tų pačių pajamų yra mažinamas kitoje valstybėje narėje sumokėto mokesčio suma (*kredito metodas*). Nepalankiausia situacija susiklostytų tuomet, jei įmonę apmokestintų valstybė, taikanti aukštesnį tarifą, o kita valstybė suteiktų kreditą, tik joje mokėtino mažesnio mokesčio dydžio (tai didesnio užsienio mokesčio kredito taikymo atvejis – *excess foreign tax credit*). Palankiausia situacija būtų tuomet, jei didesnį tarifą taikančioje valstybėje mokesčių mokėtojas būtų atleidžiamas nuo mokesčio [55, p. 408-410, 417].

Perskaičiavimo procesas

I stadija – informavimo procedūra: valstybė narė, ketinanti perskaičiuoti apmokestinamąjį įmonės pelną pagal „ištiestos rankos“ taisyklę, informuoja šią įmonę apie savo ketinimą, įmonė apie tai informuoja asocijuotą bendrovę, o pastaroji - savo buvimo vietos valstybės kompetentingas institucijas (paprastai finansų ministrą ar jo įgaliotą atstovą). Jei įmonės ir kitos valstybės narės institucijos sutinka su perskaičiavimu, procedūra užsibaigia šioje stadijoje. Informavimo pareiga nereikalauja perskaičiavimo atidėjimo, todėl pirmoji valstybė narė, neprivalo sulaukti atsakymo iš kitos valstybės.

II stadija – valstybių tarpusavio derybos. Jei įmonė nesutinka su pelno perskaičiavimu, per trejus metus nuo pranešimo arba apmokestinimo ji gali pateikti skundą savo ar savo nuolatinės buveinės valstybės kompetentingoms institucijoms (tai neužkerta kelio kreiptis ir į vietos valstybės teismines institucijas). Jei skundas nėra akivaizdžiai netinkamas, jis priimamas nagrinėti (Konvencija nedetalizuoja skundo reikalavimų, tai paliekama valstybių diskrecijai), apie tai pranešant suinteresuotai valstybei. Tuomet prasideda valstybių tarpusavio susitarimo procedūra, galinti trukti ne ilgiau kaip dvejus metus. Valstybėms nepavykus susitarti, yra suformuojama komisija. Iki trečiosios stadijos įmonės procese dalyvauja neturėdamos konkretaus statuso, vėliau jos tampa šalimis. Dvišalėse dvigubo apmokestinimo sutartyse tolesni procedūriniai klausimai paprastai nebeaptariami, o Arbitražo Konvencijoje pereinama į Arbitražo komisijos sudarymo etapą.

III stadija – arbitražo procesas. Suformuojama arbitražo komisija, kurią sudaro po 2 (arba vieną, jei valstybės taip susitaria) kompetentingų institucijų atstovus, ir po vienodą skaičių nepriklausomų asmenų, kurie išvardijami iš anksto valstybių narių pateikiamuose sąrašuose (kiekviena valstybė Tarybos generaliniam sekretoriui pateikia po 5 kandidatūras kompetentingų ir nepriklausomų asmenų, Lietuva kol kas nėra pateikusi kandidatų sąrašo [84]). Komisijai pirmininkauja iš nepriklausomų asmenų išrinktas pirmininkas, sprendimas (laikytinas komisijos nuomone) priimamas paprasta balsų

dauguma ne vėliau kaip per 6 mėnesius nuo skundo pateikimo komisijai. Konvencija numato, kad sprendimas turi būti pagrįstas „ištiesios rankos“ taisyklės taikymo aspektu, nereikalaujant jokių išsamesnių motyvų. Arbitražo komisija laikytina nepriklausoma ginčų nagrinėjimo institucija, nes jos sprendimus lemia būtent nepriklausomų atstovų balsai. Valstybės narės kompetentingos institucijos komisijos sprendimą turi įvykdyti per 6 mėnesius nuo jo priėmimo. Valstybės gali nukrypti nuo Arbitražo komisijos sprendimo tik abipusiu sutarimu, kitu atveju joms sprendimas privalomas.

Valstybėms narėms leidžiama nepradėti bendro susitarimo ar arbitražo procedūros, jei įmonei paskirta griežta sankcija valstybės administracinio ar baudžiamojo proceso tvarka; taip pat jei pagal nacionalinę teisę valstybės narės kompetentingos mokesčių administravimo institucijos negali nukrypti nuo teismo sprendimo, o įmonė neatsisako teismo ginčo nagrinėjimo būdo, t.y. subjektai įpareigoti pasirinkti arba nacionalinės teisės priemones, arba tarptautinį arbitražą (taip yra Prancūzijoje, Didžiojoje Britanijoje) [55, p. 414-415].

Dvigubas apmokestinimas, atsirandantis nesilaikant sandorių kainodaros taisyklių, yra plataus masto problema, kuriai spręsti reikalingi ES institucijų koordinaciniai veiksmai – tiek dėl paties reiškimo sudėtingumo, tiek dėl taisyklių įgyvendinimo nekonkretumo, tiek dėl pačios Bendrijos tikslų siekimo, mėginant sumažinti dvigubo apmokestinimo situacijas. Šioje srityje nebuvo apsiriboti tik Arbitražo Konvencija, dar 2001 m. Komisijos pateiktame komunikate „Link bendrosios rinkos be mokesčių kliūčių“ buvo svarstoma galimybė įkurti ES Jungtinių sandorių kainodaros forumą. Tarybai pritarus, šis forumas veiklą pradėjo 2002 m. birželį. Forumą sudaro po vieną ekspertą iš visų valstybių narių mokesčių administracijų ir 10 (šiuo metu šis skaičius padidintas iki 15 ir įvesta nepriklausomo pirmininko kandidatūra) verslą atstovaujančių ekspertų, o šalių kandidačių ir EBPO sekretoriato atstovai forume dalyvauja stebėtojų teisėmis. Dėl plataus tyrimų objekto šio forumo 2 m. veiklos laikotarpis jau antrą sykį Komisijos buvo pratęstas (iki 2008 m.) [21]. Remiantis forumo veiklos išvadomis, 2004 m. Komisija paskelbė komunikatą, kuriame buvo raginama priimti Elgesio kodeksą skirtą veiksmingam Arbitražo Konvencijos įgyvendinimui [22]. Pasiūlytą elgesio kodeksą Taryba priėmė 2004 m. gruodžio 7 d. Tai politinis valstybių įsipareigojimas, nekeičiantis valstybių narių teisių ir pareigų Bendrijoje apimties bei nemažinantis nacionalinės kompetencijos sričių. Šis kodeksas detalizuoja Arbitražo Konvencijos procedūras, patikslina sprendimų priėmimo laikotarpių skaičiavimus, rekomenduojama ginčų sprendimo metu mokesčių surinkimo sustabdymą. Vienas paskutiniųjų Komisijos pasiūlymų kainų koregavimo taisyklių taikymo srityje – 2007 m. vasario 26 d. komunikatas [18], kuriame išdėstytos forumo veiklos kryptys,

