

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Igno Nemanio,
V kurso, Finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studento

Magistro darbas
ES Bendros pelno mokesčio bazės koncepcija
EU Common corporate tax base conception

Vadovas: lekt. dr. Povilas Gruodis
Recenzentė: lekt. dr. Agnė Petkevičiūtė

Vilnius
2021

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame magistro darbe pateikiamas kompleksinis ambicingiausios Komisijos iniciatyvos pelno apmokestinimo srityje – ES BPMB – tyrimas, apimantis šios iniciatyvos praeitį, dabartį ir ateitį. Darbe nagrinėjami pagrindiniai ES BPMB koncepciją formuojantys veiksniai, apibendrinama šios iniciatyvos istorinė raida, analizuojami svarbiausi Komisijos siūlomos ES BPMB koncepcijos elementai, identifikuojami trūkumai, įvertinamas galimas poveikis ir ES BPMB perspektyvos.

Pagrindiniai žodžiai: B(K)PMB, vidaus rinka, įmonių pelno apmokestinimas, mokesčių harmonizavimas, pelno mokesčio bazė, konsolidavimas, paskirstymo formulė.

This master 's thesis provides a comprehensive study of the Commission's most ambitious initiative in the field of corporate taxation – the EU CCTB – covering the past, present and future of this initiative. The paper examines the main factors shaping the EU CCTB concept, summarizes the historical development of this initiative, analyzes the most important elements of the Commission's proposed EU CCTB conception, identifies its weaknesses, assesses the potencial impact and the perspectives of the EU CCTB.

Key words: C(C)CTB, internal market, corporate taxation, tax harmonization, corporate income tax base, consolidation, apportionment formula.

TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS.....	2
ĮVADAS	3
1. ES BPMB KONCEPCIJOS PAIEŠKOS.....	7
1.1 ES BPMB koncepcija: tarp ES kompetencijos ir valstybių narių suvereniteto.....	7
1.2 ES BPMB koncepcijos paieškų užuomazgos ir pirmieji pasiūlymai	13
1.3 Pelno apmokestinimo problematika vidaus rinkoje	22
2. 2016 M. B(K)PMB KONCEPCIJA.....	30
2.1 2016 m. B(K)PMB įgyvendinimas dviem etapais.....	30
2.2 2016 m. B(K)PMB taikymo sritis	33
2.3 Pirmasis 2016 m. B(K)PMB įgyvendinimo etapas – 2016 m. BPMB.....	37
2.3.1 Pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklės ir laikinas nuostolių atskaitymas	38
2.3.2 Mokslinių tyrimų ir technologinės plėtros bei augimo ir investicijų skatinimas	42
2.3.3 Kovos su piktnaudžiavimu taisyklės	46
2.4 Antrasis 2016 m. B(K)PMB įgyvendinimo etapas – 2016 m. BKPMB.....	52
2.4.1 Konsolidavimas	52
2.4.2 Paskirstymo formulė.....	55
2.4.3 Pelno mokesčio administravimas ir ginčų sprendimo tvarka	61
3. ES BPMB KONCEPCIJOS PERSPEKTYVOS IR GALIMI POKYČIAI.....	64
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	71
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	74
SANTRAUKA.....	88
SUMMARY	89

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

BPMB	–	Bendra pelno mokesčio bazė
BKPMB	–	Bendra konsoliduota pelno mokesčio bazė
B(K)PMB	–	kartu BPMB ir BKPMB
EBPO		Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija
ES	–	Europos Sąjunga, įskaitant jos pirmtakę Europos Ekonominę Bendriją
ES Sutartis	–	ES sutartis su visomis jos redakcijomis
ESTT	–	ES Teisingumo Teismas
Komisija	–	Europos Komisija
ATAD	–	Tarybos 2016-07-12 direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės su visoms jos redakcijomis
SESV	–	Sutartis dėl ES veikimo su visomis jos redakcijomis
Taryba	–	ES Taryba
tarpvaldstybinė	–	Veikla (verslas) vykdoma daugiau nei vienoje valstybėje narėje
TAS / TFAS	–	Tarptautiniai apskaitos standartai / Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai
valstybė(s) narė(s)	–	Bet kuri ES priklausanti valstybė arba visos ES priklausančios valstybės kartu
vidaus rinka	–	rinka, kurioje užtikrinamas laisvas prekių, paslaugų, kapitalo ir asmenų judėjimas
2011 m. BKPMB	–	Komisijos 2011-03-16 pasiūlymas Tarybos direktyvai dėl BKPMB
2016 m. BPMB	–	Komisijos 2016-10-25 pasiūlymas Tarybos direktyvai dėl BPMB
2016 m. BKPMB	–	Komisijos 2016-10-25 pasiūlymas Tarybos direktyvai dėl BKPMB
2016 m. B(K)PMB	–	Kartu 2016 m. BPMB ir 2016 m. BKPMB

ĮVADAS

Temos aktualumas. Bene svarbiausias ES tikslas – sukurti sklandžiai veikiančią vidaus rinką, tačiau pasiekti šio tikslo ES nepavyksta iki šiol. Dažnai įvardijama, kad viena to priežasčių – nepakankamas valstybių narių veiksmų koordinavimas įmonių pelno apmokestinimo srityje. Iš tiesų, pelno apmokestinimo režimų skirtumai valstybėse narėse jau kelis dešimtmečius laikomi problema vidaus rinkoje, tačiau Komisija siūlo priemonę, galinčią užtikrinti sklandų vidaus rinkos veikimą pelno mokesčio atžvilgiu – ES BPMB (Komisija, 2015, p. 1-15; Komisija, 2019a, p. 1-16).

ES BPMB kardinaliai pakeistų pelno apmokestinimo tvarką vidaus rinkoje, todėl ne vienas teisės mokslo atstovas ES BPMB projektą įvardina ambicingiausia istorijoje Komisijos iniciatyva įmonių pelno apmokestinimo srityje (Pirvu, 2012, p. 5; Panayi, 2013, p. 13; Streek, 2016, p. 2; Nerudova, Solilova, 2018, p. 4; Roggeman *et al.*, 2019, p. 2). Pokyčiai, kuriuos įneštų ES BPMB, turėtų tiesioginį poveikį tiek įmonėms, veikiančioms ar ketinančioms veikti ES, tiek valstybėms narėms. Pažymėtina, kad ekonomiškai silpnesnės valstybės, įskaitant ir Lietuvą, konkurencinėje kovoje dėl investicijų dažnai naudojasi teise iš esmės savarankiškai nustatyti pelno apmokestinimo režimą. ES BPMB tokią teisę apribotų, todėl ES BPMB taikymas, siekiant išsaugoti turimas pozicijas konkurencinėje kovoje, tokiose valstybėse gali paskatinti permainas mokesčių politikoje, pavyzdžiui, pelno mokesčio tarifo mažinimą, taip pat ir permainas kitų mokesčių atžvilgiu.

Nors iki šiol Komisijos pasiūlyti direktyvų projektai, kuriais buvo siekiami įtvirtinti ES BPMB, nesulaukė pakankamo valstybių narių palaikymo¹, ES BPMB ir toliau lieka vienu iš svarbiausių Komisijos prioritetų mokesčių srityje. Komisijos pirmininkė U. fon der Leyen 2019 m., tuo metu kandidatuodama į pirmininkės postą, pristatė savo ES viziją, kurioje dėmesys *inter alia* buvo skiriamas ES BPMB. Pirmininkė pažymėjo „ES BPMB <...> yra ilgalaikis Europos Parlamento² projektas ir aš kausiuosi, kad jis taptų realybe“ (Leyen, 2019, p. 12). Panašią poziciją per Europos Parlamento svarstymą išsakė ir naujasis ES ekonomikos komisaras P. Gentiloni, pasak jo „tai [ES BPMB – aut. past.] absoliutus prioritetas, nes mes nebegalime leisti tęstis šiai [mokestiniai – aut. past.] konkurencijai tarp valstybių

¹ Taryba savo oficialios pozicijos dėl naujausios Komisijos siūlomos ES BPMB koncepcijos – 2016 m. B(K)PMB – nepateikė iki šiol, tačiau praktiškai nėra abejonių, kad Komisijos pasiūlymas dėl 2016 m. B(K)PMB nebus priimtas ir ateityje (bent jau be tam tikrų pakeitimų).

² Autoriaus nuomone, ES BPMB projektą reikėtų priskirti Komisijai. Nepaisant to, nurodyta citata atspindi U. fon der Leyen poziciją ES BPMB atžvilgiu.

narių“ (Europos Parlamentas, 2019, p. 27). Atitinkamai, ES BPMB projektas buvo ir yra įtrauktas į naujosios Komisijos planus – 2020 m. ir 2021 m. darbo programas (Komisija, 2020a, p. 18; Komisija 2020b, p. 19). Be to, dabar į ES BPMB taip pat žiūrima ir kaip į potencialų ES biudžeto pajamų šaltinį, kuriuo *inter alia* būtų galima finansuoti ES atsaką į koronaviruso sukeltos pandemijos ekonomines pasekmes – „NextGenerationEU“ programą³ (Komisija, 2020c, p. 2).

Taigi, iš esmės nekyla abejonių, kad ES BPMB koncepcijos paieškos bus tęsiamos, todėl aktualu išanalizuoti, kokie veiksniai formuoja ES BPMB koncepciją, kokie yra esminiai ES BPMB elementai, kaip ES BPMB paveiktų pelno apmokestinimą ES, kokie pakeitimai, lyginant su pirmtakėmis, turėtų būti numatyti atnaujintoje ES BPMB ir ar apskritai kokių nors pakeitimų reikia. Atsakymai į šiuos klausimus leis ne tik kompleksiškai įvertinti ES BPMB, bet ir projektuoti šios iniciatyvos tolimesnę raidą.

Darbo tikslas. Apibūdinti Komisijos siūlomą ES BPMB koncepciją ir esminius jos elementus bei nustatyti ir įvertinti ES BPMB taikymo poveikį, trūkumus ir galimus pakeitimus ateityje.

Darbo uždaviniai. Šio magistro darbo tikslui pasiekti keliami tokie uždaviniai:

- i) apibrėžti, kas yra ES BPMB;
- ii) nustatyti, kodėl yra ieškoma ES BPMB koncepcijos ir kokie yra pagrindiniai ES BPMB koncepciją formuojantys veiksniai;
- iii) apibendrinti ir įvertinti svarbiausias Komisijos siūlomos ES BPMB koncepcijos taisykles;
- iv) nustatyti ir įvertinti pagrindinius pokyčius, kuriuos pelno apmokestinimo srityje įneštų Komisijos siūlomos ES BPMB koncepcijos taikymas;
- v) nustatyti pagrindinius Komisijos siūlomos ES BPMB koncepcijos trūkumus;
- vi) įvertinti Komisijos siūlomos ES BPMB koncepcijos perspektyvas.

Darbo objektas. Magistro darbe bus tiriama Komisijos siūloma ES BPMB koncepcija. Siekiant į ES BPMB pažiūrėti kompleksiškai, pirmoje darbo dalyje nagrinėjami pagrindiniai ES BPMB koncepciją formuojantys veiksniai. Šie veiksniai leidžia tiksliau įvertinti Komisijos ES BPMB koncepcijos paieškų darbo rezultatus. Antroje darbo dalyje nagrinėjamas Komisijos siūlomas naujausias ES BPMB koncepcijos modelis – 2016 m. B(K)PMB, t. y.

³ Tiksliau padengti skolas, kurios atsivers dėl „NextGenerationEU“ programos. Ši programa yra ES ekonomikos gaivinimo (nuo koronaviruso sukeltos pandemijos pasekmių) priemonė, kurios finansinis pajėgumas – 750 mlrd. eurų.

2016 m. BPMB ir 2016 m. BKPMB direktyvų projektai. Pažymėtina, kad 2016 m. B(K)PMB pateikia detalias jos taikymo, pelno mokesčio bazės apskaičiavimo, konsolidavimo, paskirstymo ir kitas taisykles, tačiau, atsižvelgiant į šio darbo apimtį, tikslą ir uždavinius, šiame darbe bus analizuojami ir vertinami tik pagrindiniai šių taisyklių aspektai, kurie, autoriaus nuomone, atspindi ES BPMB esmę. Trečioje darbo dalyje bus siekiama atsakyti į klausimus, kokių pokyčių būtų galima tikėtis atnaujintoje ES BPMB koncepcijoje, ar apskritai pokyčiai yra reikalingi. Autoriaus vertinimu, darbe pasirinkti nagrinėti aspektai leidžia į ES BPMB koncepciją pažiūrėti kompleksiskai ir įgyvendinti darbe išsikeltą tikslą ir uždavinius.

Tyrimo metodai. Magistro darbe naudojami teisės moksle įprasti tyrimo metodai: *analizės*, naudojamas suskaidant ES BPMB koncepciją į atskirus elementus, kurie yra nagrinėjami darbe; *aprašomasis*, naudojamas susisteminant ir aprašant ES BPMB siūlomas įtvirtinti taisykles; *istorinis*, naudojamas atskleidžiant ES BPMB koncepcijos paieškų ištakas ir pelno apmokestinimo ES vidaus rinkoje problematiką; *lingvistinis*, naudojamas apibrėžiant kertines nagrinėjamos temos sąvokas; *lyginamasis*, naudojamas identifikuojant 2011 m. BKPMB direktyvos projekto ir 2016 m. B(K)PMB direktyvų projektų panašumus ir skirtumus, atskleidžiant skirtingas doktrinos pozicijas į ES BPMB, jos elementus; *sisteminės analizės*, naudojamas atskleidžiant ES BPMB koncepciją formuojančių veiksnių reikšmę, vertinant ES BPMB ir jos elementų poveikį pelno apmokestinimo sąlygoms vidaus rinkoje bei identifikuojant ES BPMB trūkumus; *teleologinis*, naudojamas atskleidžiant ir vertinant Komisijos tikslus, kuriuos tikimasi pasiekti su ES BPMB.

Darbo originalumas. ES BPMB iniciatyva nuo pat pradžių atsidūrė „po padidinamuoju stiklu“. Komisijos atliekami darbai sulaukė didelio dėmesio iš ekonomikos ekspertų M. P. Devereux ir C. Fuest, tačiau jų dėmesys buvo koncentruojamas į galimo ekonominio ES BPMB poveikio vertinimą, o pati koncepcija apibūdinama tik bendrais bruožais. Nemažesnio dėmesio susilaukė ir Komisijos darbų rezultatai, t. y. minėti direktyvų projektai. Tačiau, įprastai mokslininkų darbuose analizuojami atskiri ES BPMB koncepcijos elementai, pavyzdžiui, D. Nerudova savo darbuose analizavo konsolidavimą, S-C. Chen – paskirstymo formulę. Platesnę 2011 m. BKPMB direktyvos projekto analizę pateikia C. Panayi 2013 m. knygoje „European Union Corporate Tax Law“. 2016 B(K)PMB direktyvų apžvalgą galima rasti B. J. M Terra ir P. J. Wattel 2018 m. septintajame knygos „European Tax Law“ leidime. Kritiškas požiūris į 2016 B(K)PMB pateikiamas D. Weber ir J. Streek, 2017 m. knygoje „The EU Common Consolidated Corporate Tax Base: Critical Analysis“.

Lietuvos teisės mokslininkų tarpe ši tema buvo tyrinėjama tik siaurame kontekste: M. Lukas 2013 m. daktaro disertacijoje „Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui“ vertino ES BPMB konkurencijos mokesčiais kontekste, o M. Endrijaitis 2015 m. daktaro disertacijoje „Finansinės apskaitos standartų taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu“ vertino ES BPMB finansinės apskaitos standartų taikymo pelno apmokestinimui kontekste. Per pastaruosius 5 m. magistro darbuose ši tema taip pat plačiai nebuvo nagrinėjama: studentų darbuose apsiribojama koncentruota ES BPMB projekto apžvalga (E. Augūnas „Pelno mokesčio harmonizavimas ES teisėje ir perspektyvos“, I. Vereniūtė „Anti – BEPS priemonės Europos Sąjungoje“, M. Petkevičiūtė „Juridinių asmenų apmokestinimo modeliai“) arba vieno ES BPMB elemento analize (T. Diuba „Tiesioginių mokesčių reglamentavimas ES *acquis*“).

Autoriaus vertinimu, šis magistro darbas išsiskiria tuo, kad jame pateikiamas kompleksinis ES BPMB koncepcijos tyrimas, apimantis ES BPMB praeitį, dabartį ir ateitį.

Svarbiausi šaltiniai. Kadangi Komisija yra ES BPMB projekto iniciatorė ir rengėja, darbe didžiausias dėmesys skiriamas įvairių Komisijos dokumentų (komunikatų, darbo dokumentų, pasiūlymų ir kt.) analizei. Svarbiausi Komisijos darbai ir apskritai šio darbo šaltiniai – 2016 m. B(K)PMB direktyvų projektai (Komisija, 2016a; Komisija, 2016b), esantys daugiau nei 15 m. trukusių ES BPMB koncepcijos paieškų rezultatas, bei projektus lydintis kitas Komisijos dokumentas – 2016 m. B(K)PMB poveikio vertinimas (Komisija, 2016c). Atsižvelgiant į svarbiausius šaltinius, darbe daugiausiai remiamasi autoriais, kurie nagrinėjo būtent 2016 m. B(K)PMB, pavyzdžiui, J. Streek, D. Nerudova, Ch. Spengel, S-C. Chen. Iliustruojant pelno apmokestinimo problematiką vidaus rinkoje, darbe remiamasi dabartines pelno apmokestinimo tendencijas analizuojančių autorių darbais, pavyzdžiui, L. V. Faulhaber 2018 m. straipsniu „The Trouble with Tax Competition: From Practice to Theory“. Autoriaus kritiškam požiūriui į ES BPMB įtakos turėjo D. Weber ir J. Streek, 2017 m. knygoje „The EU Common Consolidated Corporate Tax Base: Critical Analysis“ pateikiami pastebėjimai bei M. F. de Wilde darbai. Vertinant galimus pokyčius ES BPMB, autorius rėmėsi Europos Parlamento pasiūlymais, pateiktais rezoliucijoje dėl 2016 m. B(K)PMB. Pažymėtina, kad autorius, analizuodamas 2016 m. B(K)PMB, taip pat rėmėsi ir autorių darbais, kuriuose buvo vertinamas 2011 m. B(K)PMB direktyvos projektas, tačiau tokiais darbais remiamasi tik tų ES BPMB aspektų, kurie 2016 m. B(K)PMB ir 2011 m. B(K)PMB sutampa, atžvilgiu (pavyzdžiui, C. Panayi 2013 m. knyga „European Union Corporate Tax Law“).

1. ES BPMB KONCEPCIJOS PAIEŠKOS

Pirmoje šio darbo dalyje bus apibrėžiama, kas plačiąja prasme yra ES BPMB, ir analizuojami pagrindiniai ES BPMB koncepciją formuojantys veiksniai. Tiek, kiek šio darbo atžvilgiu yra tikslinga, šioje dalyje nagrinėjama: *pirmajame skyriuje*, ES kompetencijos ir valstybių narių suvereniteto mokesčių srityje santykis; *antrajame skyriuje*, ES BPMB koncepcijos raida; *trečiajame skyriuje*, pelno apmokestinimo ES vidaus rinkoje problemos.

1.1 ES BPMB koncepcija: tarp ES kompetencijos ir valstybių narių suvereniteto

Plačiąja prasme ES BPMB yra (būtų) vienas bendras ir visose valstybėse narėse taikomas pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklių rinkinys (atkreiptinas dėmesys, kad pelno mokesčio tarifas į šias taisykles nepatenka). Pažymėtina, kad teisinėje literatūroje pelno mokesčio bazė įprastai⁴ apibrėžiama kaip pinigų suma, gaunama iš įmonės pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas ir atskaitomas išlaidas. Šia formule gaunamas rezultatas iš esmės yra įmonės apmokestinamasis pelnas (Rohatgi, 2007, p. 233; Bružauskas, Stončiuvienė, 2012, p. 30; Pistone *et al.*, 2019, p. 33). Apskaičiuotai pelno mokesčio bazei (apmokestinamajam pelniui) pritaikius pelno mokesčio tarifą, gaunamas mokėtinas pelno mokesčio dydis. Plečiant ar siaurinant pelno mokesčio bazę, kitaip tariant, keičiant bet kurio pelno mokesčio bazės apskaičiavimo formulės elemento turinį⁵, gali pasikeisti pelno mokesčio bazės dydis ir, atitinkamai, tiek konkrečios įmonės⁶ mokėtino pelno mokesčio dydis, tiek valstybės surenkamų mokesčių pajamų iš pelno mokesčio dydis. Taigi, pelno mokesčio bazė yra vienas iš svarbiausių įmonių pelno apmokestinimo sistemos⁷ komponentų ir reikšminga valstybės mokesčių politikos dalis.

Pelno mokesčio bazės nustatymas yra valstybės prerogatyva. Ne išimtis ir ES valstybės narės – kiekviena iš jų iš esmės savarankiškai sprendžia dėl savo jurisdikcijoje taikomų pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklių, taip pat ir daugelio kitų taisyklių, susijusių su įmonių pelno apmokestinimu. Dėl šios priežasties šiuo metu ES vidaus rinkoje veikia dvidešimt

⁴ Literatūroje taip pat pažymima, kad pateikti vieną ir visiškai tikslų pelno mokesčio bazės apibrėžimą yra labai sudėtinga ar netgi neįmanoma, kadangi kiekviena valstybė kiek skirtingai pasirenka pelno mokesčio bazę apibrėžiančių elementų turinį (Devereux, Sorensen, 2006, p. 6; Mirrlees *et al.*, 2011, p. 418; Brautigam *et al.*, 2017, p. 5; Pistone *et al.*, 2019, p. 32).

⁵ Pavyzdžiui, panaikinus tam tikrą atskaitomų išlaidų rūšį, pelno mokesčio bazė yra išplečiama.

⁶ Pelno mokesčio bazės (jos elementų turinio) korekcijos nebūtinai nulemia konkrečios įmonės pelno mokesčio bazės pokyčius, pavyzdžiui, jeigu įmonė apskritai nepatiria tam tikro pobūdžio atskaitomų išlaidų, tuomet tokių išlaidų pašalinimas iš atskaitomų išlaidų sąrašo šios įmonės pelno mokesčio bazei įtakos neturės.

⁷ Šiame darbe žodžiai „sistema“ ir „režimas“ vartojami kaip sinonimai.

septyni skirtingi pelno apmokestinimo režimai. Šių režimų skirtumai yra įvairūs, pavyzdžiui, skiriasi pelno mokesčio tarifai, pelno mokesčio bazės elementų turinys, tvarkos dėl įmonių grupių nuostolių atskaitymo, dokumentų pildymo ir pateikimo tvarkos bei kt. Be to, šios taisyklės ne tik kad skiriasi, bet yra ir nuolat keičiamos. Komisija (Komisija, 2016a, p. 4-5; Komisija, 2016b, p. 4-5; Komisija, 2019a, p. 1-15) ir teisės bei ekonomikos ekspertai (Devereux, Fuest, 2010, p. 24-25; Keuschnigg *et al.*, 2014, p. 4; Aussilloux *et al.*, 2017, p. 12; Wattel *et al.*, 2018, p. 3-4) sutinka, kad skirtingos valstybių narių taikomos pelno apmokestinimo sistemos yra kliūtis sklandžiam ES vidaus rinkos veikimui. Tokia pelno apmokestinimo padėtis vidaus rinkoje sukelia neigiamas pasekmes⁸ tiek valstybėms narėms, tiek pelno mokesčio mokėtojoms – įmonėms. Visgi, būtent ES BPMB Komisijos yra įvardijama kaip priemonė, galinti šią kliūtį panaikinti ar bent sumažinti jos neigiamas pasekmes vidaus rinkai (Komisija, 2016a, p. 4-5; Komisija, 2016b, p. 4-5).

ES BPMB koncepcijos paieškos yra neatsiejamos nuo mokesčių harmonizavimo proceso. D. Nerudova⁹ šį procesą apibūdina kaip įrankį, kuriuo yra vienodinamos valstybių narių mokesstinės sistemos ir panaikinamos mokesstinės kliūtys, trukdančios sklandžiam ES vidaus rinkos veikimui (Nerudova, 2004, p. 137). Visgi, pašalinti mokesčines kliūtis ir pasiekti norimą vidaus rinkos veikimo lygį yra kur kas sunkiau, nei gali pasirodyti, kadangi ES kompetencija ir veiksmų laisvė, įgyvendinant mokesčių harmonizavimą, yra ribota.

ES veikimas *inter alia* yra paremtas kompetencijos suteikimo (angl. *conferral*) principu. Šio principo turinys atskleidžiamas ES Sutartyje, kurios 5 str. numatyta, kad ES veikia tik kompetencijų ribose, kurias, siekiant ES Sutartyje ir SESV įtvirtintų tikslų, jai suteikė valstybės narės, šiomis sutartimis nepriskirta kompetencija lieka valstybėms narėms (ES Sutarties suvestinės redakcija, 2016). Taigi, kompetencijos suteikimo principas atskiria ES ir valstybių narių kompetencijas ir, bent teoriniame lygmenyje, užkerta kelią ES ir valstybių narių kompetencijų kolizijai (Ravluševičius, 2013, p. 55). Be to, siekiant nubrėžti kiek įmanoma aiškesnes ES kompetencijų ribas, po Lisabonos sutarties¹⁰ reformų SESV buvo įtvirtintos ES kompetencijų kategorijos:

- i) išimtinė (SESV 3 str.), kuriai priklausančiose srityse (pavyzdžiui, į šią sritį patenka

⁸ Plačiau apie pelno apmokestinimo problematiką vidaus rinkoje žr. šio darbo 22-29 psl.

⁹ Pažymėtina, kad visuotinai nėra sutarta dėl tikslios ES mokesčių harmonizavimo proceso sąvokos, tačiau, autoriaus nuomone, šio magistro darbo kontekste D. Nerudovos pateiktas apibrėžimas pakankamai tiksliai atspindi šio proceso esmę.

¹⁰ Tai sutartis, pasirašyta 2007-12-13, kuria iš dalies buvo pakeista ES Sutartis ir Europos Bendrijos steigimo sutartis (pastaroji buvo pervadinta Sutartimi dėl Europos Sąjungos veikimo, t. y. SESV).

muitų sąjunga, bendroji prekybos politika) tik ES turi teisę priimti privalomus teisės aktus, o valstybės narės tą gali daryti tik ES įgaliojus arba įgyvendinant ES priimtus teisės aktus;

- ii) pasidalijamoji (SESV 4 str.), kuriai priklausančiose srityse (pavyzdžiui, į šią sritį patenka vidaus rinka, vartotojų apsauga) teisę priimti privalomus teisės aktus turi tiek ES, tiek valstybės narės, tačiau pastarosios šia teise gali naudotis tik tuomet, jeigu ES šioje srityje teisės aktų nepriima arba yra nusprendusi jų nepriimti;
- iii) papildančioji (SESV 6 str.), kuriai priklausančiose srityse (pavyzdžiui, į šią sritį patenka turizmas, švietimas) ES neturi teisės priimti valstybėms narėms privalomų teisės aktų, tačiau gali remti, koordinuoti ir papildyti valstybių narių veiksmus.

ES Sutartyje taip pat įtvirtinta, kad ES kompetencijos įgyvendinimas turi būti grindžiamas subsidiarumo ir proporcingumo principais:

- i) subsidiarumo principas (ES Sutarties 5 str.) numato, kad tose srityse, kurios nepriklauso išimtinai ES kompetencijai, ES gali imtis veiksmų tik tuomet, jeigu ES veiksmai būtų efektyvesni nei savarankiški valstybių narių veiksmai;
- ii) proporcingumo principas (ES Sutarties 5 str.) numato, kad ES neturi imtis daugiau veiksmų nei yra reikalinga siekiant ES Sutartyje ir SESV iškeltų tikslų.

Taigi, ES galimybės imtis teisėkūros veiksmų atitinkamoje srityje priklauso nuo to, kokiai ES kompetencijų kategorijai priklauso sritis, kurioje ES planuoja veikti, ir nuo inicijuojamų veiksmų atitikties subsidiarumo ir proporcingumo principams (ES Sutarties suvestinės redakcija, 2016; SESV suvestinė redakcija, 2016).

Mokesčių politikos reguliavimas, išskyrus muitus, kurie priklauso išimtinai ES kompetencijai¹¹, SESV nėra įvardijama kaip savarankiška ES kompetencijų sritis, tačiau ES kompetencija mokesčių¹² srityje yra kildinama iš bene svarbiausio ES tikslo – sukurti sklandžiai veikiančią vidaus rinką. Pažymėtina, kad sklandaus vidaus rinkos veikimo priklausomybė nuo valstybių narių mokesčių politikų iš esmės nekvestionuojama, kadangi valstybių narių sprendimai mokesčių srityje gali sukelti įvairias mokestines kliūtis (taip pat jas gali ir panaikinti), kurios gali apsunkinti kapitalo, asmenų, prekių ir paslaugų tarp valstybių narių judėjimą, o būtent šios laisvės ir yra ES vidaus rinkos pagrindas (Pirvu, 2012, p. 13;

¹¹ ES siekiama sukurti vidaus rinką iš esmės negalėtų veikti, jeigu prekyba joje būtų ribojama muitais ir valstybės narės būtų laisvos savarankiškai nustatyti bei vykdyti muitų politiką. Todėl muito mokestis yra priskirtas išimtinai ES kompetencijai ir yra unifikuotas ES mastu.

¹² Toliau šioje darbo dalyje analizuojami ES teisėkūros ypatumai nėra taikytini muito mokesčiui.

Komisija, 2015, p. 1-15; Helminen, 2015, p. 10). Kadangi vidaus rinka, kaip savarankiška ES kompetencijų sritis, priskiriama prie pasidalijamosios ES kompetencijos kategorijos, atitinkamai, šiai kompetencijos kategorijai, kiek tai susiję su vidaus rinkos sukūrimu ir veikimui, ES priskiriama kompetencija mokesčių srityje (Terra, Wattel, 2012, p. 9). Tai reiškia, kad ES turi kompetenciją priimti privalomus teisės aktus mokesčių srityje, jeigu teisės aktai yra reikalingi vidaus rinkos sukūrimui ar tinkamam jos veikimui užtikrinti.

Visgi pelno mokesčio, kaip tiesioginio mokesčio, reikšmė vidaus rinkai, lyginant su netiesioginiais maito, PVM ar akcizo mokesčiais, nėra tokia akivaizdi¹³. Skirtingas požiūris į tiesioginius ir netiesioginius mokesčius atsispindi ir ES pirminėje teisėje. SESV 113 str.¹⁴ *expressis verbis* įtvirtintas teisinis pagrindas ES harmonizuoti netiesioginius mokesčius tam, jog būtų sukurta ir veiktų vidaus rinka bei būtų išvengta konkurencijos iškraipymo. Kitokia situacija yra tiesioginių mokesčių, prie kurių, kaip minėta, priskiriamas ir pelno mokestis, atveju. Nei ES Sutartyje, nei SESV nėra *expressis verbis* įtvirtinto tiesioginių mokesčių harmonizavimo teisinio pagrindo, tiesioginiai mokesčiai minėtose sutartyse netgi nėra minimi (ES Sutarties suvestinės redakcija, 2016; SESV suvestinė redakcija, 2016). Tačiau tai nereiškia, kad ES apskritai neturi kompetencijos harmonizuoti tiesioginių mokesčių. Kaip aptarta, ES kompetencija mokesčių srityje yra siejama su vidaus rinkos sukūrimu ir veikimu, šiam tikslui pasiekti SESV 114 ir 115 str. yra įtvirtintos bendrosios teisės aktų suderinimo nuostatos, o būtent SESV 115 str.¹⁵ yra laikomas tiesioginių mokesčių harmonizavimo teisiniu pagrindu (Terra, Wattel, 2012, p. 22-26; Ros, 2017, p. 40; Kaye, 2017, p. 1238). Vadovaujantis SESV 115 str., ES gali leisti (tik) direktyvas, reikalingas vidaus rinkos sukūrimui ir veikimui. Be to, būtent šiuo SESV straipsniu remiasi ir Komisija, siūlydama įtvirtinti ES BPMB. Tačiau, net ES turint kompetenciją harmonizuoti mokesčius ir esant SESV įtvirtintiems teisiniams mokesčių harmonizavimo pagrindams, ir taip ribota ES kompetencija

¹³ Vidaus rinkos priklausomybė nuo netiesioginių mokesčių neginčijama, kadangi pastarieji tiesiogiai veikia dvi iš keturių vidaus rinką sudarančių laisvių – prekių ir paslaugų judėjimą (Pirvu, 2012, p. 13). Kaip pažymi P. J. Wattel, netiesioginiai mokesčiai yra akivaizdžios ir tiesioginės laisvos prekybos kliūtys, nes šie mokesčiai yra prekybos arba prekių ir (ar) paslaugų kirtimo per valstybės sieną mokesčiai, todėl, siekiant laisvos prekybos, tokių mokesčių reikia atsisakyti arba juos suderinti taip, jog jie taptų neutralūs (Wattel *et al.*, 2018, p. 6).

¹⁴ SESV 113 str. numato, kad Taryba, spręsdama pagal specialią teisėkūros procedūrą ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, vieningai priima nuostatas dėl apyvartos mokesčius, akcizą ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas reglamentuojančių teisės aktų suderinimo, būtino užtikrinanti, kad bus sukurta ir ims veikti vidaus rinka bei bus išvengta konkurencijos iškraipymo.

¹⁵ SESV 115 str. numato, kad Taryba, spręsdama 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.

susiduria su dar vienu barjeru – valstybėmis narėmis, kadangi būtent pastarosios turi lemiamą balsą mokesčių harmonizavimo procese.

Sprendimai ES dėl mokesčių harmonizavimo yra priimami pagal specialią teisėkūros procedūrą, t. y. Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymais, priima sprendimus dėl teisės aktų (ne)leidybos, tuo tarpu Europos Parlamentui lieka patariamasis vaidmuo. Dar svarbiau yra tai, kad šiuos sprendimus Taryba turi priimti vieningai, t. y. vienbalsiai¹⁶ (SESV suvestinė redakcija, 2016). Taigi, kiekviena valstybė narė, sprendžiant klausimus dėl mokesčių harmonizavimo, iš esmės turi veto teisę. Tokia teisėkūros procedūra yra pagrindinis veiksnys, stabdantis mokesčių harmonizavimo procesą ES (Bettendorf *et al.*, 2010 p. 542; Pirvu, 2012, p. 59-61). Komisija siūlė valstybėms narėms atsisakyti vieningo balsavimo sistemos ir pereiti prie kvalifikuotos daugumos balsavimo, kadangi, pasak Komisijos, tokia sistema trukdo ES efektyviai reaguoti į kintančią ekonominę aplinką, prisitaikyti prie globalizacijos ir skaitmenizacijos procesų, be to, yra sudaromos sąlygos vienos valstybės narės interesams užgožti likusių narių interesus (Komisija, 2019a, p. 1, 8)¹⁷. Nepaisant Komisijos pasiūlymo, ES lieka prie dabartinės balsavimo sistemos – mokesčių srityje sprendimai priimami tik vieningu valstybių narių sutarimu. Šie ES teisėkūros ypatumai paaiškintini valstybių narių noru išlaikyti kuo didesnę autonomiją mokesčių srityje.

