

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Pauliaus Lauraičio,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studento

Magistro darbas

**Pelno mokesčio bazė: ar įmanomas kompromisas dėl bendros pelno
mokesčio bazės ES**

**Corporate Tax Base: Is a Compromise Possible on a Common Corporate
Tax Base in the EU**

Vadovas: dr. Vitas Vasiliauskas

Recenzentas: lekt. dr. Povilas Gruodis

Vilnius
2023

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame magistro darbe analizuojama Europos Sąjungos bendros pelno mokesčio bazės iniciatyvos tema. Tiriama pelno mokesčio bazės harmonizavimo teisinis pagrindas bei raida. Analizuojami pagrindiniai 2016 m. direktyvų pasiūlymų teisinio reguliavimo elementai. Nagrinėjamas galimas iniciatyvos poveikis pelno mokesčio bazėms, mokesčių konkurencijai. Siekiama surasti priemones, kuriomis iniciatyva būtų įgyvendinta. Pateikiama prognozė dėl kompromiso tarp valstybių narių prasiekimo

Pagrindiniai žodžiai: bendra pelno mokesčio bazė, bendra konsoliduota pelno mokesčio bazė, konsolidavimas, nuostoliai, įmonių grupė, BPMB, BKPMB.

This Master's thesis analyses the topic of the European Union's common corporate tax base initiative. It examines the legal basis and the evolution of the harmonisation of the corporate tax base. It analyses the main elements of the legal framework of the 2016 Directive proposals. The potential impact of the initiative on corporate tax bases and tax competition is examined. The aim is to identify the means by which the initiative could be implemented. A forecast is provided on the prospects of reaching a compromise between Member States

Keywords: common corporate tax base, common consolidated corporate tax base, consolidation, losses, group of enterprises, CCCTB, CCCTB.

TURINYS

| | |
|---|----|
| IŽANGA | 2 |
| 1. BENDRA PELNO MOKESČIO BAZĖ | 5 |
| 1.1. Bendra pelno mokesčio bazė ir iniciatyvų atsiradimo priežastys | 5 |
| 1.2. Teisinis tiesioginių mokesčių harmonizavimo pagrindas..... | 6 |
| 1.3. Pelno mokesčio bazės harmonizavimo raida..... | 8 |
| 2. BENDROS PELNO MOKESČIO BAZĖS INICIATYVŲ ANALIZĖ, GALIMAS POVEIKIS ES | 15 |
| 2.1. Bendros pelno mokesčio bazės (BPMB) iniciatyva..... | 15 |
| 2.1.1. BPMB ir BKPMB direktyvų taikymo sritis ir principai..... | 15 |
| 2.1.2. Mokesčio bazės apskaičiavimas..... | 18 |
| 2.1.3. Augimo ir investicijų skatinimo lengvata..... | 19 |
| 2.1.4. Atskaitymas MTTP išlaidoms | 20 |
| 2.1.5. Nuostolių užskaita | 21 |
| 2.1.6. Ilgalaikio turto nusidėvėjimas | 22 |
| 2.2. Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB) iniciatyva | 25 |
| 2.2.1. Grupės apibrėžtis ir konsolidavimas | 25 |
| 2.2.2. Paskirstymo formulė | 26 |
| 2.2.3. Administravimo nuostatos..... | 28 |
| 2.3. Bendros pelno mokesčio bazės galimas poveikis ES..... | 29 |
| 2.4. Poveikis mokesčių konkurencijai ES | 33 |
| 3. PERSPEKTYVOS PASIEKTI KOMPROMISĄ DĖL BENDROS PELNO MOKESČIO BAZĖS ES | 36 |
| 3.1. Galimi sprendimai pasiekti kompromisą pelno mokesčio bazės harmonizavime | 36 |
| 3.2. Verslas Europoje: Pajamų apmokestinimo sistema (BEFIT) ir tolimesnės perspektyvos harmonizuoti pelno mokesčio bazę ES..... | 39 |
| IŠVADOS IR PASIŪLYMAI | 42 |
| ŠALTINIŲ SĄRAŠAS | 44 |
| SANTRAUKA | 50 |
| SUMMARY | 51 |

IŽANGA

Paskutinį dešimtmetį Europoje aktyviai diskutuojama apie prioritetą skatinti tvarų augimą ir investicijas teisingesnėje ir tvirtesnėje bendrojoje rinkoje. Kad būtų teisingai paskirstyta mokesčių našta, skatinamas tvarus ekonomikos augimas ir investicijos, įvairinami Europos ekonomikos finansavimo šaltiniai ir didinamas Europos ekonomikos konkurencingumas, visuotinai pripažįstama, kad Europai reikalinga teisingo ir veiksmingo įmonių pelno apmokestinimo sistema. Pastaruoju metu tarptautinė bendruomenė suprato, kad dabartinės įmonių apmokestinimo taisyklės nebeatitinka šiuolaikinių aplinkybių. Paprastai įmonių pajamos apmokestinamos nacionaliniu lygmeniu, tačiau ekonominė aplinka tapo globalizuota, mobili ir skaitmeninė. Verslo modeliai ir įmonių struktūros yra daug sudėtingesni, todėl lengviau yra perkelti pelną. Nors kitose srityse daug kliūčių bendrajai rinkai buvo pašalinta, ES veiklą vykdančioms įmonėms vis dar tenka susidurti su skirtingomis nacionalinėmis mokesčių sistemomis, kurių skaičius gali siekti 27. Kai nacionalinės taisyklės rengiamos neatsižvelgiant į tarpvalstybinį įmonių veiklos aspektą, tikėtina, kad dėl skirtingų nacionalinės pelno mokesčio režimų sąveikos atsiras mokesčių tvarkos neatitikimų. Dėl tokių neatitikimų kyla dvigubo apmokestinimo ir/ar neapmokestinimo rizika ir iškraipomas vidaus rinkos veikimas. Bendros pelno mokesčio bazės idėja Europos bendrijoje buvo svarstoma praėjus keletui metų po jos įsisteigimo – nuo 1962 m. Nuo to laiko buvo parengtas ne vienas reguliavimo pasiūlymas, tačiau nei vienas jų nebuvo priimtas dėl nuolatinių valstybių narių nesutarimų ir baimės perduoti įtaką apmokestinimo srityje. Ši tema aktuali, nes Europos Komisija ruošia ir iki 2023 metų pabaigos planuoja pristatyti naują pajamų apmokestinimo sistemą verslui Europoje (angl. BEFIT). Iš Europos Komisijos komunikato „21-ojo amžiaus verslo apmokestinimas“ teiginių galima prognozuoti, kad BEFIT sudarys ir bendros pelno mokesčio bazės bei konsolidavimo taisyklės.

Bendra mokesčių bazė leistų pašalinti nacionalinių sistemų neatitikimus, kuriais dažnai pasinaudoja agresyvaus mokesčių planavimo vykdytojai, ir panaikinti galimybę taikyti lengvatinius režimus pelno perkėlimui. Būtų panaikinta galimybė manipuluoti sandorių kainodara, kadangi į sandorius grupės viduje nebūtų atsižvelgiama, o konsoliduotas įmonių grupės pelnas būtų padalytas pagal formulę. BPMB taip pat galėtų būti naudinga priemonė sprendžiant išskolinimui palankaus mokesčio iškraipymo klausimą. Be to, bendra bazė užtikrintų visišką kiekvienos jurisdikcijos faktinio mokesčių tarifo skaidrumą, o tai sumažintų žalingos mokesčių konkurencijos galimybes. Šiame

magistro darbe pirmiausia supažindinama su bendros pelno mokesčio bazės samprata, paskirtimi ir pagrindiniais tikslais, toliau analizuojamas pelno mokesčio bazės harmonizavimo teisinis pagrindas bei istorinė raida, bendros pelno mokesčio bazės reikalingumo priežastys, pateikiama bendros pelno mokesčio bazės iniciatyvų analizė bei prognozuotini poveikiai ES ekonomikai ir mokesčių konkurencijai. Trečioje darbo dalyje aptariami galimi sprendimai pasiekti kompromisą pelno mokesčio bazės harmonizavime, laukiama BEFIT iniciatyva bei tolimesnės bendros pelno mokesčio bazės perspektyvos ES.

Šio darbo **tikslas** išanalizuoti bendros pelno mokesčio bazės iniciatyvos kaitą, priežastis, reguliavimo aspektus, naudą, galimą poveikį bei galimus sprendimo būdus, kad būtų pasiektas kompromisas ES mastu.

Šiam tikslui pasiekti keliami tokie **uždaviniai**:

1. Pateikti bendros pelno mokesčio bazės apibrėžimą, pelno mokesčio bazės harmonizavimo teisinį pagrindą bei raidą
2. Išanalizuoti Europos Komisijos iniciatyvų siūlomo reguliavimo esminius aspektus.
3. Įvertinti Europos Komisijos iniciatyvų prognozuotiną poveikį ES ekonomikai ir mokesčių konkurencijai;
4. Pasiūlyti galimus sprendimus pasiekti kompromisą dėl bendros pelno mokesčio bazės ES;
5. Aptarti perspektyvas ateityje pasiekti šios srities harmonizavimą.

Magistro darbo **objektas** – bendra pelno mokesčio bazė. Atsižvelgiant į tai, magistro darbo analizė siejama su ES siekiais, siūlymais dėl bendros pelno mokesčio bazės taisyklių bei jų įgyvendinimo probleminiais aspektais. Siekiant magistro darbo tikslumo, analizuojamos tik pačios pagrindinės pelno mokesčio bazės harmonizavimo ištakos, esminiai Europos Komisijos pasiūlymų elementai bei pateikiamos įžvalgos kas trukdo pasiekti kompromisą dėl šios sistemos įgyvendinimo ES mastu.

Darbe taikyti aprašomasis, istorinis, aprašomosios statistikos, sisteminis bei loginis analitinis **metodai**. Aprašomuoju ir istoriniu metodais siekiama atskleisti pelno mokesčio bazės harmonizavimo raidą, kaip atsirado ir plėtojosi bendros pelno mokesčio bazės iniciatyva, koks šios harmonizacijos teisinis pagrindas. Aprašomasis bei aprašomosios statistikos metodai naudoti pristatant mokslininkų prognozuojamą poveikio pelno mokesčio bazei statistiką ir galimus scenarijus. Loginis analitinis bei sisteminis metodai taikomas atskleisti Europos Komisijos siūlytų direktyvų turinį, straipsnių prasmę.

Darbo **originalumą** lemia tai, kad nagrinėjamas klausimas Europos Sąjungoje yra sprendžiamas jau nuo 1962 metų, tačiau kompromisas vis dar nėra pasiektas, o paskutinių metų iniciatyvos vėl nesulaukė palaikymo. Nors bendros pelno mokesčio bazės tematika Lietuvoje paskutinį dešimtmetį aptariama keliose mokslinėse disertacijose bei keliuose magistro darbuose, tačiau šiuose darbuose apsiribojama neišsamia pagrindinių iniciatyvų analize, o gilesnė analizė nepateikiama. Darbo aktualumą lemia ir Europos Komisijos rengiamas BEFIT direktyvos pasiūlymas, kuriame turėtų būti perkelti esminiai 2016 m. direktyvų pasiūlymų elementai, todėl siekiama pateikti jų analizę.

Darbui išskirtinai reikšmingi **šaltiniai**: 2016 m. Europos Tarybos direktyvos Pasiūlymai dėl bendros ir bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės, Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas, Europos Komisijos komunikatai, informaciniai pranešimai bei mokesčių tematikos Komisijos leidiniai, užsienio autorių specialioji literatūra – vadovėliai, moksliniai straipsniai, leidiniai bei tyrimai. Pažymėtina, jog darbe nagrinėtina tema teismų praktikos iki šiol nebuvo.

1. BENDRA PELNO MOKESČIO BAZĖ

1.1. Bendra pelno mokesčio bazė ir iniciatyvų atsiradimo priežastys

Siekiant atsakyti į darbo pavadinime užduotą klausimą, pirmiausia reikia apibrėžti, kas yra pelno mokesčio bazė ir kaip ji susijusi su bendros pelno mokesčio bazės iniciatyva. Lietuviškoje teisinėje literatūroje mokesčio bazė apibrėžiama kaip mokesčio įstatymo nustatyta forma (pavidalu) išreikštas apmokestinimo objektas, kuriam taikomas mokesčio įstatyme nustatytas mokesčio tarifas (dydis). Literatūroje nurodoma mokesčio bazės reikšmė yra, kad ja remiantis apskaičiuojamas į biudžetą mokėtinas mokestis, nustatoma jo suma (piniginė išraiška) (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 84). Pelno mokestis yra mokamas nuo mokesčio bazės (mokesčio objekto), kuri gali skirtis priklausomai nuo pelno mokesčio mokėtojo, pavyzdžiui, pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą, mokesčio bazė priklauso nuo mokesčio mokėtojų – Lietuvos arba užsienio vienetų (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001). Pelno mokesčio apmokestinimo objektas yra mokesčio mokėtojo konkrečioje mokėjimo valstybėje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos. Lietuvos atveju Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos vieneto Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje, o užsienio vieneto mokesčio bazę sudaro baigtinis sąrašas konkrečių pajamų, kurias užsienio vienetas gauna iš per nuolatinę buveinę arba ne per nuolatinę buveinę vykdomos veiklos ir kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje.

Bendra pelno mokesčio bazė (toliau – BPMB) yra vienas mokesčių bazės apskaičiavimo taisyklių rinkinys, kuris būtų taikomas visoje Europos Sąjungoje (toliau – ES). Dėl BPMB mokesčių mokėtojams (įmonėms), atitinkantiems iniciatyvos taikymo sritį, būtų suvienodintas pelno mokesčio objekto (bazės) apskaičiavimas ES valstybėse narėse. Įgyvendinus bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (toliau – BKPMB) iniciatyvą, mokesčių mokėtojai galėtų konsoliduoti savo grupėje gautą pelną bei patirtus nuostolius, o vėliau bendra pelno mokesčio bazė būtų paskirstyta tarp valstybių narių pagal mokesčio mokėtojo uždirbtų apmokestinamųjų pajamų tikrąją vietą, taikant paskirstymo formulę.

Poreikis ES įgyvendinti BPMB ir BKPMB iniciatyvas, anot Europos Komisijos, pasireiškia tuo, kad šiuo metu dėl 27 skirtingų pelno mokesčio sistemų ES atsiranda galimybių agresyviai planuoti mokesčius, dėl nevienodų mokesčio sistemų padidėja mokestinių prievolių vykdymo išlaidos ir varžomos investicijos. Taip pat dauguma nacionalinių mokesčio sistemų yra palankesnės skolinimuisi, o ne nuosavo kapitalo finansavimui. Be to, ES įmonės pernelyg mažai investuoja į mokslinius tyrimus ir

technologinę plėtrą, palyginti su kitomis labiausiai išsivysčiusią ekonomiką turinčiomis šalimis. Mokesčio bazės nustatomos nacionaliniu lygmeniu, todėl valstybės narės skatinamos vienašališkai ginti savo mokesčio bazes ir pritraukti mobilų pelną. Dėl visų šių problemų didėja apmokestinimo sudėtingumas, trukdomas bendrosios rinkos plėtojimas ir sukuriama investicijų ir ekonomikos augimo kliūtys (dėl bendros pelno mokesčio bazės..., 2016).

Komisijos teigimu, įgyvendinus BPMB ir BKPMB iniciatyvas būtų didinamas mokesčių sistemos teisingumas bei pasiekti šie tikslai: i) sumažintas tarpvalstybinis mokesčio planavimas; ii) sukurtos vienodesnės šalies viduje veikiančių ir tarptautinių įmonių sąlygos; iii) užtikrinta, kad įmonės mokėtų teisingą mokesčio dalį; iv) pagerintas bendras mokesčių mokėtojų nusiteikimas. Be to, pažymėtina, kad iniciatyvomis siekiama skatinti ekonomikos augimą ir investicijas: i) supaprastinti sudėtingą pelno mokesčio sistemą ES siekiant sumažinti mokesčių prievolių vykdymo išlaidas ir administravimo našumą; ii) pašalinti dvigubo apmokestinimo riziką ir kitą esamą diskriminaciją ir apribojimus; iii) sumažinti dėl mokesčio atsirandančius iškraipymus priimant sprendimus dėl investicijų ir finansavimo; iv) teikti paskatas investuoti ES, be kita ko, remiant MPPT ir investicijas (dėl bendros pelno mokesčio bazės..., 2016).

1.2. Teisinis tiesioginių mokesčių harmonizavimo pagrindas

Prieš pradėdant kalbėti apie mokesčių harmonizavimą, pažymėtina, kad nusistatyti savo mokesčių sistemą yra kiekvienos valstybės nacionalinio suvereniteto dalis. Europos Komisija pripažįsta, kad apmokestinimas yra svarbiausias nacionalinio suvereniteto elementas. Pajamos iš mokesčių suteikia vyriausybėms finansinius išteklius, reikalingus jų egzistavimui ir veiksmingam funkcionavimui. Be to, mokesčių įstatymai atspindi esminius įvairių ES šalių pasirinkimus svarbiose viešųjų išlaidų srityse, pavyzdžiui, švietimo, sveikatos ir pensijų. Mokesčių įstatymai daro įtaką privačiam vartojimui ir santaupoms, nustato finansinę verslo veiklos ir aplinkosaugos klausimų sistemą. Todėl teisę didinti mokesčius ir nustatyti mokesčių tarifus turi nacionalinė valdžia (Komisijos komunikatas Europos Parlamentui ir..., 2015, p. 3). Valstybės narės, įstojusios į ES, atiduoda dalį suvereniteto mokesčių srityje, kad būtų užtikrinti ES vidaus rinkos vystymasis ir suderinamumas. Derinti teisės aktus ES galima unifikuojant, koordinuojant arba harmonizuojant. Mokesčių srityje ES pagrindu naudojamas harmonizavimo mechanizmas.