pateiktas pasiūlymas įvesti išankstinio susitarimo procedūrą tarp valstybių narių mokesčių administratorių dėl konkrečių įmonių taikytinų kainų koregavimo taisyklių. Tokie susitarimai turėtų sumažinti vélesnių ginčų mastus, palengvinti jų sprendimą (nes tikrinama būtų ne visa įmonių verslo politika, o tik tai, ar įmonės laikėsi sprendimo sąlygų), taip pat suteikti teisinio tikrumo mokesčių mokėtojams. Reguliavimas neprivalomo pobūdžio teisės aktais, kurie remiasi tarptautinių tyrimų duomenimis, atrodytų yra didžiausio valstybių narių pritarimo sulaukianti priemonė, kuri vėliau gali transformuotis į privalomo pobūdžio instrumentus. O tuo tarpu svarbiausia, jog valstybės narės geranoriškai mėgina spręsti dvigubo apmokestinimo išvengimo klausimus, kurių sureguliuavimo būtinumas bendros rinkos užtikrinimo aspektu nekvestionuojamas.

3.2 Fizinų asmenų pajamų apmokestinimas

Fizinių asmenų pajamų mokesčiai menkiausiai iškreipia vieningos Bendrijos rinkos idėją, paprastai gyventojų apmokestinimo skirtumai nėra vertinami kaip kliūtys, kurios galėtų iš esmės apriboti laisvą darbo jėgos judėjimą ES-je [37]. Individualių pajamų apmokestinimas pripažįstamas nacionaline valstybių narių sritimi, kurioje šioms leista tvarkytis pačioms: remiantis Steigimo sutarties 58 str. 1 d., valstybės narės turi teisę taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias atsiranda skirtumas tarp mokesčių mokėtojų dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu, ir imtis visų reikalingų priemonių, kad būtų užkirstas kelias nacionalinių įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimams, ypač apmokestinimo srityje. Todėl gyventojų apmokestinimo pozityvusis reguliavimas ES lygiu yra menkas – 2003 m. priimta tik viena Tarybos direktyva dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo. Ji turėjo įsigalioti nuo 2005-01-01, tačiau, ši data buvo nukelta iki 2005-07-01 [14], dėl užtrukusių susitarimų su trečiosiomis valstybėmis.

Šios direktyvos esmė – efektyvus palūkanų iš indėlių, esančių Bendrijoje, apmokestinimas jas gaunančių fizinių asmenų rezidavimo valstybėje pasinaudojant informacijos apie indėlius keitimosi sistema tarp valstybių narių ir kai kurių kitų teritorijų. Galutinis tikslas – pasiekti, kad visos valstybės narės įpareigotų jų teritorijoje esančius palūkanų mokėtojus (mokėjamų tarpininkus) teikti automatiškai informaciją apie palūkanų gavėjus (faktiškuosius savininkus) kompetentingoms mokesčių institucijoms. Direktyvos taikymui neturi reikšmės palūkanų šaltinis (nesvarbu, ar skolinis reikalavimas atsirado Bendrijos teritorijoje ar už jos ribų), reikšminis momentas – palūkanų išmokėjimo fiziniam asmeniui vieta (mokėjamų tarpininkas turi būti įsteigtas Bendrijos teritorijoje). Tai eliminuoja galimybes diskriminuoti reikalavimus, kylančius ES teritorijoje, ir ne ES

skolinius reikalavimus. Tačiau kartu apibrėžia direktyvos taikymo ribą Bendrijos sienomis [56, p. 654]. Kuriama sistema bus tuo efektyvesnė, kuo daugiau valstybių taikys tas pačias taisykles. Dėl to buvo sudaryti susitarimai tarp ES ir kitų valstybių (Šveicarijos, Andoros, San Marino, Monako, Lichtenšteino, JAV), taip pat dvišalių susitarimų pagrindu valstybės narės susitarė su dešimčia priklausomų ar asocijuotų valstybių narių teritorijų.

Sąvokų apibrėžimas. *Faktiškasis savininkas* - bet koks fizinis asmuo, kuriam mokamos palūkanos, arba kuriam palūkanų mokėjimas yra garantuojamas, nebent jis įrodo, kad mokėjimas nebuvo gautas ar nebuvo garantuotas jo paties naudai. Išimtimis laikomi atvejai, kai fizinis asmuo pats veikia kaip mokėjimų tarpininkas arba yra juridinio asmens atstovas, veikiantis jo vardu, arba veikia kito fizinio asmens, kuris yra faktiškasis savininkas, vardu, atskleisdamas mokėjimų tarpininkui šio asmens tapatybę. Faktiškojo savininko nustatymui taikytina prezumpcija – jei mokėjimų tarpininkas negali identifikuoti tikrojo faktiškojo savininko, tuomet faktiškuoju savininku jis laikys tą asmenį, kuriam mokamos palūkanos ar garantuojamas jų mokėjimas.

Mokėjimų tarpininkas - bet koks ekonominės veiklos vykdytojas, kuris moka palūkanas arba garantuoja palūkanų mokėjimą tiesioginei faktiškojo savininko naudai, nepriklausomai nuo to, ar tas vykdytojas yra skolinio reikalavimo, už kurį gaunamos palūkanos, skolininkas (šiuo atveju palūkanų šaltinis ir jų išmokėjimo vieta pateks į vienos valstybės narės jurisdikciją), ar vykdytojas, skolininko arba faktiškojo savininko įpareigotas mokėti palūkanas arba garantuoti palūkanų mokėjimą (paprastai bankai). Ekonominės veiklos vykdytojas – tai bet koks asmuo (fizinis ar juridinis), kuris veikia savo profesijos ar vykdomos ūkinės veiklos pagrindu. Tokia apibrėžimo formuluotė suponuoja įstatymų leidėjo norą direktyvos nuostatas pritaikyti būtent paskutiniajam asmeniui mokėjimų grandinėje, kuris išmoka palūkanas individualiam gavėjui [56, p. 648].