Apskritai mokesčių harmonizavimas valstybėms narėms yra politiškai jautri sritis (Ros, 2017, p. 12; Wattel *et al.*, 2018, p. 6-9). Teisė nustatyti ir įgyvendinti mokesčių politiką yra labai svarbi kiekvienos valstybės suvereniteto dalis – mokesčiai yra pagrindinis valstybės pajamų šaltinis¹⁸. Atsižvelgiant į mokesčių reikšmę valstybei, valstybių narių noras išlaikyti kiek įmanoma didesnę autonomiją mokesčių srityje yra suprantamas. Šis noras dar labiau sustiprėja, kai ES imasi tiesioginių mokesčių harmonizavimo iniciatyvų, kadangi didžioji dalis valstybių narių būtent tiesioginius mokesčius laiko paskutine¹⁹ tvirta jų suvereniteto ES politikoje dalimi (Wattel *et al.*, 2018, p. 6). Be to, tai, kad nei ES sutartyje, nei SESV nėra *expressis verbis* įtvirtinto tiesioginių mokesčių harmonizavimo teisinio pagrindo, valstybėms

¹⁶ Dauguma ES teisės aktų priimami taikant įprastą teisėkūros procedūrą, pagal kurią Europos Parlamentas ir Taryba turi vienodas teises. Be to, nėra reikalaujama, kad Taryba balsuotų vieningai.

¹⁷ Be to, vienu iš Komisijos argumentų taip pat buvo ir negalėjimas priimti ES BPMB (Komisija, 2019a, 4).

¹⁸ G. Užubalis mokesčius netgi įvardina „pagrindiniu demokratinės valstybės materialiniu poreikiu ir demokratinės valstybės materialiniu pagrindu“ (Užubalis, 2011, p. 171).

¹⁹ Kaip minėta, netiesioginių mokesčių poveikis vidaus rinkai iš esmės nekvestionuojamas, todėl valstybėms narėms dėl šių mokesčių harmonizavimo pavyksta susitarti. Netiesioginių mokesčių atžvilgiu ES jau dabar yra pasiekusi gana aukštą harmonizavimo lygį: i) sukurta bendra PVM sistema; ii) nustatyta bendra tvarka dėl alkoholio, tabako ir jo gaminių bei energetinių produktų apmokestinimo akcizo mokesčiu; iii) sukurta muitų sąjunga, dėl kurios ES vidaus prekyboje netaikomi jokie muitai.

narėms suteikia pagrindą kvestionuoti ES iniciatyvas, susijusias su šių mokesčių harmonizavimu, ir ginti savo suverenitetą jų atžvilgiu. Ne išimtis ir ES BPMB koncepcijos paieškos: valstybės narės kvestionavo tiek Komisijos 2011 m. BKPMB direktyvos projekto, tiek Komisijos 2016 m. B(K)PMB direktyvų projektų atitiktį subsidiarumo ir proporcingumo principams, kurie, kaip minėta, apibrėžia ES kompetencijos įgyvendinimo sąlygas²⁰. Iš esmės pagrindinis valstybių narių argumentas yra tai, kad kompetencija pelno mokesčio politikos srityje priklauso valstybėms narėms, o ne ES (Jungtinės Karalystės Parlamentas, 2011; Eireann²¹, 2011; Maltos Parlamentas, 2016; Švedijos Parlamentas, 2017; Danijos Parlamentas, 2017). Autoriaus nuomone, šis argumentas nors *per se* ir yra teisingas, jis šiuo atveju neturi pakankamai „svorio“. Visų pirma, nors pelno mokesčio politika ir priklauso valstybių narių kompetencijai²², tai nereiškia, kad ES neturi kompetencijos šio mokesčio harmonizuoti (kaip minėta, SESV 115 str. yra įtvirtintas tiesioginių mokesčių harmonizavimo teisinis pagrindas). Antra, ES BPMB nebūtų pirmasis harmonizavimo atvejis ES, susijęs su pelno mokesčiu²³. Taigi, nors ir netiesiogiai, valstybės narės yra pripažinusios ES kompetenciją harmonizuoti bent tam tikrus pelno mokesčio aspektus. Trečia, kaip šiame darbe bus analizuojama toliau, ES vidaus rinkoje veikiančios įmonės ir pačios valstybės narės nukenčia nuo nepakankamai koordinuojamų valstybių narių veiksmų pelno apmokestinimo srityje, o valstybės narės savo pavieniais veiksmais šių problemų neišsprendžia, taigi, į šias problemas reikėtų reaguoti ES lygiu. Galiausiai, kiek konkreti ES BPMB koncepcija atitinka subsidiarumo ir proporcingumo principus, yra kitas klausimas, tačiau jeigu valstybės narės iš tiesų būtų suinteresuotos ES BPMB, tuomet jos klausimo, ar Komisija, siūlydama ES BPMB, nebando veikti *ultra vires*, taip stipriai neeskaluotų, o būtų susikoncentravusios į geriausios ES BPMB koncepcijos paieškas. Manytina, kad į ES BPMB valstybės narės žiūri itin atsargiai, kadangi baiminasi prarasti bene svarbiausią konkurencinės kovos dėl investicijų ir kapitalo pritraukimo priemonę,

²⁰ Tokį susirūpinimą dėl Komisijos 2011 m. BKPMB projekto išreiškė 9 narės: Lenkija, Švedija, Malta, Airija, Rumunija, Bulgarija, Nyderlandai, Slovakija, Jungtinė karalystė. Dėl Komisijos pasiūlytų 2016 m. B(K)PMB direktyvų projektų susirūpinimą išreiškė 6 narės: Švedija, Malta, Danija, Airija, Nyderlandai, Liuksemburgas.

²¹ D. Eireann buvo Airijos atstovas, pareiškęs pagrįstą nuomonę dėl Komisijos 2011 m. BKPMB direktyvos projekto.

²² Pažymėtina, kad ES Teisingumo Teismas savo praktikoje yra išaiškinęs, kad tiesioginio apmokestinimo kompetencija priklauso valstybėms narėms, tačiau jos šią kompetenciją turi įgyvendinti atsižvelgdamos į ES teisės reikalavimus (1986-01-28 ESTT sprendimas).

²³ Pavyzdžiui, Motininių-dukterinių bendrovių direktyva (2011-11-30 Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms), Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva (2003-06-03 Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių).

t. y. teisę iš esmės savarankiškai nustatyti įmonių apmokestinimo režimus²⁴. Visgi, nepriklausomai nuo to, kokie yra tikrieji valstybių narių ES kompetencijos kvestionavimo motyvai, akivaizdu tai, kad valstybės narės nėra linkusios atsisveikinti su savąja kompetencija, to pasekmė – dvidešimt septyni įmonių pelno apmokestinimo režimai ES vidaus rinkoje.

Taigi, ES, siekiant užtikrinti vidaus rinkos veikimą, subsidiarumo ir proporcingumo principų ribose yra suteikiama kompetencija harmonizuoti įmonių pelno apmokestinimą, tačiau dėl ES teisėkūros ypatumų pasinaudoti šia kompetencija yra labai sudėtinga. Ir taip ribota ES kompetencija mokesčių harmonizavimo procese dėl reikalavimo sprendimus priimti vieningu valstybių narių sutarimu yra paralyžiuojama ir nusveriamą valstybių narių interesų, netgi ne visų ar daugumos valstybių narių, o bet kurios vienos iš jų. Toks valstybių narių suvereniteto apsaugos mechanizmas leidžia daryti išvadą, kad ES BPMB koncepcija ne tik kad turi būti orientuota į sklandaus ES vidaus rinkos veikimo užtikrinimą, atitikti subsidiarumo ir proporcingumo principus, bet, visų pirma, suderinti visų dvidešimt septynių valstybių narių interesus. Atsižvelgiant į tai, pirmajame šio skyriaus sakinyje pateiktą ES BPMB apibrėžimą reikėtų patikslinti: plačiąja prasme ES BPMB yra (būtų) vienas bendras ir visose valstybėse narėse taikomas pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklių rinkinys, dėl kurio susitaria visos valstybės narės.

1.2 ES BPMB koncepcijos paieškų užuomazgos ir pirmieji pasiūlymai

Diskusijos dėl pelno mokesčio įtakos ES vidaus rinkos²⁵ sukūrimui bei veikimui prasidėjo praktiškai nuo pat 1957 m. Europos Ekonominės Bendrijos (ES pirmtakės) įkūrimo (Sorensen, 2004, p. 91). Visai netrukus diskusijos tapo ir realiais darbais.

1960 m. Komisijos iniciatyva buvo įkurtas Neumarko komitetas²⁶. Šis komitetas nagrinėjo valstybių narių mokesčių sistemų skirtumų įtaką vidaus rinkos sukūrimui ir veikimui. Neumarko komiteto darbų rezultatas – 1962 m. Neumarko ataskaita. Šioje ataskaitoje komitetas, be kita ko, konstatavo, kad valstybių narių²⁷ pelno apmokestinimo sistemų suderinimas yra žingsnis, kurį reikia žengti, siekiant sukurti funkcionuojančią

²⁴ Valstybių narių žalinga konkurencija mokesčiais yra viena iš pelno apmokestinimo problemų, kurią Komisija tikisi išspręsti ES BPMB pagalba. Plačiau apie valstybių narių žalingą konkurenciją mokesčiais žr. šio darbo 27-29 psl.

²⁵ Iš pradžių buvo naudojama „bendrosios rinkos“ sąvoka, o „vidaus rinkos“ sąvoka pradėta naudoti nuo 1993 m. Kadangi šios sąvokos iš esmės reiškia tą patį – laisvą erdvę prekių, paslaugų, asmenų bei kapitalo judėjimui, toliau vartojama tik „vidaus rinkos“ sąvoka.

²⁶ Komitetui vadovavo ekonomikos prof. F. Neumark, todėl komitetas pavadintas jo vardu.

²⁷ Tuo metu ES sudarė 6 narės: Belgija, Italija, Liuksemburgas, Nyderlandai, Prancūzija ir Vokietija.

vidaus rinką ir užtikrinti sąžiningas konkurencines sąlygas joje (Komisija, 1962, p. 101-103). Neumarko komitetas taip pat pažymėjo, kad viena iš pagrindinių priemonių, galinčių užtikrinti sąžiningas konkurencines sąlygas vidaus rinkoje (pelno mokesčio atžvilgiu), yra vieninga pelno mokesčio sistema, kurioje svarbiausias būtų pelno mokesčio bazės, o ne tarifų vieningumas (Komisija, 1962, p. 118-119). Taigi, Neumarko komiteto ataskaita yra pirmasis dokumentas, kuriame buvo atkreiptas valstybių narių dėmesys į tai, kad nekoordinuojami valstybių narių veiksmai pelno mokesčio srityje gali sutrukdyti sukurti sklandžiai veikiančią vidaus rinką. Be to, nors komitetas ir nurodė, kad pelno mokesčio tarifų harmonizavimas nėra būtinas sąžiningoms konkurencinėms sąlygoms vidaus rinkoje užtikrinti, jis taip pat pasiūlė ir bendrą pelno mokesčių tarifų sistemą, pagal kurią 50 % dydžio tarifas būtų taikomas nepaskirstytam pelnui ir 15-25 % dydžio tarifas paskirstytam pelnui (Komisija, 1962, p. 139-140). Nors Neumarko komiteto idėjos liko neįgyvendintomis, jos suteikė pagreitį diskusijoms apie pelno mokesčio harmonizavimą.

Netrukus po Neumarko komiteto ataskaitos darbo ėmėsi ir pati Komisija. Jau 1967 m. pasirodė Komisijos parengta tiesioginių mokesčių harmonizavimo programa. Šioje programoje buvo akcentuojamas poreikis derinti valstybių narių veiksmus siekiant sudaryti palankias sąlygas kapitalo judėjimui, bendrovių restruktūrizavimui ir konkurencijai (Komisija, 1967, p. 4). Šioje programoje buvo pasiūlyta keletas pelno mokesčio harmonizavimo idėjų, pavyzdžiui, išskaičiuojamųjų mokesčių dividendams ir palūkanoms suderinimas, mokesčių kliūčių tarptautinių įmonių susijungimui panaikinimas, be to, programoje taip pat adresuojama įmonių pelno dvigubo apmokestinimo problema. Galiausiai, Komisija programoje pažymėjo, kad vienu iš ES ateities tikslų turėtų būti vieninga įmonių pelno apmokestinimo sistema, kuri apimtų tiek bendrą pelno mokesčio bazę, tiek tarifą (Komisija, 1967, p. 8-9). Šios idėjos, kaip ir Neumarko komiteto atveju, nebuvo įgyvendintos, tačiau Komisijos iniciatyvos dėl pelno mokesčio harmonizavimo tuo nesibaigė.

Komisijos iniciatyva 1970 m. buvo parengtas dar viena dokumentas, skirtas įmonių apmokestinimo vertinimui – Van den Tempel ataskaita²⁸. Šioje ataskaitoje pagrindine vidaus rinkos kliūtimi (pelno mokesčio atžvilgiu) įvardijama valstybių narių nesuderinta dividendų ir nepaskirstyto pelno apmokestinimo sistema. V. den Tempel konstatavo, kad skirtingos pelno apmokestinimo sistemos iškraipo investicinę vidaus rinkos aplinką. Ataskaitoje siūloma, kad dividendai ir nepaskirstytas pelnas visose valstybėse narėse būtų apmokestinami pagal

²⁸ Ataskaitą parengė politikas A. J. van den Tempel, todėl ši pavadinta jo vardu.

klasikinę sistemą t. y. iš pradžių įmonės pelnas būtų apmokestinamas įmonės lygmeniu, o pelną paskirsčius, jis būtų iš naujo apmokestinamas akcininko lygiu (Komisija, 1970, p. 7-9, 18, 37). Pasak V. den Tempel, po šių darbų turėtų sekti pelno mokesčio bazės ir tarifų harmonizavimas. Visgi, net ir pirminio šios iniciatyvos etapo nebuvo bandoma įgyvendinti.

Komisija, atsižvelgdama į vis didėjančią valstybių narių integraciją²⁹, tačiau nemažėjančius įmonių pelno apmokestinimo režimų skirtumus ir dažnėjančius dvigubo apmokestinimo atvejus, vėl ėmėsi iniciatyvos ir 1975 m. pateikė Tarybai direktyvos projektą dėl pelno mokesčio harmonizavimo (Panayi, 2013, p. 13). Šia direktyva buvo siūloma, kad pelno mokesčio tarifas tiek dividendams, tiek nepaskirstytam pelnui valstybėse narėse būtų 45–55 % ribose, Komisija taip pat siūlė dalinio įskaitymo sistemą³⁰ bei bendrą 25 % dydžio išskaičiuojamąjį mokestį dividendams (Komisija, 1975, p. 8-11). Tačiau Taryba direktyvos projekto net nesvarstė, kadangi Europos Parlamentas nepateikė nuomonės dėl šio projekto (tai pagal tuometinę teisėkūros procedūrą buvo būtina sąlyga šio projekto svarstymui Taryboje). Europos Parlamentas tik 1980 m. parengė ataskaitą dėl Komisijos pasiūlyto direktyvos projekto, kurioje nurodė, kad būtų neteisinga harmonizuoti pelno mokesčio tarifus kartu neharmonizuojant pelno mokesčio bazės (Pirvu, 2012, p. 33-34).

Laikotarpyje nuo 1975 m. iki 1990 m. Komisija parengė dar keletą iniciatyvų, susijusių su pelno mokesčio harmonizavimu, tačiau jos taip pat baigėsi nesėkmingai³¹. Šiame laikotarpyje Komisija buvo parengusi ir direktyvos projektą dėl pelno mokesčio bazės harmonizavimo, tačiau jo net nepateikė svarstymui dėl išankstinio valstybių narių nustatymo prieš šią iniciatyvą (Panayi, 2013, p. 15). Pažymėtina, kad pagrindinė visų aptartų iniciatyvų žlugimo priežastis yra valstybės narės, o tiksliau – vieningo balsavimo sistema, aptarta pirmajame šios darbo dalies skyriuje (Komisija, 2001a, p. 14; Devereux, Fuest, 2010, p. 25).

Nuo 1990 m. Komisija pakeitė savo strategiją ir nusprendė, kad harmonizavimo iniciatyvos turi būti nukreiptos į konkrečias vidaus rinką neigiamai veikiančias problemas, visiškai atitikti subsidiarumo principą ir būti derinamos su valstybėmis narėmis (Komisija, 1990, p. 1-2; 12-13). Taigi, vietoje universalaus sprendimo paieškos, kuris „sutvarkytų“ vidaus rinką, buvo koncentruojamasi į konkrečių pelno apmokestinimo vidaus rinkoje problemų sprendimą. Mažesnio masto harmonizavimo iniciatyvos davė rezultatų:

²⁹ Tuo metu prie ES buvo prisijungusios dar 3 narės: Jungtinė Karalystė, Airija, Danija. Iš viso ES sudarė 9 narės.

³⁰ Pagal siūlytą dalinio įskaitymo sistemą, dalimi įmonės sumokėto mokesčio už pelno paskirstymą būtų sumažinama akcininko apmokestinamųjų pajamų dalis, kitaip tariant, būtų sumažinama jo pajamų mokesčio bazė.

³¹ 1984–1985 m., 1990 m. taip pat buvo pateikti Komisijos pasiūlymai harmonizuoti įmonių nuostolių atskaitymo taisykles, tačiau ir šie pasiūlymai nebuvo priimti.

1990 m. buvo priimtos Motininių-dukterinių bendrovių³² ir Susiliejamųjų³³ direktyvos bei Arbitražo konvencija³⁴. Tais pačiais metais pasirodė dar viena svarbi Komisijos iniciatyva – buvo suburtas Rudingo komitetas³⁵. Pastarasis turėjo įvertinti: *pirma*, kaip verslo sprendimus, susijusius su investicijoms, veikia mokestiniai aspektai; *antra*, kaip valstybių narių pelno apmokestinimo režimų skirtumai veikia vidaus rinką; *trečia*, kokių veiksmų būtų galima imtis, siekiant užtikrinti tinkamą vidaus rinkos veikimą (Komisija, 2001a, p. 17-18).

Rudingo komitetas 1992 m. pateikė ataskaitą, kurioje konstatavo, kad pelno apmokestinimo režimai valstybėse narėse³⁶ skiriasi, o ryškūs skirtumai yra net tik tarifų didžiuose, bet ir pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklėse (Komisija, 2001a, p. 17-18). Pasak komiteto, pelno apmokestinimo režimų skirtumai turi reikšmingą įtaką verslo sprendimams dėl investicijų³⁷: komiteto atlikta apklausa atskleidė, kad maždaug 58 % įmonių sprendimų, susijusių su investicijų vietos pasirinkimu, buvo įtakojami mokestinių sąlygų valstybėje narėje. Be to, Rudingo komitetas taip pat nustatė, kad pelno apmokestinimo režimų skirtumai palengvina sąlygas mokesčių vengimui bei iškraipo konkurencines sąlygas vidaus rinkoje, kadangi tarpvalstybiniam verslui tenka taikstyti su išskaičiuojamuoju mokesčiu, neefektyviai sprendžiamomis dvigubo apmokestinimo situacijomis (Pirvu, 2012, p. 35). Rudingo komiteto nuomone, jeigu valstybių narių veiksmai nebus koordinuojami, šių mokestinių kliūčių išspręsti nepavyks. Rudingo komitetas pateikė ir savo rekomendacijas, kuriose *inter alia* valstybėms narėms siūloma: suvienodinti pelno mokesčio tarifus 30-40 % dydžio ribose; nustatyti bendras minimalias pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisykles, kadangi, komiteto nuomone, nebūtina visiškai harmonizuoti pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklių, o pakaktų nustatyti minimalius vienodus standartus, kurių valstybės narės turėtų laikytis (Komisija, 1992, 13-16). Nors tiek Komisija, tiek Taryba sutiko, kad dvigubo apmokestinimo problema vidaus rinkoje yra opi ir ją reikia spręsti, komiteto pasiūlymai, susiję su pelno mokesčio tarifų ir bazių harmonizavimu, pasirodė per daug drastiški ir buvo atmesti (Komisija, 2001a, p. 17-19). Po dar vienos iniciatyvos numalšinimo

³² 1990-07-23 Tarybos direktyva Nr. 90/435/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms.

³³ 1990-07-23 Tarybos direktyva Nr. 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių bendrovių jungimui, skaidymui, turto perdavimui ir keitimuisi akcijomis.

³⁴ 1990-07-23 Konvencija 90/436 EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (įsigaliojo nuo 1995-01-01).

³⁵ Komitetui vadovavo politikas H. Onno Ruding, todėl komitetas pavadintas jo vardu.

³⁶ Tuo metu prie ES buvo prisijungusios dar 3 narės: Graikija, Ispanija ir Portugalija. Iš viso ES sudarė 12 narių.

³⁷ Rudingo komitetas taip pat nustatė, kad reikšmingą įtaką verslo sprendimams turi palūkanų normų ir infliacijos normų skirtumai valstybėse narėse.

tapo aišku, kad sunkiausia užduotis pelno mokesčio harmonizavimo procese nėra rasti tinkamus ir efektyvius sprendimus – sunkiausia yra gauti valstybių narių pritarimą dėl sprendimų įgyvendinimo (Bond *et al.*, 2000, 76).

Nepaisant daugybės nesėkmių, ES įtvirtinta laisvo kapitalo judėjimo laisvė dar kartą privertė iškelti tarpvalstybinių įmonių pelno apmokestinimo klausimą – 1997 m. Komisija paskelbė komunikatą dėl tolimesnės mokesčių koordinacijos, kuriame buvo išdėstyti pasiūlymai pelno mokesčio atžvilgiu. Pagrindiniai iš jų – siūlymas susitarti dėl išskaičiuojamojo mokesčio panaikinimo palūkanoms ir autoriniams atlyginimams³⁸ bei siūlymas priimti Verslo apmokestinimo elgesio kodeksą (Komisija, 1997, p. 5). Verslo apmokestinimo elgesio kodeksu valstybės narės tikėjosi išspręsti dar vieną pagreitį įgaunančią problemą – konkurenciją mokesčiais. Pastarasis buvo priimtas 1997 m., tačiau ne privalomai taikomo dokumento, o politinio susitarimo forma – valstybės narės susitarė laikytis sąžiningos konkurencijos principų (Panayi, 2013, p. 75-76). Be kita ko, šios iniciatyvos eilinį kartą atkreipė ES dėmesį į pelno apmokestinimo problematiką vidaus rinkoje.

2000 m. ES išsikėlė ambicingą tikslą – „tapti konkurencingiausia ir dinamiškiausia žiniomis paremta ekonomine erdve pasaulyje, galinčia užtikrinti tvarų ekonomikos augimą, sukurti daugiau ir geresnių darbo vietų bei didesnę socialinę sanglaudą“ (Komisija, 2001a, p. 15). ES suprato, kad pelno apmokestinimo sąlygos bus svarbus faktorius siekiant išsikelti tikslo, todėl Taryba nurodė Komisijai nustatyti, kokios yra pagrindinės mokestinės kliūtys, trukdančios ekonominės veiklos vystymui vidaus rinkoje ir galinčios trukdyti ES pasiekti išsikeltų tikslų (Komisija, 2001a, p. 2).

Komisija savo darbų rezultatus pristatė 2001 m. ir dar kartą konstatavo, kad įmonių apmokestinimas vidaus rinkoje yra problematiškas, todėl, siekiant stiprios valstybių narių ekonominės integracijos ir sklandžiai veikiančios vidaus rinkos, tą būtina pakeisti (Komisija, 2001a, p. 8, 371; Komisija, 2001b, p. 1-5). Komisija įvardino pagrindines problemas:

- i) dividendų, išmokamų į kita valstybę narę, apmokestinimas;
- ii) įmonių restruktūrizavimo, vykstančio tarpvalstybiniu mastu, apmokestinimas;
- iii) tarpvalstybinių įmonių nuostolių kompensacijos mechanizmo nebuvimas;
- iv) dideli sandorių kainodaros kaštai;
- v) valstybių narių žalinga konkurencija mokesčiais;

³⁸ Šis pasiūlymas galiausiai virto minėta Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva.

- vi) tarpvalstybinių susitarimų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nebeatitikimas dabartinių rinkos sąlygų.

Komisija taip pat nurodė, kad pagrindinis šių problemų šaltinis yra tai, kad ES vietoje bendro įmonių pelno apmokestinimo režimo šiuo metu egzistuoja penkiolika³⁹ skirtingų, kuriais turi vadovautis įmonės, norinčios vykdyti tarpvalstybinę veiklą. Komisija taip pat pasiūlė šios situacijos galimus sprendimus (Komisija, 2001a, p. 373-378):

- i) Buveinės valstybės apmokestinimą (angl. *Home state taxation*). Pagal šią sistemą visos valstybės narės turėtų leisti tarpvalstybinėms įmonių grupėms apskaičiuoti savo pelno mokesčio bazę pagal valstybės narės, kurioje yra pagrindinė grupės buveinė, taisyklės. Tokiu atveju keistųsi tik pelno mokesčio bazės apskaičiavimo tvarka, tačiau kiekviena valstybė narė galėtų joje sugeneruoti įmonių grupės pelno daliai taikyti savo pelno mokesčio tarifą. Be to, šią sistemą galėtų taikyti tik to norinčios įmonės;
- ii) B(K)PMB. Pagal šią sistemą būtų sukurtos bendros ES pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklės, pagal kurias pavienės įmonės ir tiek nacionalinės, tiek tarpvalstybinės įmonių grupės galėtų pasirinkti apskaičiuoti savo pelno mokesčio bazę. Įmonių grupei pasirinkus vadovautis šiomis taisyklėmis, visų grupės narių pelno mokesčio bazės, įskaitant grupės narių nuostolius, būtų konsoliduojamos, t. y. sudedamos⁴⁰. Galiausiai, kiekviena valstybė narė galėtų pasirinktu pelno mokesčio tarifu apmokestinti jos jurisdikcijoje veikiančio grupės nario konsoliduotosios pelno mokesčio bazės dalį, kuri būtų apskaičiuojama pagal specialią paskirstymo mechanizmą;
- iii) ES įmonių pelno mokestį. Šis mokestis būtų apskaičiuojamas pagal bendras ES pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklės, kurios būtų privalomos didelėms įmonėms ir jų grupėms. Tokį mokestį administruotų specialią ES mokesčių institucija arba pačios valstybės narės. Šiam mokesčiui būtų taikomas bendras tarifas ir dalis arba visos pajamos iš jo būtų tiesiogiai skiriamos ES biudžetui, nebent susidarytų perviršis, tuomet jis būtų padalintas valstybėms narėms, kuriose pelnas buvo generuojamas;
- iv) Vieną visoms įmonėms privalomą harmonizuotą pelno mokesčio bazę (angl. *Single compulsory harmonised tax base*). Ši bazė visiškai pakeistų nacionalines pelno mokesčio bazes ir būtų taikoma tiek nacionaliniu, tiek tarpvalstybiniu mastu

³⁹ Tuo metu prie ES buvo prisijungusios dar 3 narės: Austrija, Suomija ir Švedija. Iš viso ES sudarė 15 narių.

⁴⁰ Plačiau apie konsolidavimą žr. šio darbo 52-55 psl.

veikiančioms įmonėms ir jų grupėms. Pagal bendras taisyklės apskaičiuotos tarpvalstybinių įmonių pelno mokesčio bazės būtų konsoliduojamos, o konsoliduotoji bazė, kaip ir B(K)PMB atveju, būtų padalinama valstybėms narėms, kuriose buvo generuojamas įmonių grupės pelnas, apmokestinti.

Kaip matyti, Komisija iš esmės atsisakė idėjos harmonizuoti pelno mokesčio tarifus (išskyrus radikaliausią pasiūlymą dėl ES įmonių pelno mokesčio, kuris iš esmės būtų ES federalinis mokestis), o susikoncentravo į pelno mokesčio bazės harmonizavimą. Pačios Komisijos vertinimu, B(K)PMB būtų tinkamiausia priemonė kovoje su didžiąja dalimi mokestinių kliūčių, su kuriomis susiduriama vidaus rinkoje. Taigi Komisija pradėjo gryninti pasiūlymą dėl B(K)PMB, kuris tapo ES BPMB koncepcijos pagrindu (Komisija, 2001b, p. 19).

Komisijos iniciatyva buvo palankiai vertinama verslo atstovų rate, tačiau valstybės narės ją pasitiko su nemažu skepticizmu (Pirvu, 2012, p. 45). 2004 m. buvo įkurta B(K)PMB darbo grupė, susidedanti iš visų valstybių narių mokesčių administratorių paskirtų ekspertų. Ši darbo grupė padėjo Komisijai dėti B(K)PMB projekto techninius pamatus bei atlikinėjo tyrimus, teikė vertinimus ir konsultacijas. Komisija taip pat konsultavosi su verslo atstovais, teisės ir ekonomikos mokslų akademine bendruomene. Iš viso Komisija svarstė keturias galimas B(K)PMB projekto kryptis (Komisija, 2011a, p. 17-19):

- i) pasirenkamąją BPMB. Šiuo atveju kiekviena ES veikianti įmonė galėtų pasirinkti, ar taikyti nacionalines valstybių narių pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisykles ar vadovautis bendrosiomis ES taisyklėmis. Pastarosiose nebūtų įtvirtinta konsolidavimo galimybė;
- ii) privalomąją BPMB. Šiuo atveju kiekviena ES veikianti įmonė turėtų privalomai vadovautis tik ES sukurtomis pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklėmis (taip pat be konsolidavimo);
- iii) pasirenkamąją BKPMB. Šiuo atveju kiekviena ES veikianti įmonė ir jų grupė galėtų pasirinkti, ar taikyti valstybės narės pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisykles ar vadovautis bendrosiomis ES taisyklėmis. Įmonių grupei pasirinkus vadovautis ES taisyklėmis, grupės narių pelno mokesčio bazės, įskaitant grupės narių nuostolius, būtų konsoliduojamos. Tarpvalstybinių grupių konsoliduotoji bazė būtų perskirstoma pagal paskirstymo formulę, t. y. kiekviena valstybė narė galėtų savo pelno mokesčio tarifu apmokestinti jos jurisdikcijoje veikiančio grupės nario konsoliduotosios bazės dalį;

- iv) privalomą BKPMB. Šiuo atveju kiekviena ES įmonė ir jų grupė privalėtų vadovautis bendromis ES pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklėmis. Kaip ir pasirenkamosios BKPMB atveju – tarpvalstybinių įmonių grupių pelno mokesčio bazės būtų konsoliduojamas ir perskirstomos valstybėms narėms apmokestinti.

Galiausiai, Komisija nusprendė pasirinkti neprivalomą BKPMB kaip tolimesnį ES BPMB koncepcijos pagrindą. Komisijos nuomone, siekiant eliminuoti didžiąją dalį pelno apmokestinimo problemų vidaus rinkoje, konsolidavimas yra *conditio sine qua non*, todėl buvo atmestos BPMB opcijos (Komisija, 2007a, p. 21-28). Kaip dar vieną pagrindinių pasirinktos ES BPMB koncepcijos privalumų (be svarbiausio privalumo – būtų panaikinama reikšminga dalis mokesčių kliūčių vidaus rinkoje) Komisija įvardino tai, kad pačios įmonės ir jų grupės turėtų laisvę apsispręsti dėl pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklių, t. y. ar vadovautis bendromis ES, ar likti prie valstybių narių⁴¹ taisyklių (Komisija, 2006, p. 1-6; Komisija, 2011b, p. 5,8-10). Taip pat pažymėtina, kad, rengiant BKPMB projektą, buvo tikimasi, jog ES BPMB koncepcijos pagrindu galėtų būti TAS ir TFAS⁴² (Komisija, 2005, p. 2-4). Visgi, po ilgų diskusijų⁴³ Komisija nusprendė ES BPMB su TFAS ir TAS nesieti.

2011 m. Komisija, su A. Šemeta priešakyje⁴⁴, baigė ES BPMB koncepcijos paieškų darbus ir pristatė savo darbo rezultata – 2011 m. BKPMB direktyvos projektą (Komisija, 2011b). Komisija tikėjosi, kad jos pasiūlyta ES BPMB koncepcija užtikrins sklandų vidaus rinkos veikimą pelno mokesčio atžvilgiu, o svarbiausia – palengvins įmonėms sąlygas vykdyti tarpvalstybinę veiklą (Komisija, 2011b, p. 5). Nepaisant 2011 m. BKPMB neprivalomumo, Komisijos pasiūlymas valstybių narių tarpe sulaukė daug kritikos: kaip minėta, valstybės narės visų pirma kėlė klausimą, ar ši Komisijos iniciatyva neviršija ES kompetencijos ribų. Pažymėtina, kad daugiausiai diskusijų kilo dėl pelno mokesčio bazių konsolidavimo, kuris, jau minėta, Komisijos vertinimu, yra būtinas, siekiant, jog ES BPMB būtų efektyvi kovoti su pelno apmokestinimo problemomis vidaus rinkoje. Nesulaukus valstybių narių palaikymo, Komisijos 2011 m. BKPMB direktyvos pasiūlymas liko

⁴¹ Tuo metu prie ES buvo prisijungusios dar 12 narių: Čekija, Estija, Kipras, Latvija, Lenkija, Lietuva, Malta, Slovakija, Slovėnija, Vengrija, Bulgarija, Rumunija. Iš viso ES sudarė 27 narės.

⁴² Kaip nurodo M. Endrijaitis, Komisija padarė prielaidą, kad, neatsižvelgiant į skirtingus finansinės apskaitos ir pelno mokesčio tikslus, finansinės apskaitos taisyklės galėtų atspindėti ir pelno mokesčio bazę, kadangi apskaitoje yra parodomi realūs įmonių finansiniai rezultatai, kurie turėtų būti apmokestinami (Endrijaitis, 2015, p. 144-145).

⁴³ Komisija nutarė, kad TFAS ir TAS nebūtų tinkamas pagrindas, kadangi nacionaliniuose valstybių narių finansinės apskaitos standartuose TFAS ir TAS nuostatos yra įgyvendintos nevienodai, be to, valstybėse narėse pelno mokesčio ir finansinės apskaitos nuostatų atotrūkis skiriasi (Endrijaitis, 2015, p. 144-145).

⁴⁴ A. Šemeta 2010-2014 m. buvo Komisijos narys, atsakingas už mokesčius ir muitų sąjungą, auditą ir kovą su sukčiavimu. Konferencijoje „Vidaus rinka: Laikas veikti!“ A. Šemeta pristatė ir agitavo už 2011 m. BKPMB.

nepriimtas. T. Keijzer nuomone, valstybės narės susikoncentravo į savo suvereniteto apsaugą ir nesugebėjo objektyviai įvertinti Komisijos pasiūlymo esmės (Keijzer, 2016, p. 1). Taigi, Komisijos kelis dešimtmečius adresuojamos pelno apmokestinimo problemos vidaus rinkoje liko neišspręstos (ar bent jau nepabandytos išspręsti).