Literatūroje randamas mokesčių harmonizavimo apibrėžimas, pagal kurį tai yra procesas, kai šalių mokesčių sistemos derinamos ir vienodinamos, siekiant netrukdyti

laisvo prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo judėjimo tarp šalių (Buškevičiūtė, 2005., p. 278). Mokesčių harmonizavimo tikslai atsispindėjo jau įkuriant Europos ekonominę bendriją 1957 m. Romos sutartimi, kadangi šia sutartimi buvo siekiama sukurti bendrą rinką, pagrįsta prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo laisvu judėjimu (ES teisės aktų santraukos. Romos..., 2017). Mokesčių, ypač tiesioginių mokesčių, harmonizavimas yra sudėtingas ES integracijos procesas. Tiesioginio apmokestinimo sritis priklauso ES valstybių narių kompetencijai, kurioje, pagal ES Sutarties 5 str., ES veikia vadovaudamasi subsidiarumo ir proporcingumo principais (t. y. tik tada, kai siekiamų tikslų valstybės narės negali pasiekti pačios, ir tik tiek, kiek yra būtina siekiant minėtų tikslų), todėl tiesioginių mokesčių harmonizavimas ES yra labai ribotos apimties ir vykdomas direktyvų forma, kurias valstybės narės privalo perkelti į savo nacionalinę teisę (Steponavičienė, 2022, p. 43). Dėl šios priežasties įmonių tiesioginių mokesčių harmonizavimo srityje kol kas galioja tik penkios ES direktyvos: 1) Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva; 2) Reorganizavimų ir perleidimų direktyva; 3) Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva; 4) Kovos su mokesčių vengimu direktyva (ATAD); 5) Minimalaus tarptautinių įmonių grupių ir didelių vietos subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo direktyva.

Teisinis pagrindas ES veikti tiesioginių mokesčių teisės aktų suderinimo srityje nėra tiesiogiai išskirtas Sutartyje dėl Europos Sąjungos veikimo (toliau – SESV), kaip tai yra išskirta netiesioginių mokesčių atveju SESV 113 str. Tačiau tiesioginių mokesčių derinimui ES naudojamas SESV 115 str., kuriame nurodyta, kad nepažeidžiant 104 str., Taryba, sprendama pagal specialią teisėkūros procedūrą ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, vieningai leidžia direktyvas dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių tiesioginę įtaką vidaus rinkos sukūrimui ar veikimui, suderinimo (Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo..., 2016). Akivaizdu, kad tiesioginiai mokesčiai turi tiesioginę įtaką ES vidaus rinkos veikimui. Darbe nagrinėjama bendros pelno mokesčio bazės iniciatyva yra skirta šalinti vidaus rinkai trukdančius nacionalinių mokesčių įstatymų skirtumus, todėl iniciatyvą praeityje pristatytais pasiūlymais buvo ir šiuo metu Komisijos ruošiamame pasiūlyme bus bandoma įgyvendinti direktyvos forma, taikant SESV 115 str.

1.3. Pelno mokesčio bazės harmonizavimo raida

Tiesioginių mokesčių harmonizavimas yra sudėtingas procesas, o tai liudija ir jo istorinė raida. Viena pirmųjų iniciatyvų tiesioginių mokesčių harmonizavimo srityje buvo 1962 m. Neumarko ataskaita, kurioje pirmą kartą buvo pastebėta, kad skirtingos pelno mokesčio sistemos trukdo sklandžiai veikti vieningai rinkai. Šioje ataskaitoje, siekiant sumažinti dvigubą apmokestinimą, buvo svarstoma, be kita ko, idėja sukurti centralizuotą sistemą, pagal kurią būtų apskaičiuojamos visos apmokestinamosios pajamos vienoje valstybėje, o po to mokesčio bazės būtų paskirstytos įvairioms suinteresuotoms valstybėms. Tačiau įdomu pažymėti, kad ši idėja buvo atmesta dėl to, kad tam reikėtų „labai plačiai suderinti nacionalinius teisės aktus ir labai išvystyti valstybių narių mokesčių institucijų bendradarbiavimą“ ir kad ji „pernelyg skirtusi nuo tradicinių dvigubo apmokestinimo srityje taikomų metodų“ (The EEC reports on tax..., 1963, p. 142, cituota The KPMG Guide to CCCTB, 2012, p. 7). Taigi, jau 1962 m. buvau kalbama apie sistemą, kurios veikimo principas labai panašus į vėliau Komisijos siūlytą bendros pelno mokesčio bazės mechanizmą.

Sekantys reikšmingi, bet vėlgi nesėkmingi pasiūlymai harmonizuoti tiesioginius mokesčius ES buvo Europos Komisijai ir Tarybai 1970 m. pristatytos dvi ataskaitos – Van den Tempel ataskaita ir Vernerio ataskaita. Prof. dr. A. J. Van den Tempel ataskaitoje rekomenduojama Bendrijoje pasirinkti klasikinę apmokestinimo sistemą – valstybėms narėms turėti atskiras mokesčio sistemas, tačiau nustatyti vienodą mokesčio tarifą (Van den Tempel, 1970, p. 37-39). Šie pasiūlymai nesulaukė palaikymo. Vadinamoje „Vernerio ataskaitoje“ mokesčių ekspertų grupės, vadovaujamos Liuksemburgo ministro pirmininko ir finansų ministro P. Vernerio, buvo suprasta, kad harmonizavimas vienu etapu nepavyks, todėl pasiūlyta pelno mokesčio sistemas derinti dviem etapais: 1) pelno mokesčio sistemos suvienodinimas; 2) mokesčių bazės ir tarifų suvienodinimas (Vernerio grupė, 1970, p. 26). Šis projektas virto direktyvos projektu, tačiau nebuvo priimtas. Tam tikri dalykai buvo įgyvendinti vėliau, pavyzdžiui, įmonių pelno mokesčio atveju išskaičiuojamojo mokesčio dividendams panaikinimas realizuotas dabartinėse direktyvose.

Komisija 1975 m. išleido direktyvos projektą, skirtą įmonių pelno apmokestinimui ir dividendų išskaičiuojamam mokesčiui reglamentuoti. Priešingai Van den Tempel ataskaitoje pateiktoms rekomendacijoms, šiame pasiūlyme buvo rekomenduojama taikyti bendrą dalinio įmonių mokesčių įskaitymo sistemą, pagal kurią Bendrijos akcininkai gautų (grąžintiną) mokesčių kreditą. Buvo nustatytas siauras mokesčio ir kredito tarifų intervalas

(HJI Panayi, 2021, p. 11). Tačiau šis pasiūlymas nesulaukė reikiamos paramos. Po to sekė 1984 ir 1985 m. Europos Komisija pateikti pasiūlymai dėl nuostolių pripažinimo, kurie vėliau buvo atšaukti.

Kitas reikšmingas pelno mokesčio bazės harmonizavimo raidos įvykis buvo 1988 m. Komisijos pasiūlymo dėl įmonių mokesčių bazės harmonizavimo projektas¹, kuris dėl daugumos valstybių narių nenoro taip ir nebuvo pateiktas Tarybai. Šis Komisijos pasiūlymas laikomas pirmuoju ryškesniu bandymu harmonizuoti pelno mokesčio bazę. Pirminiame 1988 m. Komisijos pasiūlymo projekte iš esmės siekiama to paties tikslo kaip ir 2016 m. Komisijos pasiūlyme dėl BPMB – nustatyti vienodas taisykles visoms įmonėms, pagal kurias jos galėtų skaičiuoti savo mokesčių bazes visoje Bendrijoje. Pasak pasiūlymo autorių, bendros pelno mokesčio bazės nustatymas būtų pirmas žingsnis siekiant suderinti pelno mokesčio taisykles, nes po to sektų mokesčių tarifų suderinimai. Tai padėtų pasiekti šiuos du tikslus: užtikrinti didesnę įmonėms taikomų režimų skaidrumą, sumažinti įmonių mokestinės aplinkos sudėtingumą bei užtikrinti didesnę jų stabilumą. Komisijos teigimu, tokia sistema būtų ypatingai naudinga mažoms ir vidutinėms įmonėms, nes būtų sumažintos administravimo išlaidos bendraujant su skirtingomis mokesčių administracijomis, taip pat šios bendros taisyklės potencialiai galėtų padidinti Europos bendrovių konkurencingumą (Chelyadina, 2019, p. 7-8). Taigi galima teigti, kad 1988 m. pasiūlymas daugeliu atžvilgių yra privalomo pasiūlymo dėl BPMB taikymo visų rūšių įmonėms pirmtakas.

1992 m. buvo inicijuota dar viena ekspertų grupė, kuri parengė Rudingo ataskaitą. Buvo nustatyti trys prioritetiniai veiksmai: panaikinti pelno mokesčio kliūtis tarpvalstybinėms investicijoms, nustatyti minimalius pelno mokesčio tarifus ir minimalią bendrą mokesčių bazę bei užtikrinti mokesčių lengvatų skaidrumą (HJI Panayi, 2021, p. 14). Šioje ataskaitoje buvo ne siekiama visapusiškai suderinti pelno mokesčio sistemas, o pateikta keletas atskirų rekomendacijų, įskaitant minimalius pelno mokesčio bazės standartus. Naujajam požiūriui buvo būdingas teigiamos ir neigiamos integracijos derinys, o ne visiškai suderinimas. Teigiama integracija reiškė teisės aktų derinimą, o neigiama integracija - valstybių narių diskriminacinės ar ribojančios praktikos draudimą. Atitinkamai pasiūlymais buvo siekiama nustatyti minimalius mokesčių tarifų standartus, apribojant kitus aspektus, pavyzdžiui, nusidėvėjimo normas. Buvo siekta, kad valstybės narės,

¹ Commission des Communautés européennes, Projet de proposition de directive concernant l'harmonisation des règles de détermination des bénéfices imposables des entreprises, Bruxelles, 8 Novembre 1988, (nepublikuotas);

neperžengdamos šių ribų, galėtų laisvai pasirinkti, kaip formuoti savo sistemas (The KPMG Guide to CCCTB, 2012, p. 7). Rudingo ataskaitoje pateiktos rekomendacijos nesusilaukė Komisijos palaikymo.

Tolimesni reikšmingi veiksmai sekė 1996 m., kai Komisija nustatė naują požiūrį į apmokestinimą. Įmonių apmokestinimo srityje svarbiausias pasiektas rezultatas buvo Verslo apmokestinimo elgesio kodeksas, kuris 1998 m. buvo patvirtintas kaip Tarybos rezoliucija. Taryba taip pat įkūrė Elgesio kodekso grupę (vadinamą D. Primarolo grupe), kurios uždavinys buvo iširti neteisingo verslo apmokestinimo atvejus (Europos Parlamento oficialus internetinis puslapis, 2022). Grupė ataskaitoje nustatė 66 apmokestinimo priemonės, kurios buvo akivaizdžiai diskriminacinės ir trukdančios bendros rinkos veikimui (Europos Sąjungos Taryba, 1999, p. 11), tačiau ši ataskaita susilaukė valstybių narių pasipriešinimo, todėl buvo atmesta. Po Primarolo ataskaitos ECOFIN taryba paprašė Komisijos atlikti analitinį tyrimą dėl įmonių apmokestinimo Europos bendrijoje.

Komisija 2001 m. atliko prašytąjį analitinį įmonių apmokestinimo ES tyrimą² ir parengė komunikatą³ Europos Vadovų Tarybai. Šiame tyrime buvo nustatytos ir išnagrinėtos įvairios tariamos kliūtys, trukdančios sukurti vidaus rinką, kurių dauguma atsirado dėl to, kad ES kartu egzistuoja 15 (šiuo metu 27) atskirų nacionalinių mokesčių sistemų. Tyrime buvo pasiūlytos konkrečios kliūtis šalinančios išsamios priemonės, kurios buvo grindžiamos bendra mokesčių baze ir, pasak Komisijos, turėjo potencialą sumažinti Europos įmonių išlaidas, susijusias su reikalavimų laikymusi (Company Taxation in the Internal..., 2001, p. 372). Tyrime buvo pateikti keturi ilgalaikiai pasiūlymai:

1. Buveinės valstybės apmokestinimas (angl. Home State Taxation). Pagal šį metodą visos valstybės narės arba jų grupė susitaria leisti tam tikroms įmonėms, vykdančioms veiklą daugelyje valstybių narių, apskaičiuoti savo apmokestinamąją bazę pagal vienos valstybės narės (buveinės valstybės) mokesťines taisykles.
2. Bendra (konsoliduota) bazė. Šiuo atveju, užuot išplėtusi kiekvienos iš esamų nacionalinių mokesčių sistemų taikymą visoje ES, Komisija pasiūlė papildomą, bet neprivalomą naują mokesčių bazę, kuri būtų taikoma visoje ES. Po 2001 m. atlikto

² Company Taxation in the Internal Market, SEC(2001) 1681;

³ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee: Towards an Internal Market without tax obstacles, A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities, COM(2001)582;

tyrimo Komisija sutelkė pastangas į šį pasiūlymą ir galiausiai pateikė pasiūlymą dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės.

3. Europos Sąjungos įmonių pelno mokestis. Taip pat buvo pasiūlytas papildomas bendros bazės variantas – Europos Sąjungos įmonių pajamų mokestis (EUCIT). Tai reiškė ne tik naują bendrą mokesčio bazę, bet ir vienodą mokesčio tarifą. Gautos pajamos būtų naudojamos ES institucijoms ir veiklai finansuoti, o perviršis būtų paskirstomas valstybėms narėms pagal sutartą formulę. EUCIT galėtų administruoti atskiros valstybės narės, o kiekviena valstybė narė savo mokesčio tarifą taikytų jai tenkančiai mokesčio bazės daliai. Tačiau jau pačiame įmonių mokesčių tyrime buvo pripažinta, kad šis metodas būtų politiškai prieštaringas, nes būtų suvokiamas kaip federalinio ES mokesčio sukūrimas.
4. Bendra privaloma „suderinta mokesčio bazė“. Būtų galima įvesti privalomą suderintą ES pelno mokesčio bazę. Be naujos mokesčio bazės, kuri pakeistų visas valstybių narių bazes, taip pat būtų taikomas mokesčio bazės konsolidavimas ir paskirstymas pagal formulę (Company Taxation in the Internal..., 2001, p. 378).

Komisija padarė išvadą, kad esminę naudą galėtų duoti bet kuris iš pasiūlymų, tačiau pirmenybę teikė bendrajai (konsoliduotajai) bazei, kadangi tokia nauja sistema būtų priimtinesnė tiek, kiek ją būtų galima sukurti konkrečių sunkumų keliančių sričių išsprendimui (Company Taxation in the Internal..., 2001, p. 380). Komisijos 2001 m. komunikate teigiama, kad tarpvalstybinę ir tarptautinę veiklą ES vykdančioms bendrovėms ateityje turėtų būti leista apskaičiuoti visos grupės pajamas pagal vieną taisyklių rinkinį ir mokesčių tikslais parengti konsoliduotąsias ataskaitas taip pašalinant galimą grynai vidinių grupės sandorių poveikį mokesčiams (Communication from the Commission to..., 2001, p. 15). Komisija pažymėjo vėlesnėse bendros pelno mokesčio bazės iniciatyvose dažnai akcentuotiną teiginį, jog toks požiūris nepažeidžia valstybių narių suvereniteto nustatyti nacionalinius pelno mokesčio tarifus. Galima teigti, kad nuo šio Komisijos atlikto tyrimo prasidėjo Komisijos ryžtingas siekis sukurti bendrą pelno mokesčio bazės sistemą.

Po minėtojo 2001 m. komunikato Komisija laikėsi pozicijos, kad bendrovėms, veikiančioms daugiau nei vienoje ES valstybėje narėje, turi būti sukurta BKPMB. Ši pozicija buvo patvirtinta 2003 m. komunikate⁴. 2004 m. įvykusiame ECOFIN Tarybos susitikime, kuriame buvo pateiktas neoficialus Komisijos dokumentas „Bendra konsoliduota ES pelno mokesčio bazė“, buvo sudaryta Bendros konsoliduotos pelno

⁴ Europos Komisijos komunikatas „Vidaus rinka be kliūčių, susijusių su pelno mokesčiu. Pasiekimai, įgyvendinamos iniciatyvos ir likę uždaviniai“ (KOM(2003) 726);

mokesčio bazės darbo grupė (BKPMB DG). 2005 m. Komisija įsipareigojo siekti politinio tikslo ir 2008 m. pateikti BKPMB teisinę priemonę (Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui bei..., 2006, p. 3), tačiau Airijai atmetus Lisabonos sutartį, šis pasiūlymas buvo atidėtas. Ratifikavus Lisabonos sutartį, 2011 m. kovo mėn. Komisija paskelbė pasiūlymą dėl BKPMB ir išsamų poveikio vertinimą.

2011 m. kovo 16 d. Europos Komisija pateikė pasiūlymą⁵ Tarybos direktyvai dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB). Direktyvoje nurodyta, kad tai svarbi iniciatyva, kuria siekiama pašalinti kliūtis užbaigiant bendrosios rinkos kūrimą, paskatinti augimą ir darbo vietų kūrimą (dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio..., 2011). Komisijos atliktame poveikio ekonomikai vertinime buvo nagrinėjami 4 galimi scenarijai, kurie buvo lyginami su neveikimo arba *status quo* scenarijumi: 1) pasirenkamoji bendra pelno mokesčio bazė; 2) privalomoji BPMB; 3) pasirenkamoji bendra konsoliduotoji pelno mokesčio bazė; 4) privalomoji BKPMB. Kaip tinkamiausias scenarijus buvo nurodytas pasirenkamoji BKPMB, kadangi jos apskaičiuotas poveikis užimtumui būtų daug didesnis ir kiekvienai ES įmonei nebūtų sukelti priverstiniai pokyčiai skaičiuojant savo mokesčio bazę pagal naują metodą (dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio..., 2011). 2011 m. pasiūlyme dėl BKPMB įmonėms, turinčioms nuolatinių buveinių bent dviejose valstybėse narėse, buvo numatytos išsamios neprivalomos taisyklės, pagal kurias jų grupės apmokestinamąsias pajamas būtų galima apskaičiuoti pagal vieną taisyklių rinkinį, t. y. naujai konsoliduotos mokesčio bazės taisyklės, o ne pagal kiekvienos valstybės narės nacionalines mokesčio bazes. Komisija siūlė tokį BKPMB veikimo mechanizmą, kai įmonės vadovautųsi vienu įmonės pelno mokesčių bazės apskaičiavimo taisyklių rinkiniu ir teiktų vieną konsoliduotą visoje ES vykdomos veiklos pelno mokesčio deklaraciją vienos valstybės narės mokesčių administratoriui. Remiantis šia viena pelno mokesčio deklaracija, pagal specialią formulę įmonės pelno mokesčio bazė būtų padalyta tarp tų valstybių narių, kuriose įmonė veikia. Komisijos siūlyta formulė sudaryta, atsižvelgiant į tris veiksnius: turto veiksnį, darbo jėgos veiksnį ir pardavimų veiksnį. Paskirsčius pelno mokesčio bazę, valstybės narės galėtų apmokestinti joms tenkančią dalį pagal savo pelno mokesčio tarifą (Europos Komisijos pranešimas spaudai..., 2011). Komisija vėlgi pažymėjo, kad taikant BKPMB, valstybės narės ir toliau galės nustatyti joms tinkamą pelno mokesčio tarifą, nes tai jų nacionalinė prerogatyva. Direktyvos pasiūlymas nebuvo iš karto atmestas dėl subsidiarumo principo ir sulaukė Europos

⁵ Europos Komisijos pasiūlymas Tarybos direktyvai dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB), KOM(2011) 121 galutinis. 2011/0058 (CNS);

Parlamento, kuris iš tikrųjų pasisakė už privalomą BKPMB taikymą, paramos, tačiau dėl direktyvos niekada nebuvo balsuojama Taryboje, nes nebuvo tikėtina pasiekti reikalingą vienbalsį pritarimą. Keletas valstybių narių, ypač Jungtinė Karalystė, prieštaravo šiam pasiūlymui, nes jos prarastų didelę dalį savo įgaliojimų nustatyti pelno mokesčio politiką. Mažesnės valstybės narės taip pat buvo susirūpinusios, kad pagal pasiūlytą bazės paskirstymo formulę mokesstinės pajamos apskritai būtų perkeltos į šalis, turinčias didesnes rinkas, pavyzdžiui, Prancūziją ir Vokietiją (HJI Panayi, 2021, p. 20, 82). Moksliniuose straipsniuose pastebima, kad 2011 m. valstybių narių požiūriui didelę įtaką turėjo 2007-2008 metų ekonominė ir finansinė krizė bei jos padariniai Europoje, o tai pakeitė ir iki tol buvusių iniciatyvos šalininkų valstybių narių požiūrį į atsargesnį (Chelyadina, 2019, p. 13). Taigi, nors pasiūlymas, turėjęs būti pristatytas dar 2008 m., buvo atidėtas ir pristatytas tik po 3 metų, tačiau pristatymo momentas nebuvo tinkamas dėl tuometinės ekonominės padėties ES.