Palūkanų mokėjimas - sumokėtos palūkanos arba įskaitytos į sąskaitą palūkanos, susijusios su bet kokios rūšies skoliniais reikalavimais, nesvarbu ar jos užtikrintos įkeitimu ar ne, ir ar jos suteikia teisę dalyvauti skolininko pelne ar ne, ir, ypač, pajamos iš vyriausybės vertybinių popierių bei pajamos iš obligacijų arba skolinių įsipareigojimų, įskaitant priemokas ir premijas, susijusios su tokiais vertybiniais popieriais, obligacijomis ar skoliniais įsipareigojimais; sankcijos už pavėluotus mokėjimus nelaikomos palūkanų mokėjimais (*plačiau žr. direktyvos 6 str.*).

Keitimosi informacija sistema. Įsigaliojus direktyvai, automatinė keitimosi informacija sistema pradėjo veikti beveik visose ES valstybėse narėse, išskyrus Austriją, Belgiją ir Liuksemburgą. Šios sistemos esmę sudaro įpareigojimas mokėjimų tarpininkui rinkti ir teikti informaciją apie faktiškuosius savininkus, kuriems išmoka palūkanas

(informaciją atskleidžiančią jų tapatybę, gyvenamąją vietą, sąskaitos numerį ar kitaip leidžiančią identifikuoti skolinį reikalavimą, informaciją apie sumokėtų palūkanų sumą), savo įsisteigimo vietos mokesčių administratoriui, kuris tokią informaciją perduoda faktiškųjų savininkų rezidavimo valstybių kompetentingoms institucijoms. Kadangi direktyva neturi horizontalaus tiesioginio poveikio, joje negali būti nustatyti tiesioginiai įpareigojimai asmenims. Nors realiai informacijos teikimo pareiga tenka mokėjimų tarpininkams, tačiau ji kyla ne iš pačios direktyvos, bet iš valstybių narių nacionalinėje sistemoje įtvirtintų normų. Informacijos perdavimas yra automatinis ir vyksta mažiausiai kartą per metus, per šešerius mėnesius nuo mokėjimų tarpininko valstybės narės mokesčių metų pabaigos, ir jis apima visus tais metais atliktus palūkanų mokėjimus. Austrijai, Belgijai ir Liuksemburgui dėl ypatingos šių valstybių bankinės paslapties reikšmės taikomos išimtys. Šioms valstybėms leidžiama netaikyti keitimosi informacija reikalavimo (nepaisant to, joms kitos valstybės turi teikti informaciją apie šių valstybių gyventojams išmokamas palūkanas) ir pereinamuoju laikotarpiu išskaityti iš išmokamų palūkanų išskaičiuojamąjį mokestį: nuo 2005-07-01 iki 2008-07-01 15% dydžio, vėliau einančius trejus metus 20% dydžio ir nuo 2011-07-01 35% dydžio (tarifo didinimas suponuoja nepatogumus šioms trimis valstybėms, kadangi jos, vykdydamos ES reikalavimus, turės pakeisti dvišalius susitarimus, paprastai numatančius mažesnius išskaičiuojamus mokesčius, su kitomis valstybėmis). Tačiau jei faktiškasis savininkas aiškiai įgalioja mokėjimų tarpininką teikti informaciją apie jį arba pateikia savo rezidavimo valstybės kompetentingos institucijos pažymą, patvirtinančią tai, jog ta valstybė žino apie mokėjimus konkrečioms jos rezidentams, minėtos trys valstybės nebegali išskaityti mokesčio iš tokiam fiziniam asmeniui išmokamų palūkanų. Jei mokestis yra išskaičiuojamas, tuomet faktiškojo savininko gyvenamosios vietos valstybė, turi suteikti kreditą nacionalinio mokesčio nuo palūkanų dydžio (jei šis mažesnis už mokėjimų tarpininko valstybės taikomą išskaičiuojamąjį mokestį – tuomet viršijanti suma turi būti gražinta tiesiogiai) arba gražinti visą išskaitytą mokestį. Šio mechanizmo taikymo galimybė sietina su tuo, kad faktiškasis savininkas turi deklaruoti gaunamas palūkanas iš taupymo pajamų, esančių kitoje valstybėje [56, p. 647]. Gali pasirodyti, kad rezidavimo valstybei uždedama prievolė gražinti iš savo biudžeto mokestį, kuris sumokamas į kitos valstybės biudžetą. Tačiau taip nėra, nes 75% nuo mokėjimų tarpininko išmokamų palūkanų išskaičiuoto mokesčio valstybė perveda fizinio asmens gavėjo valstybei (pasilikdama tik 25% mokesčių surinkimo ir pervedimo išlaidoms padengti). Analogiškos taisyklės taikytinos ir trečiosiose šalyse, su kuriomis yra sudaryti papildomi susitarimai. Direktyva taip pat nekliudo valstybėms narėms imti ir kitų rūšių, nei leidžiama Austrijai,

Belgijai ir Liuksemburgui, išskaičiuojamuosius mokesčius pagal nacionalinius įstatymus (Lietuvoje palūkanos už indėlius, laikoms kredito įstaigose, taip pat neapmokestinamos¹⁴). Visgi mažai tikėtina, jog tarptautiniams palūkanų pervedimams taikydamos keitimosi informacija sistema, savo viduje valstybės imtų mokesčių prie šaltinio (tai būtų skirtingas tų pačių santykių traktavimas, vedantis link diskriminavimo).