Komisija 2015 m. vėl įvertino tarpvalstybinių įmonių pelno apmokestinimo sąlygas ES (Komisija, 2015, p. 1-15). Dar kartą buvo konstatuota, kad iš esmės nekoordinuojami valstybių narių veiksmai, apmokestinant tarpvalstybinių įmonių pelną, vis dar neleidžia vidaus rinkai tinkamai veikti. Atsižvelgdama į tai, Komisija sugrįžo prie ES BPMB koncepcijos paieškų (Komisija, 2015, 2,7-8). Kadangi Komisija rėmėsi 2011 m. BKPMB direktyvos projektu, naujos ES BPMB koncepcijos paieškos neužtruko – Komisija 2016-10-25 atsiėmė 2011 m. BKPMB direktyvos pasiūlymą ir tą pačią dieną pristatė naująją ES BPMB koncepciją – 2016 m. B(K)PMB, t. y. pasiūlymus dėl 2016 m. BPMB (Komisija, 2016a) ir 2016 m. BKPMB (Komisija, 2016b) direktyvų⁴⁵. Pastaroji ES BPMB koncepcija taip pat nesulaukė pakankamo valstybių narių palaikymo ir iki šiol yra projekto-pasiūlymo stadijoje.

Šiame skyriuje aptartos iniciatyvos ir iš esmės nuo ES įkūrimo akcentuojamos įmonių pelno apmokestinimo problemos yra aiški Komisijos žinutė valstybėms narėms – vidaus rinka neveikia taip, kaip tikimasi, o ES BPMB yra matoma kaip priemonė, kuri leistų priartėti prie norimų rezultatų. Nors didžioji dalis iniciatyvų, kuriose buvo keliamas ES BPMB klausimas, buvo nutrauktos dar net nepradėjus realių ES BPMB koncepcijos paieškos darbų, jos aiškiai parodė, kad ES BPMB koncepcija, visų pirma, turi prisitaikyti prie valstybių narių, o ne atvirkščiai. Kaip jau buvo aptarta, valstybėms narėms pelno mokesčio harmonizavimo klausimas yra ypatingai jautrus, o jų reakcija į pateiktus pasiūlymus tik dar kartą patvirtino, kad valstybės narės yra linkusios išlaikyti *status quo*. Tai leidžia daryti išvadą, kad Komisija turi pasiūlyti tokią ES BPMB koncepciją, kuri kiek įmanoma mažiau konfliktuotų su valstybių narių interesais ir suverenitetu. Kita vertus, Komisijai skirus per didelį dėmesį valstybių narių interesams, antrajame plane gali likti pagrindinis Komisijos tikslas – rasti ES BPMB koncepciją, kuri būtų efektyvi kovoje su pelno apmokestinimo problemomis vidaus rinkoje.

⁴⁵ Detaliau 2016 m. B(K)PMB koncepcija nagrinėjama antroje šio darbo dalyje.

1.3 Pelno apmokestinimo problematika vidaus rinkoje

Formuojant ES BPMB koncepciją, ypatingai svarbus veiksnys turėtų būti pelno apmokestinimo problemos vidaus rinkoje, kadangi į ES BPMB žiūrima kaip į priemonę, kuri galėtų jas išspręsti ir užtikrinti, kad pelno mokestis nebūtų kliūtimi tinkamam vidaus rinkos veikimui. Be to, problematiškas pelno apmokestinimas vidaus rinkoje taip pat yra ir priežastis, kodėl apskritai ES BPMB koncepcijos yra ieškoma.

Kaip jau buvo minėta, vienas iš pagrindinių ES tikslų yra sukurti sklandžiai veikiančią vidaus rinką, kurioje laisvai judėtų prekės, paslaugos, asmenys ir kapitalas. Šio tikslo įgyvendinimas *inter alia* priklauso nuo mokesčių, su kuriais susiduriama veikiant vidaus rinkoje: *pirma*, mokesčiai neturėtų būti barjeru minėtosioms laisvėms įgyvendinti; *antra*, mokesčiai turėtų būti neutralūs, t. y. neturėtų būti svarbus ar bent jau lemiamas veiksnys, kai yra sprendžiama, kur vidaus rinkoje (kurioje valstybėje narėje) vystyti savo veiklą, investuoti ir pan. (Matei, Pirvu, 2011a, p. 66; Schon, 2015, p. 273). Tai, kad pelno mokestis šių kriterijų neatitinka jau ilgą laiką, iliustruoja ankstesniame skyriuje aptartos pelno mokesčio harmonizavimo iniciatyvos, tačiau globalizacijos ir skaitmenizacijos procesai bei didėjantis kapitalo mobilumas dar labiau išryškino pelno apmokestinimo problemas vidaus rinkoje. Pagrindiniu pelno apmokestinimo problemų šaltiniu vidaus rinkoje laikomi vienu metu veikiančios dvidešimt septyni skirtingi pelno apmokestinimo režimai (Devereux, Fuest, 2010, p. 24-26; Komisija, 2015, p. 3). Nors šių režimų skirtumai ir nėra kardinalūs, jie vis tiek turi neigiamų pasekmių tiek valstybėms narėms, tiek įmonėms, veikiančioms ES.

Toliau šiame skyriuje koncentruotai aptariamos pagrindinės neigiamos pasekmės, kurias sukelia esama pelno apmokestinimo padėtis vidaus rinkoje ir toliau nepakankamai koordinuojami valstybių narių veiksmai:

Pirma, tarpvalstybinė veikla ir investicijos susiduria su papildomais mokesčiais kaštais. Tiek Komisija (Komisija, 2001a, p. 22-24; Komisija, 2015, p. 1-15), tiek ekonomikos ir teisės ekspertai (Fuest, 2008, p. 726-728; Devereux, Fuest, 2010, p. 27-28; Gondor, 2017, p. 21; Barrios *et al.*, 2020, p. 2) sutinka, kad, siekiant sukurti palankesnes sąlygas verslo plėtrai vidaus rinkoje, ES BPMB būtų žingsnis į priekį. Valstybių narių taikomi skirtingi pelno apmokestinimo režimai neigiamai veikia investicines sąlygas vidaus rinkoje, kadangi:

- i) tarpvalstybinės įmonių grupės dažnai neturi galimybės konsoliduoti savo nuostolių. Teisė iš pajamų atskaityti nuostolius, apskaičiuojant pelno mokesčio bazę, yra ypatingai svarbus įmonių pelno apmokestinimo sistemos elementas: jeigu įmonė veikia

nuostolingai, jai nekyla prievolė mokėti pelno mokestį. Paprastai valstybės narės analogišką teisę suteikia ne tik savarankiškomis įmonėms, bet ir jos ribose veikiančioms įmonių grupėms⁴⁶: nuostolingai veikianči grupės įmonė gali perduoti savo mokestinius nuostolius kitai grupės įmonei, tokiu atveju pelningai veikiančios įmonės pelno mokesčio bazė yra sumažinama, atitinkamai, sumažėja ir bendra grupės pelno mokesčio bazė. Tokia teisė leidžia įmonių grupei optimizuoti savo veiklą ir finansinius resursus. Tačiau, jeigu įmonių grupė neapsiriboja vienos valstybės narės sienomis, ši teisė yra ribojama įvairiomis sąlygomis⁴⁷ arba iš viso nesuteikiama⁴⁸ (Komisija, 2011b, p. 13; Komisija, 2016c, p. 64, 142). Taigi, dėl vieningo nuostolių atskaitymo mechanizmo nebuvimo tarpvalstybinės įmonių grupės gali susidurti su per dideliu apmokestinimu (angl. *over-taxation*), lyginant su vienos valstybės narės sienomis apsiribojančiomis įmonėmis (Fuest, 2008, p. 730; Roder, 2012, p. 142-147; Komisija, 2011a, p. 13; Komisija, 2015, p. 11). Vieningo nuostolių atskaitymo mechanizmo nebuvimas kai kurių autorių netgi įvardijamas didžiausia tarpvalstybinės veiklos vidaus rinkoje problema⁴⁹ (Almendral, 2010, p. 476);

- ii) tarpvalstybinė veikla lemia dideles mokestinių prievolių vykdymo išlaidas⁵⁰. Mokestinių prievolių vykdymo išlaidos yra natūrali verslo dalis, tačiau vidaus rinkoje jos neturėtų tapti neproporcingai didele našta ar barjeru veiklos vykdymui daugiau nei vienoje valstybėje narėje. Komisijos pateikiamais duomenimis, tarpvalstybinę įmonių grupę ES vidutiniškai sudaro įmonės, veikiančios bent penkiose valstybėse narėse, taigi tokia įmonių grupė vienu metu turi vadovautis net penkiomis pelno apmokestinimo sistemomis (Komisija, 2016c, p. 8-9). Pastebima, kad mokestinių prievolių vykdymas tarpvalstybinėms įmonėms ir jų grupėms kainuoja brangiai, proporcingai didžiausius kaštus patiria mažesnio dydžio įmonių grupės, be to, laikui bėgant šie kaštai nemažėja (Lang *et al.*, 2008, p. 459-461, Barrios *et al.*, 2020, p. 12). Skaičiuojama, kad didžiausios mokestinių prievolių vykdymo išlaidos patiriamos sandorių kainodaros

⁴⁶ Pažymėtina, kad, pavyzdžiui, Rumunija tokios teisės nesuteikia net jos ribose veikiančios įmonių grupėms.

⁴⁷ Dažniausiai yra numatoma sąlyga perduodamus mokestinius nuostolius perskaičiuoti pagal tos valstybės narės, kurioje veikia nuostolius perimanti grupės įmonė, įstatymus.

⁴⁸ Pažymėtina, kad, pavyzdžiui, Vengrija tokios teisės tarpvalstybinėms įmonių grupėms nesuteikia.

⁴⁹ Komisijos 2011 m. duomenimis kasmet vidutiniškai 50 % nefinansiniame sektoriuje ir 17 % finansiniame sektoriuje veikiančių tarpvalstybinių įmonių grupių galėtų pasinaudoti nuostolių perdavimo teisės privalumais (Komisija, 2011b, p. 26).

⁵⁰ Mokestinių prievolių vykdymo išlaidos apibrėžiamos kaip išlaidos, kurias mokesčių mokėtojas patiria vykdydamas mokestines prievoles, pavyzdžiui: sandorių kainodaros dokumentacijos rengimas, deklaracijų pildymas, laikas, praleistas vykdamas mokestines prievoles, ir kt. (Lang *et al.*, 2008, p. 311).

taisyklių atitikčiai, pastarosios sudaro apie 60 % visų mokestinių prievolių vykdymo išlaidų (Komisija, 2016c, p. 136)⁵¹. Kita reikšminga mokestinių prievolių vykdymo išlaidų dalis yra susijusi su dukterinių įmonių steigimu kitoje valstybėje narėje: susipažinimas su valstybės narės mokestine tvarka, dokumentų vietos mokesčių administratoriui rengimas ir kt. Skaičiuojama, kad visi mokestiniai darbai, susiję su dukterinės įmonės steigimu ir parengimu veikti, gali vidutiniškai kainuoti apie 134 tūkst. eurų. (Komisija, 2016c, p. 133). Galiausiai, taip pat pastebima, kad didelės išlaidos mokestinių prievolių vykdymui kartais apskritai atgraso nuo tarpvalstybinės veiklos vystymo (Eichfelder, Vaillancourt, 2014, p. 2, 27-30);

- iii) vykdant tarpvalstybinę veiklą susiduriama su dvigubo pelno apmokestinimo rizika. Nors su dvigubu apmokestinimu yra kovojama tiek ES mastu, tiek valstybėms narėms tarpusavyje sudarant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ši problema vis dar nėra išspręsta. Komisijos 2010-2011 m. inicijuota apklausa atskleidė, kad: *pirma*, dvigubas apmokestinimas yra viena pagrindinių problemų, su kuriomis susiduria tarpvalstybiniai verslai; *antra*, dažniausiai (daugiau nei kas trečia) dvigubo apmokestinimo situacijos yra susijusios su sandorių kainodara; *trečia*, antros pagal dažnumą dvigubo apmokestinimo situacijos yra susijusios su tam tikrų rūšių finansinių mokėjimų (pavyzdžiui, autorinių atlyginimų) teisinio vertinimo skirtumais valstybių narių pelno apmokestinimo sistemose; *ketvirta*, maždaug kas penkta dvigubo apmokestinimo situacija yra susijusi su sumomis, didesnėmis nei 1 mln. eurų; *penkta*, tik 6 % apklaustųjų nebuvo dalyvavę ginče dėl dvigubo apmokestinimo; (Komisija, 2011a, p. 11-13, 50-51; Komisija, 2011c, p. 3). Nors Komisijos apklausa atlikta gana seniai, dvigubo apmokestinimo rizika vidaus rinkoje yra išlikusi iki šiol (Komisija, 2016c, p. 142; Erdos, Kiss, 2019, p. 10). Tai, kaip ir vieningo nuostolių

⁵¹ Sandorių kainodaros taisyklės yra labai svarbi pelno apmokestinimo sistemų dalis: šios taisyklės įpareigoja grupės įmones tarpusavyje sudaryti rinkos kainomis, t. y. pagal ištiestos rankos (angl. *arm's length*) principą, nesilaikius šio principo, mokesčių administratorius gali pakoreguoti grupės narių sandorio vertę (mokesčių perskaičiavimo tikslais) ir, atitinkamai, pakoreguoti pelno mokesčio bazę. Įmonių grupės, siekdamos pagrįsti, kad tarpusavyje sudaro rinkos kainomis, turi parengti įvairaus pobūdžio dokumentus, tačiau valstybės narės nustato skirtingas šių dokumentų rengimo metodikas, kas vėlgi komplikuoja tarpvalstybinių įmonių veiklą. Komisijos dar 2001 m. atliktas tyrimas parodė, kad tarpvalstybinės įmonių grupės didžiausias mokestinių prievolių išlaidas patiria dėl atitikties sandorių kainodaros taisyklėms: didelės tarpvalstybinės įmonių grupės sandorių kainodarai išleidžia apie 4,75 mln. eurų per metus; vidutinio dydžio įmonių grupės – apie 1,5 mln. (Komisija, 2011a, p. 10-11). Nors Komisijos tyrimas atliktas prieš beveik 20 m., sandorių kainodara ir šiandien sudaro bene didžiausią tarpvalstybinių įmonių grupių mokestinių prievolių vykdymo naštos dalį (Matei, Pirvu, 2011b, p. 109; Komisija, 2016c, p. 136; Barrios *et al.*, 2020, p. 4).

atskaitymo mechanizmo nebuvimas bei didelės mokesčių prievolių vykdymo išlaidos, mažina tarpvalstybinių investicijų patrauklumą (Roder, 2012, p. 138-141).

Šie pelno apmokestinimo vidaus rinkoje aspektai pagrindžia, kad dvidešimt septyni pelno apmokestinimo režimai vidaus rinkoje pelno mokesčių paverčia tarpvalstybinės veiklos barjeru.

Antra, sudaromos palankesnės sąlygos mokesčių vengimui ir agresyviai mokesčių planavimui. F. Candau ir J. Le Cacheux, prisimindami posakį „gyvenime yra du neišvengiami dalykai: mokesčiai ir mirtis“, pastebi, kad šis posakis tarpvalstybinėms ir apskritai tarptautinėms įmonių grupėms tinka vis mažiau (Candau, Le Cacheux, 2018, p. 606). Iš tiesų, nevieninga pelno apmokestinimo sistema vidaus rinkoje atveria galimybes mokesčių vengimui, kuris pasireiškia dirbtiniu pelno mokesčio bazės perkėlimu į mažesnių pelno mokesčių tarifų valstybes, be to, neretai į valstybes, kuriose reali ekonominė veikla, iš kurios generuojamos įmonės pajamos, net nėra vykdoma⁵². Dėl skirtingų pelno apmokestinimų sistemų vidaus rinkoje taip pat susidaro palankios sąlygos agresyviai mokesčių planavimui, kuris įprastai pasireiškia dviguba atskaita⁵³ ar visišku pajamų neapmokestinimu⁵⁴ (Komisija, 2016c, p. 72). Taigi, nuo šių procesų nukenčia pačios valstybės narės.

2013 m. Komisijos duomenimis valstybės narės dėl dirbtinio pelno mokesčio bazės perkėlimo per metus neteko apie 50-70 mlrd. eurų mokesčių pajamų iš pelno mokesčio (palyginimui, 2021 m. numatytas ES biudžetas siekia 164 mlrd. eurų) arba maždaug penktadalio visų pelno mokesčio generuojamų mokesčių pajamų (Komisija, 2016c, p. 10). Naujesni duomenys rodo, kad tendencijos daugmaž lieka panašios (Dover *et al.*, 2015, p. 4⁵⁵; Álvarez-Martínez *et al.*, 2018, p. 1; Komisija, 2019b, p. 16), tačiau kai kurių autorių skaičiavimais valstybių narių praradimai dėl mokesčių vengimo jau viršijo ir 100 mlrd. eurų per metus (Candau, Le Cacheux, 2018, p. 575). Labiausiai nuo dirbtinio pelno mokesčio bazės perkėlimo nukenčia didžios valstybės narės Vokietija, Prancūzija, Ispanija, Italija, taip pat buvusi ES narė – Jungtinė Karalystė⁵⁶ (Candau, Le Cacheux, 2018, p. 601-602). Kita vertus,

⁵² Pažymėtina, kad dažniausiai naudojami „instrumentai“ pelno mokesčio bazei perkelti yra sandorių kainodara ir autorinių atlyginimų mokėjimai (Pirvu, 2012, p. 72; Valenduc, 2018, p. 8).

⁵³ Tai atvejai, kuomet, pavyzdžiui, tas pats įmonės nuostolis yra atskaitomas dviejose valstybėse narėse.

⁵⁴ Tai atvejai, kuomet, pavyzdžiui, pajamų kilmės valstybėje neapmokestintos pajamos yra neapmokestinamos ir rezidavimo vietos valstybėje.

⁵⁵ Pažymėtina, kad, remiantis R. Dover ir jo kolegų skaičiavimais, bendri valstybių narių pelno mokesčio generuojamų mokesčių pajamų praradimai siekia maždaug 160–190 mlrd. eurų per metus. Pasak R. Dover ir jo kolegų, šie skaičiai gaunami prie mokesčių vengimo ir agresyvaus planavimo pridėjus neefektyvų mokesčių surinkimą bei kitą pelno apmokestinimo problematiką ES (Dover *et al.*, 2015, p. 4).

⁵⁶ Lenkijos ekonomikos instituto skaičiavimais Vokietija netenka apie 18 mlrd. eurų mokesčių pajamų per metus, Prancūzija 11 mlrd., buvusi ES narė – Jungtinė Karalystė 14 mlrd. (Lenkijos ekonomikos institutas, 2020).

valstybės narės, į kurias yra dirbtinai perkeliama pelno mokesčio bazė, savo mokestines pajamas padidina. Į šį sąrašą patenka Nyderlandai, Kipras, Liuksemburgas, Airija, Malta bei Belgija. Šios valstybės narės iš esmės savo mokestines pajamas papildo kitų valstybių narių sąskaita (Halkos, Kyriazis, 2006, p. 165; Pirvu, 2012, p. 21; Candau, Le Cacheux, 2018, p. 603). Atkreiptinas dėmesys, kad minėtame sąraše esantis Liuksemburgas, Airija, Malta bei Nyderlandai yra vienos iš valstybių narių, kurios labiausiai kvestionuoja Komisijos kompetenciją ir iniciatyvą dėl ES BPMB. Tikėtina, kad pastarosios dėl ES BPMB bijo netekti šių papildomų mokestinių pajamų, tačiau, autoriaus nuomone, šių valstybių narių pretenzijos į tokias pajamas neturi nei moralinio, nei teisinio pagrindo. Tuo tarpu Vokietija ir Prancūzija, t. y. valstybės narės, kurios bene labiausiai nukenčia nuo nagrinėjamų procesų, yra pagrindinės ES BPMB koncepcijos paieškų šalininkės.

Didelius mokestinius pradimus dėl mokesčių vengimo lemia tai, kad tuo užsiima didžiulės pajamas generuojančios įmonės⁵⁷. Pavyzdžiui, skaičiuojama, kad IKEA įmonių grupė laikotarpiu nuo 2009 m. iki 2014 m., pasinaudodama įvairiomis paskolų sutarčių ir autorinių atlyginimų mokėjimų schemomis tarp skirtingose valstybėse narėse veikiančių grupės įmonių, visos ES mastu iš viso galėjo išvengti apie 1 mlrd. eurų pelno mokesčio (Auerbach, 2016, p. 5-28). Be to, prie mokesčių vengimo prisideda ir pačios valstybės narės, siūlydamos įmonėms įvairias lengvatas ar susitarimus. Pavyzdžiui, Komisija nustatė, kad „Apple“ Inc. didžiąją dalį savo pardavimų pajamų iš veiklos visoje ES perkeldavo į Airiją, kurioje „Apple“, pasinaudodama Airijos suteiktomis lengvatinėmis sąlygomis, efektyvų pelno mokesčio tarifą sumažino iš pradžių iki 0,05 %, o vėliau – iki 0,005 % (nominalus pelno mokesčio tarifas Airijoje – 12,5 %⁵⁸). Skaičiuojama, kad laikotarpiu nuo 2004 m. iki 2014 m. taip „Apple“ galėjo išvengti apie 13 mlrd. eurų mokėtino pelno mokesčio, kitaip tariant, „Apple“ gavo tokio dydžio pelno mokesčio „nuolaidą“ iš Airijos (Mason, 2017, p. 735-751).

Tačiau, mokestinių pajamų pradimas nėra vienintelė mokesčių vengimo ar agresyvaus planavimo neigiama pasekmė: subjektai, vengiantys ar agresyviai planuojantys mokesčius, įgauna papildomą finansinį ir konkurencinį pranašumą prieš sąžiningus verslus. Komisijos duomenimis, dėl iškraipomų konkurencinių sąlygų labiausiai kenčia smulkieji ir vidutiniai verslai (Komisija, 2015, p. 5).

⁵⁷ Pavyzdžiui, „Google“, „Amazon“, „Starbucks“, „McDonald’s“, „BASF“ ir kt. (Candau, Le Cacheux, 2018, p. 586-588).

⁵⁸ Taigi, vietoje to, kad „Apple“ nuo, pavyzdžiui, uždirbto 1 mln. eurų sumokėtų 125 tūkst. eurų pelno mokesčio (vadovaujantis Airijoje įprastai taikomu pelno mokesčio tarifu), „Apple“ galėjo sumokėti 500 eurų, o vėliau – 50 eurų.

Komisija, reaguodama į suintensyvėjusį mokesčių vengimą ir agresyvų planavimą, 2015 m. išleido veiksmų planą, kuriame akcentavo, kad pelno mokestis yra labai svarbi teisingos ir veiksmingos vidaus rinkos dalis, tačiau, nesant vieningos pelno apmokestinimo sistemos, tinkamai reaguoti į besikeičiančią ekonominę aplinką ir tarpvalstybinių įmonių veiksmus yra labai sudėtinga. Komisija tikisi, kad būtent ES BPMB mokesčių vengimui ir agresyviai mokesčių planavimui uždėtų „apynasrį“ (Komisija, 2015, p. 8-10).

Trečia, didėja valstybių narių žalinga konkurencijai mokesčiais. Valstybių narių žalinga konkurencija mokesčiais yra dar vienas ES vidaus rinkos funkcionavimą neigiamai veikiantis reiškinys, kuris reikšminga dalimi yra pasekmė nepakankamai koordinuojamų valstybių narių veiksmų pelno mokesčio atžvilgiu. Teisinėje literatūroje dėl tikslos sąvokos „žalinga konkurencija mokesčiais“ apibrėžimo vis dar diskutuojama⁵⁹, tačiau pripažįstama, kad iš esmės tai yra tikslingi valstybės bandymai pakeisti savo apmokestinimo režimą (dažniausiai pelno mokesčio atžvilgiu) taip, kad jis iš kitų valstybių pritrauktų investuotojus, pajamas ar kitus mobilius išteklius (Pastukhov, 2010, p. 161; Faulhaber, 2018, p. 311-312). Valstybėms narėms konkuruojant pelno mokesčiu, pastarasis praranda neutralumą, t. y. jis naudojamas kaip priemonė savo naudai paveikti verslo sprendimus, atitinkamai, verslas ieško, kur bus pasiūlytos geriausios pelno apmokestinimo sąlygos. Kol valstybių narių pelno apmokestinimo režimai nėra pakankamai koordinuojami, valstybės narės ne tik turi puikias sąlygas konkurencijai mokesčiais, bet jomis ir naudojasi (Pirvu, 2012, p. 22).

Po ES padidinamoju stiklu valstybių narių žalinga konkurencija mokesčiais⁶⁰ atsidūrė po 1999 m. Primarolo grupės⁶¹ ataskaitos, kurioje *inter alia* buvo konstatuota, kad valstybėms narėms trūksta mokestinio skaidrumo, valstybės narės suteikia mokestines lengvatas jose realios ekonominės veiklos nevykdantiems verslams (Komisija, 1999 cituota Pirvu, 2012, p. 21). Netrukus žalinga valstybių narių konkurencija mokesčiais buvo įvardijama vienu iš didžiausių ES iššūkių įmonių apmokestinimo srityje (Halkos, Kyriazis, 2006, p. 163, 170), kurio ES nepavyko įveikti iki šiol (Komisija, 2020d, p. 1-5).

Valstybių narių žalinga konkurencija mokesčiais ypatingai suintensyvėjo po 2004 m. įvykusio trečiojo ES plėtros etapo, po kurio į ES gretas įstojo ekonomiškai silpnesnės, lyginant

⁵⁹ Taip pat vyksta diskusijos ir dėl to, kada konkurencija mokesčiais tampa žalinga, ar konkurencija mokesčiais apskritai yra žalingas reiškinys (Pastukhov, 2010, p. 163; Faulhaber, 2018, p. 318).

⁶⁰ Oficialiai į žalingą valstybių narių konkurenciją mokesčiais ES dėmesys buvo atkreiptas dar 1996 m. vadinamoju Monti memorandumu, o dar po metų buvo priimtas valstybėms narėms neprivalomas dokumentas – Verslo apmokestinimo elgesio kodeksas, kuriuo, kaip minėta, valstybės narės susitarė laikytis sąžiningos tarpusavio konkurencijos principų.

⁶¹ Grupei vadovavo politikė D. Primarolo, todėl grupė pavadinta jos vardu.

su tuometinėmis ES narėmis, vidurio ir rytų Europos valstybės⁶². Naujosios narės pasižymėjo kur kas žemesniais pelno mokesčio tarifais nei senbuvės. Be to, norėdamos pritraukti naujas investicijas ir sustiprinti savo konkurencinę padėtį, naujokės pelno mokesčio tarifus mažino ir po įstojimo į ES (Devereux, Loretz, 2013, p. 763). ES senbuvės, norėdamos neužleisti turimų pozicijų, taip pat pradėjo mažinti pelno mokesčio tarifus⁶³. Kita vertus, konkurencija pelno mokesčio tarifais nėra vienintelė mokestinė priemonė naudojama konkurencinėje kovoje, be to, kai kurių autorių nuomone konkurencija nominaliais pelno mokesčio tarifų dydžiais netgi nėra žalinga, nes yra skaidresnė, lyginant su kitomis konkurencinėmis priemonėmis (Faulhaber, 2018, p. 331).

Viena iš pagrindinių žalingos konkurencinės kovos priemonių – pelno mokesčio bazė, pavyzdžiui, valstybės narės, susiaurindamos pelno mokesčio bazę, sumažina efektyvų pelno mokesčio tarifą, taip siekdamas pasiūlyti geresnes pelno apmokestinimo sąlygas nei kitos valstybės narės. Tokie valstybių narių veiksmai yra mažiau pastebimi, mažiau skaidrūs, nei pelno mokesčio tarifo mažinimas, tačiau gali turėti netgi didesnę efektą (Faulhaber, 2018, p. 360). Kita vertus, pelno mokesčio bazė konkurencinėje kovoje vaidina ir priešingą vaidmenį: valstybės narės, siekdamos kompensuoti mokestinių pajamų praradimus, pelno mokesčio bazę taip pat ir praplečia (Pirvu, 2012, p. 63-65; Candau, Le Cacheux, 2018, p. 598). Tokios nekontroliuojamos valstybių narių manipuliacijos pelno mokesčio baze sudaro palankias sąlygas jau aptartam kitam žalingam reiškiniui – mokesčių vengimui.

Pripažįstama, kad žalinga mokesčių konkurencija veikia mokesčių vengimą ir *vice versa* (Rixen, 2012, p. 198; Faulhaber, 2018, p. 312-314). Kaip nurodo, L. V. Faulhaber, mokesčių vengimas tiesiogiai priklauso nuo valstybių narių konkurencijos mokesčiais, kadangi mokesčių vengimas įmanomas tik tuomet, kai kita valstybė pasiūlo palankesnes apmokestinimo sąlygas nei valstybė, kurioje yra vykdoma reali ekonominė veikla (Faulhaber, 2018, p. 313). Žalingos mokesčių konkurencijos ir mokesčių vengimo „sinergija“ kainuoja brangiai, kaip minėta, valstybės narės per metus dėl mokesčių vengimo praranda milžiniškas sumas, galinčias siekti net iki 100 mlrd. eurų per metus (žinoma, ne tik valstybių narių konkurencija mokesčiais lemia mokesčių vengimą, tačiau akivaizdu, kad tai yra itin reikšmingas šio proceso „katalizatorius“).

Kaip ir daugelyje kovų, taip kovoje dėl pelno mokesčio bazės yra pralaimėtojai ir laimėtojai. Jau buvo minėta, kad didžiausiais pralaimėtojais laikomos didžiosios ES valstybės

⁶² Prie ES prisijungė: Čekija, Estija, Kipras, Latvija, Lenkija, Lietuva, Malta, Slovakija, Slovėnija ir Vengrija.

⁶³ Dabar ši tarifų mažinimo tendencija vadinama „lenktynėmis iki dugno“ (angl. „race to bottom“).

narės, o prie laimėtojų gretų dažniausiai priskiriami Nyderlandai, Kipras, Liuksemburgas, Airija, Malta bei Belgija. Kol šioje konkurencinėje kovoje bus laimėtojai ir pralaimėtojai, tol šią kovą pavieniais valstybių narių veiksmais užbaigti bus labai sunku ar netgi neįmanoma, kadangi laiminčios valstybės, tikėtina, savo veiksmų geranoriškai nenutruks, o pralaiminčios ieškos būdų kaip kompensuoti praradimus, vėlgi ieškodamos naujų konkurencinių priemonių. Didėjant įtampai tarp valstybių narių ir nesant jų bendradarbiavimo, o tiksliau – vieningų pelno apmokestinimo taisyklių, žalinga mokesčių konkurencija ES bus neišvengiama⁶⁴ (Pastukhov, 2010, p. 160, 177; Pirvu, 2012, p. 21).

Galiausiai, atskirai paminėtina dar viena pelno apmokestinimo problema vidaus rinkoje – skaitmeninio verslo apmokestinimas. Šiuo metu valstybės narės neturi priemonių, kuriomis galėtų veiksmingai apmokestinti jų jurisdikcijoje tarpvalstybinių skaitmeninių įmonių generuojamas pajamas, kadangi dabartinės valstybių narių apmokestinimo sistemos remiasi dar XX a. pradžioje taikytais pelno apmokestinimo modeliais, skirtais tradicinėms fizinėms įmonėms apmokestinti. Šios taisyklės nebeatitinka dabartinės verslo aplinkos, kuri vis daugiau grindžiama informacinėmis technologijomis, internetu. Tai leidžia įmonėms savo veiklą vykdyti bet kurioje pasaulio vietoje, joje neturint jokios fizinės infrastruktūros (Komisija, 2018a, p. 4). Pažymėtina, kad atsivėrusiomis skaitmeninio verslo apmokestinimo spragomis naudojasi skaitmeninio verslo gigantai „Facebook“, „Google“, „Apple“, „Amazon“ ir kt. (Candau, Le Cacheux, 2018, p. 586-587; 599). Dėl to valstybės narės kasmet praranda keliasdešimties milijardų eurų vertės mokesčių pajamų (Komisija, 2018b, p. 4).

Visos šiame skyriuje nagrinėtos problemos patvirtina, kad nevieninga pelno apmokestinimo sistema sukuria kompleksines pasekmes. Viena vertus, sąžiningiems verslams skirtingos pelno apmokestinimo sąlygos tampa barjeru tarpvalstybinei veiklai vykdyti, valstybės narės kasmet praranda didžiules mokesčines pajamas. Kita vertus, nesąžiningi verslai, naudodamasi susiklosčiusia padėtimi, užsiima mokesčių vengimu, dalis valstybių narių savo mokesčines pajamas papildo kitų valstybių narių sąskaita. Tai pagrindžia Komisijos teiginius, kad vidaus rinka dėl nevieningos pelno apmokestinimo sistemos ir nepakankamai koordinuojamų valstybių narių veiksmų vis dar neveikia taip, kaip tikimasi. Kadangi tikimasi, kad ES BPMB galėtų būti raktu į sklandų vidaus rinkos veikimą pelno mokesčio atžvilgiu, ES BPMB turi pasiūlyti veiksmingas aptartų problemų sprendimo priemones.

⁶⁴ Dar viena dažnai įvardijama žalingos mokesčių konkurencijos ir mokesčių vengimo pasekmė yra tai, kad didesnė mokesčinė našta užkraunama mažesniu mobilumu pasižyminčioms mokesčių bazėms: darbo pajamoms, nekilnojamam turtui ir pan. (Pastukhov, 2010, p. 161; Candau, Le Cacheux, 2018, p. 576).

2. 2016 M. B(K)PMB KONCEPCIJA

Kaip minėta pirmoje šio darbo dalyje, Komisija 2015 m. iš naujo įvertino tarpvalstybinių įmonių pelno apmokestinimo sąlygas ES ir konstatavo, kad iš esmės nekoordinuojami valstybių narių veiksmai, apmokestinant tarpvalstybinių įmonių pelną, neleidžia vidaus rinkai veikti sklandžiai, taip pat, jog dabartinė pelno apmokestinimo padėtis ES nebeatitinka šiuolaikinių aplinkybių: ekonominė aplinka tapo globali, mobili ir kur kas labiau grindžiama skaitmeninėmis technologijomis. Komisija vėlgi nurodė, kad būtent ES BPMB galėtų tiek užtikrinti tinkamą vidaus rinkos veikimą pelno mokesčio atžvilgiu, tiek sukurti dabartinėms aplinkybėms pritaikytą verslo aplinką ES. Atsižvelgdama į tai, Komisija pasiūlė sugrįžti prie B(K)PMB projekto (Komisija, 2015, p. 1-15). Po metų Komisija pristatė 2011 m. BKPMB direktyvos projekto pagrindu parengtą naująją ES BPMB koncepciją – 2016 m. B(K)PMB, t. y. Komisijos pasiūlymus-projektus dėl 2016 m. BPMB ir 2016 m. BKPMB direktyvų.

Atsižvelgiant į didėjančius pelno mokesčio vengimo mastus ES, 2016 m. B(K)PMB visų pirma yra koncentruojama į kovą su mokesčių vengimu. Tačiau, 2016 m. B(K)PMB, kaip ir ankstesnėms ES BPMB iniciatyvoms, taip pat keliamas tas pats bendrasis tikslas – užtikrinti sklandų vidaus rinkos veikimą pelno mokesčio atžvilgiu (Komisija, 2016c, p. 23). Be to, Komisija 2016 m. B(K)PMB taip pat mato kaip priemonę, kuri galėtų paskatinti verslo augimą ES (Komisija, 2016c, p. 23). Taigi, Komisija tikisi, kad naujoji koncepcija ne tik išspręstų kompleksines ir dešimtmečius besitęsiančias pelno apmokestinimo problemas vidaus rinkoje, bet taip pat prisidėtų ir prie ES ekonominio augimo.