Europos Komisija 2015 m. birželio 17 dieną pateikė komunikatą⁶ Europos Parlamentui ir Tarybai dėl 5 pagrindinių veiklos sričių pelno mokesčio sistemos ES tobulinimui, kurio vienas tikslų buvo atnaujinti derybas dėl BKPMB Taryboje. Komunikate Komisija pateikė strategiją dėl naujo bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės pasiūlymo, kuris turėtų būti pateiktas 2016 m. Komisija pakartojo galimą BKPMB priemonės veiksmingumą siekiant teisingesnio bei veiksmingesnio apmokestinimo tikslų, bei išskyrė, kad ši priemonė gali būti labai veiksminga kovojant su pelno perkėlimu ir įmonių piktnaudžiavimu mokesčiais ES (Komisijos komunikatas Europos Parlamentui ir..., 2015, psl. 7). Svarbiausia, kad Komisija nurodė pagrindinius būsimus pakeitimus: privaloma BKPMB ir laipsniškas dviejų etapų BKPMB įgyvendinimo parengimas. Komisija pripažino, kad konsolidavimas buvo sunkiausias aspektas valstybių narių derybose dėl BKPMB, todėl buvo pasirinkta, kad diskusijos dėl konsolidavimo būtų atidėtos, kol bus sutarta dėl bendros bazės ir ji bus įgyvendinta. Šis sprendimas parodė, kad Komisija išnagrinėjo 2011 m. pasiūlymo nesėkmės priežastis ir pasirinko, nors ir ne tokią ambicingą, tačiau galimai veiksmingesnę strategiją.

Galiausiai, Europos Komisija pasirinko dviejų etapų procesą, taip atskirdama bendros bazės ir konsolidavimo elementus, ir 2016 m. spalio 25 d. pateikė du susijusius pasiūlymus Tarybos direktyvoms: dėl bendros pelno mokesčio bazės (BPMB)⁷ ir dėl

⁶ Komisijos komunikatas Europos Parlamentui ir Tarybai „Teisinga ir veiksminga pelno mokesčio sistema Europos Sąjungoje. 5 pagrindinės veiklos sritys“ COM(2015) 302 final;

⁷ Europos Komisijos pasiūlymas Tarybos direktyvai dėl bendros pelno mokesčio bazės (BPMB). COM(2016) 685 final. 2016/0337 (CNS);

bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB)⁸. Šie pasiūlymai taip pat nesusilaukė pakankamo valstybių narių palaikymo dėl prieštaravimų bazės paskirstymo formulės atžvilgiu, atsisakyti mokesčių konkurencijos priemonių ir dėl kitų politinių prižasčių, kurios lydėjo iniciatyvą nuo pačių jos ištakų. Kitose darbo dalyse bus analizuojamas šių direktyvų pasiūlymų dėl apmokestinimo teisinis reglamentavimas, kadangi 2023 m. trečiame ketvirtyje Komisija planuoja pristatyti direktyvos projektą „Verslas Europoje. Pajamų apmokestinimo sistema“ (toliau – BEFIT). Jame bus tęsiama bendros (konsoliduotos) pelno mokesčio bazės iniciatyva, o pats projektas ruošiamas remiantis ir 2016 m. reguliavimu. Pristačius BEFIT, 2016 m. direktyvų pasiūlymai Komisijos bus atsiimti.

⁸ Europos Komisijos pasiūlymas Tarybos direktyvai dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB). COM(2016) 683 final. 2016/0336 (CNS);

2. BENDROS PELNO MOKESČIO BAZĖS INICIATYVŲ ANALIZĖ, GALIMAS POVEIKIS ES

2.1. Bendros pelno mokesčio bazės (BPMB) iniciatyva

Šioje darbo dalyje analizuojami 2016 m. BPMB direktyvos pasiūlymo svarbiausi aspektai, taip pat tie aspektai, kurie buvo nurodyti kaip priemonės pasiekti BPMB sistemos tikslus. Atkreiptinas dėmesys, kad dalis tiek BPMB, tiek BKPMB direktyvų reguliuojamų aspektų, po eilinio valstybių narių nepritarimo ir nepasiekto kompromiso dėl iniciatyvų įgyvendinimo, buvo nuo 2016 m. įgyvendinti atskirose direktyvose, pavyzdžiui, palūkanų ribojimo taisyklės, bendros kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklės. Todėl darbe į šias, jau patvirtintas iniciatyvas, gilinamasi nebus. Sekančiose dalyse aptariami siūlyto mokesčių bazės apskaičiavimo taisyklių rinkinio reguliavimo aspektai, kurie, autoriaus nuomone, dėl savo svarbos turėtų būti perkelti (turbūt neišvengus korekcijų) į naująjį 2023 m. trečiajame ketvirtyje Komisijos pristatytiną BEFIT projektą.

2.1.1. BPMB ir BKPMB direktyvų taikymo sritis ir principai

Vienas pagrindinių 2016 m. Komisijos pasiūlymų skirtumų nuo 2011 m. pasiūlymo yra direktyvų taikymo privalomumas konkrečius kriterijus atitinkančioms įmonėms. 2011 m. BKPMB direktyvos pasiūlymas nustatė pasirinktinį (neprivalomą) BKPMB sistemos taikymą įmonėms. Pastebėtina ir tai, kad palyginti su 2011 m. direktyvos pasiūlymu, 2016 m. direktyvų pasiūlymuose nustatomos privalomos taisyklės, taikomos tam tikrą dydį viršijančioms grupėms. Taigi, nurodant direktyvų taikymo sritį, prie jau ankstesnėje BKPMB iniciatyvoje numatytų įmonės teisinės formos bei nacionalinio pelno mokesčio mokėtojo kriterijų 2016 m. iniciatyvose buvo pridėti dydžio bei grupės kriterijai. Tiek BPMB, tiek BKPMB direktyvų taikymo sritys sutampa ir yra pateiktos direktyvų antruose straipsniuose, pagal kuriuos, abiejų direktyvų taisyklės taikomos pagal valstybės narės įstatymus įsteigtai įmonei, įskaitant jos nuolatinės buveinės kitose valstybėse narėse, jei įmonė atitinka visas šias sąlygas:

- įmonės teisinė forma atitinka vieną iš abiejų direktyvų pirmuosiuose prieduose išvardytų formų. Direktyvos taikomos ir įmonėms, kurių nuolatinės buveinės, esančios vienoje arba keliose valstybėse narėse, yra įsisteigusios pagal trečiosios šalies įstatymus, jeigu įmonė atitinka likusias nustatytas sąlygas. Kad įmonė atitiktų 1 dalies a punkte nurodytą sąlygą, pakanka, kad įmonės teisinė forma trečiojoje šalyje būtų panaši į prieduose išvardytas formas. Taip pat, Komisija kasmet patvirtina trečiųjų šalių įmonių teisines formas, kurios yra panašios į I priede išvardytas formas;

- įmonė turi mokėti vieną iš abiejų direktyvų antruosiuose prieduose išvardytų pelno mokesčių arba vėliau nustatytą panašų mokesčių;
- įmonė priklauso finansinės apskaitos tikslais konsoliduotai įmonių grupei, kurios bendros konsoliduotosios grupės pajamos prieš atitinkamus finansinius metus einančiais finansiniais metais viršijo 750 000 000 EUR;
- įmonė gali būti laikoma patronuojančiąja įmone arba reikalavimus atitinkančia patronuojamąja įmone ir (arba) turi vieną ar daugiau nuolatinių buveinių kitose valstybėse narėse (dėl bendros pelno mokesčio bazės..., 2016; dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio..., 2016).

Dydžio kriterijus, pagal kurį privalomos taisyklės taikomos tam tikrą dydį viršijančioms grupėms, anot Komisijos, skirtas padidinti pelno mokesčio sistemos atsparumą kovojant su agresyvaus mokesčių planavimo praktika (dėl bendros pelno mokesčio bazės..., 2016), kadangi tokio dydžio įmonių grupės turi pakankamai resursų vykdyti agresyvų mokesčių planavimą. Tačiau užsienio autorių teigimu, mažesnės įmonės taip pat turi pakankamai resursų tokiai veiklai ir privalomos BPMB taikymo srities praplėtimas, įtraukiant mažesnes įmonių grupes, kurių bendros konsoliduotosios grupės pajamos būtų, pavyzdžiui, 50 mln. eurų, sustiprintų BPMB pasiūlymą šiuo aspektu (Russo, 2017, p. 13).

Užsienio literatūroje pažymima, kad dydžio kriterijus, kai bendros konsoliduotosios grupės pajamos viršija 750 mln. eurų, nėra teritoriškai apribotas. Todėl nesvarbu, ar konsoliduotos pajamos buvo gautos grupės ES dalyje, ar už jos ribų. Autorių nuomone, panašu, kad Komisija sąmoningai siekė tokios plačios dydžio kriterijaus taikymo srities. Autoriai pateikia du pavyzdžius:

a) Jungtinėse Amerikos Valstijose įsikūrusios grupės Europos kontroliuojančioji bendrovė privalės taikyti BPMB/BKPMB sistemą, jei pasaulinės konsoliduotos pajamos viršys 750 mln. eurų;

b) Nyderlandų patronuojančioji įmonė, turinti patronuojamųjų įmonių JAV ir Japonijoje bei nuolatinių buveinių Korėjoje, Kinijoje ir Kuveite. Nyderlandų patronuojančioji įmonė turi taikyti BPMB taisykles, jei pasaulinės konsoliduotos pajamos viršija 750 mln. eurų.

Tai, kad grupės veikla beveik išimtinai vykdoma už ES ribų, šiuo atžvilgiu neturi reikšmės (Wattel et al., 2019, p. 439).

Pridurtina, kad Komisija siūlo galimybę dydžio arba grupės kriterijų neatitinkančioms įmonėms, be kita ko, jų nuolatiniams buveinėms, esančioms kitose

valstybėse narėse, penkerius mokestinius metus pasirinktinai taikyti BPMB direktyvos taisyklės. Įmonės privalo atitikti dvi pirmąsias sąlygas – įmonės teisinės formos bei nacionalinio pelno mokesčio mokėtojo kriterijus. Pastebėtina, kad BKPMB direktyvos atveju taikymą gali pasirinkti įmonės, kurios be pirmųjų dviejų sąlygų atitinka ir grupės kriterijų, tačiau neatitinka dydžio kriterijų. Komisija siekia sudaryti sąlygas mažoms ir vidutinėms įmonėms pasinaudoti iniciatyvų teikiama nauda, pavyzdžiui, augimo ir investicijų skatinimo lengvata (BPMB 11 str.), ilgalaikio turto nusidėvėjimo (BPMB 31 str.), grupės turto sutelkimo (BPMB 37 str.) taisyklėmis ir t.t. Autoriaus nuomone, BPMB sistemos patvirtinimo atveju, sekančiais harmonizavimo veiksmais bus bandoma suderinti vis mažesnių įmonių apmokestinimo teisinį reguliavimą, kadangi dėl šiuolaikinių technologinių procesų mažesnės įmonės įgyja sąlygas vystyti tarpvalstybinę ekonominę veiklą.

Principai. Kitas svarbus BPMB direktyvos pasiūlymo aspektas yra jame nurodyti 5 bendrieji principai, kurie išdėstyti direktyvos 6 bei 15 straipsniuose: 1) Apskaičiuojant mokesčio bazę pelnas ir nuostoliai pripažįstami tik tada, kai jie realiai gaunami; 2) Sandoriai ir mokestiniai įvykiai vertinami atskirai; 3) Mokesčio bazė apskaičiuojama nuosekliai, nebent pakeitimas pagrindžiamas išskirtinėmis aplinkybėmis; 4) Jeigu nenumatyta kitaip, apskaičiuojama kiekvienų mokestinių metų mokesčio bazė. Jeigu nenumatyta kitaip, mokestinius metus sudaro bet kuris dvylikos mėnesių laikotarpis; 5) Pajamos ir išlaidos, taip pat visi kiti atskaitymai pripažįstami mokestiniais metais, kuriais jie susikaupia arba atsiranda, jeigu šioje direktyvoje nenumatyta kitaip (dėl bendros pelno mokesčio bazės..., 2016). Šie bendrieji principai atitinka apskaitos principus, kuriuos valstybės narės visuotinai pripažįsta mokesčių tikslais. Vienas iš principų, kurio trūksta, yra atsargumo principas. Užsienio literatūroje teigiama, kad atsargumo principas nėra taikomas dėl to, kad įmonės juo remtųsi siekdamos nepakankamai deklaruoti savo pelną. Tačiau pastebėtina, kad atsargumo principas atsispindi keliose BPMB direktyvos nuostatose: galimybė pripažinti atidėjinius (23 str.), galimybė reikalauti atskaitymo už blogą skolą (25 str.) ir galimybė nurašyti tam tikrą ilgalaikį materialųjį turtą, jei jo vertė išskirtinai sumažėja (39 str.) (Wattel et al., 2019, p. 447).

2.1.2. Mokesčio bazės apskaičiavimas

Pagal BPMB direktyvą, Mokesčio bazė apskaičiuojama remiantis pajamomis, atitinkamai iš jų atėmus neapmokestinamas pajamas, atskaitomas išlaidas ir kitus atskaitymus. Mokesčio bazė grindžiama pelno ir nuostolio ataskaitos, o ne balanso metodu. Direktyvos 4 str. 5 p. pateikiamas platus pajamų apibrėžimas, pagal kurį pajamos yra pardavimo ir kitų sandorių pajamos, įskaitant turto ir teisių perleidimo pajamas, palūkanas, dividendus ir kitas pelno išmokas, likvidavimo pajamas, autorinius atlyginimus, subsidijas, dotacijas, gautas dovanas, kompensacijas ir *ex-gratia* mokėjimus. Pajamomis nelaikomas mokesčio mokėtojo nuosavas kapitalas arba jam gražinta skola.

BPMB direktyvoje išvardintas gan kuklus sąrašas neapmokestinamųjų pajamų, kurį sudaro: (a) subsidijos, tiesiogiai susijusios su ilgalaikio turto įsigijimu, sukūrimu arba pagerinimu; (b) pajamos iš perleisto grupės turto; (c - d) pajamos už perleistas akcijas ir gautas paskirstytas pelnas su sąlyga, kad mokesčio mokėtojas ne trumpiau nei 12 mėnesių iki perleidimo išlaikė ne mažiau kaip 10 % įmonės kapitalo arba 10 % balsavimo teisių; (e) mokesčio mokėtojo gaunamos nuolatinės buveinės pajamos valstybėje narėje, kurioje mokesčio mokėtojas yra rezidentas mokesčio tikslais. Palyginti su Lietuvos pelno mokesčio įstatymo 12 str. išvardintomis 16 rūšių neapmokestinamųjų pajamų, BPMB direktyvoje nustatytas ganėtinai siauras sąrašas, tačiau atsižvelgus į iniciatyvos tikslą, galima suprasti, kad siauresnis reguliavimas skirtas riboti žalingą mokesčių konkurenciją tarp valstybių narių, kai apmokestinamoji bazė siaurinama plečiant neapmokestinamųjų pajamų sąrašą.

Išlaidos direktyvos 4 str. 6 p. apibrėžiamos kaip įmonės grynojo nuosavo kapitalo sumažėjimas per atskaitinį laikotarpį, pasireiškiantis išleidžiamomis lėšomis, turto vertės sumažėjimu arba įsipareigojimų vertės pripažinimu ar padidėjimu (dėl bendros pelno mokesčio bazės..., 2016). Pagal direktyvos 9 str. 1 d., atskaitomomis išlaidomis laikomos tik tos išlaidos, kurios buvo patirtos dėl tiesioginių mokesčio mokėtojo veiklos interesų. To pačio straipsnio 2 d. nurodyta, kad atskaitomoms sąnaudoms priskiriamos visos pardavimo sąnaudos ir visos išlaidos, kurias mokesčių mokėtojas patiria siekdamas gauti ar užsitikrinti pajamas. Taip pat atskaitomos išlaidos moksliniams tyrimams ir plėtrai (9 str. 3 d.), o pačios valstybės narės gali numatyti dovanų ir aukų labdaros įstaigoms atskaitymą (9 str. 4 d.). Ilgalaikio turto nusidėvėjimas taip pat laikomas atskaitomu (10 str.). BPMB direktyvoje atskirai išskiriamas atskaitytinas 11 straipsnis yra skirtas augimo ir investicijų skatinimo lengvatai.