Ši direktyva ir susitarimai su trečiosiomis valstybėmis nėra skirti harmonizuoti palūkanų apmokestinimą visos Bendrijos mastu. Siekiama užtikrinti, kad kiekviena valstybė narė savo gyventojus, gaunančius palūkanas iš užsienio valstybių galėtų apmokestinti tik pagal vietos įstatymus, išvengiant dvigubo apmokestinimo, galinčio atsirasti, jei išmokamas palūkanas apmokestintų ir jų išmokėjimo vietos valstybės. Todėl bendros keitimosi informacija sistemos sukūrimas kaip tik garantuoja valstybių narių nacionalinių sistemų išsaugojimą, o su neigiamais aspektais susiduria tik tie palūkanas gaunantys asmenys, kurie siekai anonimiškumo. Visgi, kol nėra pasaulinio masto informacinės sistemos, galimybė išlikti nežinomam visuomet egzistuos ir valstybės narės neturės galimybių apmokestinti visų gyventojų rezidentų pajamų.

Pozityvioji ES teisė gyventojų apmokestinimo srityje ir užsibaigia aptartąja direktyva. Kiti šios srities aspektai reguliuojami negatyviu būdu – per ETT praktiką. Teisingumo teismas individualių pajamų apmokestinimą paprastai vertina per diskriminavimo prizmę. Pagrindiniai Teismo suformuluoti teiginiai: pagal Bendrijos teisę diskriminacija atsiranda tuomet, kai rezidentų ir nerezydentų apmokestinimo taisyklės yra skirtingos, nors šių asmenų padėtis yra panaši (palygintina) [37]. Mokestinės lengvatas Teismas suskirstė į objektyvias (kurių atžvilgiu nerezydentų diskriminacija negalima jokiais atvejais (*Gerritse* [75], *Biehl* [60] bylos)) ir subjektyvias - asmeninio ar šeimyninio pobūdžio (nerezidentai ir rezidentai turi būti traktuojami vienodai tik esant tam tikroms sąlygoms: nerezidentas šaltinio valstybėje turi gauti visas arba beveik visas pajamas (Komisija yra nustačiusi rekomenduotiną ribą – ne mažiau kaip 75% [23]), ir tuo pat metu neuždirbti pajamų savo rezidavimo valstybėje tiek, kad galėtų pasinaudoti savo valstybės subjektyviomis mokesčių lengvatomis (*Schumacker* [61], *Wielockx* [62] bylos)). Bylų analizė leidžia daryti išvadą, jog ETT dažniausiai priima sprendimą, palankų mokesčių mokėtojui, kuris sukelia pasekmes valstybei narei, įpareigodamas keisti nacionalinį reglamentavimą. Taigi negatyvusis reguliavimas (tiek ETT lygiu, tiek išankstinėje stadijoje, kuomet Komisija paragina valstybes suderinti netinkamas vidaus teisės normas

¹⁴ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 str. 13-17 p. // Žinios, 2002, Nr. 73-3085 su vėlesniais pakeitimais.

su konkrečiais Bendrijos aktais, perspėdama apie galimą kreipimąsi į ETT) įneša didžiulį indėlį į bendros rinkos veikimą ir visuomet gali ištaisyti prieštaraujančius ES teisei nacionalinės teisėkūros žingsnius ar netgi įvesti naują doktriną, kuri vėliau gali būti įtvirtinta teisės aktu, kurių privalomumas nekvestionuotinas, lygiu.

Išvados

1. Europos Sąjunga neturi bendro unifikuoto mokesčių politikos modelio, todėl kiekviena valstybė narė formuoja savo mokesčių politiką. Tačiau valstybės turi atsižvelgti į ES direktyvas ir kitus mokesčius reglamentuojančius dokumentus, kadangi skirtingos apmokestinimo sistemos sukuria fiskalines kliūtis bendros rinkos funkcionavimui. Dėl ypatingos ES sąrangos Bendrijos teisės poveikis nacionalinei teisei gali pasireikšti įvairiai: unifikacija, harmonizacija ir koordinacija. Tiesioginių mokesčių srityje pasirinktas segmentinis harmonizavimas, kurį galima apibrėžti kaip ES teisinių priemonių pagalba siekiamą suderinamumo lygį, kai ES lygiu sukuriama vienodos teisinės prielaidos (pagrindai), kuriais remiantis vyksta tolesnis reglamentavimas nacionaliniu lygiu atitinkamuose mokesstinės sistemos segmentuose, pirmiausia siekiant dvigubo apmokestinimo panaikinimo. Tiesioginio apmokestinimo teisės aktų harmonizavimas vyksta tiek direktyvų pagrindu (pozityvusis harmonizavimas), tiek koordinacinėmis priemonėmis (negatyvusis derinimas), laikytinomis įžanga į didesnę reguliavimo vienodinimo lygį.

2. Tiesioginių mokesčių harmonizavimo proceso sudėtingumą iliustruoja istoriniai pavyzdžiai: pirmieji Komisijos žingsniai šioje srityje žengti dar 1962 m., išleidžiant Neumarko ataskaitą, tačiau realiai iki pat 1990 m. neapvyko pasiekti jokių apčiuopiamų rezultatų. 1990-aisiais m. įvyko lūžis ir taryba priėmė dvi svarbias pelno apmokestinimui direktyvas – Susijungimų bei Motininių – dukterinių bendrovių direktyvas bei Arbitražo konvenciją (koordinacinis dokumentas). Kitas harmonizavimo realizacijos etapas siekia 2003 m., kai išskaičiuojamojo mokesčio panaikinimo palūkanoms ir autoriniams atlyginimams bei santaupų apmokestinimo srityse Taryba priėmė dar dvi direktyvas. Tai iš esmės visas pozityvaus reguliavimo aktų rinkinys, nustatantis materialiąsias tiesioginio apmokestinimo Bendrijoje taisykles.

3. Įmonių pelno mokesčių srityje priimtomis direktyvomis siekiama įtvirtinti bendrą mokesčių sistemą, pašalinti bet kokias nepalankias skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo sąlygas, palyginti su tos pačios valstybės narės įmonių bendradarbiavimo sąlygomis, ir taip palengvinti bendrovių grupavimą Bendrijos lygmeniu (*Athinaiki Zythopoiia* byla). Bendrijos lygiu sureguliuotos šios sritys: dividendų

išmokėjimo motininei įmonei bei palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimo asocijuotai įmonei neapmokestinimas mokesčiu prie šaltinio; įmonių jungimosi operacijų, kaip tokių, neapmokestinimas, bei valstybių susitarimo ir ginčų sprendimo procedūros nustatymas, koreguojant asocijuotų įmonių pelną.