Toliau antroje darbo dalyje analizuojami pagrindiniai 2016 m. B(K)PMB koncepcijos bruožai ir elementai, šioje dalyje taip pat bus išskiriami pagrindiniai 2011 m. BKPMB ir 2016 m. B(K)PMB koncepcijų skirtumai ir panašumai, koncepcijų kritika.

2.1 2016 m. B(K)PMB įgyvendinimas dviem etapais

Kaip minėta, 2016 m. B(K)PMB koncepcija susideda iš dviejų direktyvų projektų. Šie direktyvų projektai yra du atskiri 2016 m. B(K)PMB koncepcijos įgyvendinimo etapai:

- i) Pirmasis etapas – 2016 m. BPMB direktyvos projektas, kurios pagrindiniai elementai: bendros pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklės; laikinas nuostolių atskaitymo mechanizmas; mokslinių tyrimų ir technologinės plėtros bei augimo ir investicijų skatinimo lengvatos; kovos su piktnaudžiavimu taisyklės (Komisija, 2016a);

- ii) Antrasis etapas – 2016 m. BKPMB direktyvos projektas, kurios pagrindiniai elementai: pelno mokesčio bazių konsolidavimas; konsoliduotosios bazės paskirstymo formulė; pelno mokesčio administravimo ir bendrosios ginčų sprendimo tvarkos taisyklės (Komisija, 2016b)⁶⁵.

Pažymėtina, kad 2011 m. BKPMB nebuvo padalinta į etapus, t. y. pelno mokesčio bazės apskaičiavimo, konsolidavimo, paskirstymo ir kitas taisykles buvo planuojama taikyti kartu nuo pat pradžių. Komisija, padalindama 2016 m. B(K)PMB įgyvendinimą į du etapus, tikėjosi sklandesnio šios ES BPMB koncepcijos įgyvendinimo proceso (Komisija, 2016a, p. 3).

Derybose dėl 2011 m. BKPMB direktyvos projekto valstybių narių pozicijos labiausiai išsiskyrė dėl pelno mokesčio bazių konsolidavimo klausimo, kadangi konsolidavimą buvo planuojama numatyti ir 2016 m. B(K)PMB, šios diskusijos vėl būtų neišvengiamos. Komisija suprato, kad tai gali stabdyti ar net nutraukti kitų svarbių ES BPMB privalumų, kuriuos būtų galima pritaikyti be konsolidavimo, įgyvendinimą. Atsižvelgdama į tai, Komisija nusprendė, kad pagrindinis dėmesys iš pradžių turi būti skirtas susitarimui dėl bendrų pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklių ir jų įtvirtinimui, o konsensuso dėl konsolidavimo gali būti ieškoma ir vėliau (Komisija, 2016c, p. 7). Visgi, šis Komisijos planas nebuvo itin populiarus.

Komisijos atliktos viešosios konsultacijos⁶⁶ parodė, kad apytiksliai tik kas trečias (34 %) apklaustasis pritarė dviejų etapų 2016 m. B(K)PMB įgyvendinimui, tik kiek mažiau buvo tam nepritariančių (29 %)⁶⁷. Tačiau ir pritariančys dviejų etapų įgyvendinimui pažymėjo, kad, įgyvendinus pirmąjį etapą, antrasis etapas ir konsolidavimas taip pat turėtų būti įgyvendinami kiek įmanoma greičiau. Komisijos pasiūlymui nepritariančys argumentavo, kad 2016 m. B(K)PMB įgyvendinimas per du etapus gali įnešti papildomos sumaišties į pelno apmokestinimą ir net padidinti valstybių narių konkurenciją mokesčiais (Komisija, 2016c, p. 93-94). Visgi, Komisija, atsižvelgdama į 2011 m. išmoktas pamokas, pasirinko 2016 m. B(K)PMB įgyvendinti dviem etapais ir konsolidavimą palikti antrajame – 2016 m. BKPMB. Šis sprendimas iki šiol yra vertinamas priešaringai.

Dalis autorių mano, kad bandymas 2016 m. B(K)PMB koncepciją įgyvendinti dviem etapais yra teisingas sprendimas, kadangi iš tiesų valstybės narės diskusijose dėl

⁶⁵ Kartu su šiais direktyvų projektais Komisija taip pat pateikė ir jų poveikio vertinimo analizę, kurioje *inter alia* prognozuojamas potencialus 2016 m. B(K)PMB poveikis vidaus rinkai ir valstybėms narėms (Komisija, 2016c).

⁶⁶ Komisija, siekdama įtraukti suinteresuotąsias šalis į 2016 m. B(K)PMB koncepcijos rengimą, joms sudarė galimybę išreikšti nuomonę viešosiose konsultacijose. Jose dalyvavo 175 dalyviai, kurių tarpe buvo verslo, nevyriausybinių organizacijų atstovai, akademikai ir kt. (Komisija, 2016c, p. 89-94).

⁶⁷ Likusieji pritarė tiek įgyvendinimui vienu etapu, tiek dviem arba šiuo klausimu iš viso neturėjo nuomonės (Komisija, 2016c, p. 93).

2011 m. BKPMB labiausiai nesutarė dėl konsolidavimo, todėl, 2016 m. B(K)PMB įgyvendinimą padalinus į du etapus, tikimybė gauti valstybių narių pritarimą, bent jau dėl bendrų pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklių, išaugtų (Streek, 2016, p. 3; Russo, 2016, p. 10; Nicolay, Spengel, 2017, p. 1-2). Kitų autorių nuomone konsolidavimas yra būtinas siekiant bene svarbiausio Komisijos tikslo – užkirsti kelią mokesčių vengimui, konsolidavimą išskyrus kaip iš esmės atskirą iniciatyvą ir valstybių narių derybų objektą, derybos vėl gali būti bevaisės ir šis tikslas neįgyvendintas (Valenduc, 2018, p. 19-20). Pažymėtina, kad Europos Parlamentas taip pat išreiškė nuomonę, jog visa 2016 m. B(K)PMB koncepcija turėtų būti įgyvendinama vienu metu, kadangi konsolidavimas siekiant išspręsti pelno apmokestinimo problemas vidaus rinkoje yra *conditio sine qua non* (Europos Parlamentas, 2017, p. 26; Europos Parlamentas, 2018, p. 5). Akivaizdu, kad visos 2016 m. B(K)PMB koncepcijos įgyvendinimas vienu metu būtų geriausias scenarijus, tačiau Komisija pasirinko neignoruoti praeityje išmuktų pamokų. Pragmatiškai vertinant Komisijos sprendimą, sutiktina, kad konsolidavimą išskirti į atskirą etapą buvo teisingas sprendimas, kadangi vien 2016 m. BPMB įtvirtinimas, atsižvelgiant į šį direktyvos projektą sudarančius elementus, jau būtų Komisijos laimėjimas ir žingsnis į priekį link Komisijos tikslų. Galiausiai, galbūt pirmasis žingsnis padėtų žengti ir antrąjį – įtvirtinti 2016 m. BKPMB direktyvą, kurioje numatytas ir daugiausiai diskusijų keliantis konsolidavimas, kuris, pritariant tiek Komisijos, tiek Europos Parlamento, tiek teisės mokslo atstovų nuomonei, yra būtinas, siekiant ES BPMB efektyvumo kovoje su pelno apmokestinimo problemomis vidaus rinkoje. Visgi, kaip minėta, iki šiol nėra žengtas net ir pirmasis 2016 m. B(K)PMB įgyvendinimo žingsnis.

Komisija tikėjosi, kad 2016 m. BPMB direktyva bus priimta ir pradėta taikyti nuo 2019-01-01, o 2016 m. BKPMB direktyva nuo 2021-01-01. Tačiau, nepaisant pragmatiško Komisijos požiūrio, padalinant 2016 m. B(K)PMB įgyvendinimą į du etapus, jai nepavyksta gauti valstybių narių pritarimo. Taigi, 2016 m. B(K)PMB vis dar lieka pasiūlymo-projekto stadijoje. Kaip nurodo Komisija, kartu šios direktyvos – 2016 m. B(K)PMB – būtų sudariusios „visos ES pelno mokesčio sistema“ (Komisija, 2016a, p. 9; Komisija, 2016b, p. 9). Visgi, autoriaus nuomone, 2016 m. B(K)PMB įvardinti „visos ES pelno mokesčio sistema“, atsižvelgiant į toliau analizuojamą 2016 m. B(K)PMB taikymo sritį, nėra itin tikslu⁶⁸.

⁶⁸ Be to, kaip minėta, ES BPMB koncepcijos paieškos atsiriboja nuo pelno mokesčio tarifų harmonizavimo, o pastarasis, kaip ir pelno mokesčio bazė, yra vienas iš svarbiausių pelno apmokestinimo sistemos elementų. Autoriaus nuomone, vien dėl šios priežasties 2016 m. B(K)PMB vadinti „visos ES pelno mokesčio sistema“ nebūtų tikslu.

2.2 2016 m. B(K)PMB taikymo sritis

2016 m. B(K)PMB personalinę taikymo⁶⁹ sritį galima apibūdinti kaip dalinai privalomą ES veikiančioms įmonėms ir nuolatinėms buveinėms⁷⁰. 2016 m. B(K)PMB taikymas būtų privalomas esant šioms sąlygoms:

- i) įmonės teisinė forma atitinka valstybėse narėse numatytas juridinių asmenų teises formas (tikslios formos yra įvardintos 2016 m. B(K)PMB prieduose Nr. 1);
- ii) įmonė moka pelno mokestį ar jo atitikmenį vienoje iš valstybių narių (tikslūs pelno mokesčiai ir jų atitikmenys yra įvardinti 2016 m. B(K)PMB prieduose Nr. 2);
- iii) įmonė pagal 2016 m. B(K)PMB gali būti laikoma patronuojančiąja arba patronuojamąja įmone ir (ar) turi bent vieną nuolatinę buveinę kitoje valstybėse narėje;
- iv) įmonė priklauso finansinės apskaitos tikslais konsoliduotai įmonių grupei, kurios bendros konsoliduotosios pajamos per metus viršija 750 mln. eurų.

Be to, 2016 m. B(K)PMB būtų privalomai taikoma ir pagal trečiųjų valstybių įstatymus įsteigtų įmonių nuolatinėms buveinėms, esančioms ES, esant ii)–iv) punktuose nurodytoms sąlygoms. 2016 m. B(K)PMB privalomojo taikymo sąlygos rodo, kad ši ES BPMB koncepcija yra orientuota į didžiausias pajamas ES generuojančias įmonių grupes. Tačiau 2016 m. B(K)PMB taip pat galėtų būti taikoma ir mažesnėms įmonių grupėms ar savarankiškomis įmonėms: pastarosios turėtų teisę pačios apsispręsti, ar taikyti 2016 m. B(K)PMB ar valstybių narių pelno apmokestinimo sistemas. Pažymėtina, kad, privalomai ar pasirinktinai taikant 2016 m. B(K)PMB, nacionalinis pelno mokesčio įstatymas įmonėms nustotų galioti šiose direktyvose reguliuojamais klausimais, nebent 2016 m. B(K)PMB būtų nurodyta kitaip⁷¹ (Komisija, 2016a, p. 19; Komisija, 2016b, p. 18-19).

Taip pat pažymėtina, kad, vadovaujantis 2016 m. B(K)PMB, jeigu įmonių grupei 2016 m. B(K)PMB taikymas nebūtų privalomas, kiekviena grupės narė turėtų teisę savarankiškai apsispręsti dėl 2016 m. BPMB taikymo sau ir savo nuolatinėms buveinėms, tačiau nusprendus taikyti 2016 m. B(K)PMB – įtraukiama visa įmonių grupė ir jai taikoma visa

⁶⁹ 2016 m. B(K)PMB nebūtų taikoma laivybos įmonėms, kurioms nustatyta speciali mokesčių tvarka (Komisija, 2016a, p. 20; Komisija, 2016b, p. 18).

⁷⁰ Nuolatinė buveinė apibrėžiama kaip ir EBPO modelinėje konvencijoje (Komisija, 2016a, p. 10): laikoma, kad įmonė turi nuolatinę buveinę, jeigu ji kitoje valstybėje narėje turi nuolatinę vietą, kurioje visiškai arba iš dalies vykdo veiklą, pavyzdžiui, per filialą, biurą ar naudojami kitu veiklos vykdymo būdu (pilną apibrėžimą žr. 2016 m. BPMB 5 str.). Taigi, nuolatinės buveinės apibrėžimas siejamas su fiziniu buvimu valstybėje narėje.

⁷¹ Pažymėtina, kad 2016 m. B(K)PMB praktiškai nepalieka vietos valstybių narių diskrecijai. Reta šios taisyklės išimtis, pavyzdžiui, yra teisė valstybėms narėms nustatyti, kad labdaros įstaigoms teikiamos dovanos būtų laikomos atskaitomomis išlaidomis (Komisija, 2016a, p. 30).

2016 B(K)PMB sistema. Viena vertus, šios sistemos neprivalomumas ir taikymo sąlygos suteikia įmonėms lankstumo: įmonės, išvelgiančios 2016 m. B(K)PMB privalumus, gali nesunkiai pasirinkti jos taikymą. Kita vertus, lankstumas yra ribojamas: savanoriškai pasirinkus taikyti 2016 m. B(K)PMB, taikymas būtų privalomas 5 m., praėjus šiam laikotarpiui, tolimesnio taikymo būtų galima atsisakyti⁷². Kaip minėta pirmoje šio darbo dalyje, 2011 m. BKPMB direktyvos projekte taip pat buvo numatyta įmonių teisė pasirinkti tarp 2011 m. BKPMB ir nacionalinių pelno apmokestinimo sistemų taikymo, tačiau pastaroji, priešingai nei 2016 m. B(K)PMB, neturėjo jokio privalomumo elemento⁷³. Komisija sprendimą 2016 m. B(K)PMB padaryti dalinai privalomą grindžia efektyvesne kova su mokesčių vengimu (Komisija, 2016c, p. 34).

Komisija nurodo, kad didžiausias pajamas gaunančios tarpvalstybinės įmonių grupės yra aktyviausios mokesčių vengimo srityje, kadangi turi pakankamai savų išteklių įvairioms mokesčių vengimo strategijoms kurti. Dėl šios priežasties Komisija ir siekia, kad joms 2016 m. B(K)PMB taikymas būtų privalomas. Remiantis Komisijos duomenimis, nustačius privalomą 2016 m. B(K)PMB taikymą įmonių grupėms, kurių bendrosios konsoliduotosios metinės pajamos viršija 750 mln. eurų ribą⁷⁴, į 2016 m. B(K)PMB sistemą būtų įtrauktos tos įmonių grupės, kurios generuoja didžiąją dalį (64 %) visų ES veikiančių grupių pajamų. Kadangi, tokios grupės sudaro vos 1,6 % visų ES veikiančių įmonių grupių, per daug neišplečiant 2016 m. B(K)PMB privalomumo, labiausiai pelno apmokestinimo tvarka vidaus rinkoje piktnaudžiaujantiems būtų uždėtas „apynasris“ (bent jau taip tikisi Komisija⁷⁵) (Komisija, 2016c, p. 41-45). Be to, tikimasi, kad nustatyta riba sumažintų riziką, jog 2016 m. B(K)PMB nebūtų privaloma įmonių grupėms, veikiančios tik vienos valstybės narės ribose⁷⁶ (Komisija, 2016c, p. 47). Komisijos pasiūlytas dalinai privalomas 2016 m. B(K)PMB modelis sulaukė tiek neigiamų, tiek teigiamų reakcijų⁷⁷.

⁷² Atsisakymas galimas, jeigu 2016 m. B(K)PMB taikymas netampa privalomas pagal šio darbo 33 psl. nurodytas sąlygas.

⁷³ 2011 m. BKPMB neprivalomumas sulaukė kritikos, buvo akcentuojama, kad dėl neprivalomumo 2011 m. BKPMB būtų iš esmės neefektyvi (Panayi, 2013, p. 88-90; Russo, 2016, p. 11).

⁷⁴ Komisija taip pat svarstė 2016 m. B(K)PMB privalomumą sieti su veiklos sektoriumi arba tarpvalstybinės veiklos elementu. Visgi, Komisija nusprendė, kad veiklos sektoriaus kriterijus yra per siauras, o tarpvalstybinės veiklos per platus (Komisija, 2016c, p. 41-45).

⁷⁵ Toliau šiame darbe bus taip pat aptarta, kodėl 2016 m. B(K)PMB nebūtų pakankamai efektyvi priemonė kovoje su mokesčių vengimu. Plačiau apie tai žr. šio darbo 59-60, 70 psl.

⁷⁶ Komisijos duomenimis, maždaug 81 % įmonių grupių, kurių metinės konsoliduotosios pajamos viršija 750 mln. eurų, veikia tarpvalstybinių lygių (Komisija, 2016c, p. 41-45).

⁷⁷ Pažymėtina, kad Europos Parlamentas pasisakė tiek už 2011 m. BKPMB privalomumą, tiek už 2016 m. B(K)PMB privalomumą. Galiausiai, Europos Parlamentas pasiūlė, kad 2016 m. B(K)PMB 750 mln. riba per 7 m. būtų panaikinta ir 2016 m. B(K)PMB taptų privaloma (Europos Parlamentas, 2018, p. 6).

M. Gondor siūlomą sistemos dalinį privalomumą vertina neigiamai, kadangi vienu metu vienoje valstybėje narėje turėtų koegzistuoti nacionalinės pelno apmokestinimo taisyklės ir bendrosios, nustatytos 2016 m. B(K)PMB. Pasak M. Gondor, tokią tvarką būtų sunku įdiegti ir tokios tvarkos palaikymas – pelno mokesčio administravimas – būtų itin brangus (Gondor, 2017, p. 21). Pritariantys Komisijos siūlymui mano, kad ir dalinis privalomumas gali užtikrinti dalies Komisijos siekiamų tikslų įgyvendinimą (Nicolay, Spengel, 2017, p. 1-2; Valenduc, 2018, p. 20). Tuo tarpu R. Russo, nors ir palaiko 2016 m. B(K)PMB dalinio privalomumo elementą, tačiau, pastarojo nuomone, Komisijos tikslus pasiekti būtų galima kur kas efektyviau, jeigu 2016 m. B(K)PMB privalomumo riba būtų sumažinta iki 50 mln. eurų (Russo, 2016, p. 11). Pažymėtina, kad Komisija svarstė tokią opciją, tačiau jos atsisakė, kadangi, Komisijos vertinimu, sumažinus privalomumo ribą iki 50 mln. eurų, privalomas taikymas būtų nukreiptas į didelę dalį tik vienos valstybės narės ribose veikiančių įmonių grupių, kaip minėta, Komisija stengiasi to išvengti⁷⁸ (Komisija, 2016c, p. 44). Nors žemesnė privalomumo riba Komisijos tikslams pasitarnautų, Komisija stengiasi išvengti kolizijos su valstybių narių suverenitetu pelno mokesčio atžvilgiu⁷⁹. Komisija pabandė pasirinkti tokią privalomumo ribą, kuri išlaikytų pusiausvyrą tarp išsikeltų tikslų ir valstybių narių suvereniteto. Kadangi nėra duomenų, atskleidžiančių, kokią žalą dėl mokesčių vengimo padaro įmonių grupės, kurių konsoliduotosios metinės pajamos viršija 750 mln. ribą, tiksliai įvertinti, ar Komisijos pasirinkta riba išlaiko minėtą „pusiausvyros testą“, pernelyg sudėtinga, tačiau, autoriaus vertinimu, norint efektyviai spręsti pelno apmokestinimo problemas vidaus rinkoje, Komisijos siekiamybė turėtų būti privaloma ES BPMB.

Toliau analizuojant 2016 m. B(K)PMB taikymo sritį, ypatingai svarbios šios sąvokos:

- i) patronuojančioji ir patronuojamoji įmonės. Patronuojamąją įmonę laikoma tiesioginė ir žemesnės grandies įmonė, kurioje patronuojančioji įmonė turi teisę naudotis daugiau nei 50 % balsavimo teisių ir turi nuosavybės teisę, kuri sudaro daugiau nei 75 % patronuojamosios įmonės kapitalo ar daugiau nei 75 % teisių, suteikiančių teisę į pelną (atitinkamai, patronuojančiąją laikoma įmonė, turinti šias teises į patronuojamąją įmonę). Pažymėtina, kad tiek balsavimo, tiek nuosavybės (teisės į pelną) sąlygos privalo būti tenkinamos (Komisija, 2016a, p. 20-21; Komisija, 2016b, p. 21-22);

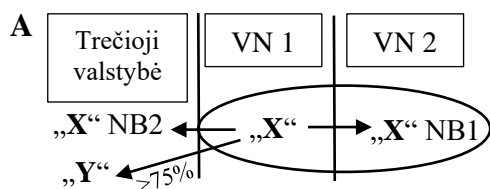
⁷⁸ Komisijos duomenimis, daugiau nei pusė (51 %) įmonių grupių, kurių konsoliduotos metinės pajamos viršija 50 mln. eurų, apsiriboja vienos valstybės narės ribomis (Komisija, 2016c, p. 44).

⁷⁹ Kuo žemesnė privalomojo 2016 m. B(K)PMB taikymo riba, tuo daugiau įmonių grupių privalėtų taikyti 2016 m. B(K)PMB, atitinkamai, padidėtų ES intervencija į nacionalines valstybių narių apmokestinimo sistemas, to, kaip minėta pirmoje darbo dalyje, valstybės narės nėra linkusios leisti.

ii) įmonių grupė. Įmonių grupę sudaro įmonė, kuriai 2016 m. B(K)PMB taikymas yra privalomas arba kuri pasirinko ją taikyti, kartu su: *pirma*, savo nuolatinėmis buveinėmis kitose valstybėse narėse; *antra*, patronuojamosiomis įmonėmis ir jų nuolatinėmis buveinėmis valstybėse narėse; *trečia*, patronuojamųjų įmonių, kurios yra rezidentės trečiojoje šalyje, nuolatinėmis buveinėmis valstybėse narėse⁸⁰. Siekiant užkirsti kelią manipuliavimui mokesčio rezultatais įmonėms tampant grupės narėmis ir ją paliekant per trumpą laikotarpį, 2016 m. B(K)PMB nustatytas reikalavimas, kad narystės grupėje trukmė būtų mažiausiai 9 mėn. iš eilės. Be to, nemoki arba likviduojama įmonė apskritai negalėtų tapti grupės nare (įmonė, kuri būtų paskelbiama nemokia arba kuri būtų likviduojama, automatiškai paliktų grupę) (Komisija, 2016b, p. 22-23). Pažymėtina, kad dėl gana aukštų kvalifikavimo patronuojamąja įmone reikalavimų, realiai susijusios įmonės gali likti už 2016 m. B(K)PMB įmonių grupės rato. Tai gali paskatinti kurti mokesčių vengimo strategijas, kuriomis pelno mokesčio bazę būtų perkeliama grupei (2016 m. B(K)PMB prasme) nepatenkančioms įmonėms. Komisija tikisi, kad to pavyktų išvengti 2016 m. B(K)PMB numatytų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių pagalba (Komisija, 2016a p. 9-12).

Dar vienas svarbus 2016 m. B(K)PMB taikymo sritį apibūdinantis veiksnys – taikymo teritorialumas. Jau buvo užsiminta, jog 2016 m. B(K)PMB būtų taikoma tik ES veikiančioms įmonėms ir nuolatinėms buveinėms. Taigi, siūlomos ES BPMB koncepcijos veikimas būtų ribojamas ES sienomis⁸¹. Pastebėtina, kad kaip ir aukšti kvalifikavimo patronuojamąja įmone reikalavimai, taip ir ES sienomis apribotas 2016 m. B(K)PMB taikymas, gali paskatinti naujų mokesčių vengimą strategijų kūrimą (ar suintensyvinti jau esamas), šiuo atveju, perkeltiant pelno mokesčio bazę į trečiąsias valstybes.

Apibendrinant 2016 m. B(K)PMB taikymą, toliau pateikiamos schemos, iliustruojančios pagrindines 2016 m. B(K)PMB taikymo taisykles⁸²:



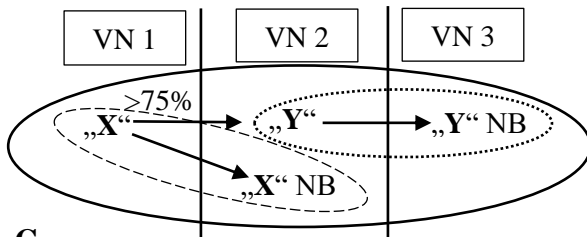
Įmonei „X“ privalomai ar pasirinktinai taikant 2016 m. B(K)PMB, ši sistema taip pat būtų taikoma ir jos nuolatinėi buveinei „X“ NB1 kitoje valstybėje narėje. Tačiau sistema nebūtų taikoma nuolatinėi buveinei „X“ NB2 ir patronuojamajai įmonei „Y“ trečiojoje valstybėje.

⁸⁰ Įmonė, kuriai taikoma 2016 m. B(K)PMB, tačiau ji nėra rezidente jokioje valstybėje narėje, grupę sudaro *pirma*, visos nuolatinės buveinės, esančios vienoje ar daugiau valstybių narių; *antra*, reikalavimus atitinkančios patronuojamosiomis įmonės, kurios yra rezidentės mokesčių tikslais vienoje iš valstybių narių, įskaitant jų nuolatinės buveinės, jeigu nuolatinės buveinės yra įsikūrusios valstybėse narėse (Komisija, 2016b, p. 23).

⁸¹ Angliškai tokia taikymo sritis dar vadinama *water's edge limitation*, pažodžiui – „vandens krašto apribojimas“.

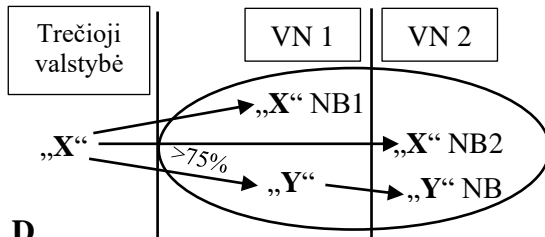
⁸² Trumpinių reikšmės: VN – valstybė narė; NB – nuolatinė buveinė; >75% – žymi patronavimo santykį.

B



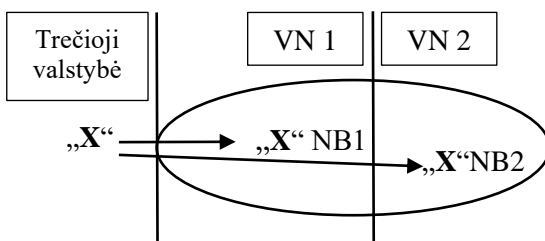
Nors įmonės „X“ ir „Y“ sudaro grupę, jeigu joms 2016 m. B(K)PMB taikymas nėra privalomas, jos gali savarankiškai apsispręsti dėl 2016 m. BPMB taikymo tik sau ir savo nuolatinėms buveinėms „X“ NB ir „Y“ NB. Jeigu 2016 m. B(K)PMB yra taikoma privalomai ar pasirinkus ją taikyti, tuomet sistema taikoma visai grupei.

C



Kadangi įmonė „X“ yra trečiojoje valstybėje, jai 2016 m. B(K)PMB jokių atveju nėra taikoma, tačiau sistema gali būti taikoma jos nuolatinėms buveinėms „X“ NB1 ir „X“ NB2 bei patronuojamajai įmonei „Y“ ir jos nuolatinėi buveinei „Y“ NB, kadangi pastarosios veikia ES.

D



Jeigu trečiojoje valstybėje esanti įmonė „X“ priklausytų finansinės apskaitos tikslais konsoliduotai įmonių grupei, kurios bendros konsoliduotosios pajamos per metus viršija 750 mln. eurų, tuomet jos nuolatinėms buveinėms ES „X“ NB1 ir „X“ NB2 2016 m. B(K)PMB būtų privaloma, nepaisant to, kad sistema nebūtų taikoma pačiai įmonei „X“.

1 paveikslas. 2016 m. B(K)PMB taikymas (sudaryta autoriaus, remiantis 2016 m. BPMB direktyvos projekto 2 str.).

Kaip minėta, autorius nesutinka, kad 2016 m. B(K)PMB derėtų įvardinti „visos ES pelno mokesčio sistema“: nors teritorinis šios sistemos taikymas ir apimtų visą ES (jos ribomis ir apsiribotų), tačiau personalinis taikymas, apimantis ES veikiančias įmones ir nuolatinės buveines, pasižymi tik daliniu privalomumu. Tai, kad likusios įmonės ar jų grupės galėtų pasirinkti 2016 m. B(K)PMB taikymą, nereiškia, kad jos tą padarytų. Taigi, neišvengiamai kartu su 2016 m. B(K)PMB toliau koegzistuos nacionalinės pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklės, o iš viso tokių taisyklių rinkinių vidaus rinkoje būtų nebe dvidešimt septyni, o dvidešimt aštuoni.

2.3 Pirmasis 2016 m. B(K)PMB įgyvendinimo etapas – 2016 m. BPMB

Toliau plačiau nagrinėjamas pirmasis 2016 m. B(K)PMB įgyvendinimo etapas – 2016 m. BPMB direktyvos projektas – ir jo pagrindiniai elementai.

2.3.1 Pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklės ir laikinas nuostolių atskaitymas

2016 m. B(K)PMB, kaip ir ankstesnėmis ES BPMB iniciatyvomis, siekiama harmonizuoti pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisykles, taigi, šios taisyklės yra ypatingai svarbus ES BPMB elementas. Kaip minėta, dar rengiant 2011 m. BKPMB projektą, buvo tikimasi, jog ES BPMB pagrindu galėtų būti TAS ir TFAS, tačiau galiausiai šios idėjos buvo atsisakyta, o 2011 m. BKPMB direktyvos projektas nustatė autonomišką pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklių rinkinį (Spengel, Zollkau, 2012, p. 18-19). 2011 m. BKPMB autonomiškumas pasireiškė tuo, kad įmonės, kurios taikytų 2011 m. BKPMB, pelno mokesčio bazę turėtų apskaičiuoti vadovaujantis tik 2011 m. BKPMB numatytais taisyklėmis, kurios (formaliai⁸³) būtų atribotos nuo TFAS ir TAS bei nacionalinių valstybių narių taisyklių (Komisija, 2011a, p. 92). Komisijos sprendimas atsiriboti nuo TFAS ir TAS susilaukė valstybių narių kritikos⁸⁴, todėl, rengiant 2016 m. B(K)PMB, kur kas didesnis dėmesys buvo skiriamas šių taisyklių rinkinių nuostatomis: dalis 2016 m. B(K)PMB nuostatų, lyginant su 2011 m. BKPMB, buvo patikslintos remiantis TFAS bei TAS⁸⁵. Nepaisant to, 2016 m. B(K)PMB koncepcija išlaikė autonomiškumo požymį ir tiesiogiai nėra susieta nei su TFAS ir TAS, nei valstybių narių nacionalinėmis taisyklėmis. Kita vertus, autonomiškumas nėra autentiškumas, 2016 m. B(K)PMB numatytas reguliavimas remiasi visuotinai taikomais principais ir taisyklėmis: 2016 m. BPMB numato, kad kiekvienų mokestinių metų pelno mokesčio bazė apskaičiuojama iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, atskaitomas išlaidas ir kitus leidžiamus atskaitymus (Komisija, 2016a, p. 28). Toliau apibendrinamas⁸⁶ šių pelno mokesčio bazės elementų turinys.

Pirma, pajamos. Pajamos 2016 m. BPMB apibrėžiamos plačiai: pajamos apima pajamas, gautas iš pardavimo ir kitų sandorių, atėmus mokesčius, įskaitant, pajamas iš

⁸³ Nors tiesioginio ryšio tarp 2011 m. BKPMB ir TFAS bei TAS nebuvo, panašumų tarp 2011 m. BPMB įtvirtintų taisyklių ir TFAS bei TAS iš tiesų būta gana nemažai (Spengel, Zollkau, 2012, p. 18-19).

⁸⁴ Pavyzdžiui, buvo kritikuojama, kad per didelis atsiribojimas nuo TFAS ir TAS lemtų atotrūkį nuo esamos praktikos (Endrijaitis, 2015, p. 146-147).

⁸⁵ Pavyzdžiui, 2011 m. BKPMB buvo nustatytas bendras principas, kad „pajamos susikaupia, kai atsiranda teisė jas gauti ir kai galima pakankamai tiksliai nustatyti jų dydį, nepriklausomai nuo to, ar faktinis mokėjimas atidėtas“, tačiau, remiantis TFAS ir TAS, 2016 m. BPMB ši nuostata patikslinama ir yra išdėstomos atskiro pajamų iš prekybos bei paslaugų pripažinimo susikaupusiomis sąlygos (Endrijaitis, 2015, p. 146-147).

⁸⁶ Kaip minėta, 2016 m. B(K)PMB pateikia detalias pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisykles, tačiau, atsižvelgiant į darbo apimtį, tikslą ir uždavinius, darbe nagrinėjamos tik, autoriaus nuomone, svarbiausios taisyklės.

perleidžiamo turto, teisių, palūkanų, dividendų, autorinių atlyginimų, taip pat dovanas ir kt.⁸⁷ Be to, 2016 m. BPMB įtvirtintas bendrasis principas, kad apmokestinamomis pajamomis laikomos visos pajamos, nebent direktyvoje būtų aiškiai nurodoma, kad atitinkama pajamų rūšis nėra apmokestinama. Platus pajamų apibrėžimas ir šio principo įtvirtinimas *inter alia* grindžiamas siekiu sumažinti pelno mokesčio vengimo riziką, kai bandoma pasinaudoti pajamų (mokėjimų) kvalifikavimo skirtumais valstybėse narėse (Komisija, 2016a, p. 10, 21).

Antra, neapmokestinamosios pajamos. 2016 m. BPMB yra įtvirtintos penkios neapmokestinamųjų pajamų rūšys (Komisija, 2016a, p. 28):

- i) subsidijos, tiesiogiai susijusios su ilgalaikio turto įsigijimu, sukūrimu ar pagerinimu;
- ii) pajamos iš perleisto bendro grupės turto;
- iii) pajamos už perleistas akcijas; iv) gautas paskirstytas pelnas. Šių rūšių pajamų neapmokestinimui keliama sąlyga: iki akcijų perleidimo ar dividendų gavimo ne trumpiau nei 12 mėn. reikia išlaikyti ne mažiau kaip 10 % pelną paskirstančiosios įmonės ar įmonės, kurios akcijos perleidžiamos, kapitalo ar balsavimo teisių⁸⁸;
- iv) nuolatinės buveinės valstybėje narėje pajamos (t. y. šios pajamos yra neapmokestinamos pagrindinės buveinės valstybėje narėje).

Komisija nurodo, kad pajamų už perleistas akcijas, gauto paskirstyto pelno ir nuolatinės buveinės pajamų pagrindinės buveinės valstybėje narėje neapmokestinimu siekiama užkirsti kelią užsienio investicijų dvigubam apmokestinimui. Nors valstybės narės pajamų už perleistas akcijas ir gauto paskirstyto pelno atžvilgiu taip pat taiko taisykles, kuriomis bandoma išvengti dvigubo apmokestinimo, kaip nurodo Komisija, 2016 m. BPMB siekiama kiek įmanoma labiau supaprastinti užsienyje uždirbtų pajamų dvigubą neapmokestinimą, todėl ir yra siūloma šios rūšies pajamoms taikyti atleidimo metodą (Komisija, 2016a, p. 15). Pažymėtina, kad 2016 m. BPMB numato pakeitimo sąlygą, pagal kurią, esant tam tikroms sąlygoms, šių pajamų atžvilgiu atleidimo metodas turėtų būti pakeičiamas kredito metodu⁸⁹.