Komisija, siekdama užtikrinti teisinį tikrumą, BPMB direktyvoje nurodė neatskaitomų išlaidų sąrašą, išdėstyta direktyvos 12 str., kuriame išvardinti neleidžiami atskaitymai, įskaitant: pelno paskirstymą bei nuosavo kapitalo ar skolos grąžinimą; nepaskirstytųjų pajamų perkėlimą į rezervą; 50 % reprezentacinių išlaidų; sąnaudas, kurios patirtos uždirbant neapmokestinamąsias pajamas; įmonių pelno mokesčių ir panašius pelno mokesčius; taip pat kyšius ir kitus neteisėtus mokėjimus, baudas už bet kokį teisės aktų pažeidimą; aukas ir dovanas, išskyrus nurodytas 9 str. 4 d.; ilgalaikio turto įsigijimo arba kūrimo išlaidos; nuostoliai, kuriuos patiria nuolatinė buveinė trečiojoje šalyje (dėl bendros pelno mokesčio bazės..., 2016).

2.1.3. Augimo ir investicijų skatinimo lengvata

Komisija 2016 m. BPMB direktyvos pasiūlymą papildė Augimo ir investicijų skatinimo lengvata (toliau – AISL), kurios tikslas neutralizuoti dabartinę skolinto ir nuosavo kapitalo finansavimo asimetriją. Šios finansavimo asimetrijos pasekmė – akivaizdus privalumas finansuoti paskoloms, o ne nuosavu kapitalu, kadangi palūkanos, mokamos už paskolas, yra atskaitomos (taikant tam tikrus apribojimus) iš mokesčio mokėtojo bendros bazės, tačiau jos neatskaitomos paskirstant pelną (nes dividendai nėra atskaitomi) (dėl bendros pelno mokesčio bazės..., 2016, p. 10). Palūkanų mokėjimai paprastai atskaitomi iš skolininko pelno mokesčio bazės (nors konkrečios mokesčių taisyklės gali riboti atskaitomų palūkanų sumą) ir apmokestinami gavėjo rankose. Taip vadinamas skolos šališkumas susidaro, nes dėl palūkanų mokėjimų ir dividendų apmokestinimo asimetrijos finansavimasis paskola mokesčių požiūriu dažnai būna efektyvesnis už finansavimąsi nuosavu kapitalu, o tai daro įtaką įmonių finansavimosi sprendimams. Pagrindinė problema ta, kad dėl skolos šališkumo įmonių sektoriuje dažnai atsiranda pernelyg didelis finansinis svertas (užsiskolinimas), dėl to kyla sisteminė rizika, nes dėl pernelyg didelio finansinio sverto (užsiskolinimo) įmonės yra labiau linkusios bankrutuoti (Grilli, 2017, p. 32).

AISL numatyta BPMB direktyvos 11 str. Šio straipsnio 1 d. pateiktas AISL nuosavo kapitalo bazės apibrėžimas, pagal kurį tai tam tikrais mokesčiais metais susidaręs mokesčio mokėtojo nuosavo kapitalo ir jo dalyvavimo asocijuotųjų įmonių, nurodytų 56 straipsnyje, kapitale mokesčinės vertės skirtumas (dėl bendros pelno mokesčio bazės..., 2016, p. 27). Pagal AISL iš mokesčio mokėtojo mokesčio bazės atskaitoma suma, lygiavertė dėl AISL nuosavo kapitalo bazės padidėjimo gautoms nustatytoms pajamoms.

Pastarosios būtų lygiavertės euro zonos 10 metų Vyriausybės lyginamųjų obligacijų pajamingumui ankstesnių mokestinių metų gruodžio mėn., padidintam rizikos priedo dviem procentiniais punktais. AISL nuosavo kapitalo bazės sumažėjimo atveju apmokestinama suma, lygiavertė dėl AISL nuosavo kapitalo bazės sumažėjimo gautoms nustatytoms pajamoms. Per pirmuosius 10 metų, kai mokesčių mokėtojai taikoma BPMB, nuosavo kapitalo padidėjimas arba sumažėjimas vertinamas pagal nuosavo kapitalo sumą tais metais, kai BPMB sistema mokesčių mokėtojai pradėta taikyti pirmą kartą. Po pirmųjų 10 metų šis atskaitos taškas kasmet perkeliamas vieneriais mokestiniais metais į priekį.

Kaip jau minėta, valstybėms narėms nepasiekus susitarimo dėl 2016 m. direktyvų, dalis BPMB direktyvos reguliavimo aspektų buvo patvirtinta atskiromis Komisijos iniciatyvomis ir direktyvomis. Dėl poreikio spręsti skolinto ir nuosavo kapitalo finansavimo asimetrijos problemą Komisija 2022 m. gegužės 11 d. pristatė Tarybos direktyvos pasiūlymą „dėl taisyklių, kuriomis reglamentuojama įsiskolinimui palankų mokestinį iškraipymą mažinanti lengvata ir galimybės atskaityti palūkanas įmonių pelno mokesčio tikslais ribojimas, nustatymo“. 2023 m. kovo mėnesį dėl šio direktyvos pasiūlymo buvo vis dar diskutuojama Europos Parlamento Ekonomikos ir pinigų politikos komitete. Tikėtina, kad nepasiekus susitarimo dėl šios direktyvos, Komisijos ruošiamame BEFIT projekte, kuriuo bus tęsiama BPMB iniciatyva, turėtų būti įtraukta panaši į AISL finansavimosi asimetrijos problemą sprendžianti priemonė.

2.1.4. Atskaitymas MTTP išlaidoms

2016 m. BPMB direktyvos pasiūlyme nustatytas itin didelis išlaidų moksliniams tyrimams ir technologinei plėtrai (toliau – MTTP) atskaitymas. Siekiant remti ekonomikos inovacijas, direktyvos 9 str. 3 d. numatyta, kad be jau atskaitytinų MTTP sąnaudų sumų, kiekvienais mokestiniais metais bus papildomai atskaitoma 50 % MTTP sąnaudų už išlaidas iki 20 mln. eurų ir 25 % už išlaidas, viršijančias šią sumą (dėl bendros pelno mokesčio bazės..., 2016, p. 26). Pastebėtina, kad šis itin didelis MTTP išlaidų atskaitymas gali būti panaudotas visų įmonių, skaičiuojančių savo mokesčio bazę pagal BPMB taisykles. Komisija siekia remti smulkų ir novatorišką verslą, todėl BPMB pasiūlyme nustatytas padidintas itin didelis atskaitymas mažoms pradedančiosioms įmonėms, kurioms bus suteikiama dar didesnė - 100 % papildoma atskaita už MTTP išlaidas iki 20 mln. eurų. Pradedančioji įmonė turi atitikti visas numatytas sąlygas: a) būti nebiržinė įmonė, turinti mažiau kaip 50 darbuotojų, o jos metinė apyvarta ir (arba) bendras metinis balansas neviršija 10 000 000 EUR; b) nėra registruota ilgiau negu penkerius metus; c) įmonė nesukurta per susijungimą; d) įmonė neturi asocijuotosios įmonės.

Europos Komisijos leidiniuose pastebimas Komisijos siūlomos MTTP atskaitos reguliavimo veiksmingumo priklausomumas nuo pačių valstybių narių nacionalinės politikos. Faktinis BPMB numatytų MTTP atskaitos nuostatų veiksmingumas atskirose valstybėse narėse negali būti užtikrintas, jei nėra papildomų intervencinių priemonių, pritaikytų prie nacionalinio konteksto. Paprastai tariant, nacionalinė politika gali padidinti BPMB nuostatų veiksmingumą sumažindama inovacijų alternatyvias sąnaudas, palyginti su kitomis verslo investicijų galimybėmis. Tai labai priklauso nuo sąlygų, vyraujančių aplinkoje, kurioje veikia įmonė, visų pirma nuo dinamiškos platesnės inovacijų sistemos buvimo (d'Andria et al, 2017, p. 17). Taigi, nors pats MTTP atskaitos pasiūlymas suteikia itin palankias sąlygas įmonėms vystyti ekonomines inovacijas, tačiau BPMB direktyvoje nustatyto mechanizmo veiksmingumas priklauso nuo pačių valstybių narių nacionalinės politikos inovacijų srityje.

2.1.5. Nuostolių užskaita

Kiti svarbūs BPMB direktyvos pasiūlymo aspektai, nustatyti 41 ir 42 str., yra nuostolių perkėlimas bei užskaita. Direktyvos 41 str. 1 d. numatyta, kad vienais mokestiniais metais patirti nuostoliai gali būti perkeliami į kitus mokestinius metus ir atskaitomi vėlesniais mokestiniais metais. Perkėlimo taisyklė neribojama nei nustatant laiko pabaigos taisyklę, nei kiekybinę ribą. Komisijos nuomone, nėra pagrindo nustatyti nuostolių perkėlimo termino apribojimą, nes perkėlimo tikslas - užtikrinti, kad mokesčių mokėtojas mokėtų mokesčius nuo realių pajamų. Perkėlimo atgal taisyklė nenustatyta, nes, Komisijos nuomone, tokia galimybė valstybių narių praktikoje būtų gana reta ir būtų pernelyg sudėtinga (dėl bendros pelno mokesčio bazės..., 2016). Pagal perkėlimo taisyklę prekybos nuostoliai neskiriami nuo finansinių nuostolių. Pagal 41 str. 2 d., nuostolių perkėlimas savo ruožtu negali sukelti (naujų) nuostolių. Taip pat nustatyta, kad pirmiausia turi būti atskaitomi seniausi nuostoliai (41 str. 4 d.). Palyginti su 2011 m. pasiūlymu, 2016 m. BPMB pasiūlymas papildytas įtraukiant specialią kovos su piktnaudžiavimu taisyklę, skirtą „nuostolių pirkimo“ rizikai eliminuoti. Literatūroje teigiama, kad Komisija ją įtraukė į atnaujintą pasiūlymą, reaguodama į valstybių narių prašymą, pateiktą per diskusijas parengiamuosiuose Tarybos organuose. Valstybės narės 2015 m. bendrai suprato, kad nuostolingos prekybos rizika turi būti neutralizuota taikant kovos su piktnaudžiavimu taisyklę, kuria būtų atsižvelgiama į bet kokius nuosavybės pasikeitimus, taip pat į bet kokius verslo veiklos pokyčius (Wattel et al., 2019, p. 454). BPMB direktyvos 41 str. 3 d. nustatyta kovos su piktnaudžiavimu taisyklė neleidžia atskaityti nuostolių dvejais atvejais:

1) kita bendrovė įsigyja mokesčių mokėtojo akcijų paketą, dėl kurio toks mokesčių mokėtojas tampa įsigyjančiosios bendrovės patronuojamąja įmone (pagal BPMB direktyvos 3 str. 1 d., patronuojančioji įmonė turi daugiau kaip 50 % balsavimo teisių ir daugiau kaip 75 % kapitalo arba teisės į pelną); 2) įsigyto mokesčio mokėtojo veikla iš esmės keičiasi (dėl bendros pelno mokesčio bazės..., 2016). Esminiu veiklos pokyčiu laikoma, jeigu įsigytas mokesčių mokėtojas nutraukia tam tikrą veiklą, kuri praėjusiais mokesčiais metais sudarė daugiau kaip 60 % jo apyvartos, arba pradeda vykdyti naują veiklą, kuri sudaro daugiau kaip 60 % apyvartos, tais metais, kai ji pradama vykdyti, arba kitais metais.

Pastebėtina, kad BPMB direktyvoje yra numatyta ribotam laikui suteikiama tarpvalstybinė nuostolių užskaita ES, kuria Komisija siekia pirmuoju etapu iš dalies kompensuoti tarpvalstybinio konsolidavimo naudos nebuvimą. Pagal BPMB 42 str., mokesčių mokėtojas rezidentas, kuris atskaitęs savo nuostolius tebėra pelningas, tais pačiais mokesčiais metais gali atskaityti nuostolius, kuriuos patyrė jo tiesioginės reikalavimus atitinkančios dukterinės įmonės arba kitose valstybėse narėse esančios nuolatinės buveinės. Nuostoliai turi būti atskaitomi proporcingai patronuojančiosios įmonės turimai dukterinės įmonės kapitalo daliai ir visam nuolatinių buveinių kapitalui (dėl bendros pelno mokesčio bazės..., 2016). Tarpvalstybiniai nuostoliai, atskaityti patronuojančios bendrovės lygmeniu, turi būti susigrąžinami iki bet kokio vėlesnio jos patronuojamųjų įmonių ir nuolatinių buveinių pelno sumos (BKPMB 42 str. 3 d.). Tačiau net jei vėlesnio pelno nėra, nuostoliai automatiškai vėl įtraukiami į mokesčio mokėtojo rezidento mokesčio bazę penktųjų mokesčių metų, einančių po tų metų, kuriais nuostoliai buvo atskaityti, pabaigoje. Tarpvalstybiniai nuostoliai kartais automatiškai susigrąžinami ankstesniais metais, pavyzdžiui, kai dukterinė įmonė arba nuolatinė buveinė parduodama arba likviduojama. Svarbu dar kartą pabrėžti, kad tarpvalstybinių nuostolių užskaita ir atskaitymo sugrąžinimo mechanizmas yra tik laikinas pasiūlymas, kol bus galutinai nustatyta konsoliduota mokesčių bazė (dėl bendros pelno mokesčio bazės..., 2016).

2.1.6. Ilgalaikio turto nusidėvėjimas

Aptartinos ir BPMB direktyvoje numatytos ilgalaikio turto nusidėvėjimo taisyklės. Pagal šios direktyvos 4 str. 19 p., ilgalaikiu turtu, kuriam taikomas nusidėvėjimas, paprastai laikomas įsigytas arba paties sukurtas materialusis turtas ir įsigytas nematerialusis turtas, kurį galima savarankiškai įvertinti ir kuris naudojamas versle pajamoms uždirbti, išlaikyti ar užtikrinti ilgiau nei dvylika mėnesių, išskyrus atvejus, kai jo įsigijimo arba sukūrimo išlaidos mažesnės negu 1 000 EUR. Ilgalaikis turtas taip pat apima finansinį turtą, išskyrus

prekybai laikomą finansinį turtą (dėl bendros pelno mokesčio bazės..., 2016). Pagal Komisijos siūlomą sistemą ilgo ir vidutinio naudojimo laiko turtas turi būti nudėvimas atskirai (individualiai), o trumpo naudojimo laiko turtas turi būti grupuojamas nudėvėjimo tikslais. Apskaičiuojant mokesčio bazę, BPMB pasiūlyme išskiriamos šios trys pagrindinės ilgalaikio turto kategorijos: i) individualiai nudėvimas turtas, ii) bendras grupės turtas ir iii) nenuodėvimas turtas. Direktyvos 31 str. reikalaujama, kad mokesčių mokėtojas tvarkytų ilgalaikio turto registrą. Kiekvieno ilgalaikio turto atveju mokesčių mokėtojas turi kartu su atitinkama data kiekvienam ilgalaikiam turtui atskirai registruoti įsigijimo, statybos bei pagerinimo išlaidas. Užsienio autorių nuomone, ilgalaikio turto registras numatytas, nes pasiūlytoje BPMB direktyvoje (7 str.) pasirinktas pelno ir nuostolių metodas, o balansų rengti nereikia. Todėl sekti tam tikro turto mokestinę balansinę vertę pasirinkta tvarkant ilgalaikio turto registrą (Vermeulen, 2017, p. 19). Komisijos pasiūlyme teisė atskaityti turtą suteikiama ekonominiam tokio turto savininkui⁹.

Ilgalaikiam turtui priskiriamas ilgalaikis materialusis turtas, kurio naudingo tarnavimo laikas yra ne trumpesnis kaip 15 metų (33 str. 1 d. c p., 4 str. 22 p.). Pagal BPMB direktyvą, pastatai nevertėja individualiai per visą jų naudingo tarnavimo laiką tiesiniu metodu. BPMB 2016 m direktyvos pasiūlyme, palyginti su 2011 m. pasiūlymu, išskiriamas pramoninių ir administracinių pastatų naudingo tarnavimo laikas. Šiuo atžvilgiu komerciniai ir kiti verslui naudojami pastatai nudėvimi per 40 metų laikotarpį, o pramoniniams pastatams taikomas 25 metų laikotarpis (33 str. 1 d. a ir b punktai). Priešingai nei 2011 m. pasiūlyme, atnaujintame direktyvos projekte vidutinės trukmės ilgalaikis materialusis turtas klasifikuojamas pagal naudingo tarnavimo laiką nuo 8 iki 15 metų (33 str. 1 d. d p., 4 str. 23 p.). Abi turto grupės nusidėvi atskirai tiesiniu metodu per visą naudingo tarnavimo laiką (33 str. 1 d.). Kitas ilgalaikis materialusis turtas, kurio naudingo tarnavimo laikas trumpesnis nei 8 metai, nudėvimas kaip bendras grupės turtas, taikant 25 % metinę nusidėvėjimo bazės normą (37 str. 1 d.) (dėl bendros pelno mokesčio bazės..., 2016). Užsienio autorių nuomone, pagrindinis bendro grupės turto nusidėvėjimo sistemos privalumas yra automatiškai įdiegta perkėlimo lengvata. Pagal BPMB direktyvos 8 str. b punktą, pajamos, gautos perleidus sujungtą grupės turtą, tiesiog neapmokestinamos ir turto grupės nusidėvėjimo bazė labiausiai mažinama šiomis (bendromis) pajamomis. Kapitalo prieaugis automatiškai perkeliamas, todėl ateityje nusidėvėjimo sąnaudos bus mažesnės (Wattel et al., 2019, p. 458). Europos Komisijos leidinyje teigiama, kad palyginus

⁹ Pagal BPMB direktyvos 4 str. 28 p., ekonominis savininkas apibrėžiamas kaip asmuo, kuris gauna iš esmės visą naudą ir prisiima visą su ilgalaikiu turtu susijusią riziką, neatsižvelgiant į tai, ar tas asmuo yra teisėtas savininkas.

valstybių narių nacionalines nusidėvėjimo taisykles su BPMB direktyvos nuostatomis, paaiškėjo, kad nacionaliniai metodai iš esmės atitinka direktyvos projektą, išskyrus trumpalaikiam ilgalaikiam turtui taikomą grupinio nusidėvėjimo metodą (Europos ekonominių tyrimų centras, 2019, p. 7). Tai reiškia, kad BPMB direktyvoje numatytų bendro grupės turto nusidėvėjimo taisyklių perkėlimas pareikalautų ryškiausių koregavimų valstybių narių nacionalinėje teisėje.