4. Fizinį asmenų pajamų apmokestinimo sritis, mažiausiai trukdanti bendros rinkos veikimui, tėra labai nežymiai paliesta pozityvaus Bendrijos reguliavimo – sukurta tik keitimosi informacija sistema, kurios pagrindu gyventojams išmokamos palūkanos, už jų turimus indėlius kitose valstybėse, apmokestinamos tik jų rezidavimo valstybėje.

5. Akivaizdu, kad ES tiesioginių mokesčių srityje valstybių narių nacionalinis reglamentavimas greitu metu nebus suderintas. Visiškos harmonizacijos įgyvendinimas, autoriaus nuomone, dabartinėje praktikoje nėra galimas, toks modelis kol kas išlieka tik teoriniame lygmenyje, nes reikalauja dar didesnių integracijos mastų. Tik teoriškai ir tik tiek, kiek neperžengiama ES institucinė kompetencija, kol kas galima svarstyti įvairias idėjas, vedančias link konsoliduotos pelno mokesčio bazės suderinimo ar bendro europinio mokesčio įvedimo. Šiuo metu turbūt realiausias kelias - negatyvaus reguliavimo bei „švelniosios teisės“ priemonių taikymas, kuris atitinkamai remdamasis asmenų teisių apsauga – itin svarbiu tarptautinės teisės siekiu – bei valstybių narių geranoriško bendradarbiavimo skatinimu, leidžia pasiekti svarių rezultatų, galinčių materializuotis pozityviu reguliavimu.

I Priedas

Mokesčių įplaukų santykis su ES šalių BVP 1995 m., 2000 m., 2005 m., %

: - nėra duomenų

	Netiesioginių			Tiesioginių			Socialinių		
	1995	2000	2005	1995	2000	2005	1995	2000	2005
27 ES valstybės	:	:	13,8	:	:	12,8	:	:	13,0
13 Eurozonos valstybių	13,1	13,9	13,8	11,1	12,7	11,7	15,7	14,7	14,4
Airija	14,5	13,7	13,6	13,5	13,3	12,3	5,0	4,4	4,8
Austrija	14,8	15,1	14,7	11,6	13,1	12,9	14,9	14,7	14,6
Belgija	12,9	13,8	13,9	16,3	17,1	17,1	14,4	13,9	13,9
Bulgarija	:	15,1	19,0	:	7,0	6,1	:	11,0	10,5
Čekija	12,3	11,3	11,9	9,6	8,3	9,3	14,4	14,2	15,1
Danija	17,0	17,2	17,9	30,7	30,3	31,2	1,1	1,8	1,1
Didžioji Britanija	14,1	14,2	13,3	15,1	16,8	16,5	6,8	6,9	8,0
Estija	13,9	12,4	13,5	10,9	7,8	7,1	13,1	11,0	10,4
Graikija	14,4	15,5	12,9	7,4	10,6	9,3	10,5	11,5	12,1
Ispanija	10,7	11,9	12,5	9,9	10,2	10,9	11,8	12,0	12,2
Italija	12,4	15,2	14,5	14,5	14,4	13,3	12,7	12,1	12,6
Kipras	11,4	12,4	17,4	8,7	10,9	9,4	6,5	6,5	8,4
Latvija	14,1	12,3	19,9	7,1	7,3	8,0	12,0	9,9	8,5
Lenkija	14,2	12,6	13,9	11,7	7,2	7,0	11,3	14,4	13,7
Lietuva	12,4	12,6	11,5	8,7	8,54	9,1	7,4	9,4	8,3
Liuksemburgas	11,8	14,0	13,4	15,3	14,9	14,0	9,9	10,1	10,8
Malta	12,2	12,6	16,7	8,0	9,1	11,8	6,0	6,4	7,2
Olandija	11,8	12,5	13,1	12,3	11,6	11,6	15,9	15,4	13,1
Portugalija	13,9	14,1	15,1	8,4	9,8	8,7	9,6	10,3	11,3
Prancūzija	16,1	15,8	15,8	8,1	12,0	11,4	18,6	16,1	16,4
Rumunija	:	:	13,0	:	:	5,3	:	:	9,7
Slovakija	15,1	12,8	13,0	11,5	7,6	6,1	14,1	13,6	10,9
Slovėnija	15,9	16,3	16,4	7,1	7,5	9,3	17,3	14,7	14,8
Suomija	14,2	13,9	14,1	17,3	21,1	17,5	14,5	12,1	12,1
Švedija	16,1	16,8	17,3	19,9	22,2	20,1	13,0	14,4	13,9
Vengrija	17,8	16,1	15,8	8,8	9,5	9,0	14,9	12,9	13,6
Vokietija	12,0	12,5	12,1	10,8	12,3	10,2	17,3	17,3	16,7

Šaltinis: Eurostat news release 41/2007 – 2007-03-20 *Taxation in the EU from 1995 to 2005: In 2005, tax revenue at 40,8% of GDP in the EU 27 and 41,2% in the euro area.*

2005 m. didžiausią % nuo BVP sudarė Švedijos (51,3%) ir Danijos (50,2%) mokesstinės pajamos, o mažiausios 2005 m. buvo Rumunijoje (28% – nors ji tuomet dar nebuvo ES narė), Lietuvoje (28,9%) ir Slovakijoje (30%). Vidurkį visose valstybėse narėse 2005 m. sudaro 40,8%.

II Priedas

Sąlyginai įmonių pelno mokesčių sistemas 25 – se ES valstybėse narėse galima suskirstyti:

Klasikinė sistema – *Airija*

Integracijos sistema:

1. Dvigubą apmokestinimą mažinanti sistema

1) įmonių lygmenyje:

- a) leidžiamas <100% dividendų atskaitymas;
- b) skirtingų tarifų sistema.