Trečia, atskaitomos išlaidos, kiti atskaitymai ir neatskaitomos išlaidos. Atskaitomos išlaidos ir kiti atskaitymai taip pat yra pelno mokesčio bazės elementai, kurie, apskaičiuojant bazę, yra atimami iš pajamų. 2016 m. BPMB numatyta, kad atskaitomos tik tos išlaidos, kurios buvo patirtos dėl tiesioginės mokesčio mokėtojo veiklos interesų. Tokiomis išlaidomis

⁸⁷ Pajamomis taip pat laikoma nepiniginės dovanos, pajamos iš likviduojamo turto, subsidijų, dotacijų, kompensacijų, *ex gratia* mokėjimų. Pajamomis nelaikoma nuosavas kapitalas ir atgautos skolos (Komisija, 2016a, p. 21).

⁸⁸ Jeigu akcijos laikomos prekyboje, minėtos pajamos yra apmokestinamos (Komisija, 2016a, p.28).

⁸⁹ Plačiau apie pakeitimo sąlygą žr. šio darbo 48 psl.

laikomos visos pardavimo išlaidos ir visos išlaidos, atėmus PVM, kurias įmonė patiria siekdama gauti pajamų arba jas užsitikrinti, įskaitant mokslinių tyrimų ir technologinės plėtros išlaidas bei išlaidas, patirtas dėl nuosavo kapitalo didinimo⁹⁰ (Komisija, 2016a, p. 29-30). 2016 m. BPMB taip pat numatytos specialios tam tikrų išlaidų atskaitymo taisyklės, kurios apibūdina kitą pelno mokesčio bazės elementą – kitus leidžiamus atskaitymus. Šį mokesčio bazės elementą pagrindė sudaro: palūkanos, ilgalaikės sutartys, atidėjiniai, rizikos draudimas, beviltiškos skolos ir ilgalaikis turtas (Komisija, 2016a, p. 36-39, 41-45). Galiausiai, siekiant užtikrinti teisinį tikrumą, 2016 m. BPMB įtvirtintas ir neatskaitomų išlaidų sąrašas, į kurį, patenka pelno paskirstymas, nuosavo kapitalo arba skolos sumokėjimas, baudos ir delspinigiai, pelno mokestis ir kt.⁹¹ (Komisija, 2016a, p. 29-30).

Apibendrinant kitas pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisykles, numatytas 2016 m. BPMB, taip pat paminėtina, kad: kiekviena įmonė ar nuolatinė buveinė savo pelno mokesčio bazę apskaičiuoja individualiai; pelno mokesčio bazė nustatoma kasmet; patirti nuostoliai gali būti perkelti į kitus metus ir atskaitomi vėlesniais mokestiniais metais; pajamos, išlaidos ir kiti atskaitymai pripažįstami mokestiniais metais, kuriais jie susikaupia ar atsiranda; pajamos susikaupia, kai atsiranda teisė jas gauti ir kai jas galima patikimai įvertinti, nepriklausomai nuo to, ar mokėjimai yra gauti (taigi, 2016 m. BPMB įtvirtintas kaupimo principas) (Komisija, 2016a, p. 28-33, p. 46). Be to, nors 2016 m. BPMB įtvirtintas ne vienas principas, teisinėje literatūroje pabrėžiama, kad visos 2016 m. B(K)PMB koncepcijos reguliavimas yra kur kas labiau paremtas taisyklėmis, o ne principais. Pasak P. C. de Heer, kadangi 2016 m. B(K)PMB teisinė forma yra direktyva, Komisija, nustatydamai aiškiais taisyklėmis grindžiamą reguliavimą, stengėsi užtikrinti, kad valstybės narės, perkeldamos direktyvas į nacionalinę teisę, neiškraipytų numatyto reguliavimo (Heer, 2017, p. 115).

Atskirai išskirtinas 2016 m. BPMB numatytas laikinas nuostolių atskaitymo mechanizmas. Pastarasis suteiktą teisę patronuojančiai įmonei į savo pelno mokesčio bazę įtraukti tais pačiais mokestiniais metais kitose valstybėse narėse esančių patronuojamųjų įmonių (proporcingai turimai kapitalo daliai) ar nuolatinių buveinių patirtus nuostolius. Pažymėtina, kad šis mechanizmas neįtvirtinta atvirkštinės galimybės, t. y. perkelti

⁹⁰ Apie mokslinių tyrimų ir technologinės plėtros išlaidas bei išlaidas, patirtas dėl nuosavo kapitalo didinimo, plačiau žr. šio darbo 42-46 psl.

⁹¹ Kitos neatskaitomos išlaidos: dalis reprezentacinių išlaidų (siūloma suma nenurodoma); nepaskirstytųjų pajamų perkėlimas į rezervą, kuris yra įmonės nuosavo kapitalo dalis; kyšiai, kiti neteisėti mokėjimai; išlaidos, patiriamos siekiant gauti neapmokestinamų pajamų; aukos, dovanos; ilgalaikio turto įsigijimo ar kūrimo išlaidos, taip pat išlaidos, susijusios su jo pagerinimu, kurios buvo atskaitytos specialia tvarka; nuostoliai, kuriuos patiria nuolatinė buveinė trečiojoje šalyje (Komisija, 2016a, p. 29-30).

patronuojančios įmonės nuostolius patronuojamajai įmonei ar nuolatinei buveinei. Be to, toks nuostolių perkėlimas būtų laikinas – patronuojančioji įmonė 5 m. laikotarpyje prie savo mokesčio bazės turėtų pridėti patronuojamosios įmonės ar nuolatinės buveinės pelną, atitinkantį atskaitytų nuostolių dydį (nepridėjus savarankiškai, būtų pridėjama automatiškai) (Komisija, 2016a, p. 46-47). Komisija nurodo, šis mechanizmas būtų skirtas kompensuoti pradedančiosios įmonės nuostolius ir taip paskatinti tarpvalstybinę įmonių plėtrą (Komisija, 2016a, p. 16). Šis mechanizmas būtų laikinas, įsigaliojus antrajame 2016 m. B(K)PMB įgyvendinimo etape – 2016 m. BKPMB – numatytam konsolidavimui, šis laikinas nuostolių atskaitymo mechanizmas nustotų galioti, kadangi konsolidavimo pasekmė *inter alia* būtų automatinė nuostolių atskaita.

Taigi, 2016 m. BPMB *per se* nenumato pelno apmokestinimą revoliucionuojančių taisyklių: apibendrintas taisyklės ir principus galima rasti daugumoje nacionalinių pelno apmokestinimo sistemų. Kita vertus, nors valstybės narės taiko panašias pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklės, kaip minėta pirmoje šio darbo dalyje, tam tikri šių taisyklių aspektai skiriasi, tai galiausiai lemia, jog ES veikia dvidešimt septyni skirtingi pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklių rinkiniai. Tuo tarpu 2016 m. BPMB nustato vieną bendrą tokių taisyklių rinkinį, kuriuo įmonės galėtų vadovautis tiek veikiant tarpvalstybiniu, tiek nacionaliniu lygiu. Taigi, veikiant keliose valstybėse narėse ar plečiant veiklą į kitas valstybes nares, pakaktų vadovautis vienu apmokestinamojo pelno apskaičiavimo taisyklių rinkiniu. Būtent tai ir yra pagrindinis ES BPMB privalumas. Tikimasi, kad aptarta galimybė ES vidaus rinką padarytų gerokai patrauklesne ir sumažintų tarpvalstybinės veiklos kainą (tiek laiko, tiek finansinių sąnaudų prasme⁹²) (Komisija, 2016c, p. 63-69; Barrios *et al.*, 2020, p. 12). Dar vienas bendrų taisyklių privalumas yra tai, kad valstybės narės nebegalėtų pelno mokesčio bazės naudoti kaip konkuravimo mokesčiais priemonės. Visgi, kaip minėta, dėl dalinio 2016 m. B(K)PMB privalomumo, bendrosios taisyklės koegzistuos su nacionalinėmis, todėl dviejų sistemų administravimas padidintų mokesčių administratorių veiklos kaštus. Be to, subjektai, kurie taikytų 2016 m. BPMB, pereinamuoju laikotarpiu (iš nacionalinių sistemų į 2016 m. BPMB), tikėtina, patirtų papildomus mokesčius kaštus (Cline *et al.*, 2010, p. 49-53). Galiausiai, ir valstybių narių konkurencija pelno mokesčio baze būtų apribota tik iš dalies, be

⁹² Komisija apskaičiavo, kad vien dėl 2016 m. BPMB taikymo laikas, skiriamas mokesčių prievolių vykdymui, sutrumpėtų 10 %, o finansinės išlaidos sumažėtų 2,5 % (Komisija, 2016c, 136). Skaičiai tikrai nėra dideli, tačiau, kaip minėta, pagrindinis mokesčių prievolių kaštų generatorius yra sandorių kainodara, kuri būtų eliminuojama taikant 2016 m BKPMB.

to, blogiausiu atveju tokia padėtis netgi gali paskatinti konkurenciją tarp ES BPMB ir nacionalinių taisyklių. Taigi, 2016 m. BPMB taikymas turėtų ne vieną trūkumą. Tačiau, kaip nagrinėjama toliau, bendrosios pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklės nėra vienintelis 2016 m. BPMB elementas, kuriuo Komisija tikisi pagerinti pelno apmokestinimo sąlygas vidaus rinkoje.

2.3.2 Mokslinių tyrimų ir technologinės plėtros bei augimo ir investicijų skatinimas

Komisija 2016 m. BPMB direktyvos projekte numatė dvi specialias atskaitomų išlaidų kategorijas: atskaitymus mokslinių tyrimų ir technologinės plėtros (toliau – šiame skyriuje **MTTP**) veiklos išlaidoms; atskaitymus nuosavo kapitalo didinimui, kitaip – augimo ir investicijų skatinimo lengvata (toliau šiame skyriuje – **AIŠL**). Komisija tiki, kad šios priemonės padėtų užtikrinti ES vidaus rinkos tvarumą ir spartesnę vystymąsi (Komisija, 2016a, 2, 7-8). Toliau plačiau nagrinėjamos šios Komisijos pasiūlytos lengvatos.

Pirma, MTTP. Pažymėtina, kad visų MTTP veikloje patirtų išlaidų atskaitymas buvo numatytas ir 2011 m. BKPMB projekte, tačiau 2016 m. BPMB dar labiau padidino atskaitymų mastą. 2016 m. BPMB numato šias MTTP veiklos išlaidų atskaitymo taisykles: *pirma*, išlaidos pripažįstamos tais metais, kuriais jos patiriamos (išskyrus nekilnojamąjį turta); *antra*, visos išlaidos yra atskaitomos; *trečia*, papildomai atskaitoma 50 % MTTP išlaidų sumos neviršijančios 20 mln. eurų; *ketvirta*, jeigu išlaidų suma viršija 20 mln. eurų, papildomai atskaitoma dar 25 % nuo šią ribą viršijančios sumos; *penkta*, pradedančios įmonės, atitinkančios papildomas sąlygas⁹³, gali papildomai atskaityti 100 % 20 mln. eurų sumos neviršijančių išlaidų⁹⁴. Šia lengvata Komisija siekia paremti smulkųjų ir novatoriškąjį verslą, modernizuoti vidaus rinką, paskatinti ES ekonomikos augimą bei naujų darbo vietų kūrimą (Komisija, 2016a, p. 10, 29).

Tiek EBPO, tiek Komisija MTTP laiko ypatingai svarbiu ekonomikos produktyvumo ir augimo skatinimo elementu (EBPO, 2013 cituota Bernabeu, 2018, p. 464;

⁹³ Įmonė turi atitikti šias sąlygas: i) akcijoms neprekiuojama biržose; ii) turi mažiau kaip 50 darbuotojų; iii) metinė apyvarta ir (ar) bendras metinis balansas neviršija 10 mln. eurų; iv) veikia trumpiau nei 5 m.; v) nesukurta per susijungimą; vi) neturi asocijuotosios įmonės (Komisija, 2016a, p. 29).

⁹⁴ Pavyzdžiui, įmonei per metus MTTP veiklai išleidus 100 mln. eurų, ji savo pelno mokesčio bazę galėtų sumažinti 130 mln. eurų, o pradedančioji įmonė – 140 mln., kadangi: i) 100 mln. (visa suma išleista MTTP veiklai yra atskaitoma); ii) papildomai 10 mln. (atskaitoma papildomai 50 % iki 20 mln. sumos), jeigu įmonė atitiktų pradedančios įmonės statusą, ji galėtų atskaityti visus 20 mln. (tokiai įmonei atskaitoma 100 % iki 20 mln. sumos); iii) taip pat papildomai dar 20 mln. (atskaitoma dar 25 % nuo sumos, viršijančios 20 mln.; šiuo atveju skaičiuojama nuo 80 mln.).

Komisija, 2016c, p. 16). Visgi, Komisija nurodo, kad ES veikiantys verslai, lyginant su kitose didžiosiose rinkose veikiančiais verslais, MTTP srityje atsilieka. Pažymėtina, kad Komisija dar 2010 m., kuriant strategiją „Europa 2020“⁹⁵, išsikėlė tikslą, kad 3 % viso ES BVP iki 2020 m. turėtų būti investuojama į MTTP (Komisija, 2010, p. 3,8). Tačiau šio tikslo pasiekti nepavyksta iki šiol⁹⁶, nepaisant to, kad beveik visos valstybės narės⁹⁷ pelno apmokestinimo sistemose yra įtvirtinusios MTTP išlaidų atskaitymo lengvatą.

Valstybių narių taikomos MTTP išlaidų atskaitymo taisyklės skiriasi⁹⁸, todėl, pasak Komisijos, tai gali būti viena iš priežasčių, kodėl vidaus rinkoje vangiau žiūrima į MTTP. Komisijos nuomone, dėl esančių skirtumų tarpvalstybinės MTTP investicijos reikalauja didelių mokesčių prievolių vykdymo išlaidų, todėl kartais apskritai atsisakoma šia veikla užsiimti (Komisija, 2016c, p. 38, 147). Komisija tikisi, kad MTTP lengvatų suvienodinimas, jos pasiūlytas šios lengvatos modelis ir vieninga pelno mokesčio bazės apskaičiavimo tvarka paskatintų investicijas į šią sritį (Komisija, 2016c, p. 59). Nors pastarasis MTTP lengvatos harmonizavimo tikslas yra labiausiai pabrėžiamas, Komisija šiai iniciatyvai turi ir papildomų lūkesčių: Komisija taip pat tikisi, kad MTTP lengvata gali būti papildoma motyvavimo priemonė įmonėms, kurioms 2016 m. B(K)PMB taikymas nebūtų privalomas, pasirinkti šią sistemą (Komisija, 2016c, p. 62). Tačiau, kaip minėta, beveik visos valstybės narės siūlo MTTP išlaidų atskaitymo lengvatas, todėl, manytina, tikėtis ženkliai didesnio įmonių aktyvumo, renkantis 2016 m. B(K)PMB taisyklės vietoje nacionalinių, būtent dėl MTTP lengvatos, nevertėtų. Be to, MTTP išlaidų atskaitymas nėra vienintelė valstybių narių pelno apmokestinimo sistemose įtvirtinta MTTP veiklos skatinimo priemonė.

Tarp valstybių narių, siekiant paskatinti investicijas į MTTP veiklą (arba tuo prisidengiant), išpopuliarėjo dar viena su MTTP veikla susijusi lengvata – vadinamosios patentų (intelektinės nuosavybės) dėžutės (angl. *patent (IP) boxes*)⁹⁹. Nors valstybių narių

⁹⁵ „Europa 2020“ – nuo 2010 m. ES vykdyta 10 m. strategija, kuria *inter alia* buvo siekiama skatinti protingą ir tvarų verslo augimą.

⁹⁶ 2019 m. į MTTP buvo investuojama 2,18 % ES BVP. Pavyzdžiui, Pietų Korėjoje 2018 m. investicijos siekė 4,52 %, Japonijoje 3,28 %, JAV 2,82 %, Kinijoje 2,06 % BVP (Eurostat, 2020).

⁹⁷ MTTP išlaidų atskaitymas nenumatytas tik Estijoje ir Latvijoje, tačiau šiose valstybėse apskritai įtvirtintas nulinis pelno mokesčio tarifas.

⁹⁸ Pavyzdžiui, Slovakijoje leidžiama atskaityti padvigubintą MTTP išlaidų sumą, kuri neturi lubų, Lietuvoje leidžiama MTTP išlaidas atskaityti tris kartus, taip pat šiems atskaitymams netaikant lubų, tuo tarpu Suomijoje papildomas mokesčinis kreditas nesuteikiamas – galima atskaityti tik MTTP išlaidoms lygia sumą. Kitose valstybėse narėse taikomi panašūs modeliai, be to, dažnai atskaitomų išlaidų dydis priklauso nuo subjekto charakteristikos, pavyzdžiui, bendrų metinių pajamų dydžio.

⁹⁹ Šiuo metu laikoma, kad patentų dėžutės režimai yra nustatyti: Airijoje, Italijoje, Kipre, Liuksemburge, Portugalijoje, Lenkijoje, Slovakijoje, Maltoje, Belgijoje, Prancūzijoje ir Lietuvoje. Pažymėtina, kad ne visų

taikomi patentų dėžučių režimai skiriasi, šios lengvatos esmė yra tai, kad iš MTTP veikloje sukurto produkto pardavimo ar kitokio naudojimo uždirbtoms pajamoms yra taikomas palankesnis apmokestinimas (dažniausiai pasireiškiantis mažesniu pelno mokesčio tarifu, tačiau taip pat galintis pasireikšti ir palankesnėmis pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklėmis) nei įprastos veiklos atveju. Skirtumas tarp MTTP išlaidų atskaitymo lengvatos ir patentų dėžutės yra tai, kad MTTP išlaidų atskaitymo lengvata yra suteikiamas mokesstinis kreditas, kuriuo iš esmės dalis MTTP veiklos išlaidų yra kompensuojama, tuo tarpu patentų dėžutė sumažina pelno mokesčių MTTP veiklos rezultato (pavyzdžiui, programinės įrangos) generuojamoms pajamoms (Evers *et al.*, 2015, p. 504, 509). Visgi, tyrimai rodo, kad patentų dėžutės labiau skatina ne investicijas į MTTP, o valstybių narių žalingą konkurenciją mokesčiais ir „pasitarnauja“ kaip mokesčių vengimo priemonė, pavyzdžiui: vienoje valstybėje narėje sukurtas intelektinės nuosavybės produktas yra perkeliamas dukterinei įmonei, veikiančiai valstybėje narėje, kurioje taikomas patentų dėžutės režimas (t. y. taikomas palankesnis pajamų iš intelektinės veiklos produkto apmokestinimas); tokiu būdu yra išvengiama mokėti pelno mokesčio ten, kur produktas yra sukuriamas iš tiesų (Alstadsaeter *et al.* 2015, cituota Valenduc, 2018, p. 19; Komisija, 2016c, p. 29). Komisija siekia, jog toks mokesčių vengimo būdas būtų eliminuotas (Komisija, 2016c, p. 29, 38). Dėl šios priežasties patentų dėžutės tipo lengvatų 2016 m. B(K)PMB nėra numatyta. Kita vertus, galimybė naudotis valstybių narių pelno apmokestinimo sistemose numatytais patentų dėžutėmis gali būti viena iš priežasčių, kodėl įmonės savanoriškai nesirinktų taikyti 2016 m. B(K)PMB¹⁰⁰.

Antra, AISL. Šia lengvata siekiama išspręsti įmonių finansavimo problemą: šiuo metu geresnės sąlygos numatytos skolinimuisi, o ne nuosavu kapitalu grįstam finansavimuisi, todėl didėja įmonių įsiskolinimo ir bankroto rizika, įmonės tampa mažiau atsparios ekonominiams sunkumams (Komisija, 2016c, p. 14). Finansavimosi skolinantis sąlygos yra geresnės, kadangi

valstybių narių nustatyti režimai laikomi žalingais, tačiau bendras Komisijos požiūris į tokius režimus vis tiek yra neigiamas, kadangi pastarieji iškraipo sąžiningą konkurenciją vidaus rinkoje (Komisija, 2016, p. 29).

¹⁰⁰ Kai kurių autorių nuomone, 2016 m. BPMB taikymas apskritai panaikintų patentų dėžučių režimus ES, nes, kaip minėta, taikant 2016 m. BPMB nebebūtų taikomi nacionaliniai pelno mokesčio įstatymai, kuriuose šios lengvatos ir yra įtvirtintos (Valenduc, 2018, p. 19, 21). Visgi, autoriaus nuomone, nei 2016 m. BPMB taikymas, nei visos 2016 m. B(K)PMB taikymas (bent teoriškai) visiškai šių režimų nepanaikintų kadangi, kaip jau aptarta, patentų dėžutės dažniausiai pasižymi sumažintais pelno mokesčio tarifais, o teisė nustatyti pelno mokesčio tarifus valstybėms narėms liktų ir taikant 2016 m. B(K)PMB. Tačiau, 2016 m. BPMB taikymas nebeleistų nustatyti patentų dėžučių, kurios remiasi palankesnėmis pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklėmis, o 2016 m. B(K)PMB nebeleistų dirbtinai naudotis mažesnių pelno mokesčio tarifų patentų dėžučių privalumais, kadangi įmonių grupės pajamos būtų konsoliduojamos ir padalinamos pagal paskirstymo formulę. Taigi, nors valstybės narės ir galėtų taikyti žemesnius tarifus pajamoms iš MTTP veiklos, tai nebetūrėtų jokios praktinės naudos.

už paskolas mokamos palūkanos, taikant tam tikrus apribojimus, yra atskaitomos iš pelno mokesčio bazės. Pagal Komisijos siūlomą AISL modelį, nuosavo kapitalo didinimai taip pat turėtų būti atskaitomi iš pelno mokesčio bazės ir, atitinkamai, taip skatinamas finansavimas nuosavu kapitalu (Komisija, 2016a, p. 11). 2016 m. BPMB siūlomas AISL modelis paremtas „AISL nuosavo kapitalo baze“, t. y. mokestiniais metais susidariusiu įmonės nuosavo kapitalo mokestinės vertės skirtumu. Toliau, pasitelkiant pavyzdį, nagrinėjamos 2016 m. BPMB numatytos AISL taikymo taisyklės (Komisija, 2016a, p. 30):

AISL TAIKYMO TAISYKLĖS	AISL TAIKYMO PAVYZDYS
<p>Pirma, per pirmuosius 10 m., kai įmonei taikoma 2016 m. BPMB, AISL nuosavo kapitalo bazės pokytis apskaičiuojamas atsižvelgiant į bazės dydį 2016 m. BPMB taikymo pradžioje (toliau – Referencinis dydis).</p>	<p>2019 m. gruodžio 31 d. įmonės nuosavą kapitalą sudarė 1 mln. eurų. Įmonė 2020 m. sausio 1 d. pradeda taikyti 2016 m. BPMB (taigi, 2019 m. pabaigoje turėtas 1 mln. yra suma, nuo kurios 10 m. laikotarpį bus skaičiuojamas AISL nuosavo kapitalo bazės padidėjimas / sumažėjimas, kitaip tariant, tai – Referencinis dydis).</p>
<p>Antra, iš pelno mokesčio bazės atskaitoma suma, apskaičiuojama AISL nuosavo kapitalo bazės padidėjimą padauginant iš 10 m. vyriausybės lyginamosios obligacijų pajamingumo normos, prie Normos pridėdant dar 2 % (toliau – Norma), jeigu Norma yra neigiama, dauginama tik iš 2 %.</p>	<p>2020 m. įmonė išleidžia naujas akcijas už 2 mln. eurų ir už visus gautus pinigus nusiperka biuro patalpas. Kadangi įmonė finansavosi nuosavu kapitalu, kurio vertė 2 mln. eurų, per metus, lyginant su 2019 m., jos AISL nuosavo kapitalo bazė padidėjo 2 mln. (o iš viso yra 3 mln.). Vadovaujantis AISL, iš 2020 m. pelno mokesčio bazės atskaitoma suma būtų apskaičiuojama 2 mln. x 2 % (tarkime, kad Norma yra neigiama, todėl taikoma fiksuotų 2 % taisyklė). Taigi įmonė, pasinaudodama AISL, galėtų atskaityti 40 tūkst. eurų.</p>
<p>Trečia, pasibaigus pirmiesiems 10 m., Referencinis dydis kasmet perkeliamas į priekį vienais mokestiniais metais.</p>	<p>Jeigu per ateinančius 9 m. nebūtų atliekami jokie kiti finansavimo veiksmai, ši įmonė ateinančius 9 m. galėtų naudotis AISL dėl 2020 m. įsigyto biuro (konkrečios atskaitomos sumos priklausytų nuo turtui taikomų nusivėdėjimo taisyklių ir Normos). Praėjus 10 m. nuo 2016 m. BPMB taikymo, Referencinis dydis kasmet pasistumia į priekį, tai reiškia, kad 2030 m. AISL nuosavo kapitalo bazės pokytis turėtų būti apskaičiuojamas lyginant ne su 2019 m. (kai Referencinis dydis buvo 1 mln.), o su 2020 m. (Referencinis dydis – 3 mln. eurų), 2031 m. lyginant su 2021 m. ir t.t.</p>
<p>Ketvirta, jeigu AISL nuosavo kapitalo bazė sumažėja, prie pelno mokesčio bazės pridėdama suma, apskaičiuojama šį sumažėjimą taip pat padauginant iš Normos arba 2 %.</p>	<p>Jeigu 2030 m. AISL nuosavo kapitalo bazė būtų lygi 2 mln. eurų, atsižvelgiant į 2020 m. referencinį dydį – 3 mln. eurų, prie įmonės pelno mokesčio bazės būtų pridėdami 20 tūkst. eurų (3 mln. – 2 mln. = 1 mln.; 1 mln. x 2 % = 20 tūkst.).</p>

2 paveikslas. AISL taikymo taisyklės (sudaryta autoriaus, remiantis 2016 m. BPMB direktyvos projekto 11 str.).

Papildomai atkreiptinas dėmesys, kad Komisijos pasiūlytas AISL modelis numato ne tik mokestinę lengvatą, bet ir tam tikrą mokestinę nuobaudą, todėl, neišlaikius pakankamo

nuosavo kapitalo bazės balanso, iš esmės gali būti prarandamos iš AISL gautos mokestinės naudos (žr. 2 paveikslo paskutinę dalį).

Be to, pažymėtina, kad: AISL lengvatos 2011 m. BKPMB direktyvos projekte nebuvo numatyta, tačiau apskritai iniciatyvos skatinti finansavimą nuosavu kapitalu valstybių narių tarpe nėra neįprastos (Komisija, 2016c, p. 27; Valenduc, 2018, p. 19); AISL nėra siekiama propaguoti tik finansavimą nuosavu kapitalu, Komisija siekia sukurti lygesnes nuosavo kapitalo ir skolinimusi pagrįsto finansavimo sąlygas; siekiant, kad AISL nebūtų manipuluojama, Komisija siūlo nustatyti specialias kovos su mokesčio vengimo taisykles, skirtas būtent AISL įgyvendinimui (Komisija, 2016a, p. 11).

Apibendrinant abi 2016 m. BPMB numatytas iniciatyvas, dar kartą akcentuotina, kad tiek skatinimas investuoti į MTTP, tiek skatinimas nuosavu kapitalu pagrįstą finansavimąsi, kaip ir pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklės, nėra Komisijos sugalvotos pelno apmokestinimo sistemos naujovės, kurios nebūtų taikomos valstybėse narėse. Tačiau Komisija tikisi, kad šių iniciatyvų harmonizavimas ir jos pasiūlyti modeliai duotų didesnę naudą nei nekoordinuojami valstybių narių veiksmai, be to, taip pat paskatintų įmones, kurioms 2016 m. B(K)PMB taikymas būtų neprivalomas, pasirinkti šią sistemą (Komisija, 2016c, p. 48-63). Visgi, ekspertai ypatingo ekonominio efekto iš šių iniciatyvų nesitiki (Celebi, Hodžic, 2017, p. 26-27; Kari *et al.*, 2018, p. 17), be to, abejonių kelia ir tai, ar siūlomos lengvatos būtų efektyvios priemonės siekiant įtikinti įmones savanoriškai pasirinkti 2016 m. B(K)PMB.

Galiausiai, atskirai pažymėtina ir tai, kad, tiek taikant 2016 m. BPMB, tiek visą 2016 m. B(K)PMB, valstybės narės negalėtų numatyti papildomų lengvatų, susijusių su pelno mokesčio bazės apskaičiavimu. Tokios taisyklės *expressis verbis* 2016 m. B(K)PMB nėra numatyta, tačiau tokia išvada darytina sistemiškai vertinant ES BPMB koncepciją: jeigu valstybės narės turėtų teisę pasiūlyti papildomas lengvatas, susijusias su pelno mokesčio bazės apskaičiavimu, net ir taikant ES BPMB, tuomet neliktų ir vienodų pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklių – ES BPMB esmės.

2.3.3 Kovos su piktnaudžiavimu taisyklės

Tam tikras kovos su piktnaudžiavimu (pelno mokesčio vengimu) taisyklės buvo planuojama numatyti jau 2011 m. BKPMB. Tačiau 2016 m. B(K)PMB koncepcijoje šiai sričiai skiriamas iš esmės pagrindinis dėmesys, todėl, be kita ko, siekiant vykdyti EBPO veikslių plano dėl

mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo (BEPS) veiksmus, į 2016 m. BPMB įtrauktos kovos su piktnaudžiavimu taisyklės. Pažymėtina, kad beveik analogiško pobūdžio taisyklės yra numatytos ir ATAD, kuri, priešingai nei 2016 m. BPMB, yra įsigaliojusi. Nepaisant to, Komisija nurodo, kad, į 2016 m. BPMB įtraukdama toliau apibendrinamas taisykles, siekia, jog jos taptų bendros ES pelno apmokestinimo sistemos dalimi ir jomis būtų nustatomos besąlyginės taisyklės, o ne minimalūs standartai, kaip ATAD (Komisija, 2016a, p. 3).

Pirma, palūkanų ribojimo taisyklė. Paminėtina, kad ši taisyklė nebuvo numatyta 2011 m. BKPM pasiūlyme, tačiau netrukus Komisija pastebėjo, kad įmonių grupės, siekdamos sumažinti savo mokestinius išpareigojimus, vis dažniau bando perkelti pelną į mažesnių tarifų jurisdikcijas pasitelkdamos išpūstų palūkanų mokėjimą (Komisija, 2016a, p. 15). Siekiant atgrasyti nuo tokių veiksmų, 2016 m. BPMB yra įtvirtinta palūkanų ribojimo taisyklė, kuria yra ribojamas palūkanų (ir kitų finansinių) išlaidų atskaitymas.

Pagal 2016 m. BPMB palūkanų ribojimo taisyklę: *pirma*, galima visiškai atskaityti mokestiniais metais patirtą skolinimosi išlaidų sumą, atitinkančią apmokestinamąsias palūkanų pajamas; *antra*, papildomai gali būti atskaitoma skolinimosi išlaidų suma, neviršijanti 30 % įmonės pajamų prieš palūkanų mokėjimą, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją (EBITDA), arba neviršijančios 3 mln. eurų sumos¹⁰¹, priklausomai nuo to, kuri suma yra didesnė¹⁰²; *trečia*, jeigu įmonė, vadovaujantis nacionalinėmis grupės apmokestinimo taisyklėmis, veikia grupės vardu, 3 mln. eurų suma numatoma visai grupei; *ketvirta*, savarankiška įmonė (neturinti dukterinių įmonių, nuolatinių buveinių, asocijuotų įmonių¹⁰³) turi teisę atskaityti visas skolinimosi išlaidas; *penkta*, didesnės skolinimosi išlaidos, kurių negalima atskaityti konkrečiais mokestiniais metais, perkeliamos be laiko apribojimo (Komisija, 2016a, p. 32-33). Pažymėtina, kad palūkanų ribojimo taisyklė nedraudžia toliau mokėti didelių palūkanų, tačiau riboja galimybę tokias palūkanų išlaidas atskaityti.

¹⁰¹ Įsigaliojus 2016 m. BKPM, ši suma išaugtų iki 5 mln. eurų (Komisija, 2016b, p. 47).

¹⁰² Pavyzdžiui, įmonė per metus patiria 6 mln. eurų skolinimosi išlaidų ir uždirba 1 mln. palūkanų pajamų. Tokiu atveju, visų pirma, atskaitoma 1 mln. skolinimosi išlaidų, t. y. suma, atitinkanti apmokestinamąsias palūkanų pajamas. Antra, apskaičiuojama skolinimosi išlaidų suma, viršijanti palūkanų pajamas, šiuo atveju tai yra 5 mln. (6 mln. - 1 mln.). Tarkime, kad įmonės EBITDA 12 mln., tuomet didžiausia atskaitoma skolinimosi išlaidų suma pagal EBITDA yra 3,6 mln. (12 mln. x 30 %). Jeigu įmonės EBITDA būtų 6 mln., tai atskaitoma palūkanų suma pagal EBITDA būtų 1,8 mln. (6 mln. x 30 %), nepaisant to, didžiausia papildomai atskaitoma palūkanų suma būtų 3 mln., kadangi, kaip minėta, atskaitomos skolinimosi išlaidos, neviršijančios 30 % EBITDA, arba neviršijančios 3 mln. eurų sumos, priklausomai nuo to, kuri suma yra didesnė.

¹⁰³ Asocijuota įmone laikoma įmonė, kurioje turima daugiau nei 20 % balsavimo teisių ar teisė į daugiau nei 20 % kapitalo (Komisija, 2016a, p. 52).

Nors Komisijos siūloma taisyklės konstrukcija yra labai panaši į taikomą ATAD, 2016 m. BPMB yra kiek griežtesnė: ATAD numatyta, kad, priklausant konsoliduotai grupei, įmonei gali būti suteikiama teisė atskaityti visas viršijančias skolinimosi sąnaudas, jei ji gali įrodyti, kad jos nuosavo kapitalo ir viso turto santykis yra lygus atitinkamam grupės santykiui ar už jį didesnis (ATAD, 2016); tokio pobūdžio teisės 2016 m. BPMB nenumato; kiti skirtumai yra susiję su tuo, kad ATAD tam tikrais šios taisyklės taikymo aspektais numato valstybių narių diskreciją¹⁰⁴, o 2016 m. BPMB įtvirtintų privalomas taisykles (šis skirtumas taip pat taikytinas ir kitų kovos su piktnaudžiavimu taisyklių atžvilgiu).

Antra, perkėlimo apmokestinimo taisyklė. Šia taisykle siekiama užkirsti kelią pelno mokesčio bazės mažinimui, kai turtas perkeliamas iš vienos valstybės narės į kitą, nors turtas toliau priklauso tam pačiam mokesčių mokėtojui. 2016 m. BPMB, kaip ir ATAD, numato, kad, esant tam tikroms sąlygoms, pavyzdžiui, įmonei perkėlus turtą iš savo pagrindinės buveinės į savo nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje ar trečiojoje šalyje, įmonė būtų apmokestinama pelno mokesčiu, kurio dydis apskaičiuojamas pagal perkėto turto rinkos vertę turto perkėlimo metu, atėmus jo vertę mokesčių tikslais. Tačiau 2016 m. BPMB, priešingai nei ATAD, neleidžia tokio mokesčio mokėjimų išdėstyti per 5 m. (Komisija, 2016a, p. 41; ATAD, 2016).