Pagal BPMB 38 str. ilgalaikis materialusis turtas, kuris neturi susidėvėti ir pasenti, taip pat finansinis turtas iš esmės laikomas nenudėvimu. Pavyzdžiai – vaizduojamosios dailės kūriniai, antikvariniai daiktai arba juvelyriniai dirbiniai. Tačiau šio turto vertė vis tiek gali būti atskaityta iš mokesčio bazės, jeigu vertė sumažėja 39 str. numatytais išskirtiniais atvejais – dėl *force majeure* arba trečiųjų šalių nusikalstamos veiklos.

Kalbant apie ilgalaikio turto nusidėvėjimą, reikėtų paminėti, kad BPMB direktyvoje numatyta pakeitimo turtui taikoma reinvestavimo nuolaida. Pagal direktyvos 35 str. 1 d., ši nuolaida taikoma kapitalo prieaugiui, gautam perleidus individualiai nudėvimą turta ir (arba) ilgalaikį materialųjį turta, kuris nesusidėvi ir nepasensta. Suma, kuria tokios pajamos viršija turto vertę mokesčių tikslais, gali būti atskaitoma turto perleidimo metais. Straipsnyje nustatytos trys griežtos sąlygos šiai perkėlimo lengvatai taikyti: i) jei turtas perleidžiamas savanoriškai, jis turi priklausyti mokesčių mokėtojui ne trumpiau kaip 3 metus iki perleidimo; ii) pajamos, gautos perleidus turta, turi būti pakartotinai investuotos iki antrųjų mokestinių metų, einančių po turto perleidimo metų, pabaigos; iii) reinvestuojama į turta, kuris naudojamas tam pačiam arba panašiam verslo tikslui. Direktyvoje numatyta ir bauda, kai mokesčių mokėtojas prašo reinvestavimo nuolaidos, bet neinvestuoja arba investuoja per vėlai. Tada kapitalo prieaugis didinamas 10 % bauda, kuri turi būti pridama prie mokesčio bazės antraisiais metais po perleidimo metų.

2.2. Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB) iniciatyva

BKPMB direktyva nustatoma grupėms priklausančių įmonių mokesčių bazių konsolidavimo sistema ir taisyklės, kaip bendra konsoliduotoji pelno mokesčio bazė paskirstoma valstybėms narėms ir kaip ją administruoja nacionaliniai mokesčių administratoriai (dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio..., 2016). Šios direktyvos pasiūlyme išdėstytos įmonių grupės, kurios pelno mokesčio bazė konsoliduojama, sudarymo sąlygos, konsoliduotos mokesčio bazės paskirstymas pagal formulę atitinkamoms valstybėms narėms, pateikiamos įėjimo į grupę ir išėjimo iš jos taisyklės, nuostolių perkėlimas, verslo reorganizavimas ir turto perkėlimas grupės viduje. Pagal BKPMB pasiūlymą konsolidavimas būtų privalomas visoms grupėms, kurios patenka į BKPMB pasiūlymo taikymo sritį. Primintina, kad BKPMB direktyvos taikymo sritis buvo aptarta praeitoje darbo dalyje.

2.2.1. Grupės apibrėžtis ir konsolidavimas

BKPMB direktyvos 5 str. nurodoma, kad įmonių grupės, kurios pelno mokesčio bazė konsoliduojama, patronuojančiųjų ir patronuojamųjų įmonių reikalavimų atitiktis nustatoma pagal dviejų dalių testą, kurį sudaro: i) kontrolės (daugiau negu 50 % balsavimo teisių) testas ir ii) nuosavybės (daugiau negu 75 % nuosavo kapitalo) arba teisių į pelną (daugiau negu 75 % teisių, suteikiančių teisę į pelną) testas (dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio..., 2016, p. 20). Dvi kontrolės ir nuosavybės arba teisių į pelną ribinės vertės turi būti atitinkamos visus mokestinius metus, jų neatitinkanti įmonė turėtų iš karto palikti grupę. Direktyvos 6 str. išvardinta, su kuriomis patronuojamomis įmonėmis ir nuolatinėmis buveinėmis kitose valstybėse narėse grupės sudaro mokesčių mokėtojai rezidentai ir mokesčių mokėtojai nerezidentai. Trumpai tariant, konsoliduotą grupę automatiškai sudaro visos ES įsikūrusios grupės bendrovės ir ES esančios didelės grupės nuolatinės buveinės, kurioms privalomai taikoma BKPMB sistema. Be to, direktyvos 8 str. reikalaujama, kad grupės narystės trukmė būtų mažiausiai devyni mėnesiai iš eilės.

Konsolidavimas. Konsoliduota mokesčio bazė yra visų grupės narių mokesčių bazių, apskaičiuotų pagal BKPMB direktyvą, suma (BKPMB 3 str. 23 d. ir 7 str.). Komisija siūlo visišką, o ne proporcingą konsolidavimą. Net jei patronuojanti bendrovė neturi 100 % akcijų reikalavimus atitinkančioje dukterinėje įmonėje, konsoliduojama visa dukterinės įmonės mokesčių bazė. Konsolidavimo poveikis yra tas, kad atskirų grupės narių pelnas ir nuostoliai automatiškai tarpusavyje užskaitomi. Taigi, tarpvalstybinės grupės atveju konsolidavimo mechanizmas leidžia taikyti tarpvalstybinį nuostolių užskaitą.

BKPMB direktyvos 9 str. 1 d. nustatyta, kad apskaičiuojant konsoliduotąjį mokesčio bazę neatsižvelgiama į grupės vidaus sandorių pelną ir nuostolius (dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio..., 2016, p. 22). Tai reiškia, kad grupės nariams nereikia taikyti ištiestosios rankos ir kitų sandorių kainodaros taisyklių grupės vidaus sandoriams. Tačiau reikalaujama grupėje taikyti nuoseklų ir tinkamą dokumentavimo metodą grupės vidaus sandoriams registruoti. Šio metodo tikslas – identifikuoti visus grupės vidaus perdavimo ir pardavimo sandorius mažiausia verte turto nusidėvėjimo ir nenusidėvėjimo atvejais. Mokestine prasme aktualūs tik konsoliduotos grupės ir trečiųjų šalių, įskaitant nekonsoliduotų asocijuotųjų bendrovių, sandoriai. Paminėtina, kad BKPMB direktyvoje numatyta norma (10 str.) draudžianti grupės vidaus sandorius valstybėms narėms apmokestinti prie pajamų šaltinio išskaičiuojamais mokesčiais ar kitais mokesčiais prie šaltinio.

2.2.2. Paskirstymo formulė

Vienas esminių BKPMB direktyvos pasiūlymo elementų yra bendros konsoliduotos mokesčių bazės paskirstymo grupės nariams formulė, kuri yra identiška 2011 m. pasiūlyme dėl BKPMB pasiūlytai formulei ir grindžiama trimis vienodo svorio veiksniais: darbo jėga, turtu ir pardavimais pagal paskirties vietą. Direktyvos 28 str. pateikta formulė, naudojama nustatant grupės nariui A proporcingai paskirstytą dalį:

$$A \text{ dalis} = \left\{ \frac{1}{3} \frac{A \text{ pardavimai}}{\text{grupės pardavimai}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{A \text{ darbo užmokestis}}{\text{grupės darbo užmokestis}} + \frac{1}{2} \frac{A \text{ darbuotojų skaičius}}{\text{grupės darbuotojų skaičius}} \right) + \frac{1}{3} \frac{A \text{ turtas}}{\text{grupės turtas}} \right\}$$

* konsoliduota mokesčio bazė

Pasak Komisijos, šie trys veiksniai yra pagrindiniai įmonių pelną lemiantys veiksniai (Europos Komisija, 2007, p. 6). Turto panaudojimo ir darbo jėgos veiksniais atsižvelgiama į grupės konsoliduotų pajamų generavimo paklausos pusę, o pardavimų veiksnys atspindi pasiūlos pusę. Šie veiksniai ir jų svoriai turėtų užtikrinti, kad pelnas būtų apmokestinamas ten, kur sukuriama vertė. Komisija nurodė, kad tokia vienodai pasverta trijų veiksmių formulė pasirodė esanti patikimiausia, palyginti su kitomis galimomis schemomis, pavyzdžiui, makroaplinka grindžiamu metodu ir dviem mikroaplinka grindžiamais arba konkrečioms įmonėms taikomais metodais: pridėtinės vertės veiksmiu ir proporciniu paskirstymu (Europos Komisija, 2007, p. 5).

Ši vienoda formulė iš esmės taikoma visiems ekonomikos sektoriams, išskyrus finansų, naftos gavybos ir gamybos bei tarptautinio transporto sektorius, kuriems Komisija siūlo modifikuotas formulės versijas, nurodytas direktyvos 40-43 straipsniuose. Komisija neatmeta galimybės, kad dėl paskirstymo formulės rezultato tam tikrais atvejais gali atsirasti akivaizdžiai neteisingų rezultatų (pavyzdžiui, paskirstymas teisingai neatspindėtų

įvairiose atitinkamose šalyse vykdomos verslo veiklos apimties). Siekdama sušvelninti tokius padarinius, Komisija siūlo apsaugos sąlygą, nurodytą BKPMB 29 str., kuria remdamasi pati konsoliduota grupė arba atitinkamos valstybės narės kompetentinga mokesčių institucija gali prašyti, kad konsoliduota mokesčio bazė būtų paskirstyta taikant alternatyvų metodą (dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio..., 2016).

Darbo jėgos veiksnys apskaičiuojamas remiantis grupės nario ir bendros grupės darbo užmokesčio sumų bei darbuotojų skaičiaus santykiais. Kiekvienas iš šių dviejų santykių sudaro 50 % viso darbo jėgos veiksnio (direktyvos 32 str.). Pagal direktyvos 33 str., darbuotojai turi būti įtraukti į grupės nario, kuris moka jiems atlyginimą, darbo jėgos veiksnį. Dvi šios pagrindinės taisyklės išimties turi užkirsti kelią veiksnį perkėlimui (Europos Komisija, 2007, p. 8). Pirma, kad būtų užkirstas kelias veiksnį perkėlimui dėl darbuotojų perleidimo grupės viduje, Komisija siūlo tam tikromis sąlygomis priskirti perleistus darbuotojus ne tos grupės įmonės, kuri moka jiems atlyginimą, o kitos grupės įmonės darbo jėgos veiksniumi. Šią kitą bendrovę Komisija vadina „ekonominiu darbdaviu“, t. y. bendrove, kurios kontrolėje ir atsakomybėje dirba darbuotojai. Antra, siekdama užkirsti kelią veiksnį perkėlimui, kai darbuotojai samdomi iš išorės, Komisija siūlo į grupės įmonės darbo jėgos veiksnius įtraukti asmenis, kurie nors ir nėra tiesiogiai grupės nario įdarbinti, atlieka panašias užduotis, kokias atlieka darbuotojai.

Pagal direktyvos pasiūlymą turto veiksnys apima viso ilgalaikio materialiojo turto, kurį grupės narys turi nuosavybės teise, nuomojasi ar nuomoja, vidutinę vertę (BKPMB 34 str. 1 d.). Į turto veiksnį neįtraukiamas finansinis turtas, atsargos bei labiausiai diskutujų keliantis neįtrauktas turtas – nematerialusis turtas, tiek įsigytas, tiek sukurtas savo jėgomis. Komisija norėjo, kad šios turto rūšys nebūtų įtrauktos į turto veiksnį dėl jų paskirstymo ir įvertinimo sunkumo, mobilumo ir galimo panaudojimo manipuliuojant formule. Komisija teigė, kad nematerialusis turtas atsispindi kituose veiksmuose – i) darbo užmokestyje, mokamame įmonių mokslininkams, produktų tyrėjams ir vystytojams, kurie kuria nematerialųjį turtą, bei ii) produktų ir paslaugų pardavimuose, į kurių kainą įskaičiuojama nematerialiojo turto vertė (Europos Komisija, 2007, p. 10). Pastebėtina, kad globalizacija, skaitmenizacija ir intensyvesnis turto naudojimas iš esmės pakeitė verslo veiklos tendencijas ir visame pasaulyje nematerialiojo turto dalis bendrame įmonių turte didėja. Komisija tai įvertino ir BEFIT pasiūlyme yra svarstomas ir nematerialiojo turto įtraukimas į apmokestinamojo pelno paskirstymo formulę (Europos Komisija, 2022, p. 5).

Komisijos teigimu, pardavimų veiksnys yra labiausiai ginčytinas veiksnys dėl koncepcijos ir praktinių aspektų, tačiau pardavimai laikomi pagrįstu paskirstymo veiksmu,

nes įmonės gauna pelno tik tiek, kiek jų produkcijos yra parduodama (Europos Komisija, 2007, p. 12). Komisija pažymėjo, kad pardavimų veiksnys naudojamas formulių paskirstymo sistemose JAV ir Kanadoje ir neatrodo, kad būtų planuojama to atsisakyti. Pagal direktyvos 37 str. 1 d., pardavimai suprantami kaip pajamos, gautos iš visų prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo. Parduotų prekių paskirties vieta yra vieta, kurioje baigiasi prekių išsiuntimas arba gabenimas pirkėjui (37 str. 1 d.). Atliktų paslaugų paskirties vieta yra vieta, kurioje paslaugos fiziškai arba faktiškai suteikiamos (38 str. 2 d.). Jei paskirties valstybėje narėje nėra grupės nario, t. y. grupės įmonės ar nuolatinės buveinės, arba jei paskirties vieta yra trečioji šalis, tokie pardavimai turi būti įtraukti į visų grupės narių pardavimo veiksnį proporcingai jų darbo jėgos ir turto veiksniams (BKPMB 38 str. 4 d.).

2.2.3. Administravimo nuostatos

Kaip ir pirminiame pasiūlyme, konsoliduotoms grupėms taikomos išsamios administravimo nuostatos. Administravimo nuostatomis skirtas BKPMB direktyvos pasiūlymo IX skyrius, kurį sudaro net 22 straipsniai. BKPMB siekiama reikalavimus atitinkančioms grupėms pasiūlyti vieno langelio principą - grupė palaikys ryšius su vienos ES valstybės narės mokesčių administratoriumi (vadinamu pagrindiniu administratoriumi), paprastai su tos valstybės narės, kurioje grupės patronuojančioji bendrovė yra mokesčių rezidentė. Reikėtų pabrėžti, kad dauguma siūlomų administravimo aspektų pagal BKPMB priklauso nuo valstybių narių mokesčių administracijų ir jų tarpusavio bendradarbiavimo.

Vienas esminių administravimo sistemos aspektų yra kompetentingų institucijų keitimasis informacija. Pagal direktyvos 57 str., pagrindinio mokesčių mokėtojo konsoliduota mokesčių deklaracija ir patvirtinamieji dokumentai turi būti saugomi centrinėje duomenų bazėje, prie kurios prieigą turės visos kompetentingos institucijos (dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio..., 2016). BKPMB direktyvos 61 str. numatyta Mokesčių mokėtojo galimybė prašyti valstybės narės, kurioje jis yra rezidentas arba turi nuolatinę buveinę, kompetentingos institucijos pateikti nuomonę (išaiškinimą). Jei atskleidžiama visa svarbi informacija apie planuojamą sandorį ar sandorių seriją, kompetentingos institucijos pateikta nuomonė (išaiškinimas) jam bus privaloma. Daugiau nei vienos valstybės narės kompetentingos institucijos gali susitarti dėl bendros nuomonės (išaiškinimo), kai du ar daugiau grupės narių skirtingose valstybėse narėse yra tiesiogiai susiję su konkrečiu sandoriu ar sandorių serija arba kai prašymas susijęs su siūloma grupės sudėtimi.

Audito (patikrinimo) ir ginčų sprendimo srityse taip pat vyrauja valstybių narių administratorių bendradarbiavimas. Pagal direktyvos 64 str., auditą (patikrinimą) gali inicijuoti ir koordinuoti pagrindinis mokesčių administratorius, tačiau bet kuris administratorius iš valstybės narės, kurioje grupės narys yra mokesčių mokėtojas, gali prašyti inicijuoti auditą (patikrinimą). Auditas (patikrinimas) atliekamas pagal valstybės narės, kurioje jis atliekamas, teisės aktus, atsižvelgiant į būtinus patikslinimus pagal BKPMB direktyvos projektą. Pagrindinė mokesčių institucija įgaliota kaupti visų auditų rezultatus.

BKPMB Direktyvoje numatyta tarp administratorių bei administratoriaus ir mokesčių mokėtojo kylančių nesutarimų sprendimo tvarka. Kaip nurodyta 65 str., valstybės narės kompetentinga institucija gali per tris mėnesius užginčyti pagrindinio administratoriaus sprendimą, susijusį su pranešimu apie grupės sudarymą arba pakeistu mokesčio vertinimu, pagrindinio administratoriaus valstybės narės teismuose. Pagrindinis mokesčių mokėtojas gali apskųsti įvairius dokumentus: sprendimą, kuriuo atmetamas pranešimas apie grupės sudarymą; pakeistą mokesčio vertinimą; vertinimą dėl nepateiktos konsoliduotos mokesčių deklaracijos ir pan. Kaip pažymima direktyvos 66 str., toks skundas neturės jokio stabdomojo poveikio mokestinei prievolei (dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio..., 2016).

2.3. Bendros pelno mokesčio bazės galimas poveikis ES

Aptarus abiejų direktyvų siūlomą reguliavimą, aktualu išsiaiškinti, koks jų prognozuotinas poveikis ES ekonomikai ir valstybių narių pelno mokesčio bazėms. Verta pradėti nuo poveikio, kurį Komisija prognozavo teikdama BPMB bei BKPMB direktyvų pasiūlymus 2016 metais. Iniciatyvų teikimo metu Komisija prognozavo, kad bendra pasiūlymo ekonominė nauda bus teigiama. Komisijos teigimu, jeigu bendra pelno mokesčio bazė, taikoma kartu su tarpvalstybine nuostolių užskaita ir AISL, padidintų investicijas iki 3,6 %, o užimtumas padidėtų iki 0,5 %. Bendras ekonomikos augimas padidėtų iki 1,3 %. Komisija prognozavo, kad taikant BKPMB mokestinių prievolių vykdymo išlaidos sumažėtų 2,5 %, o mokestinių prievolių vykdymo veiklai skirtas laikas sutrumpėtų 10 %. Patronuojamosios įmonės įsteigimo išlaidos sumažėtų 67 %, todėl įmonėms (įskaitant mažas ir vidutines įmones) būtų lengviau steigtis užsienyje (dėl bendros pelno mokesčio bazės..., 2016, p. 8). Pagal Komisijos prognozę, jeigu 5 % vidutinio dydžio įmonių plėstųsi į kitas šalis, pavyktų sutaupyti maždaug 1 mlrd. EUR vienkartinių išlaidų. Jeigu

tarptautiniai subjektai taiko BKPMB teisės aktą, pasikartojančios išlaidos galėtų sumažėti bendrai maždaug 0,8 mlrd. EUR.