2) akcininkų lygmenyje:

- a) atleidimo metodas: *Austrija, Belgija, Čekija, Danija, Didžioji Britanija, Italija, Kipras, Lenkija, Lietuva, Liuksemburgas, Olandija, Portugalija, Prancūzija, Slovėnija, Suomija, Švedija, Vengrija, Vokietija;*
- b) dalinio įskaitymo sistema: *Ispanija;*

2. Dvigubą apmokestinimą naikinanti sistema

1) įmonių lygmenyje:

- a) leidžiamas 100% dividendų atskaitymas;
- b) skirtingų tarifų sistema: *(Estija);*

2) akcininkų lygmenyje:

- a) įskaitymo sistema: *Malta, Prancūzija, Suomija;*
- b) gaunamų dividendų atleidimas nuo mokesčio: *Graikija, Estija, Latvija, Slovakija.*

Šaltinis: *European Commission Directorate - General Taxation & Customs Union: Finkenzeller M., Spengel C. Taxation papers. Measuring the effective levels of company taxation in the new member states: A quantitative analysis: Working paper No 7/2004.*

Literatūros sąrašas

Norminė literatūra:

1. Europos Bendrijos Steigimo sutartis (Roma, 1957 m. kovo 25 d., paskutinį kartą keista 2003 m. balandžio 16 d. Stojimo sutartimi).
2. 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje.
3. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis.
4. 2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyva 2005/19/EB, iš dalies keičianti direktyvą 90/434/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis.
5. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms.
6. 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB, iš dalies keičianti direktyvą 90/435/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms.
7. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/84/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo.
8. 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.
9. 2004 m. balandžio 29 d. Tarybos direktyva 2004/76/EB, iš dalies keičianti direktyvą 2003/49/EB dėl galimybės tam tikroms valstybėms narėms nustatanti pereinamuosius laikotarpius taikant bendrą apmokestinimo sistemą, taikomą palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių.
10. 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB, adaptuojanti Europos Parlamento ir Tarybos direktyvas 1999/45/EB, 2002/83/EB, 2003/37/EB ir 2003/59/EB ir Tarybos direktyvas 77/388/EEB, 91/414/EEB, 96/26/EB, 2003/48/EB ir 2003/49/EB laisvo prekių judėjimo, laisvės teikti paslaugas, žemės ūkio, transporto politikos ir mokesčių srityse dėl Čekijos Respublikos, Estijos, Kipro, Latvijos, Lietuvos, Vengrijos, Maltos, Lenkijos, Slovėnijos ir Slovakijos stojimo.

11. 1990 m. rugpjūčio 20 d. Konvencija 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną, OJ L 225.
12. 1999 m. gegužės 25 d. Protokolas, keičiantis Konvenciją 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną, OJ C 202/0, 1999/07/16.
13. 2004 gruodžio 8 d. Tarybos konvencija dėl Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos ir Slovakijos Respublikos prisijungimo prie Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną // Žin. 2006. Nr. 82-3265.
14. 2004 m. liepos 19 d. Tarybos sprendimas dėl direktyvos 2003/84/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo įsigaliojimo datos, 2004/587/EC.
15. 1997 m. gruodžio 1 dienos Tarybos rezoliucija dėl Įmonių apmokestinimo elgesio kodekso.
16. 1975 m. liepos 23 d. Komisijos komunikatas (COM (75) 391 galutinis).
17. 2003 m. gruodžio 30 d. EK komunikatas dėl direktyvos dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių pakeitimo (COM (2003) 841).
18. 2007 m. vasario 26 d. Komisijos komunikatas dėl ES jungtinio sandorių kainodaros forumo veiklos ginčų išvengimo ir sprendimų priėmimo procedūrų bei išankstinių sprendimų dėl sandorių kainodaros srityse (*Communication on the work of the Joint Transfer Pricing Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU*, COM(2007) 71).
19. 2001 gegužės 23 d. komisijos komunikatas.
20. 2004 m. liepos 14 d. EK pranešimas „Europos sąjungos finansavimas“ – EK ataskaita apie nuosavųjų išteklių sistemos veikimą (KOM(2004) 505 galutinis).
21. 2006 m. gruodžio 22 d. Komisijos sprendimas dėl sandorių kainodaros ekspertų grupės suformavimo (*Commission Decision of 22 December 2006 setting up an expert group on transfer pricing 2007/75/EC*, OJ L 032).
22. Elgesio kodeksas skirtas veiksmingam Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną įgyvendinimui, 2006/C 176/02.
23. 1993 m. gruodžio 21 d. Europos Komisijos rekomendacija 94/79/EC dėl tam tikrų rūšių nerezidentų pajamų apmokestinimo (*Commission recommendation on the taxation of certain items of income received by non-residents in a Member State other than that in which they are resident*, OJ L 39/22).

24. 1994 m. gegužės 25 d. Europos Komisijos rekomendacija 94/390/EC dėl mažų ir vidutinių įmonių apmokestinimo (*Commission recommendation concerning the taxation of small and medium-sized enterprises*, OJ L 177).
25. Nepriklausomų ekspertų komiteto ataskaita dėl įmonių apmokestinimo, 1992 m. kovas (*Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Commission of the European Communities*).
26. *Code of conduct (Business taxation)/Primarolo group*. Brussels (29-02-2000) – Nr: 4901/99.
27. EBPO Modelinė kapitalo ir pajamų mokesčių konvencija (Model Double Convention on Income and on Capital, Report Of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Organisation for economic co-operation and development).
28. Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Konvencijos dėl Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos ir Slovakijos Respublikos prisijungimo prie Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną ratifikavimo // Žin. 2006. Nr. 82-3247.
29. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // Žin. 2001. Nr. 110-3992 su vėlesniais pakeitimais.
30. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas // Žin., 2000, Nr. 64-1914.
31. Nacionalinės teisės aktų derinimo su ES teise metodiniai nurodymai, patvirtinti Europos teisės departamento prie LRV generalinio direktoriaus 1999 m. gruodžio 24 d. įsakymu Nr. 19.

Specialioji literatūra:

32. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2003.
33. Butkevičius, Algirdas; Rimas, Justinas; Stačiokas, Romas. *Diversity of Evaluation of Consequencies of Tax Policy*. Vilnius: Technika, 2005. T. 1, Nr. 1, p. 26-36.
34. Cairns, Walter. Europos Sąjungos teisė. Vilnius: Eugrimas, 1999.
35. Europos Sąjungos teisė. Seminarai. Teisinės informacijos centras, 2006. P. 691-840.
36. Gabartas H. Ar Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme įtvirtinta dividendų apmokestinimo tvarka prieštarauja Europos Bendrijos teisei? *Jurisprudencija*, 2003, t. 42(34); p. 77–89.