Trečia, pakeitimo sąlygos taisyklė. Pakeitimo sąlyga skirta užtikrinti, kad iš trečiojoje valstybėje esančio subjekto paskirstyto pelno ir jo akcijų perleidimo gautos pajamos būtų apmokestinamos atitinkamu apmokestinimo lygiu. Kaip minėta, šios pajamos, atitinkant nurodytas sąlygas¹⁰⁵, valstybėje narėje būtų neapmokestinamos. Visgi, pagal pakeitimo sąlygą: jeigu trečiojoje valstybėje būtų taikomas bent dvigubai mažesnis pelno mokesčio tarifas, lyginant su tarifu, taikytinu valstybėje narėje tokioms užsienyje gautoms pajamoms, kurioje reziduoja šias pajamas gaunanti įmonė, tuomet šios pajamos apmokestinamos valstybėje narėje taikant kredito metodą. Pakeitimo sąlyga netaikoma, jeigu valstybės narės ir trečiosios valstybės sudarytoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje yra numatytas atleidimas nuo šių pajamų apmokestinimo (Komisija, 2016a, p. 12, 50). Pažymėtina, kad pakeitimo sąlyga buvo numatyta dar 2011 m. BKPMB, o ATAD ji nėra įtvirtinta.

Ketvirta, bendra kovos su piktnaudžiavimu taisyklė. Ši taisyklė yra skirta kovoti su pelno mokesčio vengimo praktikomis, kurios nepatenka į specialiųjų taisyklių taikymo sritį.

¹⁰⁴ Pavyzdžiui, ATAD numatyta, kad valstybės narės gali pasirinkti, ar suteikti įmonėms teisę atskaityti viršijančias skolinimosi sąnaudas iki 3 mln. eurų sumos neatsižvelgiant į EBITDA (Direktyva, 2016).

¹⁰⁵ Pajamų už perleistas akcijas ir gauto paskirstyto pelno neapmokestinimui keliama sąlyga: iki akcijų perleidimo ar dividendų gavimo ne trumpiau nei 12 mėn. turi būti išlaikyta ne mažiau kaip 10 % pelną paskirstančiosios įmonės ar įmonės, kurios akcijos perleidžiamos, kapitalo ar balsavimo teisių.

2016 m. BPMB įtvirtinta taisyklė numato: *pirma*, apskaičiuojant pelno mokesčio bazę, neatsižvelgiama į susitarimus, prieštaraujančius 2016 m. B(K)PMB esmei, kurių sudarymo pagrindinis tikslas buvo gauti mokestinės naudos ir kurie, atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes, yra netikri; *antra*, susitarimai laikomi netikrais, jeigu jie nebuvo sukurti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę; *trečia*, susitarimai, į kuriuos neatsižvelgiama apskaičiuojant pelno mokesčio bazę, vertinami atsižvelgiant į jų ekonominį turinį (Komisija, 2016a, p. 53).

2016 m. BPMB bendra kovos su piktnaudžiavimu taisyklė, lyginant su 2011 m. BKPMB, yra praplėsta: 2011 m. BKPMB buvo numatyta, kad taisyklė taikoma sandoriams, kurie vienintelis tikslas – išvengti apmokestinimo (Komisija, 2011a, p. 44); tuo tarpu 2016 m. BPMB numato, jog mokestinės naudos gavimas turi būti pagrindinis (tačiau ne vienintelis tikslas). S. Chen pažymi, kad 2011 m. BKPMB numatytas vienintelio tikslo kriterijus būtų sukėlęs šios taisyklės taikymo sunkumą, t. y. sandorių kvalifikavimas, kaip turinčio vienintelį tikslą – išvengti apmokestinimo, būtų labai komplikuoatas. Tuo tarpu 2016 m. BPMB platesnė taisyklės konstrukcija kvalifikavimą palengvintų (Chen, 2018a, p. 100-102). Kita vertus, aptariamoms taisyklės konstrukcija 2016 m. BPMB yra kiek siauresnė nei ATAD, pastarojoje numatyta, kad mokestinės naudos gavimas turi būti pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų (kaip minėta, 2016 m. BPMB numatyta, kad toks tikslas turi būti pagrindinis) (ATAD, 2016).

Penkta, kontroliuojamų užsienio įmonių apmokestinimo taisyklė. Ši taisyklė taikytina, kuomet įmonės, siekdamos sumažinti savo mokestinius įsipareigojimus, perkelia savo pelną į kontroliuojamas bendroves, kurios veikia valstybėse su mažesniais pelno mokesčio tarifais. Remiantis šia taisykle, mažesniu tarifu apmokestinamos kontroliuojamos užsienio įmonės pajamos priskiriamos kontroliuojančiai įmonei, kuri apmokestinama valstybėje narėje, kur faktiškai vykdoma ekonominė veikla (ATAD, 2016). Taigi, šia taisykle siekiama atgrasyti nuo pelno perkėlimo į mažų pelno mokesčio tarifų jurisdikcijas ir kompensuoti praradimus, jeigu tokie perkėlimai įvyksta.

Pagal 2016 m. BPMB kontroliuojamų užsienio įmonių apmokestinimo taisyklę, kontroliuojamą užsienio įmone laikomi subjektai¹⁰⁶ arba nuolatinės buveinės, kurių pelnui netaikomas mokestis arba kuris yra neapmokestintas pagrindinės buveinės valstybėje narėje,

¹⁰⁶ Subjektas – juridinis vienetas, vykdamas veiklą per įmonę arba struktūrą, kuri mokesčio tikslais laikoma skaidria (Komisija, 2016a, p. 25).

jeigu: *pirma*, įmonė, kuriai taikoma 2016 m. BPMB, pati arba kartu su asocijuotomis įmonėmis tiesiogiai ar netiesiogiai turi daugiau nei 50 % subjekto kapitalo ar balsavimo teisių arba turi teisę gauti daugiau nei 50 % subjekto pelno; *antra*, faktinis pelno mokestis, kurį nuo pelno sumokėjo subjektas arba nuolatinė buveinė, yra mažesnis nei pelno mokesčio, kuris būtų buvęs taikomas subjektui arba nuolatinėi buveinei pagal šios direktyvos taisykles, ir faktinio pelno mokesčio, kurį nuo pelno sumokėjo subjektas arba nuolatinė buveinė, skirtumas¹⁰⁷ (Komisija, 2016a, 53-54).

Kai subjektas ar nuolatinė buveinė laikomi kontroliuojamąja užsienio įmone, kontroliuojančios įmonės valstybė narė į pastarosios pelno mokesčio bazę turėtų įtraukti subjekto ar nuolatinės buveinės nepaskirstytas pajamas, gautas, pavyzdžiui, iš tokių pajamų kategorijų kaip palūkanos, intelektinė nuosavybė, dividendai ar pajamos iš akcijų perleidimo bei kt.¹⁰⁸ Tačiau, jeigu kontroliuojama užsienio įmonė įsteigta dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę (ją atspindėti gali pasitelkiami darbuotojai, bei naudojama / turima įranga, turtas ar patalpos), tuomet minėtos pajamos į kontroliuojančios įmonės pelno mokesčio bazę neįtraukiamos. Galiausiai, į mokesčio bazę įtrauktinos pajamos apskaičiuojamos vadovaujantis 2016 m. BKPM, jeigu kontroliuojamoji užsienio įmonė yra subjektas, tuomet įtraukiama pajamų dalis, proporcinga kontroliuojančios įmonės teisėms į subjekto pelno dalį, jeigu kontroliuojamoji užsienio įmonė yra nuolatinė buveinė, į mokesčio bazę įtraukiamos visos pajamos, iš minėtų pajamų kategorijų (Komisija, 2016a, p. 55).

Ši kontroliuojamų užsienio įmonių apmokestinimo taisyklės konstrukcija iš esmės atitinka numatytą ATAD. Tačiau, galima išskirti du pagrindinius skirtumus (be minėtojo, kad 2016 m. BPMB nustato aiškias taikymo taisykles, nepaliekančias vietos valstybių narių diskrecijai): *pirma*, ATAD taip pat numatyta, kad į kontroliuojančios įmonės mokesčio bazę įtrauktinos subjekto ar nuolatinės buveinės nepaskirstytos pajamos, gautos iš apsimestinių darinių, kurių sukūrimo esminis tikslas – gauti mokestinės naudos, o 2016 m. BPMB tokios

¹⁰⁷ Pavyzdžiui: kontroliuojanti įmonė veikia valstybėje narėje, kurioje pelno mokesčio tarifas 10 %, o jos nuolatinė buveinė – valstybėje narėje ar trečiojoje valstybėje, kurioje pelno mokesčio tarifas 4 %; nuolatinė buveinė uždirbo 1 mln. eurų pelno ir nuo jų sumokėjo 40 tūkst. eurų pelno mokesčio (1 mln. x 4 %); kontroliuojančios įmonės valstybėje narėje šis pelnas būtų apmokestintas 100 tūkst. eurų (1 mln. x 10 %); kadangi nuolatinės buveinės sumokėtas faktinis pelno mokestis yra daugiau nei dvigubai mažesnis nei pelno mokestis, kurį būtų reikėję sumokėti kontroliuojančios įmonės valstybėje narėje, nuolatinė buveinė laikytina kontroliuojama užsienio įmone.

¹⁰⁸ Subjekto arba nuolatinės buveinės nepaskirstytosioms pajamoms taip pat taikomas mokestis, kai jis susijęs su šiomis kategorijomis: i) pajamomis iš finansinės nuomos; ii) pajamomis iš draudimo, bankinės ir kitos finansinės veiklos; iii) pajamomis iš sąskaitas faktūras išrašančių įmonių, kurios gauna su pardavimu ir paslaugomis susijusių pajamų iš prekių ir paslaugų, įsigytų iš asocijuotųjų įmonių ir joms parduotų, ir kurios nekuria pridėtinės ekonominės vertės arba kuria nedidelę pridėtinę ekonominę vertę (Komisija, 2016a, p. 55).

situacijos turėtų būti sprendžiamos vadovaujantis bendra kovos su piktnaudžiavimu taisykle; *antra*, ATAD numato, kad kontroliuojanti įmonė gali atlikti mokesčių, kuriuos sumokėjo subjektas ar nuolatinė buveinė, atskaitymą iš savo mokestinio įsipareigojimo valstybėje narėje, apskaičiuoto pagal kontroliuojamų užsienio įmonių apmokestinimo taisyklę, tačiau tokia teisė 2016 m. BPMB nenumatyta¹⁰⁹ (Komisija, 2016a, p. 55; ATAD, 2016). Pripažįstama, jog būtent kontroliuojamų užsienio įmonių apmokestinimo taisyklė 2016 m. BPMB, tiek lyginant ATAD, tiek su 2011 m. BKPMB, laikytina labiausiai sugriežtinta (Streek, 2016, p. 4).

Šešta, šalių mokestinės tvarkos neatitikimo taisyklės. Šalių mokestinės tvarkos neatitikimo poveikis, kaip minėta pirmojoje darbo dalyje, dažniausiai yra dvigubas atskaitymas (t. y. atskaitymas abiejose valstybėse) arba pajamų atskaitymas vienoje valstybėje neįtraukiant jų į mokesčių bazę kitoje valstybėje. Komisija nurodo, kad tokia padėtis veikia vidaus rinką iškraipydama jos mechanizmus ir sudarydama spragas, kurios leidžia klestėti mokesčio vengimo, agresyvaus planavimo praktikoms (Komisija, 2016a, p. 12,17). Mokestinės tvarkos neatitikimai atsiranda dėl nacionalinių tam tikrų rūšių subjektų arba finansinių mokėjimų teisinio vertinimo skirtumų, tačiau jų paprastai neturėtų atsirasti, kai pelno mokesčio bazė yra apskaičiuojama pagal tas pačias taisykles. Tačiau, net ir taikant bendras pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisykles, įtvirtintas 2016 m. BPMB, ši problema išliks, kadangi ši sistema, kaip minėta, turėtų koegzistuoti su nacionalinėmis valstybių narių (be to ir trečiųjų valstybių) pelno apmokestinimo sistemomis (Komisija, 2016a, p. 17). Komisija, atsižvelgdama į tai, į 2016 m. BPMB įtraukė šalių mokestinės tvarkos neatitikimo taisykles, taikytinas tiek kitų valstybių narių, tiek trečiųjų valstybių atžvilgiu. Pavyzdžiui¹¹⁰, šalių mokestinės tvarkos neatitikimo taisyklės numato, kad: *pirma*, jeigu dėl valstybių narių mokestinės tvarkos neatitikimo tas pats mokėjimas, išlaidos ar nuostoliai atskaitomi du kartus, atskaitymas atliekamas tik valstybėje narėje, kurioje yra šio mokėjimo šaltinis, patirtos išlaidos ar nuostoliai *antra*, jeigu dėl valstybių narių mokestinės tvarkos neatitikimo gali atsirasti atskaitymas neįtraukiant, mokėtojo valstybė narė atsisako atlikti tokio mokėjimo atskaitymą (Komisija, 2016a, p. 55-56). Pažymėtina, kad 2011 m. BKPMB šių taisyklių nebuvo numatyta, o 2016 m. BPMB numatytos šių taisyklių konstrukcijos iš esmės atitinka į ATAD 2017 m. įtrauktus mokestinės tvarkos neatitikimo taisyklių papildymus.

Taigi, 2016 m. BPMB iš esmės savyje talpina kitame ES teisės akte – ATAD – numatytą

¹⁰⁹ Tačiau atskaitymai galimi, jeigu subjektas paskirsto pelną kontroliuojančiai įmonei iš pajamų, anksčiau įtrauktų į pastarosios mokesčio bazę ir ji privalo mokėti mokesť, taikomą šiam pelnui (Komisija, 2016a, p. 55).

¹¹⁰ Išsamias šalių mokestinės tvarkos neatitikimo taisykles žr. 2016 m. BPMB 61 str. (Komisija, 2016a, p. 55).

reguliavimą. Nors 2016 m. BPMB įtvirtintos kovos su piktnaudžiavimu taisyklės ir jų konstrukcijos žymiai nesiskiria nuo ATAD įtvirtintų taisyklių, pagrindinis ir svarbiausias skirtumas yra tai, kad 2016 m. BPMB, priešingai nei ATAD, numato aiškias ir valstybėms narėms iš esmės diskrecijos dėl jų taikymo tvarkos nepaliekančias taisykles. Autoriaus nuomone, siekiant panaikinti bet kokius esamus (ar galimus) pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklių skirtumus valstybėse narėse, toks šių taisyklių harmonizavimo lygis yra būtinas ES BPMB atributas. Žinoma, netgi ir visiškai harmonizavus šias taisykles, taip pat reikėtų siekti ir vienodos šių taisyklių taikymo praktikos.

2.4 Antrasis 2016 m. B(K)PMB įgyvendinimo etapas – 2016 m. BKPMB

Toliau plačiau nagrinėjamas antrasis ir paskutinis 2016 m. B(K)PMB įgyvendinimo etapas – 2016 m. BKPMB direktyvos projektas – ir jo pagrindiniai elementai.

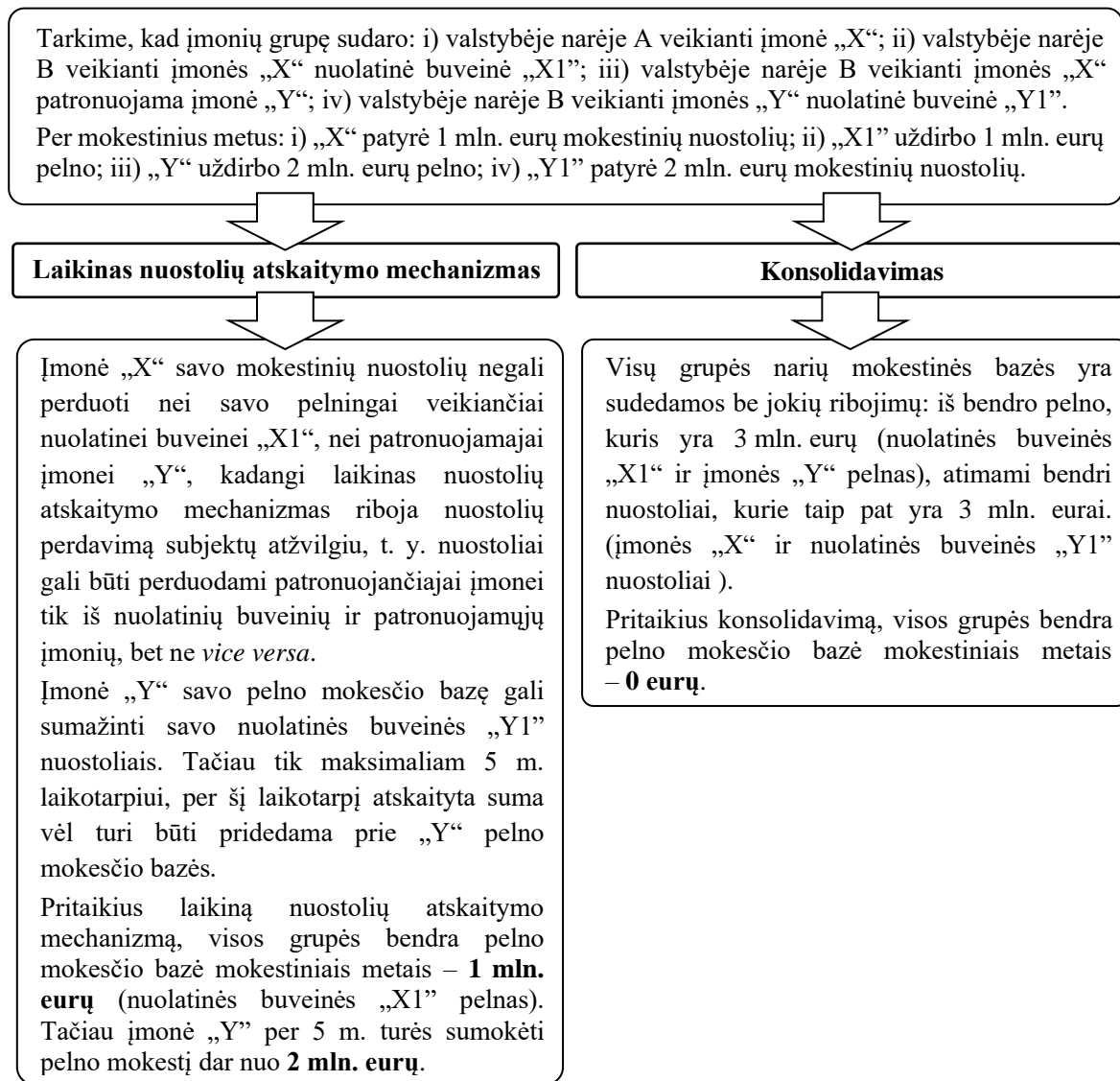
2.4.1 Konsolidavimas

Įgyvendinus visą 2016 m. B(K)PMB koncepciją, antrasis žingsnis, po individualių pelno mokesčio bazių apskaičiavimo pagal 2016 m. BPMB, būtų grupės narių pelno mokesčio bazių konsolidavimas vadovaujantis 2016 m. BKPMB. Konsolidavimo esmė – individualiai pagal 2016 m. BPMB apskaičiuotos visų įmonių grupės narių¹¹¹ pelno mokesčio bazės, įskaitant patirtus nuostolius, būtų sudedamos, gautas rezultatas – konsoliduotoji pelno mokesčio bazė. Vadovaujantis 2016 m. BKPMB: *pirma*, jeigu konsoliduotoji bazė teigiama, ji būtų proporcingai padalinama grupės nariams pagal paskirstymo formulę; *antra*, jeigu konsoliduotoji bazė neigiama, nuostoliai būtų perkeliama į būsimą laikotarpį ir įskaitomi į kito laikotarpio teigiamą konsoliduotąją bazę (Komisija, 2016b, p. 23). Kaip minėta, konsolidavimas laikomas ypatingai svarbiu (netgi būtinu) ES BPMB koncepcijos elementu siekiant efektyviai spręsti mokestines problemas vidaus rinkoje. Iš tiesų, kaip nagrinėjama toliau, konsolidavimas turėtų kompleksinį poveikį ES vidaus rinkai.

Visų pirma, konsolidavimas įtvirtintų tarpvalstybinę nuostolių atskaitą. Kaip jau aptarta, 2016 m. BPMB taip pat įtvirtintų galimybę atskaityti tarpvalstybinius nuostolius – laikiną

¹¹¹ Kaip minėta, įmonių grupę sudaro įmonė, kuriai 2016 m. B(K)PMB taikymas yra privalomas arba kuri pasirinko ją taikyti, kartu su: i) savo nuolatinėmis buveinėmis kitose valstybėse narėse; ii) patronuojamosiomis įmonėmis ir jų nuolatinėmis buveinėmis valstybėse narėse; iii) patronuojamųjų įmonių, kurios yra rezidentės trečiojoje šalyje, nuolatinėmis buveinėmis valstybėse narėse. Įmonė kvalifikuojama patronuojamąja, jeigu patronuojančioji įmonė turi teisę joje naudotis daugiau nei 50 % balsavimo teisių ir turi nuosavybės teisę, kuri sudaro daugiau nei 75 % patronuojamosios įmonės kapitalo ar daugiau nei 75 % teisių, suteikiančių teisę į pelną.

nuostolių atskaitymo mechanizmą, visgi pastarasis būtų ribotas tiek laiko, tiek subjektų atžvilgiu, be to, įsigaliojus 2016 m. BKPMB, jis apskritai nustotų galioti. Tuo tarpu 2016 m. BKPMB numatyto konsolidavimo efektas būtų automatinė nuostolių atskaita tarp visų grupės narių, be to, be ribojimų laiko ar subjektų atžvilgiu. Toliau pateikiama hipotetinė situacija iliustruoja skirtumus tarp nuostolių atskaitymo taikant laikiną nuostolių atskaitymo mechanizmą ir konsolidavimą:



3 paveikslas. Hipotetinė situacija. Laikino nuostolių atskaitymo mechanizmo ir konsolidavimo palyginimas (sudaryta autoriaus, remiantis 2016 m. BPMB direktyvos projekto 42 str. ir 2016 m. BKPMB direktyvos projekto 7 str.).

Kaip iliustruoja pateikta hipotetinė situacija (žr. 3 paveikslą), 2016 m. BKPMB numatyto konsolidavimo efektas tarpvalstybinėms įmonėms būtų žymiai didesnis nei 2016 m. BPMB numatyto laikino nuostolių atskaitymo mechanizmo: konsolidavimas iš esmės

suteiktų galimybę sudėti visą¹¹² grupės narių pelną ir iš jo atimti visus grupės narių nuostolius. Taigi, konsolidavimas įmonių grupei būtų efektyvi priemonė optimizuoti savo tarpvalstybinei veiklai ir finansiniams resursams (Devereux, Fuest, 2010, p. 24-25; Streek, 2016, p. 3). Be to, tam, jog grupės, nepiktnaudžiautų nuostolių konsolidavimo efektu, pavyzdžiui, pirkdamos įmones, kurios jau turi nuostolių, ir taip sumažindamos konsoliduotąją pelno mokesčio bazę, 2016 m. BKPMB numatyta, kad grupės nario nuostoliai, patirti iki 2016 m. BKPMB taikymo, nebūtų konsoliduojami (juos būtų galima atskaityti tik iš individualios grupės nario konsoliduotosios pelno mokesčio bazės dalies) (Komisija, 2016b, p. 26).

Dar vienas itin reikšmingas konsolidavimo privalumas yra tai, kad, apskaičiuojant konsoliduotąją pelno mokesčio bazę, nebūtų atsižvelgiama į pelną ir nuostolius, susijusius su grupės vidaus sandoriais (Komisija, 2016b, p. 23). Tai lemtų, kad grupės nariai, tarpusavyje sudarydami sandorius, nebeturėtų laikytis sandorių kainodaros taisyklių, todėl: *pirma*, ženkliai sumažėtų įmonių mokestinių prievolių vykdymo kaštai, taip pat sumažėtų ir mokesčių administratorių kaštai, kadangi nebereikėtų tikrinti atitikties šioms taisyklėms; *antra*, sumažėtų dvigubo apmokestinimo situacijų; *trečia*, sandorių kainodara nebebūtų panaudojama mokesčių vengimui. Iš esmės sandorių kainodaros taisyklių laikymosi eliminavimas¹¹³ turėtų trejopą efektą, kuris teigiamai paveiktų tiek įmones, tiek valstybes nares¹¹⁴.

Šie konsolidavimo efekto aspektai¹¹⁵, patvirtina, kad konsolidavimas teigiamai paveiktų verslo aplinką vidaus rinkoje. Kita vertus, 2016 m. BKPMB numatyto konsolidavimo teikiamų privalumų mastas būtų ribotas. Kaip jau ne kartą šiame darbe buvo akcentuota, 2016 m. B(K)PMB taikymas būtų tik dalinai privalomas, taigi konsolidavimo privalumais naudotųsi ribotas subjektų ratas. Be to, net grupei taikant 2016 m. B(K)PMB, grupės narės sandorių kainodaros taisyklių ir toliau turėtų laikytis, kadangi jos būtų taikomos sandoriuose su: *pirma*, susijusiomis įmonėmis ES, kurios 2016 m. B(K)PMB prasme liktų už grupės „borto“ (pavyzdžiui, su įmonėmis, kuriose turima mažiau nei 75 % teisių, suteikiančių teisę į pelną); *antra*, visomis įmonėmis trečiosiose valstybėse, nors tokios įmonės teoriškai ir atitiktų

¹¹² Akcentuotina, kad, grupės narių pelno mokesčio bazės būtų konsoliduojamos pilna apimtimi, t. y. į konsoliduotąją pelno mokesčio bazę būtų įtrauktas visas įmonės pelnas ar nuostoliai, nepaisant to, kad, pavyzdžiui, patronuojamoji įmonė turėtų ne 100 %, o 80 % patronuojamosios įmonės akcijų. Taigi, mažumos akcininkų interesai šiuo atveju iš esmės yra ignoruojami.

¹¹³ Tačiau grupės nariai toliau turėtų dokumentuoti ir registruoti vidaus sandorius (Komisija, 2016b, p. 23).

¹¹⁴ Teigiamai paveiktų bent jau tas įmones, kurios nesinaudoja sandorių kainodara kaip mokesčių vengimo priemone, ir tas valstybes nares, iš kurių pelno mokesčio bazė yra dirbtinai perkeliama.

¹¹⁵ Pažymėtina, kad 55-61 psl. plačiau nagrinėjamas bendras konsolidavimo ir paskirstymo formulės taikymo efektas.

2016 m. B(K)PMB keliamus priklausomumo grupei kriterijus (kaip jau buvo minėta, 2016 m. B(K)PMB taikymas apsiribotų ES ribomis).

Analogiškas konsolidavimo efektas buvo numatytas ir 2011 m. BKPMB, kaip minėta, svarstant 2011 m. BKPMB direktyvos projektą, konsolidavimas buvo daugiausiai diskusijų keliantis klausimas valstybių narių tarpe (Komisija, 2016c, p. 7; Streek, 2016, p. 8). Kaip pažymėta pirmojoje šio darbo dalyje, dėl ES teisėkūros ypatumų, į ES BPMB koncepciją, įskaitant konsolidavimą, visų pirma tenka žiūrėti per valstybių narių interesų prizmę. Viena vertus, sandorių kainodaros taisyklių eliminavimas sumažintų valstybių narių pelno mokesčio administracinę naštą ir užkirstų kelią pelno mokesčių vengimui pasinaudojant sandorių kainodara. Kita vertus, tarpvalstybinių nuostolių konsolidavimas tiesiogiai paveiktų valstybių narių mokestines pajamas iš pelno mokesčio: pavyzdžiui, galėtų susiklostyti (ir greičiausiai susiklostytų) situacijos, kai vienoje valstybėje narėje pelningai veikiančios įmonės po tarpvalstybinių nuostolių konsolidavimo pelno mokesčio neturėtų mokėti (tą iliustruoja ir anksčiau aptarta hipotetinė situacija; žr. 3 paveikslą), nes kitose valstybėse narėse veikiančių grupės narių nuostoliai atsvertų pelningai veikiančių narių pelną. Taigi, dėl tarpvalstybinės nuostolių atskaitos pelno mokesčio bazės sumažėtų ir, atitinkamai, paveiktų valstybių narių mokestines pajamas iš pelno mokesčio. Dėl šios priežasties valstybės narės ir nėra linkusios pritarti konsolidavimui, galiausiai, ir siūlomoms ES BPMB koncepcijoms (Komisija, 2016c, p. 149-150).

2.4.2 Paskirstymo formulė

Pagal 2016 m. BPMB numatytas taisykles apskaičiuavus individualias grupės narių pelno mokesčio bazes ir, vadovaujantis 2016 m. BKPMB, jas sudėjus į grupės konsoliduotąją pelno mokesčio bazę, kitas ir iš esmės paskutinysis žingsnis 2016 m. B(K)PMB koncepcijoje – grupės konsoliduotosios pelno mokesčio bazės proporcingas padalinimas kiekvienam grupės nariui pagal paskirstymo formulę. Taigi, paskirstymo formulė yra konsoliduotosios pelno mokesčio bazės padalinimo mechanizmas. Po šio padalinimo, valstybės narės savo jurisdikcijoje veikiančio grupės nario konsoliduotosios pelno mokesčio bazės dalį turėtų apmokestinti nacionaliniame pelno mokesčio įstatyme savarankiškai nustatytais pelno mokesčio tarifais.

Komisijai pradėjus ieškoti ES BPMB koncepcijos pamatų, paskirstymo formulės įtvirtinimas pelno apmokestinimo sistemoje nebuvo vienas iš Komisijos tikslų, tačiau poreikis

tokio pobūdžio mechanizmui buvo natūrali siekio įtvirtinti pelno mokesčio bazių konsolidavimą pasekmė – Komisijai reikėjo rasti būdą kaip paskirstyti konsoliduotąją bazę. Komisija norėjo, kad pasirinktas padalijimo mechanizmas būtų kiek įmanoma paprasčiau taikomas, užtikrintų teisingą konsoliduotosios pelno mokesčio bazės padalijimą ir juo nebūtų galima lengvai manipuliuoti (Komisija, 2007b, p. 5; Komisija, 2016c, p. 119).

Kadangi paskirstymo formulių taikymas praktikoje nebuvo naujovė, Komisija analizavo egzistuojančius pavyzdžius JAV ir Kanadoje¹¹⁶ (Komisija, 2016c, p. 122). Kaip atspirties tašką Komisija pasirinko nuo 1967 m. dalyje JAV valstijų taikomą „Masačuseto formulę“, kurią sudaro trys vienodos reikšmės veiksniai: pardavimai, atlyginimas darbuotojams ir turtas¹¹⁷ (Roggeman *et al.*, 2013, p. 237). Po diskusijų Komisija kiek modifikavo „Masačuseto formulę“ ir 2011 m. BKPMB direktyvos projekte pateikė savo siūlymą dėl paskirstymo formulės konstrukcijos. Pažymėtina, kad 2016 m. BKPMB direktyvos projekte paskirstymo formulės konstrukcija išliko tokia pati kaip ir 2011 m. BKPMB projekte (žr. 4 paveikslą¹¹⁸), ją sudaro trys vienodos reikšmės veiksniai:

$$\text{Grupės X nario Y dalis} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Pardav. Y}}{\text{Pardav. X}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Darbo užmok. Y}}{\text{Darbo užmok. X}} + \frac{1}{2} \frac{\text{Darbuotojų sk. Y}}{\text{Darbuotojų sk. X}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Turtas Y}}{\text{Turtas X}} \right) \times \text{KPMB}$$

4 paveikslas. Paskirstymo formulė (sudaryta autoriaus, remiantis 2016 m. BKPMB direktyvos projekto 28 str. pateiktu pavyzdžiu).

- i) **Pardavimai.** Pardavimo veiksnį sudaro visi grupės nariui priskirti pardavimai (skaitiklis) ir visi grupės pardavimai (vardiklis). Pardavimų veiksnys išreiškiamas pajamomis iš prekių pardavimo ir paslaugų teikimo, tačiau neįskaičiuojamos pajamos iš grupės vidaus pardavimų. Pardavimų veiksnys grupės nariui yra priskiriamas pagal pardavimų paskirties vietos principą¹¹⁹, t. y. pardavimai priskiriami grupės nariui, kuris yra įsikūręs valstybėje narėje, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas jas įsigyjantiems asmeniui arba kurioje fiziškai teikiamos ar teikiamos paslaugos. Pažymėtina, kad: jeigu valstybėje narėje, kurioje įvyko pardavimas, yra daugiau nei vienas grupės narys, pardavimai įtraukiami į visų toje valstybėje įsikūrusių grupės narių

¹¹⁶ Pavyzdžių būta ir Europoje, pavyzdžiui, Šveicarijoje, Vokietijoje.

¹¹⁷ Pažymėtina, kad šiuo metu JAV valstijose, kuriose yra taikoma ši formulė, veiksmų reikšmės dažniausiai nebėra lygios – didesnė reikšmė yra suteikiama pardavimų veiksmui (Roggeman *et al.*, 2013, p. 237).

¹¹⁸ Trumpinio KPMB reikšmė – konsoliduotoji pelno mokesčio bazė.

¹¹⁹ Iš pradžių Komisijai buvo rekomenduotas ne pardavimų paskirties vietos, o kilmės vietos principas, pagal kurį pardavimų veiksnys būtų priskiriamas grupės nariui, esančiam valstybėje narėje, kurioje pardavimas prasideda. Tačiau, Komisija nusprendė, kad tokiu modeliu būtų galima lengvai manipuliuoti, kadangi pardavimo kilmės vietą galima lengvai pakeisti, nes, kaip minėta, grupės narių vidaus sandoriai, apskaičiuojant pelno mokesčio bazes, būtų ignoruojami (Komisija, 2007b, p. 12).

pardavimo veiksnį proporcingai jų darbo ir turto veiksniams; jeigu valstybėje narėje, kurioje įvyko pardavimas, nėra grupės nario arba jeigu pardavimas įvyko trečiojoje šalyje, pardavimas įtraukiamas į visų grupės narių pardavimo veiksnį proporcingai jų darbo ir turto veiksniams (Komisija, 2016b, p. 34).

- ii) Darbas. Kaip minėta, „Masačuseto formulėje“ darbo veiksnį sudarė darbo užmokestis, tačiau Komisija siūlo darbo veiksnį padalinti į dvi lygiavertes dalis: *pirma*, grupės nario darbo užmokesčio sumą¹²⁰ (skaitiklis) ir bendra grupės darbo užmokesčio sumą (vardiklis); *antra*, grupės nario darbuotojų¹²¹ skaičių (skaitiklis), ir bendras grupės darbuotojų skaičių (vardiklis). Padalinant darbo veiksnį į dvi dalis, siekiama atsižvelgti į atlyginimų lygio skirtumus ES ir užtikrinti teisingesnę konsoliduotosios bazės paskirstymą (Komisija, 2016b, p. 15). Pagal bendrąją taisyklę, darbuotojai įtraukiami į grupės nario, iš kurio jie gauna atlyginimą, darbo veiksnį, tačiau jeigu darbuotojas fiziškai dirba kitam grupės nariui, o ne tam, iš kurio gauna atlyginimą, ir šis narys vykdo jo kontrolę, toks darbuotojas ir su juo susijęs darbo užmokestis įtraukiamas į kontroliuojančio nario darbo veiksnį (Komisija, 2016b, p. 31-32);
- iii) Turtas. Turto veiksnį sudaro grupės nario viso ilgalaikio materialiojo nuosavo, išnuomoto arba nuomojamo turto vidutinė vertė (skaitiklis) ir grupės viso tokio turto vidutinė vertė (vardiklis) (Komisija, 2016b, p. 32). Nematerialusis ir finansinis turtas į paskirstymo formulę neįtraukiamas dėl jo mobilumo ir galimybės šias turto rūšis panaudoti manipuliacijoms paskirstymo formule (Komisija, 2007b, p. 9).