Nors nuo 2008 m. buvo atlikta keletas darbui aktualių Komisijos siūlomų direktyvų projektų poveikio tyrimų, šiame magistro darbe pasirinkta vertinti naujausio tyrimo, publikuoto 2021 m., rezultatus – užsienio ekonomistų A. Cobham, P. Janský, Ch. Jones ir Y. Temourid atliktas tyrimas, kuriame analizuoti 2007-2015 metų statistiniai duomenys. Pastebėtina, kad nors tai ir naujausias poveikio tyrimas BPMB ir BKPMB sistemų srityje, tačiau tyrimo duomenų imties metai turėtų būti vertinami atsargiai, kadangi nuo 2015 m., ypač per paskutiniuosius 3 metus, Europos Sąjungos ekonomika susidūrė su reikšmingais iššūkiais – 2020 m. įvykęs Jungtinės Karalystės galutinis pasitraukimas iš ES (angl. *Brexit*), COVID-19 pandemijos poveikis ekonomikai, 2022 m. Rusijos pradėtas karas Ukrainoje, energetinė krizė, *etc.* Europos Komisija pastebi, kad 2023 m. pradžioje bazinė infliacija toliau didėjo, spaudimas vartotojams ir verslams toliau didės, o pinigų politikos griežtinimas turėtų tęstis, neigiamai veikdamas investicijas (Europos Komisija, 2023, p. 2). Toliau aptariamo 2021 m. poveikio tyrimo rezultatai, nors ir galimai neatitinkantys naujausių tendencijų, tačiau yra savo duomenų imtimi naujausi, todėl, palyginti su senesniais tyrimais, BPMB ir BKPMB poveikio vertinimo srityje yra tinkamiausi.

Tyrimo rezultatai rodo, kad vien dėl nuostolių konsolidavimo, kai netaikomos BPMB ir BKPMB direktyvų taisyklės, pelno mokesčio bazė sumažėtų 21 % – pagal tirtą duomenų imtį visoje ES – nuo beveik 1 000 mlrd. Eur iki mažiau nei 800 mlrd. Eur (Cobham et al, 2021, p. 13). Kai kurių šalių, įskaitant Austriją, Nyderlandus ir Liuksemburgą, vertinimai rodo, kad pelno mokesčio bazė dėl nuostolių konsolidavimo sumažėtų 50 %. Kai kuriose mažesnėse šalyse, pavyzdžiui, Maltoje, Estijoje ir Slovėnijoje, priešingai – mokesčių bazės dėl nuostolių konsolidavimo padidėtų. Autoriai, remdamiesi pateiktais įverčiais, teigia, kad dėl nuostolių konsolidavimo Europos Sąjungoje pelno mokesčio bazės greičiausiai gerokai sumažėtų. Jeigu nuostolių konsolidavimas būtų pradėtas taikyti atskirai be BKPMB reguliavimo, mažai tikėtina, kad jis duotų didelės naudos valstybėms narėms ir pačioms įmonių grupėms, nes nebūtų galima pasinaudoti direktyvose numatyta teikiama nauda – sumažėjusiais skirtingų jurisdikcijų mokestinių reikalavimų atitikties kaštais, dvigubo apmokestinimo rizika ar kita galima nauda. Tai įrodo, kad konsolidavimas prasmingas tik jį taikant kartu su direktyvų taisyklėmis.

Tyrimo palygintas procentinis pokytis tarp pagal BKPMB direktyvoje numatytą vieningą apmokestinimą ir paskirstymo formulę apskaičiuotos pelno mokesčio bazės ir

mokesčio bazės, kai taikomas grupės lygio nuostolių konsolidavimas. Remiantis pateiktais skaičiavimais, įvairios mažesnės šalys (įskaitant Čekiją, Portugaliją ir Švediją) gali tikėtis, kad jų pelno mokesčio bazė dėl BKPMB reguliavimo ir paskirstymo formulės sumažės maždaug trečdaliu, o kitų šalių (Maltos, Slovėnijos ir Estijos) – daugiau nei perpus, palyginti su atskirai taikoma nuostolių konsolidavimo tvarka. Iš didesniųjų ES valstybių narių tik Prancūzijai BKPMB paskirstymo formulės poveikis bus nereikšmingas. Visos kitos didžiosios Vakarų Europos šalys dėl BKPMB paskirstymo formulės mechanizmo turėtų laimėti. Jei pelno mokesčių bazės būtų paskirstytos pagal trijų dalių BKPMB formulę, Vokietijos, Ispanijos, Nyderlandų ir Italijos mokesčių bazės padidėtų maždaug 10-20 %. Tyrime teigiama, kad, nors šie padidėjimai nėra tokie dideli, tai, kad jie pasireiškia šiose didelėse ekonomikose, reiškia, kad dauguma kitų ES valstybių narių gali tikėtis pelno mokesčio bazės sumažėjimo (Cobham et al, 2021, p. 15).

Tyrime lygintas BKPMB direktyvos, neįtraukiant nuostolių konsolidavimo, reguliavimo poveikis pelno mokesčio bazėms santykinai su tuometiniais ES valstybių narių pelno mokesčio bazių rodikliais. Neįtraukiant nuostolių konsolidavimo buvo siekiama pamatyti grynąjį paskirstymo formulės ir BKPMB direktyvos reguliavimo (laikytina, kad BPMB taisyklės jau galioja) poveikį, nepriklausomą nuo nuostolių konsolidavimo poveikio. Gauti rezultatai rodo, kad, suderinus apmokestinamąsias pajamas su realios ekonominės veiklos vykdymo vieta, kaip tai numatyta BKPMB, mokesčių bazė tarp valstybių narių būtų labai smarkiai perskirstyta. Daugiausia pelno mokesčio bazės prarastų valstybės narės, kurios laikomos pelno perkėlimo centrais, pavyzdžiui, Liuksemburgas prarastų 55 % bazės, Austrija 59 %, o Malta net 90 % (Cobham et al, 2021, p. 14-15). Taigi, galima daryti išvadą, kad vien BKPMB direktyvose numatytas teisinis reguliavimas, neįtraukiant nuostolių konsolidavimo elemento, daro reikšmingą poveikį kovoje su pelno perkėlimu ir agresyviu mokesčių planavimu.

Aptariamame tyrime taip palyginami trijų skirtingų pelno mokesčio bazės paskirstymo formulių poveikiai ES valstybėse narėse. Analizuotos formulės: i) BKPMB (trečdalis materialiojo turto, trečdalis apyvartos, po atitinkamai šeštadalį darbo užmokesčio fondo ir darbuotojų skaičiaus), ii) Kanados formulė (pusė apyvartos, pusė darbo užmokesčio fondo) ir iii) apyvartos formulė. Šių trijų formulių rezultatai pelno mokesčio bazei buvo palyginti su mokesčio bazės vertėmis, kai taikomas tik grupės lygio nuostolių konsolidavimas. Kai kurių šalių įverčiai pagal tris formules rodo tą pačią įmonių pelno mokesčio bazių mažėjimo arba didėjimo kryptį, o dažnai įverčiai yra gana panašūs, kaip, pavyzdžiui, Italijos ar Estijos atvejais. Vokietijos pelno mokesčio bazė padidėtų 9 %, 17 %

arba 42 %, priklausomai nuo to, ar pelnas būtų paskirstytas pagal BKPMB, Kanados ar apyvartos formulę (Cobham et al, 2021, p. 16). Kanados formulė ypatingai naudinga Prancūzijai ir Belgijai, kurių mokesčio bazės didėtų 22 %. Slovėnijos, Čekijos ir Švedijos pelno mokesčio bazė sumažėtų pagal BKPMB ir Kanados perskirstymo formulę, tačiau padidėtų, jei pelnas būtų paskirstytas pagal apyvartą. Galima teigti, kad dabartinis BKPMB direktyvoje numatytas pelno mokesčio bazės paskirstymo tarp ES valstybių narių mechanizmas, turi potencialo būti pakoreguotas, kadangi iš šios tyrimo dalies rezultatų matyti, jog dabartinės paskirstymo formulės poveikis nėra naudingiausias didžiosioms valstybėms narėms, kurios, kaip jau minėta, yra stipriausios darbe nagrinėjamų iniciatyvų palaikytojos. Galima prognozuoti, kad ateityje, Komisijai pateikus BEFIT projektą, valstybės narės siūlys keisti pelno mokesčio bazės paskirstymo formulę dėl ekonominių ir politinių priežasčių.

Aptartame 2021 m. tyrime poveikis Lietuvai neanalizuotas dėl duomenų trūkumo. BKPMB poveikis ES, įskaitant Lietuvai, pateikiamas užsienio ekonomisčių D. Nerudová ir V. Solilová 2019 m. publikuotame tyrime, kuriame naudoti 2014 m. duomenys. BKPMB direktyvos reguliavimas įmonių grupėms, atitinkančioms taikymo srities reikalavimus, padidintų jų Lietuvai tenkančią pelno mokesčio bazę 23,1 % (2014 m. duomenimis nuo 480 iki 590 mln. EUR)(Nerudová, Solilová, 2019, p. 5). Paminėtina, kad tyrimo metu nustatyta, jog dėl BKPMB poveikio tuometinių 28¹⁰ ES valstybių narių pelno mokesčio bazė vidutiniškai mažėtų 4,2 % (nuo 832,98 iki 797,99 mlrd. EUR).

Kalbant apie BKPMB direktyvos poveikį valstybių narių pelno mokesčio bazei, užsienio moksliniuose straipsniuose pažymima, kad šios iniciatyvos priėmimas turės neigiamą poveikį valstybėms narėms, kurių ekonominio išsivystymo lygis yra žemesnis. Ekonomistės D. Pirvu teigimu, dėl BKPMB paskirstymo formulės labiausiai nuskriaustos bus valstybės narės, pasižyminčios mažesne perkamąja galia ir mažesniais darbo užmokesčiais. Jų vidaus rinkos neįsisavins įmonių grupių produkcijos ir produkcija bus parduodama kitur – tai atsispindės formulės pardavimų veiksnys. Žemesnis vidutinis darbo užmokestis turės tiesioginį poveikį formulės darbo jėgos veiksniai (Pirvu, 2013, p. 4).

Apibendrinant, dėl BPMB ir BKPMB direktyvų įgyvendinimo pelno mokesčio bazė didėtų didžiosiose ES valstybėse narėse, o mažosiose trauktųsi. Neigiamą poveikį pelno mokesčio bazei pajautų valstybės, kurios laikomos pelno perkėlimo centrais. Teigiamą poveikį mokesčio bazėms darytų tik BPMB įgyvendinimas kartu su bazės konsolidavimu.

¹⁰ Tyrime vertinti ir Jungtinės Karalystės duomenys;

BKPMB poveikis pelno mokesčio bazei priklauso ir nuo valstybių narių ekonominio išsivystymo.

2.4. Poveikis mokesčių konkurencijai ES

Sekantis nagrinėtinas bendros pelno mokesčio bazės aspektas yra jos galimas poveikis mokesčių konkurencijai tarp ES valstybių narių. Pažymėtina, kad mokesčių konkurencija savaime nėra bloga, tačiau kai kuriais atvejais ji gali sumažinti valstybių narių turimą politinių sprendimų pasirinkimą, kai valstybėms narėms, norinčioms neprarasti apmokestinamųjų pajamų, tenka koreguoti nacionalines mokesčių sistemas, o tai gali reikšti mokestinės naštos perskirstymą, valstybės siekiamų politinių bei ekonominių tikslų koregavimą. Užsienio mokslininkų pastebėjimu, pastaruoju metu mokesčių konkurenciją įmonių pelno mokesčio srityje buvo siekiama reguliuoti plečiant pelno mokesčio bazę. Tačiau Europoje pastebimos priemonės, kuriomis valstybių narių apmokestinimo režimų konkurencija tęsiama: i) padažnėjo įmonių mokslinių tyrimų ir plėtros viešasis finansavimas, vis dažniau pasireiškiantis mokestinių lengvatų forma, kurios yra netiesioginės, bet mažiau skaidrios valstybės subsidijos; ii) pajamos, gautos naudojant intelektinę nuosavybę, apmokestinamos mažesniu nei 10-15 % mokesčio tarifu; iii) esama mokesčių jurisdikcijų (Malta ir Kipras), kuriose leidžiamas labai dosnus nuosavo kapitalo atskaitymas (Flamant et al, 2021, p. 33). BPMB ir BKPMB iniciatyvų teisinis reguliavimas yra pritaikytas eliminuoti šias ir kitas konkurencijos mokesčiais priemones. Tam BPMB direktyvoje numatytos tokios priemonės, kaip MTTP išlaidų atskaitymai, augimo ir investicijų skatinimo lengvata (AISL), ilgalaikio turto nusidėvėjimo taisyklės ir t.t. Šių priemonių poveikis agresyviai mokesčių planavimui ir valstybių narių konkurencijai mokesčiais priklausys nuo vienodo taikymo visoje vidaus rinkoje ir jų privalomumo.

M. Luko daktaro disertacijoje, kurioje nagrinėtas 2011 m. BKPMB iniciatyvos poveikis konkurencijai mokesčiais, teigiama, kad BKPMB poveikis priklauso nuo jos privalomumo – jeigu taisyklės būtų privalomos, galimybės konkuruoti palankia mokesčių baze būtų praktiškai eliminuotos (Lukas, 2013, p. 227). Nagrinėjant 2016 m. BPMB ir BKPMB direktyvas, primintina, kad taikymo sritį atitinkančioms įmonių grupėms jų reguliavimas būtų privalomas. Komisijos ruošiamos BEFIT direktyvos reguliavimas taikymo sritį atitinkančioms įmonėms taip pat bus privalomas, o ne pasirinktinis (Europos Komisija, 2022, p. 4).

Kitas įtaką mokesčių konkurencijai darantis BKPMB elementas yra joje numatytas bendros pelno mokesčio bazės paskirstymo mechanizmas, naudojant formulę. M. Luko pastebėjimu, šios konsoliduotos bazės paskirstymo formulės taikymas mokesčių procesuose įvestų keturis naujus veiksnius, kuriuos valstybės galėtų bandyti išnaudoti savo naudai, kurdamos apmokestinimo režimus, kurie skatintų perkelti į jas geriausiai apmokamą įmonės personalą (su konkrečia fiksuota veiklos vieta nesusietus vadovus, konsultantus, ekspertus ir pan.) ar vertingiausią turtą (Lukas, 2013, p. 228). Nors bazės paskirstymo formulė buvo kuriama, kad užtikrintų teisingiausią apmokestinimo teisių paskirstymą tarp valstybių narių, jos veiksniais teoriškai galima pasinaudoti mokesčių planavimo tikslais. Žvelgiant iš įmonių grupės perspektyvos, sunkiausia paveikti pardavimų veiksnį, nes jis labiau priklauso nuo rinkos situacijos ir vartotojų, nors ir įmonių grupė gali planuoti siekti pardavimų tam tikroje rinkoje, tačiau tai priklausytų nuo ekonominės, o ne mokesstinės naudos siekimo. Turto ir darbo jėgos formulės veiksniai išties labiau pažeidžiami ir įmonė teoriškai galėtų bandyti perkelti šiuos veiksnius į mažesnių tarifų mokesčines sistemas, tačiau tokių veiksmų praktinė pusė būtų per daug sudėtinga įgyvendinti, kadangi BKPMB direktyvos taikymo sritį atitinkančios įmonių grupėms, atsižvelgiant į jų dydį, darbuotojų arba turto perkėlimas reikštų dideles išlaidas.

Įsigaliojus BPMB ir BKPMB reguliavimui, būtų eliminuojamos ryškiausiai taikomos mokesčių konkurenciją skatinančios priemonės, išskyrus vieną – mokesčių tarifus. Komisija, pristatydamą iniciatyvas, net po kelis kartus akcentuodavo, kad direktyvomis nedaromas poveikis valstybių narių teisei nustatyti savo pelno mokesčio tarifus (dėl bendros pelno mokesčio bazės..., 2016, p. 5). Tačiau valstybių narių pelno mokesčio tarifų vienodinimo klausimas sprendžiamas kitomis iniciatyvomis – 2022 m. gruodžio 12 d. Europos Sąjungos Taryba iš esmės pasiekė susitarimą, kuriuo būtų ES lygmeniu įgyvendintas Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) tarptautinės apmokestinimo reformos minimalaus apmokestinimo komponentas, t. y. antrasis ramstis. Didelėms tarptautinėms ir vietos įmonių grupėms ar įmonėms, kurių bendra metinė apyvarta sudaro ne mažiau kaip 750 mln. EUR (pastebėtina, kad ši apyvartos riba taip pat taikoma BPMB bei BKPMB direktyvose), bus taikomas ne mažesnis kaip 15 % pelno mokesčio tarifas (Europos Sąjungos Tarybą, 2022). Pasiekus susitarimą, 2022 m. gruodžio 15 d. buvo patvirtinta Tarybos direktyva (ES) 2022/2523 „dėl visuotinio minimalaus tarptautinių įmonių grupių ir didelių vietos subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo Sąjungoje“.

Apibendrinant, galima teigti, kad BPMB ir BKPMB reguliavimas, jeigu jis yra privalomas ir taikomas vieningai, eliminuoja daugelį mokesčių konkurenciją skatinančių priemonių. BKPMB pelno mokesčio paskirstymo formulė teoriškai gali būti naudojama valstybių narių, kuriant palankesnius mokesčius režimus, kurie skatintų įmones perkelti formulės veiksnius į jų jurisdikcijas, bei pačių įmonių, planuojant pasinaudoti šių mokesčių režimų nauda – tarifais, tačiau praktinis tokio planavimo įgyvendinimas reikštų papildomas įmonių išlaidas, o vienintelė ryški B(K)PMB nesprendžiama mokesčių konkurencijos priemonė – tarifai – paskutinėmis ES ir EBPO iniciatyvomis ir taip bus apribota.