37. Gabartas H. Gyventojų pajamų apmokestinimas Europos Sąjungoje: Europos teisingumo teismas griauja nusistovėjusią tvarką? Viešoji politika ir administravimas, 2006. Nr. 15, p. 42-56.
38. LR Valstybinės mokesčių inspekcijos Pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras.
39. Mitchell Daniel. EBPO ir ES klysta: konkurenciją mokesčių srityje reikėtų ne pulti, o sveikinti: pranešimas tarptautinėje konferencijoje „Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui“. Vilnius, 2002-12-05.
40. Pelno mokesčio bazės harmonizavimas ES: analitinė medžiaga. Lietuvos laisvosios rinkos institutas, 2006.
41. Ramanauskienė E.; Stačiokas R. Mokesčių harmonizavimas pagal Europos Sąjungos direktyvas: teigiami ir neigiami aspektai. Kaunas, Inžinerinė ekonomika, 2003 Nr. 4 (35).
42. Stačiokas R. Apmokestinimas ir mokesčiai Europos Sąjungoje: mokomoji knyga. Kaunas: Technologija, 2003.
43. Stačiokas R., Mažeika A. Apmokestinimas Europos Sąjungoje tiesioginiais ir netiesioginiais mokesčiais. Kauno technologijos universitetas, Vilniaus universitetas.
44. Šimašius R. Mokesčių harmonizavimas ir konkurencija – pelno mokesčio bazės istorija. „Mokesčių žinios“, 2006.
45. Tatham, Alan. Europos Sąjungos teisė. Vilnius: Eugrimas, 1999.
46. Vadapalas V. Tarptautinė teisė, bendroji dalis. Vilnius: Eugrimas, 1998.
47. Vainienė R. Pamokos Lietuvai. Iššūkis Europos Sąjungai. „Mokesčių žinios“, 2003-03-03.
48. Veronique de Rugy. Nedidelio apmokestinimo ir konkurencijos mokesčių srityje privalumai: pranešimas tarptautinėje konferencijoje „Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui“. Vilnius, 2002-12-05.
49. 2006 m. birželio 2 d. Europos Komisijos Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos įgyvendinimo apžvalga (*Survey on the Implementation of the Interest and Royalty Directive 2006/06/02*).
50. Ashta A. *The taxation of mergers directive (434/90/EEB)*. Cahier du CEREN 3 (2003) 2 – 11.
51. Rohatgi R. *Basic International Taxation*. London/The Hague/New York: Kluwer law international, 2002.
52. Easson A. *Fiscal degradation and the inter-national allocation of tax jurisdiction*. EC Tax Review 1996/3, 13.

53. Finkenzeller M., Spengel C. *Taxation papers. Measuring the effective levels of company taxation in the new member states: A quantitative analysis: Working paper No 7/2004.*
54. Gondrand, Francois. *Eurospeak: a user's guide. The dictionary of Single Market.* London: Nicholas Breadley publ., 1992.
55. Terra, Ben J. M.; Wattel, Peter J. *European tax law.* Second edition. Fed, 2001.
56. Terra, Ben J. M.; Wattel, Peter J. *European tax law.* Fourth edition. Kluwer deventer, 2005.
57. Wish R. *Competition law* - Butterworths, 2001, P. 2.

Europos Teisingumo teismo sprendimai:

58. 1986 m. sausio 28 d. sprendimas byloje C-270/83 Komisija prieš Prancūziją.
59. 1987 m. spalio 14 d. sprendimas byloje C-248/84 Vokietija prieš Komisiją.
60. 1990 m. gegužės 8 d. sprendimas byloje C-175/88 Klaus Biehl prieš Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg.
61. 1995 m. vasario 14 d. sprendimas byloje C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt prieš R. Schumacker.
62. 1995 m. rugpjūčio 11 d. sprendimas byloje C-80/94 G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen.
63. 1996 m. spalio 17 d. sprendimas sujungtose bylose Denkavit Internationaal BV (C-283/94), VITIC Amsterdam BV (C-291/94) ir Voormeer BV prieš Bundesamt für Finanzen.
64. 1997 m. kovo 20 d. sprendimas byloje C - 24/95 Land Rheinland – Pfalz prieš Alcan Deutschland GmbH.
65. 1997 m. liepos 17 d. sprendimas byloje C-28/95 A. Leur-Bloem prieš Inspecteur Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2.
66. 1998 m. gegužės 12 d. sprendimas byloje C-336/96 R. Gilly prieš Directeur des servies fiscaux du Bas-Rhin.
67. 1999 m. kovo 9 d. sprendimas byloje C-212/97 Centros Ltd prieš Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.
68. 1999 m. rugsėjo 14 d. sprendimas byloje C-391/97 F. Gschwind prieš Finanzamt Aachen - Auenstadt.
69. 1999 m. rugsėjo 21 d. sprendimas byloje C-307/97 Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland prieš Finanzamt Aachen-Innenstadt.

70. 1999 m. spalio 26 d. sprendimas byloje C-294/97 Eurowings Luftverkehrs AG prieš Finanzamt Dortmund-Unna.
71. 2000 m. birželio 8 d. sprendimas byloje C-375/98 Ministerio Publico, Fazenda Publica prieš Epson Europe BV.
72. 2001 m. spalio 4 d. sprendimas byloje C-294/99 Athinaiki Zythopoiia AE prieš Elliniko Dimosio.
73. 2002 m. sausio 15 d. sprendimas byloje C-43/00 Andersen og Jensen ApS prieš Skatteministeriet.
74. 2002 m. gruodžio 12 d. sprendimas byloje C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH prieš Finanzamt Steinfurt.
75. 2003 m. birželio 13 d. sprendimas byloje C-234/01 Arnoud Gerritse prieš Finanzamt Neukölln-Nord.
76. 2003 m. rugsėjo 18 d. sprendimas byloje C-168/01 Bosal Holding BV prieš Staatssecretaris van Financiën.
77. 2003 m. rugsėjo 25 d. sprendimas byloje C-58/01 Océ van der Grinten NV prieš Commissioners of Inland Revenue.
78. 2004 m. rugsėjo 7 d. sprendimas byloje C-319/02 Petri Manninen.
79. 2005 gruodžio 13 d. sprendimas byloje C-446/03 Marks & Spencer plc prieš David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes).
80. 2007 m. kovo 13 d. sprendimas byloje C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue.
81. 2007 m. kovo 29 d. sprendimas byloje C-347/04 Rewe Zentralfinanz eG prieš Finanzamt Köln-Mitte.