Galiausiai, nustatant individualią grupės nario konsoliduotosios pelno mokesčio bazės dalį (žr. paveikslą 4), apskaičiuota konkretaus grupės nario bendra veiksnų dalis (visos grupės bendru veiksnų dydžio atžvilgiu) yra padauginama iš konsoliduotosios pelno mokesčio bazės. Kaip minėta, valstybė narė jos jurisdikcijoje veikiančio grupės nario konsoliduotosios pelno mokesčio bazės dalį turėtų apmokestinti nacionaliniame pelno mokesčio įstatyme savarankiškai nustatytais pelno mokesčio tarifais.

Taip pat paminėtina, kad bendrosios paskirstymo formulė taikymo taisyklės finansinių paslaugų ir draudimo, naftos ir dujų bei laivybos ir oro transporto sektoriuose veikiančioms

¹²⁰ Darbo užmokesčio suma - bendra darbo užmokesčiui per mokesťinius metus išleista suma, įskaitant darbdaviui tenkančias pensijų, socialinio draudimo išlaidas (Komisija, 2016b, p. 32).

¹²¹ Darbuotojo apibrėžtis nustatoma pagal valstybės nares, kurioje darbuotojai dirba, nacionalinę teisę. Tačiau 2016 m. BKPMB numatyta, kad darbuotojais taip pat laikytini asmenys, kurie nors ir nėra tiesiogiai grupės nario įdarbinti, tačiau atlieka panašias užduotis, kokias atlieka darbuotojai (Komisija, 2016b, p. 32).

įmonėms būtų taikomos su tam tikrais specifiniais patikslinimais, atsižvelgiant į šių sektorių veiklos specifiką¹²² (Komisija, 2016b, p. 11, 35-36).

Kaip vaizdingai apibūdina S. Chen, paskirstymo formulė yra „peilis“, kuriuo dalinamas „pyragas“ – konsoliduotoji pelno mokesčio bazė (Chen, 2018b, p. 74). Manytina, kad prie S. Chen apibūdinimo būtų tikslu pridėti, jog „peiliu“ „pyragas“ padalinamas pagal indėlį, išreiškiamą minėtaisiais veiksniais, į „pyrago“ gamybą. Toliau pateikiamas pavyzdys, iliustruojantis šias „pyrago“ dalybas:

		Narys „X“	Narys „Y“	Narys „Z“	Grupė
Pelno mokesčio bazė		7 mln.	2 mln.	1 mln.	10 mln.
Pardavimai		10 mln.	5 mln.	3 mln.	18 mln.
Darbas	Darbo užmokestis	1 mln.	2 mln.	1 mln.	4 mln.
	Darbuotojų skaičius	10	20	50	80
Turtas		2 mln.	10 mln.	20 mln.	32 mln.
KPMB dalis pagal paskirstymo formulę		2,7 mln. ¹²³	3,2 mln. ¹²⁴	4,1 mln. ¹²⁵	

1 lentelė. Paskirstymo formulės taikymo pavyzdys (sudaryta autoriaus, remiantis 2016 m. BKPMB direktyvos projekto 28 str.).

Kaip matyti iš pateikto pavyzdžio (žr. 1 lentelę), individuali grupės nario pelno mokesčio bazė, pritaikius paskirstymo formulę, gali labai ženkliai skirtis nuo konsoliduotosios pelno mokesčio bazės dalies. Taigi, kaip ir konsolidavimas, paskirstymo formulė turėtų reikšmingos įtakos verslo aplinkai ES ir valstybių narių pajamų iš pelno mokesčio persiskirstymui (Nerudova, 2012, p. 469; Krchniva, Nerudova, 2018, p. 442; Hundsdorfer, Wagner, 2019, p. 527). Pastarojo paskirstymo formulės efekto Komisija nelaiko trūkumu, priešingai, Komisija mano, kad paskirstymo formulės ir konsolidavimo efektas užkirstų kelią mokesčių vengimui ES bei užtikrintų, jog pelnas būtų apmokestinamas teisingai ir sąžiningai, t. y. valstybėje narėje, kurioje jis iš tikrųjų yra uždirbamas (Komisija, 2016b, p. 11; Komisija, 2016c, p. 119). Pavyzdžiui, pirmojoje šio darbo dalyje minėto IKEA pavyzdžio atveju, jeigu IKEA, vėlgi pasinaudodama įvairiomis paskolų sutarčių ir autorinių atlyginimų mokėjimų schemomis tarp skirtingose valstybėse narėse veikiančių grupės narių, perkeltų pelną grupės narėms, kurios yra žemesnių tarifų valstybėse narėse, tokie pelno paskirstymai iš

¹²² Pavyzdžiui, grupės nario, veiklą vykdančio naftos žvalgyimo arba gamybos srityse, pardavimas priskiriamas grupės nariui valstybėje narėje, kur nafta išgaunama (Komisija, 2016b, p. 36).

¹²³ $(1/3 * 10/18 + 1/3 * (1/2 * 1/4 + 1/2 * 10/80) + 1/3 * 2/32) * 10 = \sim 2,7$.

¹²⁴ $(1/3 * 5/18 + 1/3 * (1/2 * 2/4 + 1/2 * 20/80) + 1/3 * 10/32) * 10 = \sim 3,2$.

¹²⁵ $(1/3 * 3/18 + 1/3 * (1/2 * 1/4 + 1/2 * 50/80) + 1/3 * 20/32) * 10 = \sim 4,1$.

esmės būtų beprasmingai, kadangi, galiausiai, dėl konsolidavimo visų grupės narių pelno mokesčio bazės būtų sudedamos į konsoliduotąją pelno mokesčio bazę, kuri būtų padalinama grupės nariams pagal minėtuosius tris veiksniai, neatsižvelgiant į tai, kur pelnas buvo dirbtinai perkeltas.

Komisija lūkestį užtikrinti, kad pelnas būtų apmokestinamas ten, kur jis uždirbamas, grindžia tuo, jog formulėje taikomi veiksniai atspindi tai, kur grupė iš tiesų yra ekonomiškai aktyvi. Be to, Komisija laikosi pozicijos, kad formulėje numatyti veiksniai nėra mobilūs, todėl manipuliuoti paskirstymo formule, pasitelkiant veiksmų perkėlimą į mažesnių pelno mokesčio tarifų valstybes nares, ir taip perkelti pelno mokesčio bazę būtų itin komplikuoja. Be to, manipuliavimo galimybę apsunkintų ir formulėje numatytų veiksmų daugetas (Komisija, 2016b, p. 11; Komisija, 2016c, p. 119). Komisijos siūlymas paskirstymo formulę remti trimis veiksniais laikytinas siūlomos konstrukcijos privalumu, kadangi iš tiesų laikoma, kad didesnis veiksmų kiekis sunkina galimybes manipuliuoti paskirstymo formule (Roggeman *et al.*, 2013, p. 239; Chen, 2017, p. 2; Valenduc, 2018, p. 19). Nepaisant to, visišku konsolidavimo ir paskirstymo formulės efektyvumu kovoje su pelno mokesčio vengimu ir agresyviu planavimu, abejojama.

Teisės mokslininkai sutinka, kad reikšmingą dalį pelno mokesčio vengimo ar agresyvaus planavimo strategijų konsolidavimas ir paskirstymo formulė eliminuotų (pavyzdžiui, naudojimąsi sandorių kainodara ar kvalifikavimo neatitikimais). Tačiau, jie taip pat pažymi, jog 2016 m. B(K)PMB siūlomas reguliavimas tiek suintensyvintu šiuo metu naudojamas strategijas, tiek atvertų naujas galimybes pelno mokesčio vengimo strategijoms kurti (Hellerstein, 2012, p. 221; Wilde, 2014, p. 31-38; Keser *et al.* 2016, p. 39; Wilde, 2018, p. 50-52; Sanchez, 2018, p. 233-236; Chen, 2019, p. 11). Autoriai pažymi, kad pirmuoju atveju, dėl 2016 m. B(K)PMB taikymo tik ES ribose, turėtų suintensyvėti pelno perkėlimas į trečiosiose valstybėse esančias įmones ar susijusias įmones ES, kurios 2016 m. B(K)PMB prasme nelaikytinomis grupės narėmis (pavyzdžiui, pasitelkiant jau minėtą sandorių kainodarą). Naujų strategijų kūrimo atveju, būtų pasitelkiamos manipuliacijos paskirstymo formulės veiksniais. Nors Komisija, kaip minėta, nurodo, jog pasirinkti faktoriai nepasižymi mobilumu, visgi, jie visiškai neužkardo galimybių jais manipuliuoti ir, atitinkamai, kurti mokesčių vengimo strategijas. Pavyzdžiui, F. M. de Wilde pateikia potencialą manipuliavimo darbo veiksmu strategiją – grupės narių „atlyginimų mokėtojų“ steigimą: kaip minėta, darbo veiksmo priskyrimas grupės nariui priklauso nuo to, kuris grupės narys moka atlyginimą ar duoda

nurodymus darbuotojams, kadangi nėra atsižvelgiama, kur esant (t. y. kurioje valstybėje narėje) atliekamos darbo funkcijos, mažų tarifų valstybėse narėse gali būti steigiamos įmonės „atlyginimų mokėtojos“, kurios būtų skirtos mokėti atlyginimus ir duoti nurodymus darbuotojams, esantiems ir dirbantiems bet kuriose valstybėse narėse (Wilde, 2014, p. 35)¹²⁶. Be to, manipuliacijoms paveikūs ir kiti paskirstymo formulės veiksniai¹²⁷. Nepaisant 2016 m. B(K)PMB trūkumų, ji vis tiek laikoma veiksmingesne priemone kovoje su didžiųjų įmonių grupių kuriamomis pelno mokesčio vengimo strategijomis nei iki šiol taikomos priemonės, pavyzdžiui, sandorių kainodaros taisyklės ir reikalavimas tarpusio sandorius sudaryti pagal ištiestos rankos principą (Hellerstein, 2012, p. 252; Sanchez, 2018, p. 236).

Taip pat paminėtina kad, siekiant užtikrinti teisingą ir sąžiningą konsoliduotosios pelno mokesčio bazės padalijimą, 2016 m. BKPMB numatyta apsaugos sąlyga. Pastaroji leistų nesivadovauti konsoliduotosios pelno mokesčio bazės padalijimo pagal paskirstymo formulę rezultatais, jeigu valstybės narės, kurioje veikia grupė, mokesčių administratorius ar patronuojanti grupės įmonė nurodytų, kad paskirstymo formulė netiksliai¹²⁸ parodo atitinkamo grupės nario veiklos mastą. Tokiu atveju būtų galima prašyti naudoti alternatyvų kiekvieno grupės nario mokesčio dalies apskaičiavimo metodą. Visgi paskirstymo sąlygos praktinis įgyvendinimas būtų komplikuoatas: iš pradžių turėtų vykti valstybių narių, kuriose veikia visa grupė, mokesčių administratorių tarpusavio konsultacijos ir diskusijos, po kurių visi mokesčių administratoriai turėtų pritarti alternatyviam paskirstymo metodui (Komisija, 2016b, p. 31). Manytina, kad galimybė pasinaudoti apsaugos sąlyga yra labiau teorinė nei praktinė, kadangi sunku tikėtis, kad po padalijimo „laimėjusių“ valstybių narių mokesčių administratoriai būtų

¹²⁶ Dar paprastesnį manipuliavimo darbo veiksmu pavyzdį pateikia A. Sanchez: jis atkreipia dėmesį, kad, vadovaujantis 2016 m. BKPMB, darbuotojų skaičius turėtų būti skaičiuojamas mokestinių metų pabaigoje (žr. 2016 m. BKPMB direktyvos projekto 32 str. 2 d.), todėl įmonės prieš pat mokestinių metų pabaigą galėtų atleisti darbuotojus arba jų prisamdyti; kita vertus, šią manipuliacijos strategiją praktiškai išnaudoti būtų sunku, kadangi darbuotojų atleidimas, juo labiau masinis, įprastai nacionalinėje teisėje yra reguliuojamas griežčiau (Sanchez, 2018, p. 235). Tačiau, autoriaus nuomone, A. Sanchez pasiūlytą strategiją būtų galima patobulinti taip, kad ji būtų praktiškai įgyvendinama: įmonės su laikiniais „darbuotojais“ galėtų pasirašyti civilinio pobūdžio sutartis, kurias būtų paprasta sudaryti ir nutraukti, ir taip mokestinių metų pabaigoje padidinti „darbuotojų“ skaičių (kaip minėta, vadovaujantis 2016 m. BKPMB, tam, kad asmenį laikyti darbuotoju, nebūtų reikalinga, jog jis su įmonė būtų sudaręs darbo sutartį). Tokių manipuliacijų būtų galima išvengti, jeigu į darbuotojų skaičių būtų įtraukiami tik tam tikrą laikotarpį (pavyzdžiui, pusę metų) išdirbę darbuotojai ir būtų vertinamas jų vidutinis skaičius per mokestinius metus, o ne absoliutus skaičius metų pabaigoje.

¹²⁷ Plačiau apie manipuliavimą paskirstymo formulės veiksniais žr. W. Hellerstein „Tax Planning under the CCCTB’s Formulary Apportionment Provisions: The Good, the Bad and the Ugly.“ (knygoje „CCCTB: selected issues“).

¹²⁸ Pažymėtina, kad 2016 m. BKPMB nenurodoma, kokiais konkrečiais atvejais būtų galima pasinaudoti apsaugos sąlyga. 2016 m. BKPMB pateikiama formuluotė suponuoja, jog turėtų pakakti minėtų subjektų prašymų, tačiau Komisijos darbo dokumentuose nurodoma, kad apsaugos sąlyga turėtų būti taikoma tik išskirtinėmis aplinkybėmis (Komisija, 2007b, p. 17).

linkę savo „laimėjimų“ atsisakyti. Be to, kaip šiame darbe jau buvo minėta, ne visos valstybės narės yra suinteresuotos teisingu ir sąžiningu pelno mokesčio bazės perdalijimu.

Be to, paskirstymo formulės ir konsolidavimo efektas taip pat turėtų reikšmingos įtakos ir valstybių narių konkurencijai pelno mokesčiu. Kaip jau aptarta, dėl bendrų pelno mokesčio bazių apskaičiavimo taisyklių taikymo valstybės narės nebegalėtų pelno mokesčio bazės naudoti kaip konkuravimo pelno mokesčiu priemonės. Konsolidavimas ir paskirstymo formulė valstybių narių konkurenciją dar labiau sumažintų, kadangi dėl šių 2016 m. B(K)PMB elementų efekto valstybėms narėms neliktų prasmės sudarinėti susitarimų su įmonėmis ir suteikinti lengvatų, iškraipančių vidaus rinkos veikimą (kaip pirmojoje darbo dalyje aptartu „Apple“ ir Airijos atveju). Iš esmės vienintele konkuravimo priemone pelno mokesčio atžvilgiu liktų pelno mokesčio tarifai. Kita vertus, paskirstymo formulė gali lemti intensyvesnę konkurenciją kitų mokesčių atžvilgiu, pavyzdžiui, valstybės narės, siekdamos, kad į jų jurisdikciją būtų perkeliamas darbo veiksnys, gali sudaryti palankesnes sąlygas darbo pajamų apmokestinimui (Lukas, 2013, p. 227-228).

Apibendrinant 2016 m. BKPMB numatytą paskirstymo formulę, visų pirma akcentuotina, kad ji yra ypatingai svarbus 2016 m. B(K)PMB koncepcijos elementas, kuris iš esmės pakeistų pelno apmokestinimą ES. Konsoliduotosios pelno mokesčio bazės padalinimas paskirstymo formule paveiktų tiek įmones, tiek valstybes nares, todėl paskirstymo formulė kelia ypatingai daug diskusijų nepriklausomų ekspertų ir valstybių narių tarpe. Komisija tikisi, kad iš trijų lygiaverčių veiksmių sudaryta paskirstymo formulė sumažins pelno mokesčio vengimo mastus ir užtikrins, jog pelnas būtų apmokestinimas toje valstybėje narėje, kurioje jis yra uždirbamas, tačiau pilnai to užtikrinti neįmanoma tiek dėl riboto 2016 m. B(K)PMB taikymo, tiek dėl galimybių kurti naujas pelno mokesčio vengimo strategijas, manipuliuojant paskirstymo formulės veiksniais.

2.4.3 Pelno mokesčio administravimas ir ginčų sprendimo tvarka

Siekiant optimizuoti 2016 m. B(K)PMB naudą, kaip ir 2011 m. BKPMB direktyvos projekte, Komisija siūlo 2016 m. BKPMB įtvirtinti vieno langelio (angl. *one-stop-shop*) principą, kuris leistų grupei mokesčinius klausimus, susijusius su 2016 m. B(K)PMB, tvarkyti tik su vienu mokesčių administratoriumi. Toks mokesčių administratorius būtų nustatomas atsižvelgiant į tai, kurioje valstybėje narėje patronuojanti grupės įmonė yra rezidentė mokesčių tikslais. Tokia įmonė būtų laikoma pagrindiniu mokesčių mokėtoju (toliau šiame skyriuje – **PMM**), o tos

valstybės narės mokesčių administratorius – pagrindiniu mokesčių administratoriumi (toliau šiame skyriuje – **PMA**).

Taigi, taikant 2016 m. B(K)PMB, PMM ir, ypač, PMA tektų labai didelė administracinė atsakomybė ir krūvis (Panayi, 2013, p. 98-102), pavyzdžiui: PMM turėtų informuoti PMA apie grupės sudarymą ir teikti informaciją apie grupės narius; PMA turėtų apie grupės sudarymą pranešti valstybių narių, kuriose grupės nariai yra rezidentai mokesčio tikslais, mokesčių administratoriams, taip pat vertinti, ar grupė atitinka 2016 m. BKPMB taikymo reikalavimus, bei organizuoti ir koordinuoti grupės ar jos narių auditus (Komisija, 2016b, p. 37-47).

Viena iš svarbiausių PMM pareigų būtų kiekvienais mokestiniais metais pateikti PMA konsoliduotosios pelno mokesčio bazės deklaraciją, kurioje *inter alia* turėtų būti pateikiami kiekvieno grupės nario pelno mokesčio bazės, bendros konsoliduotosios bazės ir kiekvieno grupės nario proporcingai paskirstytos konsoliduotosios bazės dalies apskaičiavimai. Tuo tarpu PMA tektų pareiga patikrinti ir įvertinti konsoliduotosios pelno mokesčio bazės deklaraciją. Prireikus PMA galėtų parengti savo vertinimą ir pakeisti PMM pateiktus apskaičiavimus¹²⁹. Pažymėtina, kad konsoliduotoji mokesčio deklaracija ir kiti susiję dokumentai būtų saugomi centrinėje duomenų bazėje, prie kurios prieigą turėtų kiti valstybių narių, kuriose grupės nariai yra rezidentai mokesčio tikslais, mokesčių administratoriai. Be to, siekiant užtikrinti tinkamą 2016 m. B(K)PMB įgyvendinimą, mokesčių administratoriai būtų įpareigojami tarpusavyje keisti visa reikalinga informacija apie grupę. (Komisija, 2016b, p. 40-42).

Taip pat paminėtina, kad mokesčių administratoriai, pateikdami ieškinius PMA valstybės narės teismuose, galėtų užginčyti PMA sprendimus. Teisę ginčyti PMA sprendimus turėtų ir PMM. Vadovaujantis 2016 m. BKPMB, PMA ir PMM ginčus turėtų nagrinėti administracinė įstaiga, kuri kompetentinga nagrinėti pirmos instancijos skundus pagal PMA valstybės narės teisę ir kuri yra nepriklausoma nuo PMA¹³⁰. Ši įstaiga turėtų teisę: *pirma*, PMA sprendimą patvirtinti; *antra*, PMA sprendimą pakeisti, jeigu sprendimas pakeičiamas, pakeistas sprendimas yra laikomas PMA sprendimu; *trečia*, PMA sprendimą panaikinti, jeigu

¹²⁹ PMA vertinimas nebūtų rengiamas: i) jeigu deklaruotos konsoliduotosios pelno mokesčio bazės ir ištaisytos konsoliduotosios mokesčio bazės skirtumas neviršytų mažesnės iš šių dviejų verčių – 5 000 eurų ar 1 % konsoliduotosios bazės; ii) tam, kad būtų patikslintas proporcingai paskirstytų konsoliduotosios pelno mokesčio bazės dalių apskaičiavimas, kai bendra grupės nariams proporcingai paskirstytų dalių suma būtų patikslinama mažiau negu 0,5 %.

¹³⁰ Taigi, Lietuvoje tokia įstaiga būtų Mokestinių ginčų komisija.

sprendimas panaikinamas, įstaiga grąžina klausimą PMA svarstyti iš naujo, naują PMA sprendimą PMM gali vėl apskųsti įstaigai arba tiesiogiai teismui, kuriame veikia PMA ir PMM. Jeigu valstybėje narėje tokios kompetentingos administracinės įstaigos nėra, PMM turi teisę PMA sprendimus apskųsti tiesiogiai teisme. Teismui taip pat galėtų būti pateikiamas apeliacinis skundas dėl ginčus sprendusios administracinės įstaigos sprendimų, jeigu jais patvirtinamas ar pakeičiamas PMA sprendimas. Tokia teisė turėtų tiek PMM, tiek PMA (jeigu PMA sprendimas pakeičiamas) (Komisija, 2016b, 45-47).

Taigi, pagrindinė administracinė atsakomybė ir krūvis, įgyvendinant 2016 m. B(K)PMB, tektų dviejų kategorijų subjektams, t. y. PMA ir PMM. Šiuose santykiuose iš esmės PMM atstovautų visos grupės interesus, o PMA prižiūrėtų, ar PMM tai daro tinkamai. Nepaisant šiems subjektams padidėjusių krūvių, manoma, kad dėl vieno langelio principo taikymo bendra administracinė našta ir prievolių vykdymo išlaidos sumažėtų, todėl į 2016 m. B(K)PMB siūlomą pelno mokesčio administravimo sistemą žiūrimą palankiai (Nerudova, Solilova, 2019, p. 162). Tačiau, kad ši sistema veiktų tinkamai, mokesčių administratoriai turi užtikrinti vienodo lygio mokesčių administravimo standartų taikymą ir įgyvendinimą. Kitu atveju, įmonių grupės gali dirbtinai ieškoti būdų perkelti PMM į jurisdikciją, kurioje atsiveria daugiau pelno mokesčio administravimo spragų (Nicolay, Spengel, 2017, p. 5). Iš esmės tas pats pasakytina ir apie ginčų sprendimo procedūrą – jos efektyvumas priklausytų nuo to, ar ginčus sprendžiančioms institucijoms pavyktų užtikrinti nuoseklios 2016 m. B(K)PMB praktikos formavimą ir taikymą.

Galiausiai, paminėtina, kad, savarankiškoms įmonėms pasirinkus taikyti tik 2016 m. BPMB, pastarosioms toliau būtų taikomos nacionalinės pelno mokesčio administravimo nuostatos.

3. ES BPMB KONCEPCIJOS PERSPEKTYVOS IR GALIMI POKYČIAI

Nors pagrindiniai Komisijos ES BPMB koncepcijos paieškų darbo vaisiai, t. y. 2011 m. BKPMB direktyvos projektas ir 2016 m. B(K)PMB direktyvų projektai, nesulaukė pakankamo valstybių narių palaikymo, šios nesėkmės „nededa taško“ ES BPMB istorijoje – ES BPMB ir toliau yra vienas iš Komisijos prioritetų mokesčių srityje¹³¹. Todėl toliau šiame skyriuje įvertinamos ES BPMB perspektyvos ir galimi pokyčiai.

Visų pirma, pažymėtina, kad dabar Komisija ES BPMB regi ne tik kaip priemonę, galinčią užtikrinti sklandų vidaus rinkos veikimą, bet ir kaip potencialų ES biudžeto nuosavąjį išteklių – ES biudžeto finansavimo priemonę. Tokią idėją Komisija pristatė dar 2018-05-02 pasiūlyme dėl Tarybos sprendimo dėl ES nuosavų išteklių sistemos (Komisija, 2018b). Pagal Komisijos pasiūlytą modelį, vadovaujantis ES BPMB valstybėms narėms priskirtas apmokestinamojo pelno dalis, ES apmokestintų ne didesniu kaip 6 % dydžio faktinio pareikalavimo tarifu¹³². Pati Komisija siūlo taikyti 3 % dydžio pareikalavimo tarifą apmokestinamojo pelno daliai, kuri būtų sugeneruota įmonių, kurioms ES BPMB taikymas būtų privalomas. Komisija tikisi, kad tai leistų ES biudžetą kasmet papildyti maždaug 12 mlrd. eurų (Komisija, 2018b, p. 7, 9, 17). Taryba 2020-12-14 priėmė sprendimą dėl ES nuosavų išteklių sistemos, kuriuo susitarė dėl naujai įvedamų ir planuojamų įvesti nuosavųjų išteklių, tačiau jų tarpe ES BPMB nėra (Taryba, 2020). Visgi, ir tai nereiškia ES BPMB koncepcijos paieškų pabaigos, nei kaip apskritai priemonės užtikrinti sklandų vidaus rinkos veikimą, nei kaip ES biudžeto finansavimo priemonės, kadangi: *pirma* ES BPMB yra įtraukta į Komisijos 2021 m. darbotvarkę (Komisija 2020b, p. 19); *antra*, Taryba, Komisija ir Europos Parlamentas 2020-12-16 pasirašė tarpinstitucinį susitarimą *inter alia* dėl naujų nuosavųjų išteklių paieškos, kuriame numatyta, kad ES BPMB vėlgi gali būti potencialus ES biudžeto pajamų šaltinis (Komisija konkretų pasiūlymą dėl ES BPMB, kaip nuosavojo ištekliaus, turėtų pateikti ne vėliau kaip iki 2024-06-01) (Tarpinstitucinis susitarimas, 2020, p. 19). Taigi, ES institucijų planai iš esmės nekelia abejonių, kad ES BPMB koncepcijos paieškos bus tęsiamos. Natūraliai

¹³¹ Kaip nurodyta šio darbo Įvade, Komisijos pirmininkė U. fon der Leyen ir ES ekonomikos komisaras P. Gentiloni ES BPMB įvardija vienu iš savo pagrindinių tikslų. Atitinkamai, ES BPMB yra įtraukta į artimiausius Komisijos planus – 2021 m. darbo programą.

¹³² Kitaip tariant, individualios ir konsoliduotosios pelno mokesčio bazės būtų apskaičiuojamos bei konsoliduotoji paskirstoma taip, kaip nurodyta šio darbo antroje dalyje, o ES tarifas būtų taikomas atitinkamos valstybės narės jurisdikcijoje veikiančių įmonių grupių narių konsoliduotų pelno mokesčio bazių dalių sumai.

kyla klausimai, kokių pokyčių galima tikėtis ES BPMB paieškose, lyginant su koncepcijos pirmtakėmis, ir ar pokyčiai apskritai yra reikalingi.

Autoriaus nuomone, pokyčiai ES BPMB yra reikalingi, tačiau 2011 m. BKPMB ir 2016 m. B(K)PMB padėjo tvirtus pamatus, kurie ir ateityje bus ES BPMB koncepcijos pagrindu. Pažymėtina, kad autoriui nepavyko rasti dokumentų, kuriuose būtų nurodomi konkretūs Komisijos planai dėl ES BPMB, svarstomi pokyčiai ar kita reikšminga informacija, susijusi su ES BPMB. Autorius taip pat pateikė užklausą Komisijai ir Europos Parlamentui dėl tokio pobūdžio informacijos, Komisija atsakymo į užklausą nepateikė, o Europos Parlamento atstovė nurodė, kad šiuo metu darbai, susiję su ES BPMB, yra sustabdyti. Dar 2020 m. iš esmės tą patį patvirtino ir Komisijos atstovas A. Benjamin¹³³. Pastarasis, kalbėdamas apie ES BPMB, nurodė, kad darbai, susiję su ES BPMB yra pristabdyti, kadangi laukiama EBPO darbų, susijusių su skaitmeninės ekonomikos apmokestinimu, rezultatų. Tačiau, jis taip pat pateikė užuominą, kuri signalizuoja apie tam tikrus pokyčius ES BPMB koncepcijoje, A. Benjamin pažymėjo, kad planuojama tam tikrus ES BPMB koncepcijos elementus išskirti į atskiras iniciatyvas, o viena tokių iniciatyvų galėtų būti šio darbo antroje dalyje nagrinėta augimo ir investicijų skatinimo lengvata (Barros, 2020; Vatassociation, 2020). Ar tokia „elementų išskaidymo“ taktika iš tiesų bus naudojama, oficialaus patvirtinimo nėra, tačiau įdomu, kaip ji galėtų padėti priartėti prie pagrindinio tikslo – ES BPMB.

Viena vertus, augimo ir investicijų skatinimo lengvata yra bene mažiausiai valstybių narių suverenitetą pelno apmokestinimo srityje apribojantis 2016 m. B(K)PMB¹³⁴ elementas, dėl šios priežasties realu tikėtis, kad sprendimas šį elementą įgyvendinti kaip atskirą iniciatyvą galėtų pasiteisinti. Kita vertus, šios lengvatos įtvirtinimas ir harmonizavimas būtų itin mažas žingsnis link ES BPMB ir praktiškai nereikšmingas, siekiant pagrindinių Komisijos tikslų. Iš esmės tas pats pasakytina ir apie kitą 2016 m. B(K)PMB elementą, kuris greičiausiai taip pat taptų savarankiška Komisijos iniciatyva, t. y. mokslinių tyrimų ir technologinės plėtros išlaidų atskaitymo lengvata. Pažymėtina, kad kovos su piktnaudžiavimu taisyklėms, kurios bent iki šiol buvo ES BPMB sudedamoji dalis, iš esmės net nereikėtų naujos Komisijos iniciatyvos, kadangi pakaktų ATAD numatytų taisyklių modifikavimo (t. y. reikėtų nepalikti diskrecijos valstybėms narėms dėl šių taisyklių taikymo, kaip numatyta ir 2016 m. B(K)PMB). Visgi, toks scenarijus atrodo itin optimistiškas. Dar mažiau optimizmo turėtų būti dėl pagrindinių

¹³³ A. Benjamin yra Komisijos padalinio „Mokesčių ir muitų sąjunga generalinis direktoratas“ narys, atsakingas už tiesioginį apmokestinimą, mokesčių koordinavimą, ekonominę analizę ir vertinimą.

¹³⁴ Autorius toliau remiasi prielaida, jog 2016 m. B(K)PMB bus atnaujintos ES BPMB pagrindas.

ES BPMB elementų (kurie ir yra ES BPMB esmė) išskaidymo, t. y. pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklių, konsolidavimo ir paskirstymo formulės. Tokią išvadą leidžia daryti tai, kad 2016 m. B(K)PMB numatytas šių elementų išskyrimas į du atskirus ir dalinai savarankiškus įgyvendinimo etapus teigiamų rezultatų bent kol kas neatnešė¹³⁵. Taigi, jeigu Komisijai „elementų išskaidymo“ būdu ir pavyktų įgyvendinti iniciatyvas, kuriomis būtų harmonizuojami mažiau reikšmingi ES BPMB elementai, abejotina, ar tai labai priartintų prie tikrosios ES BPMB. Tačiau, yra ir kitų priemonių, kurias Komisija galėtų apsvarstyti, siekiant valstybių narių pritarimo ES BPMB.

Darbe jau ne kartą akcentuota, kad, dėl ES pirminėje teisėje įtvirtinto reikalavimo mokesčių srityje teisės aktus priimti pagal vieningo balsavimo sistemą, į ES BPMB koncepciją, visų pirma, tenka žiūrėti per valstybių narių interesų prizmę. Kaip minėta, šiuos ES teisėkūros ypatumus buvo bandyta pakeisti – Komisija 2019 m. siūlė įtvirtinti kvalifikuotos daugumos balsavimo sistemą (Komisija, 2019a), tačiau nesėkmingai. Tikėtina, kad kvalifikuotos daugumos balsavimo sistema būtų didžiulis žingsnis link ES BPMB, kadangi tik kiek daugiau nei penktadalis valstybių narių¹³⁶ oficialiai išreiškė nepritarimą pasiūlymui dėl 2016 m. B(K)PMB. Visgi, kol balsavimo sistema nėra pakeista, Komisija turi ieškoti priemonių, kaip suderinti visų valstybių narių interesus. Dėl šios priežasties Komisijai derėtų apsvarstyti priemones, kuriomis ES BPMB koncepciją būtų galima padaryti patrauklesne net labiausiai *status quo* norinčioms išlaikyti valstybėms narėms.

Jau buvo aptarta, kad daugiausiai diskusijų valstybių narių tarpe keliantis ES BPMB elementas yra konsolidavimas. Autorius laikosi pozicijos, kad konsolidavimas dėl jo teikiamų privalumų yra ypatingai svarbus, siekiant užtikrinti sklandų vidaus rinkos veikimą pelno mokesčio atžvilgiu, todėl jo atsisakyti Komisija neturėtų. Tačiau, atsižvelgiant į valstybių narių interesus, reikėtų imtis priemonių, kurios sušvelnintų pirminį konsolidavimo ir apskritai ES BPMB taikymo poveikį valstybėms narėms. Antroje šio darbo dalyje buvo akcentuota, kad dėl tarpvalstybinės nuostolių atskaitos, kuri būtų konsolidavimo pasekmė, sumažėtų pelno mokesčio bazės ir, atitinkamai, sumažėtų valstybių narių mokestinės pajamos iš pelno mokesčio. Pažymėtina, kad, remiantis Komisijos skaičiavimais, įsigaliojusi

¹³⁵ Nors 2016 m. B(K)PMB numatytos pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklės turėjo apimti minėtąsias augimo ir investicijų skatinimo, mokslinių tyrimų ir technologinės plėtros išlaidų atskaitymo lengvatas bei kovos su piktnaudžiavimu taisykles, autoriaus nuomone, jų įtvirtinimas per atskiras iniciatyvas ar apskritai atsisakymas jas įtvirtinti 2016 m. B(K)PMB, nebūtų pakeitęs viso 2016 m. B(K)PMB projekto likimo, kadangi tai nebuvo elementai, dėl kurių kilo pagrindinės valstybių narių diskusijos ir klausimai dėl ES kompetencijos ribų ir pačios ES BPMB.

¹³⁶ Kaip minėta, tai buvo Švedija, Malta, Danija, Airija, Nyderlandai ir Liuksemburgas.