3. PERSPEKTYVOS PASIEKTI KOMPROMISĄ DĖL BENDROS PELNO MOKESČIO BAZĖS ES

3.1. Galimi sprendimai pasiekti kompromisą pelno mokesčio bazės harmonizavime

Sprendžiant valstybių narių susitarimo dėl bendros pelno mokesčio bazės (kartu ir jos konsolidavimo) iniciatyvos priėmimo klausimą, reikia atkreipti dėmesį, kad iniciatyva nėra naudinga mažosioms valstybėms narėms, nes jų pelno mokesčio bazė mažėtų labiausiai (žr. 2.3 skyrių), palyginti su didžiųjų valstybių narių prognozuojamais bazės padidėjimais. Ankstesnės bendros pelno mokesčio bazės iniciatyvos taip pat buvo blokuojamos mažesniųjų valstybių narių, kai didžiosios ES valstybės šias iniciatyvas stipriai palaikė. Kaip aptariama praeitame darbo skyriuje, galima teigti, kad BPMB ir BKPMB direktyvų reguliavimas, nors tai gal ir nėra akivaizdžiai deklaruojama, yra orientuotas į konkurencijos mokesčiais sutrądymą. Mažesnės valstybės narės, savo nacionaliniais mokestiniais režimais siūlydamos tarpvalstybinėms įmonėms palankias mokestines sąlygas, siauresnę pelno mokesčio bazę bei mažesnius tarifus, taip bandydamos pritraukti investicijas, suprantamai priešinasi B(K)PMB iniciatyvoms. Šioms valstybėms iniciatyvų teikiama nauda nėra tokia patraukli, palyginus su jų netenkamomis apmokestinimo teisėmis. Europos Sąjungai, norint pasiekti deklaruojamą B(K)PMB sistemų naudą, yra būtina pakeisti sprendimų priėmimo procedūrą, atsisakant vienbalsiškumo reikalavimo ir pereinant prie sprendimų priėmimo kvalifikuota balsų dauguma.

Vieningo balsavimo reikalavimas, Tarybai leidžiant direktyvas dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių tiesioginę įtaką vidaus rinkos sukūrimui ar veikimui, suderinimo, numatytas SESV 115 straipsnyje (Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo..., 2016). Apmokestinimo priemonės gali būti priimamos tik vienbalsiai, o tai labai riboja tolesnę nacionalinių mokesčių teisės aktų derinimą ES, nes visos 27 valstybės narės turi teisę vetuoti bet kokią pasiūlymą šioje srityje. 2019 m. Komisija pristatė komunikatą „Siekiant veiksmingesnio ir demokratiškesnio ES mokesčių politikos sprendimų priėmimo“. Šiame komunikate Komisija pristatė priežastis, kodėl ES reikėtų pereiti prie kvalifikuotos daugumos balsavimo procedūros apmokestinimo srityje. Komisijos teigimu, apmokestinimas yra viena iš nedaugelio politikos sričių, kuriose sprendimai vis dar priimami pagal specialią teisėkūros procedūrą, pagal kurią iniciatyvas dėl apmokestinimo priima Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, o Europos Parlamentas atlieka tik patariamąjį vaidmenį. Sprendimus priimant kvalifikuota balsų dauguma būtų galima išnaudoti visą ES mokesčių politikos potencialą ir sudaryti sąlygas valstybėms narėms greičiau pasiekti veiksmingesnius ir demokratiškesnius kompromisus (Komisijos

Komunikatas Europos Parlamentui, Europos..., 2019, p. 3, 11). Komisija pasiūlė laipsniško ir tikslinio perėjimo prie naujos tvarkos veiksmų gaires, tačiau jos nebuvo patvirtintos Europos Vadovų Tarybos. Komunikate pažymima, kad ketvirtuoju perėjimo etapu kvalifikuotos balsų daugumos taisyklė būtų nustatyta kitoms apmokestinimo srities iniciatyvoms, užtikrinančioms bendrosios rinkos veikimą ir teisingą ir konkurencingą apmokestinimą Europoje. B(K)PMB iniciatyva buvo išskirta kaip viena iš pavyzdžių.

Įprastinis kvalifikuotos balsų daugumos sprendimų priėmimo mechanizmas nurodytas SESV 238 str. 3 d. a punkte, kuriame nurodoma, kad kvalifikuotą balsų daugumą sudaro ne mažiau 55 % valstybių narių, atstovaujančių bent 65 % ES gyventojų (Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo..., 2016). Šie 55 % iš 27 valstybių narių reiškia, kad dėl teisėkūros iniciatyvos turėtų balsuoti bent 15 valstybių narių. Pagal 2022 m. Eurostat duomenis, ES populiaciją sudaro apie 446,83 mln. gyventojų (Eurostat oficialus internetinis puslapis, 2023), todėl 65 % ES gyventojų būtų lygu apie 290,44 mln. gyventojų skaičiui. Atrodo, kad balsavime dėl B(K)PMB iniciatyvų kvalifikuotos balsų daugumos atveju lengviau pasiekiamas rodiklis būtų ES gyventojų skaičiaus riba, nes tam užtektų pagrindinių didžiųjų valstybių palaikymo. Užsitikrinti 15 valstybių narių palaikymą, realistiškai vertinant, atrodo sunkesnis uždavinys, nes prisiminus B(K)PMB sistemos poveikį valstybių narių pelno mokesčio bazėms, akivaizdu, kad apmokestinimo sistema būtų naudinga tikrai ne visiems. Tame pačiame SESV 238 str. 3 d. a punkte nurodoma kvalifikuotos daugumos sprendimo priėmimą blokuojanti mažuma, kurią privalo sudaryti bent minimalus Tarybos narių, atstovaujančių daugiau kaip 35 % (pagal 2022 m. duomenis – apie 156 mln.) dalyvaujančių valstybių narių gyventojų, skaičius pridėjus vieną narį. Tačiau tokius kvalifikuoto balsavimo scenarijus reikėtų vertinti teigiamai, kadangi jie žada žymiai daugių vilčių pasiekti kompromisą, palyginus su vienbalsio sutarimo mechanizmu, dėl kurio sunku pasiekti tiesioginių mokesčių harmonizavimo srityje užsibrėžtus ES tikslus.

Teisinė priemonė, pagal kurią teoriškai būtų galima priimti direktyvas, įskaitant ir B(K)PMB arba netolimoje ateityje pristatytiną BEFIT, išvengiant vienbalsio sprendimo priėmimo procedūros yra numatyta SESV 116 str. Šiame straipsnyje numatyta, kad Taryba ir Europos Parlamentas priima direktyvas, kuriomis siekiama pašalinti rinkos iškraipymus, atsiradusius dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų skirtumų, kai šių iškraipymų negalima pašalinti konsultuojantis su valstybėmis narėmis (Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo..., 2016). Pagal šį straipsnį direktyvos priimamos pagal įprastą teisėkūros procedūrą, kai sprendimas priimamas kvalifikuota balsų dauguma. Pastebėtina, kad, Komisijos teigimu, B(K)PMB iniciatyva yra priskiriama Komisijos teisingesnio

apmokestinimo iniciatyvoms ir ja būtų prisidedama šalinant kliūtis, dėl kurių atsiranda iškraipymų, trukdančių tinkamai veikti vidaus rinkai (dėl bendros pelno mokesčio bazės..., 2016), todėl galima teigti, jog šis direktyvų tikslas atitinka teisinį pagrindą panaudoti SESV 116 str. reguliavimą. Pastebėtina ir tai, kad šis straipsnis galėjo būti panaudotas ir anksčiau, tačiau galima pabandyti įsivaizduoti, kokio tolimesnio valstybių narių pasipriešinimo ir politinio sujudimo sulauktų toks sprendimas. Užsienio literatūroje pastebima, jog praeityje Komisija yra grasinusi valstybėms narėms taikyti 116 str. numatytą procedūrą mokesčių klausimais, tačiau iki šiol to niekada nepadarė, o pati nuostata iki šiol neatliko jokio reikšmingo vaidmens ES politikoje (Wattel et al., 2019, p. 37). Darbo autoriaus nuomone, ateityje, įskaitant ir ruošiamos BEFIT iniciatyvos atveju, jeigu ji susilauks tokio paties pasipriešinimo, SESV 116 str. nebus panaudotas, nes tai būtų politiškai ypatingai nepopuliarus sprendimas, kuriam priimti ES institucijos stokos ryžto.

Kitas galimas sprendimas, nors ir turintys praktinių nukrypimo nuo pačios B(K)PMB idėjos, tikslo ir lūkesčių, yra bandymas pasinaudoti tvirtesnio bendradarbiavimo tarp valstybių narių nuostatomis. Šios nuostatos numatytos ES sutarties 20 ir SESV 326–334 straipsniuose. Pagal pastarąsias nuostatas, bent devynios valstybės narės gali pradėti glaudesnę bendradarbiavimą, pagal kurį tokiu būdu patvirtintos priemonės taikomos tik tose valstybėse narėse. Suinteresuotos valstybės narės turėtų pateikti prašymą Komisijai, kuri turėtų pateikti Tarybai pasiūlymą dėl leidimo tvirčiau bendradarbiauti. Taryba, gavusi Europos Parlamento pritarimą, kvalifikuota balsų dauguma gali pritariti tvirtesniai bendradarbiavimui (Europos Sąjungos sutarties suvestinė redakcija, 2012; Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo..., 2016). Taigi, tvirtesnis bendradarbiavimas gali atrodyti kaip išeitis iš vienbalsiškumo, tačiau reikia pažymėti, kad šia priemone žymiai modifikuojamas iniciatyvos rezultatas. Kadangi tvirtesnio bendradarbiavimo procedūra priimta priemonė, šiuo atveju B(K)PMB sistema, būtų taikoma tik bendradarbiaujančioms valstybėms narėms, pati iniciatyva nepasiektų savo tikslo ir siektino poveikio. Konkurencija mokesčiais nebūtų pažabota, nes spėtina, kad dalyvauti bendradarbiavime nesutiktų valstybės narės, laikomos apmokestinamųjų pajamų perkėlimo centrais. BPMB taisyklių rinkinys galėtų palengvinti įmonėms atitiktį mokesčių reikalavimams, nes joms vietoje mažiausiai 9 mokesčių sistemų reiktų taikyti 1. Įmonės galėtų pasinaudoti MTTP išlaidų atskaitymo ir AISL teikiama nauda. Tačiau konsoliduotos pelno mokesčio bazės dalybos pagal paskirstymo formulę greičiausiai nepasiektų pirminio siektino poveikio. Negalima atmesti ir gresiančių tolimesnės vieningos rinkos bei nacionalinių teisinių sistemų vystymosi netolygumų. Tvirtesnio bendradarbiavimo priemonė reikštų postūmį B(K)PMB sistemos link, o sėkmingų rezultatų atveju, nedalyvaujančiosios valstybės narės galėtų iš

naujo pasverti teikiamą naudą ir gal tai lemtų pasipriešinimo išnykimą arba kompromisą dėl pakoreguoto apmokestinimo sistemos projekto priėmimą.

Apibendrinant, galima prognozuoti, kad politinių ir ekonominių motyvų turinčios valstybės narės ir toliau naudosis savo veto teise, todėl aiškiausias kelias pasiekti kompromisą dėl B(K)PMB iniciatyvos yra keisti sprendimų priėmime naudojamą balsavimo procedūrą. Apmokestinimo srityje priimamiems sprendimams taikomą specialią teisėkūros procedūrą, pagal kurią balsuojama vieningai, būtina pakeisti kvalifikuota balsų dauguma. Kitas variantas išvengti vienbalsio balsavimo yra pritaikyti SESV 116 str., tačiau tai susilauktų ypatingo politinio pasipriešinimo. B(K)PMB iniciatyvą gali būti bandoma įgyvendinti taikant glaudesnio bendradarbiavimo tarp valstybių narių nuostatas. Tai galimai turėtų teigiamą įtaką iniciatyvos vystymuisi, tačiau nebūtų pasiekti pirminiai tikslai ir prognozuotas poveikis, nes iniciatyva nebūtų taikoma vieningai ES mastu.

3.2. Verslas Europoje: Pajamų apmokestinimo sistema (BEFIT) ir tolimesnės perspektyvos harmonizuoti pelno mokesčio bazę ES

Bendros pelno mokesčio bazės iniciatyva bus tęsiama ruošiamame direktyvos pasiūlyme „Verslas Europoje. Pajamų apmokestinimo sistema“ (BEFIT). 2021 m. gegužės 18 d. Komisija paskelbė komunikatą „21-ojo amžiaus verslo apmokestinimas“. Jame ji pažymi, kad būsimame BEFIT pasiūlyme bus pateiktas bendras ES pelno mokesčio taisyklių sąvadas, pagrįstas paskirstymu ir bendra mokesčio baze. Šis naujas pasiūlymas pakeis nepriimtą pasiūlymą dėl BKPMB, kuris bus atsiimtas (Komisijos Komunikatas Europos Parlamentui ir..., 2021, p. 13-14). BEFIT iniciatyva siekiama tarpvalstybiniu mastu veikiančioms įmonėms mažinti reikalavimų laikymosi išlaidas, šalinti kliūtis investicijoms bei užtikrinti tvarias mokesčines pajamas. Nors projektas dar tik ruošiamas ir reguliavimo teksto dar nėra, kvietime teikti informaciją dėl BEFIT iniciatyvos poveikio vertinimo Komisija pateikė detalesnius BEFIT sistemos aspektus ir galimus reguliavimo scenarijus. Bendros mokesčio bazės ir paskirstymo pagal formulę principai, numatyti 2016 m. B(K)PMB direktyvų pasiūlymuose, bus peržiūrėti, atsižvelgiant į per tą laiką įvykusius reikšmingus ekonomikos ir tarptautinės sistemos pokyčius (Europos Komisija, 2022, p. 3-4). Kaip jau minėta anksčiau, svarstomas scenarijus, kai į paskirstymo formulę būtų įtraukiamas nematerialiojo turto veiksnys. Įkvėpimo šaltinis rengiant BEFIT politikos sistemą bus EBPO ir G 20 įtraukios sistemos 1 ramsčio pelno paskirstymo formulė ir 2 ramsčiui parengtos taisyklės. Primintina, kad antro ramsčio taisyklės perkeltos į 2022 m.

gruodžio 15 d. patvirtintą Tarybos direktyvą (ES) 2022/2523. BEFIT iniciatyvos priėmimas Komisijoje numatytas 2023 m. trečiame ketvirtyje.

Per Komisijos numatytą atsiliepimų į kvietimą teikti informaciją dėl BEFIT poveikio vertinimą teikimo laikotarpį buvo pateikti 48 atsiliepimai iš skirtingų respondentų kategorijų. Darbe pasirinkta aptarti keletą akademinį arba mokslinių tyrimų įstaigų pateiktų atsiliepimų, dėl juose pateiktų pastabų konstruktyvumo. Vienos sandorių kainodaros centras (angl. WU Transfer Pricing Center) aptarė Komisijos paskelbtas BEFIT pasiūlymo gaires ir pateikė savo siūlymus. Šio instituto teigimu, kadangi BEFIT taisyklėmis siekiama užtikrinti paprastumą ir vienodas sąlygas, būtų idealu, kad jas galėtų taikyti bet kuri Europos įmonė, tačiau jos turėtų būti pasirinktinio, o ne privalomo pobūdžio. Mokesčių bazės nustatymo taisyklės turėtų teisingumo ir veiksmingumo tikslą, todėl reikėtų parengti naują pelno mokesčio taisyklių rinkinį. Atsiliepime teigiama, kad BPMB paskirstymo formulė turėtų apimti visus vertę lemiančius veiksnius, įskaitant finansinį ir nematerialųjį turtą. Atsiliepime pastebėta, kad nustatant BEFIT dokumentų atitikties reikalavimus reikėtų atsižvelgti į tai, kad mokesčių mokėtojams gali tekti laikytis dvigubos sistemos, nes sandoriams dėl sandorių kainodaros už BEFIT grupės ribų vis tiek bus taikomos galiojančios taisyklės, todėl mokesčių mokėtojai neturėtų būti pernelyg apsunkinti šiais reikalavimais (Europos Komisijos oficialus internetinis puslapis 1, 2023). Darbo autoriaus nuomone, neprivalomos BEFIT sistemos taikymas neleisų pasiekti B(K)PMB iniciatyvos tikslų, nes nebūtų apribojama mokesčių konkurencija, investicijų skatinimas nepasiektų užsibrėžto masto, nebūtų pasiekti kiti iniciatyvos tikslai.

Roterdamo Erasmus Universitetas (angl. Erasmus University Rotterdam) savo atsiliepime pasidalino moksliniu straipsniu, parašytu jų universitete apsigintos daktaro disertacijos BEFIT tema. Šiame straipsnyje pateikiami trys techniniai pasiūlymai dėl BEFIT direktyvos pasiūlymo: 1) Pardavimų pagal paskirties vietą principas turėtų būti įgyvendinamas nuosekliai. Svarbiausias kriterijus yra fizinė galutinių klientų buvimo vieta; 2) Turto veiksnys turėtų apimti visą materialųjį turtą ir intelektinės nuosavybės teises, prisidedančias prie gamybos proceso; 3) Darbo jėgos veiksmui reikia suderintos, bet plačios darbuotojo apibrėžties. Pasikliaujant nesuderinta nacionaline darbo teise problemos išspręsti negalima. Galimas sprendimas būtų išskirti tikruosius nepriklausomus darbuotojus (Europos Komisijos oficialus internetinis puslapis 2, 2023). Darbo autorius sutinka su šiuose pateiktuose atsiliepimuose išsakytais pasiūlymais. Pastebėtina, kad labiausiai akcentuojamas bazės paskirstymo formulės tobulinimas. Kaip jau darbe minėta, paskirstymo formulė nuo pat BKPMB iniciatyvos pradžios buvo viena pagrindinių

nesutarimų sričių. Kolkas dar neaišku, kokį reguliavimą suformuluos Komisija, tačiau galima prognozuoti, kad būtent dėl paskirstymo mechanizmo formuluotės priklausys BEFIT iniciatyvos priėmimo sėkmė.