Internetiniai šaltiniai:

82. Europos Sąjungos sričių apžvalga / Mokesčiai // Europos Sąjungos portalas [interaktyvus]. [Žiūrėta 2006-12-01]. Prieiga per internetą: http://europa.eu/pol/tax/overview_lt.htm.
83. Agreement details. Convention on the accession of the Czech Republic, the Republic of Estonia, the Republic of Cyprus, the Republic of Latvia, the Republic of Lithuania, the Republic of Hungary, the Republic of Malta, the Republic of Poland, the Republic of Slovenia, and the Slovak Republic to the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises // ES Tarybos svetainė [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-03-20]. Prieiga per internetą:

http://www.consilium.europa.eu/cms3_Applications/applications/Accords/details.asp?cmsid=297&id=2004119&lang=en&doclang=en.

84. 19/09/2006 EU joint transfer pricing forum / List of independent persons standing eligible to become a member of the advisory commission // Europos Komisijos svetainė [interaktyvus]. [Žiūrėta: 2007-03-22]. Prieiga per internetą: *http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/16th_list_independent_persons.pdf.*
85. europa.eu
86. curia.europa.eu
87. eur-lex.europa.eu
88. epp.eurostat.ec.europa.eu
89. www.euro.lt
90. www.llri.lt
91. www.lrs.lt
92. www.vmi.lt

Tiesioginių mokesčių teisinis reguliavimas Europos Sąjungoje

Direct taxation in the European Union

Santrauka

Europos Sąjunga neturi bendro unifikuoto mokesčių politikos modelio, todėl kiekviena valstybė narė formuoja savo mokesčių politiką. Tačiau valstybės turi atsižvelgti į ES direktyvas ir kitus mokesčius reglamentuojančius dokumentus, kadangi skirtingos apmokestinimo sistemos sukuria fiskalines kliūtis bendros rinkos funkcionavimui. Dėl ypatingos ES sąrangos Bendrijos teisės poveikis nacionalinei teisei gali pasireikšti įvairiai: unifikacija, harmonizacija ir koordinacija. Tiesioginių mokesčių srityje tinkamiausias reguliavimo būdas – harmonizacija, vykdoma direktyvų pagrindu, bei ją skatinančios ir lydinčios koordinacinės priemonės. Artimiausias ir pagrindinis tikslas tiesioginių mokesčių harmonizavimo procese – dvigubo apmokestinimo išvengimas, nors teoriniame lygmenyje keliami glaudesnio valstybių narių mokesčių sistemų suderinimo siekiai.

Realių rezultatų tiesioginio apmokestinimo harmonizavimo srityje buvo pasiekta tik po ilgų diskusijų ir daugybės Europos Komisijos bandymų. Kai kuriuos postulatus suformavo ETT savo sprendimuose, o šie buvo išplėtoti į bendro pobūdžio įpareigojimus valstybėms narėms. Pozityvaus reguliavimo taisyklės šioje srityje apsiriboja šiais įpareigojimais valstybėms narėms: neapmokestinti kitos valstybės motininėms bendrovėms išmokamų dividendų, netaikyti išskaičiuojamo mokesčio palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių asocijuotų įmonių, neapmokestinti įmonių reorganizavimo, turto perleidimo, keitimosi akcijomis tarptautinių operacijų, keistis informacija apie palūkanas, išmokamas kitų valstybių narių gyventojams, ir neišskaityti mokesčio prie pajamų šaltinio mokėtojo valstybėje. Bendrijos lygiu taip pat buvo suderinta tarpvalstybinių ginčų sprendimo procedūra, taikant kainų koregavimo taisykles (koordinacinis lygmuo).

Suregulius pagrindines sritis, tolesnio dvigubo apmokestinimo panaikinimo pirmiausia derėtų siekti „švelniosios teisės“ (rekomendacinio pobūdžio aktais) priemonėmis, o taip pat nepamiršti ETT formuojamos praktikos svarbos, ypač pastebint, jog Teismas dažniausiai yra linkęs valstybių tiesioginio apmokestinimo skirtumus laikyti kliūtimis tarptautiniam bendradarbiavimui.

Direct taxation in the European Union

Tiesioginių mokesčių teisinis reguliavimas Europos Sąjungoje

Summary

Integration of the European Union (EU) does not cover unification of direct taxation through the Member States. Therefore, each Member State runs its own taxation model. Nevertheless, due to the fiscal obstacles being construed in the light of Common Market the Member States are to take account of directives and other legal acts. Concerning specific institutional organization of the European Community as international body one should perceive, that Community legislation may affect national systems in three ways: by unification, harmonization and coordination. The second one is chosen for attainment of the consistency of direct taxation in the EU (coordination shouldn't be excluded either). The proximate and basic aim for this way of implementation is to be regarded as avoidance of double taxation in the international scene, though, it is not always so in the working practice of Community institutions (where it seems to be greater objectives leading to unification).

After long-drawn discussions some significant results in the field of the harmonization of direct taxation were finally achieved, namely these: the Member States were obliged to refrain from withholding taxes on distributed profits and on payments of interests and royalties under certain conditions; also transactions of mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States were relieved from any taxes; Member States were required to make interests payers in their territory provide information to the tax authorities, to be exchanged automatically with the tax authorities of the States of residence of the individuals entitled to the interests payments. This system enables to arrive at the effective taxation of EU-sourced savings interests in the home State of the individual recipient only. Another achievement is to be mentioned the coordination of mutual agreement and arbitration procedure of the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises.

Historical analysis of harmonization process leads to the conclusion, that regarding main steps in the sphere of EU-direct taxation to have been done, instruments of soft law (Commission's recommendations and others) and jurisprudence of the European Court of Justice are further means of regulation of harmonization, which also can lead to obligatory positive rules.