Kalbant apie perspektyvas, būsimos B(K)PMB iniciatyvos priėmimas, kaip jau aptarta darbe, praeityje priklausė nuo ekonominės ES situacijos, direktyvų projektų sudėtingumo ir valstybių narių politinių motyvų. Panašu, kad artimiausiu laiku niekas neturėtų keistis ir šie faktoriai liks esminiais sprendžiant pelno mokesčio harmonizavimo klausimą. Atsižvelgiant į finansinius ir politinius iššūkius, su kuriais tenka susidurti Europai nuo 2020 m., sunku tikėti, kad valstybės narės pasirinks, kaip buvo nagrinėta darbo 2.3 dalyje, ne visiems naudingą poveikį reiškiančius pokyčius apmokestinimo teisių dalybose. Norint pašalinti šį aspektą, Komisijai reikėtų apsvarstyti ir paieškoti kompensacinių mechanizmų valstybėms narėms, kurių pelno mokesčio bazė trauktųsi. Perspektyvos harmonizuojant pelno mokesčio sritį priklausys ir nuo to, koks ateityje bus taikomas sprendimų apmokestinimo srityje priėmimo mechanizmas. Perėjimas prie kvalifikuotos daugumos balsavimo harmonizacijai suteiktų daugiau vilčių. Svarbu neužmiršti, kad iniciatyvos sėkmė priklausys ir nuo tolimesnės ekonominio valstybių narių vystymosi spartos.

Tačiau reikėtų neužmiršti, kad konkretus įdirbis ruošiant Sąjungai tinkamą B(K)PMB projektą siekia nuo 1988 m. Per šį laikotarpį ES neatsisakė šios idėjos, nes ji turi potencialo pašalinti vidinės rinkos kliūtis, į žemyną pritraukti investicijų, skatinti tarpvalstybinę ekonominę veiklą ir kitus teigiamus bei ES svarbius procesus. BEFIT projekto ruošimas tik parodo, kad Komisija ir kitos ES institucijos atsižvelgia į pasiūlymus ir kritiką, ieško būdų koreguoti pasiūlymą, kad jis būtų valstybių narių priimtinas ir priimtas. Prognozuotina, kad anksčiau ar vėliau kompromisas dėl bendros pelno mokesčio bazės Europos Sąjungoje bus rastas, tačiau artimiausiu metu iniciatyva turėtų susidurti su tomis pačiomis kliūtimis, kurios ją stabdė seniau.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Bendra pelno mokesčio bazė yra ES valstybėms narėms skirtas vienas mokesčių bazės apskaičiavimo taisyklių rinkinys. BPMB harmonizavimo teisinis pagrindas numatytas SESV 115 str., kadangi iniciatyva yra skirta šalinti vidaus rinkai trukdančius nacionalinių mokesčių įstatymų skirtumus. Harmonizuoti pelno mokesčio bazę bandoma nuo 1962 m., o BPMB ir BKPMB direktyvų projektai buvo paruošti 1988, 2011 ir 2016 metais. B(K)PMB iniciatyvos nepriėmimą ES lėmė nuolatiniai valstybių narių prieštaravimai, reguliavimo sudėtingumas bei ekonominė ir finansinė krizė.
2. BPMB pasiūlyme skolinto ir nuosavo kapitalo finansavimo asimetrijos problemai spręsti numatytas AISL mechanizmas. Siekiama remti ekonomikos inovacijas, todėl numatyta itin didelis MTTP atskaitymas, tačiau jų veiksmingumas priklauso nuo valstybių narių nacionalinės politikos inovacijų srityje. Griežtomis nuostolių užskaitos taisyklėmis neutralizuota nuostolingos prekybos rizika. Pagal BKPMB sistemą, ilgo ir vidutinio naudojimo laiko turtas turi būti nenudėvimas atskirai, o trumpo naudojimo laiko turtas turi būti grupuojamas nudėvėjimo tikslais.
3. Komisija siūlo visišką, o ne proporcingą BPMB konsolidavimą. BKPMB mechanizmas leidžia taikyti tarpvalstybinį nuostolių užskaitą. BKPMB paskirstymo mechanizmas grindžiamas trimis vienodo svorio veiksniais: darbo jėga, turtu ir pardavimais pagal paskirties vietą. Paskirstymo formulė sukėlė daugiausia nesutarimų, o skirtingų veiksmų naudojimas palankus didžiosioms valstybėms narėms, todėl formulė turėtų būti koreguojama. BKPMB taisyklėse pasiūlytos išsamios administravimo nuostatos.
4. Dėl B(K)PMB direktyvų įgyvendinimo pelno mokesčio bazė didėtų didžiosiose ES valstybėse narėse, o mažosiose trauktųsi. Pelno mokesčio bazė labiausiai trauktųsi pelno perkėlimo centrais laikomose valstybėse. Teigiamą poveikį mokesčio bazėms darytų tik BPMB įgyvendinimas kartu su bazės konsolidavimu. BKPMB poveikis pelno mokesčio bazei priklauso ir nuo valstybių narių ekonominio išsivystymo. BPMB ir BKPMB reguliavimas eliminuoja daugelį mokesčių konkurenciją skatinančių priemonių. Tačiau BKPMB pelno mokesčio paskirstymo formulė teoriškai gali būti naudojama valstybių narių, kuriant palankesnius mokesčius režimus, kurie skatintų įmones perkelti formulės veiksmus į jų jurisdikcijas.
5. Aiškiausias kelias pasiekti kompromisą dėl B(K)PMB iniciatyvos yra apmokestinimo srityje priimamiems sprendimams taikoma specialią teisėkūros procedūrą, kai balsuojama vieningai, pakeisti kvalifikuota balsų dauguma. Vienbalsio balsavimo galima išvengti pritaikius SESV 116 str., tačiau tai susilauktų ypatingo politinio

pasipriešinimo. B(K)PMB iniciatyvą gali būti bandoma įgyvendinti taikant glaudesnio bendradarbiavimo tarp valstybių narių nuostatas. Tai turėtų teigiamą įtaką iniciatyvos vystymuisi, tačiau nebūtų pasiekti iniciatyvos pirminiai tikslai ir prognozuotas poveikis. Siekiant kompromiso būtina paruošti netenkamos pelno mokesčio bazės kompensacinius mechanizmus. BEFIT projekto sėkmė priklausys nuo naujojo paskirstymo formulės mechanizmo. Dėl ES institucijų pasiryžimo, pasirinktos politinės krypties bei sukauptos patirties ateityje B(K)PMB iniciatyva bus įgyvendinta, tačiau artimiausiu metu tam trukdys nepasikeitusios kliūtys.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės norminiai aktai:

1. Europos Sąjungos sutarties suvestinė redakcija (2012). Oficialusis leidinys. OL C 326/13
2. Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija (2016). Oficialusis leidinys. OL C 202.
3. Europos Komisijos pasiūlymas Tarybos direktyvai dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB), KOM(2011) 121 galutinis. 2011/0058 (CNS).
4. Europos Komisijos pasiūlymas Tarybos direktyvai dėl bendros pelno mokesčio bazės (BPMB). COM(2016) 685 final. 2016/0337 (CNS).
5. Europos Komisijos pasiūlymas Tarybos direktyvai dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB). COM(2016) 683 final. 2016/0336 (CNS).
6. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Vilnius: Valstybės žinios, 2001.

Specialioji literatūra:

1. Buškevičiūtė E (2005). *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija.
2. Chelyadina, I. (2019). Harmonization of Corporate Tax Base in the EU: An Idea Whose Time Has Come? *Bruges Political Research Papers*, 76/2019, p. 1-44 [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.coleurope.eu/sites/default/files/research-paper/wp76_chelyadina_0.pdf [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d].
3. d'Andria, D., Pontikakis, D. and Skonieczna, A. (2017). *Towards a European R&D Incentive? An assessment of R&D Provisions under a Common Corporate Tax Base*. Taxation Papers. ISSN 1725-7565 (PDF). Luxembourg: Publications Office of the European Union. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2017-08/kpac17069enn_final.pdf [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d].
4. Grilli, S. (2017). Allowance for Growth and Investment. In: Weber, D., van de Streek, J. (eds) (2017). *The EU Common Consolidated Corporate Tax Base – Critical Analysis*, Wolters Kluwer International, 2017, 31-48. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://books.google.lt/books?id=so2WDwAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=lt&source=gbs_atb#v=onepage&q&f=false [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d].
5. HJI Panayi, C (2021). *European Union Corporate Tax Law*. Second edition. Cambridge University Press. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą:

<https://www.cambridge.org/core/books/european-union-corporate-tax-law/1021A9FF1D5C0B9706B4207AF3A869D0> [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d].

6. Lukas, M. (2013). *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01 S), Vilniaus universitetas. Vilnius.
7. Medelienė, A. ir Sudavičius, B. (2011). *Mokesčių teisė*. Vadovėlis. Vilnius: VĮ Registrų Centras.
8. Russo, R (2017). Principles and Characteristic of CCTB. In: Weber, D., van de Streek, J. (eds) (2017). *The EU Common Consolidated Corporate Tax Base – Critical Analysis*, Wolters Kluwer International, 2017, 11-16. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą:
https://books.google.lt/books?id=so2WDwAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=lt&source=gbs_atb#v=onepage&q&f=false [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d].
9. Steponavičienė, I. (2022). *Įmonių grupėms ir jų kontroliuojančiosioms įmonėms taikomos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės Lietuvoje ir teisinio tikrumo principas: sisteminio reguliavimo iššūkiai*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (S 001), Mykolo Romerio universitetas, Vilnius.
10. Vermeulen, H. (2017). Depreciation Rules and Roll-Over Relief under the Proposed CCTB Directive. In: Weber, D., van de Streek, J. (eds) (2017). *The EU Common Consolidated Corporate Tax Base – Critical Analysis*, Wolters Kluwer International, 2017, 17-29. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą:
https://books.google.lt/books?id=so2WDwAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=lt&source=gbs_atb#v=onepage&q&f=false [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d].
11. Wattel, J. P., Marres O. and Vermeulen, H. (2019). *European Tax Law, Volume 1 general topics and direct taxation*. 7th ed. Nyderlandai: Kluwer Law International.

Kita literatūra:

1. Centre for European Economic Research GmbH (ZEW) (2019). *The Impact of the CCTB on the Effective Tax Burden of Corporations: results from the Tax Analyzer Model*. Taxation Papers. ISSN 1725-7565 (PDF). Luxembourg: Publications Office of the European Union. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą:
https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2019-03/taxation_paper_75.pdf [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].

2. Cobham, A. et al. (2021). *An evaluation of the effects of the European Commission's proposals for the Common Consolidated Corporate Tax Base*. TRANSNATIONAL CORPORATIONS Volume 28, 2021, Nr. 1. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://unctad.org/system/files/non-official-document/diaeia2021d1a2_en.pdf [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].
3. Commission of the European Communities (2001). *Company Taxation in the Internal Market*, SEC (2001) 1681. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/company_tax_study_en.pdf [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].
4. ES teisės aktų santraukos. Romos sutartis (2017). [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=LEGISSUM:xy0023> [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].
5. Europos Komisijos leidinys (2015). *The European Union explained: Taxation*. Luxembourg: Publications Office of the European Union. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/taxation_internal_market_en.pdf [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].
6. Europos Komisijos pranešimas spaudai (2011). *Europos įmonių pelno mokesčio bazė – kad užsiimti verslu būtų lengviau ir pigiau*. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/IP_11_319 [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].
7. Europos Komisija (2007). Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) *CCCTB: possible elements of the sharing mechanism*. Working document. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/ccctbwp060_en.pdf [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].
8. Europos Komisija (2022). *Kvietimas teikti informaciją dėl poveikio vertinimo*. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: [„Verslas Europoje. Pajamų apmokestinimo sistema“ \(BEFIT\) \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/economy_finance/presscorner/detail/lt/IP_22_319) [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].
9. Europos Komisija (2023). *European Economic Forecast. Winter*. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://economy-finance.ec.europa.eu/system/files/2023-02/ip194_en_1.pdf [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].

10. Europos Komisijos oficialus internetinis puslapis 1 (2023). [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: [Atsiliepimą pateikė: WU Transfer Pricing Center \(europa.eu\)](#) [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].
11. Europos Komisijos oficialus internetinis puslapis 2, (2023). [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: [Atsiliepimą pateikė: Erasmus University Rotterdam \(europa.eu\)](#) [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].
12. Europos Parlamento oficialus interneto puslapis (2022). *Tiesioginiai mokesčiai. Asmenų ir įmonių apmokestinimas*. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/lt/sheet/80/tiesioginiai-mokesčiai.-asmenu-ir-imoniu-apmokestinimas> [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].
13. Europos Sąjungos Taryba (1999). *Report on Code of Conduct (Business Taxation)*, SN 4901/99. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/primarolo_en.pdf [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].
14. Europos Sąjungos Taryba (2022). Pranešimas spaudai: Tarptautinis apmokestinimas. Taryba susitarė dėl minimalaus didžiųjų korporacijų apmokestinimo lygio. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: [Tarptautinis apmokestinimas. Taryba susitarė dėl minimalaus didžiųjų korporacijų apmokestinimo lygio - Consilium \(europa.eu\)](#) [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].
15. Flamant, E., Godar, S. and Richard, G., (2021). *New Forms of Tax Competition in the European Union: an Empirical Investigation*.. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.taxobservatory.eu/wp-content/uploads/2021/11/EU-Tax-Observatory-Report-3-Tax-Competition-November-2021.pdf> [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].
16. KPMG (2012). *The KPMG Guide to CCCTB*. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2012/10/ccctb-part1-v2.pdf> [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].
17. Nerudová, D., Solilová, V. (2019). The Impact of the Introduction of a CCCTB in the EU. *Intereconomics*, Volume 54, 2019 · Number 3, 160–165. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: [The Impact of the Introduction of a CCCTB in the EU - Intereconomics](#) [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].
18. Pirvu, D. (2013). Why CCCTB Disadvantages less developed Countries of the European Union. *SEA - Practical Application of Science*, Volume I, Issue 1 (1), 2013, [Interaktyvus]. Prieiga per internetą:

- https://seaopenresearch.eu/Journals/articles/SPAS_1_39.pdf [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].
12. Van den Tempel, A. J. (1970), *Corporation Tax and Individual Income Tax in the European Communities, Commission Studies, Competition – Approximation of Legislation Series no. 15*, Briuselis, [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://aei.pitt.edu/40293/1/A4688.pdf> [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d].
 13. Vernerio grupė (1970). *Report to the Council and the Commission on the realization by stages of economic and monetary union in the Community*. Liuksemburgas. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/pages/publication6142_en.pdf [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d].
 19. 2001 m. spalio 23 d. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee: *Towards an Internal Market without tax obstacles, A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities*. COM(2001). [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:en:PDF> [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].
 20. 2006 m. balandžio 5 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui bei Europos Ekonomikos ir Socialinių reikalų komitetui *Bendrijos Lisabonos programos įgyvendinimas: Pažanga ir tolesni žingsniai bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB) link*, KOM(2006) 157 galutinis. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52006DC0157&from=GA> [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].
 21. 2015 m. birželio 17 d. Komisijos komunikatas Europos Parlamentui ir Tarybai *Teisinga ir veiksminga pelno mokesčio sistema Europos Sąjungoje. 5 pagrindinės veiklos sritys*. COM(2015) 302 final. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:5e1fd1b0-15b7-11e5-a342-01aa75ed71a1.0009.02/DOC_1&format=PDF; [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].
 22. 2019 m. sausio 15 d. Komisijos Komunikatas Europos Parlamentui, Europos Vadovų Tarybai ir Tarybai *Siekiant veiksmingesnio ir demokratiškesnio ES mokesčių politikos sprendimų priėmimo*. COM(2019) 8 final. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal->

[content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019DC0008&from=en](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019DC0008&from=en) [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].

23. 2021 m. gegužės 18 d. Komisijos Komunikatas Europos Parlamentui ir Tarybai *21-ojo amžiaus verslo apmokestinimas*. COM(2021) 251 final, [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021DC0251&from=LT> [žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.].

SANTRAUKA

Pelno mokesčio bazė: ar įmanomas kompromisas dėl bendros pelno mokesčio bazės ES

Paulius Lauraitis

Magistro darbe analizuojama bendros pelno mokesčio bazės iniciatyvos tema, nagrinėjant Europos Komisijos direktyvų pasiūlymus, kitus teisės aktus, komunikatus, mokslininkų išvadas, atliktus poveikio vertinimo tyrimus. Šis darbas koncentruotas į Europos Sąjungos mastu siūlomos bendros ir bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės reguliavimo aspektus, istorinę raidą, poveikius pelno mokesčio bazėms ir mokesčių konkurencijai. Darbe ieškoma priemonių pasiekti kompromisą tarp Europos Sąjungos valstybių narių dėl šios iniciatyvos patvirtinimo.

Darbe nagrinėjama pelno mokesčio bazės harmonizavimo teisinis pagrindas, buvę pasiūlymai, raida ir jos strigimo priežastis. Analizuojamas Komisijos pasiūlytų direktyvų reguliavimas, kuris turėtų būti perkeltas ir į ateityje laukiančius pasiūlymus. Išskirtinai analizuojama taikymo sritį, principus, mokesčio bazės apskaičiavimą, augimo ir investicijų skatinimo lengvatą, MTTP išlaidų atskaitymą, nuostolių užskaitą, ilgalaikio turto nusidėvėjimą ir esminius pelno mokesčio bazės konsolidavimo aspektus. Aptariamas Komisijos ruošiamas direktyvos projektas „Verslas Europoje: Pajamų apmokestinimo sistema“ (BEFIT), kuris turėtų tapti BKPMB iniciatyvos pratęsimu. Darbe bandoma prognozuoti bendros pelno mokesčio iniciatyvos perspektyvas.

SUMMARY

Corporate Tax Base: Is a Compromise Possible on a Common Corporate Tax Base in the EU

Paulius Lauraitis

This master thesis provides analysis of the topic of the common corporate tax base initiative by examining the European Commission's proposals for directives, other legislation, communications, scholarly findings and impact assessment studies. The thesis focuses on the regulatory aspects of the proposed common and consolidated corporate tax base at the European Union level, its historical development, its impact on corporate tax bases and tax competition. It seeks to find a means of reaching a compromise between the Member States of the European Union on the adoption of this initiative.

The thesis analyzes the legal basis for the harmonization of the corporate tax base, past proposals, developments and the reasons for its stagnation. It analyses the regulation of the directives proposed by the Commission, which should be carried over into future proposals. The scope, principles, calculation of the tax base, the growth and investment incentive allowance, the deduction of R&D expenses, loss relief, depreciation of fixed assets and the key aspects of consolidation of the corporate tax base are examined in detail. The Commission's forthcoming draft directive "Business in Europe: A Framework for Income Taxation" (BEFIT), which is intended to be a continuation of the CCCTB initiative, is discussed. The paper attempts to forecast the prospects for a common corporate tax initiative.