2016 m. B(K)PMB tokias pajamas valstybėse narėse vidutiniškai būtų sumažinusi 0,27 % BVP dydžio suma, tačiau individualiais atvejais pasekmės būtų buvusios ir skaudesnės, pavyzdžiui, skaičiuojama, jog Liuksemburgas būtų netekęs 1,01 % BVP vertės pajamų iš pelno mokesčio¹³⁷ (Komisija, 2016c, 150). Siekiant sušvelninti tiek pirminį neigiamą konsolidavimo poveikį mokestinėms valstybių narių pajamoms, tiek apskritai jų pozicijas dėl konsolidavimo, Komisijai derėtų apsvarstyti bent jau laikiną mechanizmą, kuriuo būtų kompensuojami valstybių narių mokestinių pajamų praradimai. Elementariausias tokio mechanizmo pavyzdys galėtų būti tam tikros dalies konsoliduotosios pelno mokesčio bazės paskirstymas labiausiai dėl konsolidavimo neigiamai paveiktoms valstybėms narėms¹³⁸. Tokią konsoliduotosios pelno mokesčio bazės dalį būtų galima palaipsniui mažinti ir galiausiai panaikinti. Taip pat paminėtina, kad nurodyti valstybių narių mokestinių pajamų praradimai yra apskaičiuoti neatsižvelgiant į teigiamą 2016 m. B(K)PMB poveikį mokestinėms pajamoms (tiek iš pelno mokesčio, tiek iš kitų mokesčių), kurio tikimasi iš naujų investicijų vidaus rinkoje, sumažinto pelno mokesčio vengimo masto ir kt. Komisija tikisi, kad dėl 2016 m. B(K)PMB teikiamų naudų anksčiau ar vėliau būtų kompensuojami valstybių narių pelno mokesčio pajamų praradimai (Komisija, 2016c, p. 38, 149). Visgi, visa tai yra tik prognozės, o dėl duomenų trūkumo (pavyzdžiui, nėra aišku, kiek įmonių savanoriškai būtų pasirinkusios 2016 m. B(K)PMB taikymą) sunku įvertinti jų pagrįstumą. Galiausiai, visų pirma, reikia, kad abejojančios valstybės narės apskritai patiktų teigiamų ES BPMB poveikių, o laikinas nuostolių kompensavimo mechanizmas, autoriaus nuomone, galėtų tapti viena iš priemonių, galinčių įtikinti valstybes nares drąsiau pažiūrėti į šią Komisijos iniciatyvą¹³⁹. Kita vertus, Komisijos nuolaidžiavimas valstybės narėms turėtų būti ribotas.

¹³⁷ Taip pat pažymėtina, kad, remiantis Komisijos skaičiavimais, įsigaliojusi 2016 m. B(K)PMB kelioms valstybėms būtų padidinusi pajamas iš pelno mokesčio, pavyzdžiui, Kroatijai (0,16 %), Lietuvai (0,08%) (Komisija, 2016c, 150).

¹³⁸ Pažymėtina, kad Europos Parlamentas taip pat siūlo įtvirtinti mechanizmą, kuriuo būtų kompensuojami valstybių narių mokestinių pajamų praradimai dėl ES BPMB. Pastarasis siūlo įkurti kompensacinį fondą, kuris būtų finansuojamas iš valstybių narių, kurios dėl ES BPMB taikymo gauna didesnes mokestines pajamas. Šio fondo pajamos turėtų būti paskirstomos praradimus patiriančioms valstybėms narėms (Europos Parlamentas, 2018, p. 29). Europos Parlamentas nepatikslinka, ar šis fondas turėtų būti kompensuojamas tik iš pelno mokesčio mokestinių pajamų ar ir kitų mokestinių pajamų. Kaip minėta, pagal Komisijos atliktą 2016 m. B(K)PMB poveikio vertinimą, 2016 m. B(K)PMB taikymas mokestines pajamas iš pelno mokesčio padidintų tik kelioms valstybėms (5) (Komisija, 2016c, p. 150), todėl kompensacinis fondas būtų itin riboto dydžio. Jeigu Europos Parlamentas siūlo atsižvelgti ir į kitas mokestinių pajamų rūšis, kurioms netiesiogiai įtakos turėtų ES BPMB, autoriaus vertinimu, toks siūlymas būtų itin priešiškas sutinkamas valstybių narių tarpe.

¹³⁹ Bent jau teoriškai, panašų efektą galėtų turėti ir anksčiau minėtas ES BPMB elementų išskaidymas: kadangi Komisija tikisi, kad mokslinių tyrimų ir technologinės plėtros išlaidų atskaitymo lengvatos harmonizavimas prisidėtų prie investicijų vidaus rinkoje padidėjimo ir naujų darbo vietų sukūrimo, galbūt teigiami šios iniciatyvos rezultatai galėtų pakeisti valstybių narių požiūrį į visą ES BPMB.

Autorius laikosi pozicijos, jog ES BPMB ar atskiromis iniciatyvomis įtvirtinami jos elementai neturėtų palikti valstybėms narėms diskrecijos dėl taisyklių taikymo (kaip tai buvo numatyta ir 2016 m. B(K)PMB), nors tai labiau ribotų valstybių narių suverenitetą ir, atitinkamai, sukeltų valstybių narių nepasitenkinimą. Autoriaus nuomone, tai yra būtina, siekiant ES BPMB efektyvumo, kadangi valstybių narių galimybė, net ir ribota, spręsti dėl taisyklių taikymo apimties, reikštų tai, jog pelno mokesčio bazės toliau nebūtų skaičiuojamos pagal vienodus standartus. Tokia galimybė vėlgi leistų valstybėms narėms stengtis paveikti įmonių investicinius sprendimus (o pastarosios ieškotų geriausių apmokestinimo sąlygų), toliau išliktų valstybių narių konkurencija, kuri, kaip minėta, tiesiogiai prisideda ir prie mokesčių vengimo, taigi vidaus rinkoje toliau liktų terpė vykti reiškiniams, kuriuos siekiama eliminuoti iš vidaus rinkos. Jeigu siekiant valstybių narių palankumo ES BPMB atžvilgiu joms ir būtų suteikiama tam tikra diskrecija dėl taisyklių taikymo, tokia diskrecija turėtų būti laikina ir galiausiai panaikinta. Autorius yra panašios nuomonės ir dėl kito daug diskusijų mokslininkų tarpe keliančio ES BPMB aspekto – taikymo (ne)privalomumo.

Tiek 2011 m. BKPMB numatytas neprivalomas taikymas, tiek 2016 m. B(K)PMB dalinis privalomumas kėlė abejonių dėl šių ES BPMB koncepcijų efektyvumo sprendžiant pelno apmokestinimo vidaus rinkoje problemas (Panayi, 2013, p. 88-90; Russo, 2016, p. 11; Gondor, 2017, p. 21). Komisija, siūlydama tokį ES BPMB taikymo modelį, bando išlaviruoti tarp valstybių narių suvereniteto ir siekiamų tikslų. Kaip minėta, ES BPMB neprivalomumas reiškia, kad net ir priimta ES BPMB toliau turėtų koegzistuoti su nacionalinėmis valstybių narių pelno apmokestinimo sistemomis, o jų ES vidaus rinkoje veiktų iš viso net dvidešimt aštuonios. Taigi pirmoje šio darbo dalyje minėtos pelno apmokestinimo problemos, nors ir mažesniu mastu, toliau išliktų. Todėl autorius pritaria Europos Parlamento pasiūlymui, kurį pastarasis pateikė įvertinęs 2016 m. B(K)PMB (Europos Parlamentas, 2018, p. 6), t. y. jeigu ES BPMB koncepcija būtų pasirinkta privalomai taikyti tik nuo tam tikros metinių pajamų ribos, tokią ribą reikėtų palaipsniui mažinti ir galiausiai panaikinti. Kitaip tariant, privaloma ES BPMB turėtų būti Komisijos siekiamybė, bent jau tarpvalstybinėms įmonių grupėms (tokiu atveju ir ES BPMB koegzistavimas su nacionalinėmis sistemomis nebūtų toks žalingas). Tačiau, ne visi ES BPMB pokyčiai, kurie, autoriaus nuomone, yra reikalingi, turėtų būti sutikti priešiška valstybių narių.

Atnaujintoje ES BPMB turėtų būti skirtas kur kas didesnis dėmesys skaitmeninio verslo apmokestinimui. Pirmojoje šio darbo dalyje buvo minėta, kad technologinė pažanga leidžia

įmonėms savo veiklą vykdyti bet kurioje pasaulio vietoje, joje neturint jokios fizinės infrastruktūros, o valstybės narės neturi priemonių, kuriomis galėtų veiksmingai apmokestinti tokių įmonių generuojamas pajamas. Apmaudu, kad Komisija verslo mobilumą ir skaitmenizaciją įvardina kaip vienas iš pagrindinių priežasčių, pagrindžiančių permainų įmonių apmokestinime vidaus rinkoje poreikį ir pačios ES BPMB reikalingumą (Komisija, 2015, p. 2, 6), tačiau priemonių, kuriomis būtų užtikrinamas teisingas ir sąžiningas skaitmeninio verslo pajamų apmokestinimas, nei 2011 m. BKPMB, nei 2016 B(K)PMB nenumatė. Pažymėtina, kad skaitmeninio verslo apmokestinimo problemą Komisija yra adresavusi kita savo iniciatyva – 2018 m. pasiūlymais dėl skaitmeninio sektoriaus apmokestinimo taisyklių¹⁴⁰. Vienas iš esminių šios iniciatyvos elementų – platesnė nuolatinės buveinės koncepcija, apimanti ir skaitmeninį verslą, tai vadinamoji skaitmeninė veiklavietė. Nors ši iniciatyva liko neįgyvendinta, ji iš esmės turi valstybių narių palaikymą, todėl tikimasi, kad dėl skaitmeninio verslo apmokestinimo reguliavimo bus galutinai susitarta dar iki 2023 m. (Europos Vadovų Taryba, 2021, p. 5). Atitinkamai, prie šių pelno apmokestinimo pokyčių vidaus rinkoje turės prisitaikyti ir ES BPMB, kadangi: *pirma*, 2016 B(K)PMB nuolatinės buveinės apibrėžtis apima tik tradicinę fizinę veiklos vykdymo formą; *antra*, paskirstymo formulė neatsižvelgia į skaitmeninio verslo generuojamas pajamas. Atnaujintoje ES BPMB praplėstas nuolatinės buveinės apibrėžimas turėtų būti perkeltas iš naujųjų skaitmeninio verslo apmokestinimų taisyklių¹⁴¹, tuo tarpu paskirstymo formulė turės būti peržiūrima iš naujo. Europos Parlamentas, atsižvelgdamas į skaitmeninio verslo apmokestinimo problematiką, yra pasiūlęs paskirstymo formulės modifikacijas. Europos Parlamentas siūlo įtraukti ketvirtąjį lygiavertį veiksni – duomenis. Šis veiksnys, kaip ir darbo veiksnys, būtų padalintas į dvi lygiavertes dalis, t. y. surinktą vartotojų asmens duomenų kiekį valstybėje narėje ir naudojamą šių duomenų kiekį (Europos Parlamentas, 2018, p. 8). Autoriaus nuomone, įmonės ekonominį aktyvumą tiksliau atspindi naudojami duomenys, o ne apskritai surinkti duomenis. Be to, surinktų duomenų skaičiumi galima manipuluoti, pavyzdžiui, didelį jų kiekį surinkti

¹⁴⁰ Komisijos 2018-03-21 pasiūlymas Tarybos direktyvai, kuria nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu, ir Komisijos 2018-03-21 pasiūlymas Tarybos direktyvai dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio, kuriuo apmokestinamos pajamos, gaunamos teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemos.

¹⁴¹ Komisijos pasiūlytose skaitmeninio sektoriaus apmokestinimo taisyklėse siūloma laikyti, kad valstybėje narėje yra veikiama per skaitmeninę nuolatinę buveinę (skaitmeninę veiklavietę), jeigu valstybėje narėje teikiamos skaitmeninės paslaugos per skaitmeninę sąsają ir tenkinama viena ar daugiau šių sąlygų: i) viršijama 7 mln. eurų metinių pajamų riba; ii) per mokesčius metus turima daugiau nei 100 tūkst. vartotojų; iii) per mokesčius metus sudaroma daugiau nei 3 tūkst. verslo sutarčių dėl skaitmeninių paslaugų (Komisija, 2018c, p. 16).

valstybėje narėje, kurioje taikomas mažesnis pelno mokesčio tarifas, tačiau ekonominėje veikloje jų nenaudoti arba naudoti tik ribotą laiką. Žinoma, aptariamasis Europos Parlamento pasiūlymas yra tik potencialus atnaujintos paskirstymo formulės prototipas, kurį Komisija turėtų nuodugniai įvertinti. Apskritai, prieš pristatant atnaujintą ES BPMB, Komisijos laukia sunkus darbas, nepaisant to, kad ES BPMB koncepcijos pamatai jau yra padėti¹⁴².

Nepriklausomai nuo Komisijos atliktų darbų kiekio ir kokybės, nėra abejonių, jog ir atnaujinta ES BPMB koncepcija susilauks kritikos lavinos. ES BPMB turėtų milžinišką reikšmę pelno apmokestinimui vidaus rinkoje, todėl ES BPMB buvo, yra ir bus „po padidinauju stiklu“. Tačiau, autoriaus vertinimu, į ES BPMB nereikėtų žiūrėti kaip į panacėją, ja būti ES BPMB netgi negalėtų. Visų pirma todėl, kad net ir privalomai taikoma ES BPMB būtų limituota ES ribomis – ES, kad ir kaip norėtų, negali savo jurisdikcijos perkelti į trečiąsias valstybes, atitinkamai, įmonės toliau ieškos „kelių“, kuriais ES uždirbamą pelną būtų galima perkelti už jos ribų. Antra, kitas ypatingai svarbus pelno apmokestinimo sistemos elementas – pelno mokesčio tarifas¹⁴³ – toliau liktų valstybių narių dispozicijoje. Tol kol pelno mokesčio tarifai valstybėse narėse bus skirtingi, tol valstybės narės juos naudos konkurencinėje kovoje, atitinkamai, verslai ieškos būdų kaip savo veiklą ar pelną perkelti ten, kuri palankiausias pelno apmokestinimo režimas. Taigi, net ir taikant ES BPMB, valstybių narių konkurencija ir mokesčių vengimas atrodo neišvengiami vidaus rinkos atributai.

Nepaisant bet kokių pokyčių ES BPMB koncepcijoje, šios iniciatyvos likimas toliau liks valstybių narių rankose. Dar kartą nesulaukus valstybių narių pritarimo ES BPMB, šiai iniciatyvai pritarančios valstybės narės turėtų dar rimčiau apsvarstyti galimybę pasinaudoti tvirtesnio bendradarbiavimo procedūra¹⁴⁴, kuri jau ne kartą buvo minėta ES BPMB kontekste ir kuri leistų pritarančioms valstybės narėms ją taikyti. Nors tai turėtų būti tik krašutinė priemonė, galbūt tokia ES BPMB taikymo pradžia turėtų „sniego gniūžtės“ efektą ir būtų raktas į vieningą pelno mokesčio bazės apskaičiavimo tvarką visoje ES.

¹⁴² Europos Parlamentas atkreipia dėmesį, kad: i) siekiant užtikrinti visišką ir nuoseklų konsolidavimą ir užkirsti kelią naujoms arbitražo galimybėms, atsirandančioms dėl valstybių narių apskaitos nesuderinamumo, būtina priimti aiškius, nuoseklius ir objektyvius konsoliduotosios mokesčio bazės apskaičiavimo kriterijus; ii) siekiant užtikrinti nuoseklų ES BPMB taikymą, valstybės narės turėtų pakeisti tam tikras savo dvišalių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatas su trečiosiomis valstybėmis; iii) siekiant įvertinti ES BPMB taikymo efektą, Komisija turėtų nuodugniai įvertinti ES BPMB taikymo poveikį kiekvienai valstybei narei ir kt. (Europos Parlamentas, 2018, p. 5-6, 14).

¹⁴³ Nors Komisijos ir kai kurių autorių nuomone konkurencija pelno mokesčio tarifais nėra žalinga, atsižvelgiant į šios konkurencijos pasekmes vidaus rinkai, tai yra neigiamas reiškinys, kurį turėtų būti siekiama eliminuoti.

¹⁴⁴ Tai procedūra, kai ne mažiau kaip 9 valstybės narės leidžiama tvirtiau bendradarbiauti kokioje nors srityje, nedalyvaujant kitoms narėms (SESV suvestinė redakcija, 2016).

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Autorius, apibendrindamas atliktą tyrimą, daro šias išvadas:

1. ES BPMB yra pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklių rinkinys, kuris (jeigu būtų taikomas) galėtų visoje ES ir kuriuo, vietoje analogiškų nacionalinių taisyklių, galėtų arba turėtų (tai priklausytų nuo ES BPMB koncepcijos) vadovautis ES veikiančios įmonės, apskaičiuodamos savo apmokestinamąjį pelną.
2. Dėl plačios valstybių narių autonomijos įmonių pelno apmokestinimo srityje, šiuo metu ES vidaus rinkoje veikia dvidešimt septyni pelno apmokestinimo režimai, kurių skirtumai neleidžia vidaus rinkai pelno mokesčio atžvilgiu veikti taip, kaip tikimasi. Komisija ES BPMB regi kaip universalią priemonę, galinčią užtikrinti sklandų vidaus rinkos veikimą pelno mokesčio atžvilgiu, kuri, visų pirma, sumažintų pelno mokesčio vengimo mastą, taip pat išspręstų kitas dešimtmečius besitęsiančias pelno apmokestinimo problemas vidaus rinkoje bei prisidėtų prie ES ekonominio augimo.
3. Pagrindinis veiksnys, formuojantis ES BPMB koncepciją, turėtų būti pelno apmokestinimo problemos vidaus rinkoje, tačiau, dėl ES pirminėje teisėje įtvirtinto reikalavimo mokesčių harmonizavimo procese sprendimus priimti vieningu valstybių narių sutarimu, įskaitant sprendimą dėl ES BPMB, pagrindiniu veiksmu tampa valstybės narės, norinčios išlaikyti *status quo* (pavyzdžiui, Airija, Nyderlandai).
4. Komisijos siūloma ES BPMB koncepcija remiasi trimis žingsniais, kurie taip pat yra ir esminiai ES BPMB elementai: *pirma* – *autonomiškos pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklės*, kuriomis vadovaujantis ES veikiančios įmonės apskaičiuotų savo individualią pelno mokesčio bazę; *antra* – *konsolidavimas*, dėl kurio įmonių grupės narių individualios pelno mokesčio bazės būtų sudedamos; *trečia* – *paskirstymo formulė*, kuria vadovaujantis konsoliduotoji pelno mokesčio bazė būtų perskirstoma grupės nariams. Siūloma ES BPMB koncepcija neturėtų įtakos pelno mokesčio tarifams – valstybės narės jų jurisdikcijoje veikiančių grupės narių konsoliduotosios pelno mokesčio bazės dalis apmokestintų savarankiškai nustatytu tarifu.
5. Siekiant visiškai suvienodinti pelno mokesčio bazės apskaičiavimą, Komisijos siūloma ES BPMB koncepcija valstybėms narėms nepalikėtų diskrecijos dėl jokių pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklių taikymo. Dėl tos pačios priežasties į ES BPMB taip pat siūloma įtraukti kovos su piktnaudžiavimu taisykles, priešingai nei ATAD, nustatančias

besąlygines taisykles, o ne minimalius standartus. Siekiant palengvinti iš ES BPMB kylančių prievolių vykdymą ir administravimą, visa įmonių grupė dėl ES BPMB taikymo būtų atskaitinga valstybės narės, kurioje yra grupės patronuojanti įmonė, mokesčių administratoriui (vieno langelio principas).

6. Komisijos siūlomos ES BPMB taikymas **galėtų turėti** kompleksinį poveikį: *pirma*, tarpvalstybinė veikla būtų pigesnė; *antra*, reikšminga dalis pelno mokesčio vengimo strategijų būtų eliminuota; *trečia*, valstybių narių suverenitetas pelno apmokestinimo srityje būtų ženkliai sumažintas ir jų konkurencija pelno mokesčiu sumažėtų iki konkurencijos tarifais. Tačiau Komisijos siūlomos ES BPMB taikymas **turėtų** itin limituotą poveikį dėl dviejų pagrindinių trūkumų – dalinai privalomo ES BPMB taikymo (kuris lemtas siekio išvengti kolizijos su valstybių narių suverenitetu) ir ES BPMB taikymo tik ES ribose. ES BPMB taikymas taip pat turėtų įtakos valstybių narių mokestinėms pajamoms, visų pirma, iš pelno mokesčio, tačiau dėl duomenų trūkumo tiksliai įvertinti šių pajamų pokyčio neįmanoma.
7. Neoficialūs Komisijos planai – suskaidyti ES BPMB elementus į atskiras iniciatyvas, vertintini kaip neefektyvi priemonė siekiant įtvirtinti ES BPMB. Ateityje ES BPMB koncepcija privalo būti atnaujinta, visų pirma, užtikrinant veiksmingą skaitmeninio verslo generuojamų pajamų apmokestinimą: *pirma*, praplečiant nuolatinės buveinės sampratą, kuri iki šiol tapatinama su fizine veiklos vykdymo forma; *antra*, pritaikant paskirstymo formulę prie skaitmeninio verslo specifikos. Siekiant efektyviai spręsti pelno apmokestinimo problemas vidaus rinkoje, atnaujintoje ES BPMB turi būti išlaikomas konsolidavimo elementas, kuris laikytinas *conditio sine qua non*, ir siekiama privalomo ES BPMB taikymo, nepaliekant valstybėms narėms jokios diskrecijos dėl pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklių taikymo.
8. Dėl paskirstymo formulės atveriamų galimybių kurti naujas mokesčių vengimo ir konkurencijos mokesčiais strategijas, neharmonizuotų pelno mokesčio tarifų bei teisės ES BPMB taikyti tik ES ribose, net ir privaloma ES BPMB negalėtų visiškai eliminuoti pelno mokesčio vengimo vidaus rinkoje.

Autorius, atsižvelgdamas į atliktą tyrimą, siūlo:

1. Į ES BPMB įtraukti laikiną mechanizmą, kuriuo būtų kompensuojami valstybių narių mokestinių pajamų praradimai dėl ES BPMB taikymo. Toks mechanizmas galėtų būti

finansuojamas perdalinant tam tikrą konsoliduotų pelno mokesčio bazių dalį labiausiai dėl ES BPMB taikymo neigiamai paveiktoms valstybėms narėms.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės norminiai aktai

ES teisės aktai

Europos Sąjungos sutarties 2018-06-07 suvestinė redakcija. *OL C 202*, p. 1.

Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 2018-06-07 suvestinė redakcija. *OL C 202*, p. 1.

Tarybos 2016-07-12 direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. *OL L 193*, p. 1.

Tarybos 2020-12-14 sprendimas dėl Europos Sąjungos nuosavų išteklių sistemos, kuriuo panaikinamas Sprendimas 2014/335/ES, Euratomas. *OL 424*, p. 1.

Tarpinstitucinis susitarimas 2020-12-16 dėl biudžetinės drausmės, bendradarbiavimo biudžeto klausimais ir patikimo finansų valdymo, taip pat dėl naujų nuosavų išteklių, įskaitant veiksmų gaires dėl naujų nuosavų išteklių nustatymo. *OL 433*, p. 28.

Nacionaliniai teisės aktai

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, 110-3992.

Specialioji literatūra ir moksliniai darbai

Knygos

Hellerstein, W. (2012). Tax Planning under the CCCTB's Formulary Apportionment Provisions: The Good, the Bad and the Ugly. In Weber, D. (ed.) (2012). *CCCTB: selected issues*. Kluwer Law International B.V.

Helminen, M. (2015). *EU Tax Law: Direct Taxation*. 4th ed. Amsterdam: IBFD.

Lang, M. et al. (2008). *Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community*. Kluwer Law International B.V.

Mirrlees, J. (ed.) (2011). *Tax by design*. New York: Oxford University Press.

Panayi, C. (2013). *European Union Corporate Tax Law*. Cambridge: Cambridge University Press.

Pirvu, D. (2012). *Corporate Income Tax Harmonization in the European Union*. London: Palgrave Macmillan.

Pistone, P. et al. (2019). *Fundamentals of Taxation*. Amsterdam: IBFD.

Ravlusevičius, P. (2013). ES ir nacionalinės teisės sąveikos ypatumai. Iš: Baltūšis, I. et al. (2013). *Konstitucionalizmas ir teisės politika Europos Sąjungoje*. Mokslo studija. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 53-90.

- Rohatgi, R. (2007). *Basic International Taxation*. 2nd ed. United Kingdom: Richmond Law & Ted Ltd.
- Russo, R. (2017). Principles and Characteristics of CCTB after the Relaunch. In: Weber, D. and Streek, J. (eds.) (2017). *The EU Common Consolidated Corporate Tax Base: Critical Analysis*. Kluwer Law International B.V., 9-13.
- Spengel, Ch. And Zolkau, Y. (2012). *Common Corporate Tax Base (CC(C)TB) and Determination of Taxable Income* [interaktyvus], Springer, <https://doi.org/10.1007/978-3-642-28433-5>
- Streek, J. (2017). Some Introductory Remarks on the Relunched CCTB/CCCTB Proposals from a Policy Perspective. In: Weber, D. and Streek, J. (eds.) (2017). *The EU Common Consolidated Corporate Tax Base: Critical Analysis*. Kluwer Law International B.V., 1-8.
- Terra, J. M. B. and Wattel, J. P. (2012). *European Tax Law*. 6th ed. Kluwer Law International.
- Valenduc, C. (2018). *Corporate income tax in the EU, the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and beyond: is it the right way to go?* Brussels: ETUI Printshop.
- Wattel, J. P. et al. (eds.) (2018). *European Tax Law*. 7th ed. Kluwer Law International B.V.
- Wilde, de M. F. (2018). The CCCTB Relaunch: A Critical Assessment and Some Suggestions for Modification. In: Pistone, P. (ed.) (2018). *European Tax Integration: Law, Policy and Politics*. Amsterdam: IBFD.

Moksliniai straipsniai

- Almendral, V. (2010). An Ever Distant Union: The Cross-Border Loss Relief Conundrum in EU Law. *Intertax*, 38(10), 476-501.
- Alvarez-Martinez, M. (2018). How Large is the Corporate Tax Base Erosion and Profit Shifting? A General Equilibrium Approach. *CESifo Working Papers*, 6870, 1-52 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.cesifo.org/DocDL/cesifo1_wp6870.pdf [žiūrėta 2021 m. vasario 9 d.].
- Aussilloux, V. et al. (2017). Making the best of the European single market. *Bruegel Policy Contribution*, 03, 1-19.
- Barrios, E., et al. (2020). Reducing tax compliance costs through corporate tax base harmonization in the European Union. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 41, 1 - 18, <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2020.100355>

- Bernabeu, B.P. (2018). Shaping Input Tax Incentives for Companies Spending on R&D under the 2016 CCTB Directive Proposal. *European Taxation*, 58(10), 463-470.
- Bettendorf, L. *et al.* (2010). Corporate tax harmonization in the EU. *Economic Policy*, 25(63), 537-590 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.jstor.org/stable/40929914> [žiūrėta 2021 m. vasario 9 d.].
- Bond, S. *et al.* (2000). Corporate tax harmonization in Europe: A guide to the debate. *Institute for Fiscal Studies Report*, 63, 1-91, <http://dx.doi.org/10.1920/re.ifs.2000.0063>
- Brautigam, R. *et al.* (2017). The development of corporate tax structures in the European Union from 1998 to 2015 – Qualitative and quantitative analysis. *ZEW Discussion Papers*, 17 (34), 1 - 49 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/168469/1/898137160.pdf> [žiūrėta 2021 m. vasario 8 d.].
- Bružauskas, V. ir Stončiuvienė N. (2012). Lietuvos įmonių pelno mokesčio apskaitos problemų sprendimai. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, 1(8), 28-35, <https://doi.org/10.15544/ssaf.2012.03>
- Candau, F. and Cacheux, J. (2018). Taming Tax Competition with a European Corporate Income Tax. *Revue d'economie politique*, 128, 575-61.
- Celebi, H. and Hodžic, H. (2017). The impact of corporate income tax on R&D of multinational entities: An impact analysis of separate taxation and CCCTB. *European Financial and Accounting Journal*, 12(3), 17-32, <http://dx.doi.org/10.18267/j.efaj.185>
- Chen, S-C. (2017). Tax Avoidance in the Sales Factor: Comparison between the CCCTB Directive and USA'S Formulary Apportionment Taxation. *Indian Journal of Tax Law*, 3(2), 1-27.
- Chen, S-C. (2018a). Predicting the 'Unpredictable' General Anti-Avoidance Rule (GAAR) in EU Tax Law. *Intereulaweast*, 5(1), 91-120, <https://doi.org/10.22598/iele.2018.5.1.5>
- Chen, S-C. (2018b). Tracing Capital: Toward a Neutral Specialized Formula for Financial Institutions under Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). *Bocconi Legal Papers*, 12, 71-110.
- Chen, S-C. (2019). The Strategy of Shifting-To-Losses: The Case of Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) in the European Union. *UCPH Fiscal Relations Law Journal*, 2(1), 1-26 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://ssrn.com/abstract=3349008> [žiūrėta 2021 m. kovo 26 d.].

- Devereux, M. P. and Sorensen P. B. (2006). The Corporate Income Tax: international trends and options for fundamental reform. *European Economy - Economic Papers*, 264, 1-60 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/pages/publication530_en.pdf [žiūrėta 2021 m. vasario 8 d.].
- Devereux, M. P. and Fuest, C. (2010). Corporate income tax coordination in the European Union. *Sage journals*, 16(1), 23-28, <https://doi.org/10.1177/1024258909357699>
- Devereux, M. P. and Loretz, S. (2013). What do we know about corporate tax competition? *National Tax Journal*, 66(3), 745–774, <https://doi.org/10.17310/ntj.2013.3.08>
- Dover, R. *et al.* (2015). Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union: Assessment of the magnitude of aggressive corporate tax planning. *EPRS*, 1-63, <https://doi.org/10.2861/386200>
- Eichfelder, S. and Vaillancourt, F. (2014). Tax compliance costs: A review of cost burdens and cost structures. *Arqus*, 178, 1-43, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2535664>
- Evers, L. *et al.* (2015). Intellectual property box regimes: effective tax rates and tax policy considerations. *International Tax and Public Finance*, 22, 502–530, <https://doi.org/10.1007/s10797-014-9328-x>
- Faulhaber, L. V. (2018). The Trouble with Tax Competition: From Practice to Theory. *Tax Law Review*, 71, 311-366, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2912477>
- Fuest, C. (2008). Business taxation in a globalized world. *Oxford Review of Economic Policy*, 24(4), 720- 739 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.jstor.org/stable/23606839> [žiūrėta 2021 m. vasario 26 d.].
- Gondor, M. (2017). The Common Consolidated Corporate Tax Base In The Eu - A New Phased Approach. *Curentul Juridic*, 71, 13-24 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://ideas.repec.org/a/pmu/cjurid/v71y2017p13-24.html> [žiūrėta 2021 m. vasario 23 d.].
- Halkos, G. E. and Kyriazis, N. C. (2006). Is tax competition harmful and is the EU an optimal tax area? *European Journal of Law and Economics*, 21, 163-177, <https://doi.org/10.1007/s10657-006-6648-z>
- Hundsdoerfer, J. and Wagner, J. (2020). How accurately does the CCCTB apportionment formula allocate profits? An evaluation of the European Commission proposal. *Journal of Business Economics*, 90, 495–536, <https://doi.org/10.1007/s11573-019-00962-1>

- Kaye, T. A. (2017). Direct Taxation in the European Union: From Maastricht to Lisbon. *Fordham International Law Journal*, 35(5), 1231-1259.
- Kari, S. *et al.* (2018). Investment Incentives and Tax Competition under the Allowance for Growth and Investment (AGI). *EconPol Working Paper*, 8(2), 1-31 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://hdl.handle.net/10419/219480> [žiūrėta 2021 m. kovo 14 d.].
- Krchniva, K. and Nerudova, D. (2018). The CCTB Allocation Formula Game: The Performance of Economic Sectors. *Prague Economic Papers*, 27(4), 427–448, <https://doi.org/10.18267/j.pep.660>
- Keuschnigg, C. *et al.* (2014). Tax competition and tax coordination in the European Union: A survey. *Working Papers in Economics and Finance*, 04, 1-31.
- Mason, R. (2017). Special Report on State Aid — Part 3: Apple. *Tax Notes*, 154, 735-751 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://ssrn.com/abstract=2927843> [žiūrėta 2021 m. vasario 25 d.].
- Matei, G. and Pirvu, D. (2011a). Reasons for tax harmonization in the EU. *Finance – Challenges of the Future*, 13, 66-75 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.researchgate.net/publication/254390862_Reasons_for_Tax_Harmonization_in_the_EU [žiūrėta 2021 m. vasario 21 d.].
- Matei, G. and Pirvu, D. (2011b). Transfer Pricing in the European Union. *Theoretical and Applied Economics*, 4(557), 99-110 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.researchgate.net/publication/227364310_Transfer_Pricing_in_the_European_Union [žiūrėta 2021 m. vasario 23 d.].
- Nerudova, D. (2004). Tax competition and tax harmonization in the European Union. *Acta univ. agric. et silvic*, 6, 135-144, <https://doi.org/10.11118/actaun200452060135>
- Nerudova, D. and Solilova, V. (2019). The Impact of the Introduction of a CCCTB in the EU. *Intereconomics*, 3, 160-165, <https://doi.org/10.1007/s10272-019-0815-2>
- Pastukhov, O (2010). Counteracting Harmful Tax Competition in the European Union. *Southwestern Journal of International Law*, 16, 159-180.
- Rixen, T. (2011). From double tax avoidance to tax competition: Explaining the institutional trajectory of international tax governance. *Review of International Political Economy*, 18(2), 197-227 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.jstor.org/stable/23050623> [žiūrėta 2021 m. vasario 26 d.].

- Roder, E. (2012). Proposal for an Enhanced CCTB as Alternative to a CCCTB with Formula y Apportionment. *World Tax Journal*, 4(2), 125- 150, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2012640>
- Roggeman, A. *et al.* (2013). The EU Apportionment Formula: Insights From a Business Case. *Journal of Business Economics and Management*, 14(2), p. 235–251, <https://doi.org/10.3846/16111699.2011.638668>
- Ros, E. (2017). *EU Citizenship and Direct Taxation (Eucotax Series on European Taxation)*. 54th ed. Kluwer Law International B.V.
- Sanchez, A. (2018). The Apportionment Formula under the European Proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base. *European Taxation*, 58(6), 230-236.
- Schon, W. (2015). Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law? *Bulletin for international taxation*, 69(4), 271-293.
- Sorensen, P. B. (2004). Company Tax Reform in the European Union. *International Tax and Public Finance*, 11, 91–115.
- Užubalis, G. (2011). Mokesčiai demokratinėje valstybėje. *Teisė*, 81, 170-185, <https://doi.org/10.15388/Teise.2011.0.141>
- Wilde, de M. F. (2014). Tax Competition within the European Union – Is the CCCTB Directive a Solution? *Erasmus Law Review*, 7(1), 24-38 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://ssrn.com/abstract=2446833> [žiūrėta 2021 m. kovo 26 d.].

Disertacijos

- Endrijaitis, M. (2015). *Apskaitos standartų taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S), Vilniaus universitetas. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- Heer de, P.C. (2017). *The Concept Of Provisions In Article 23 CCCTB. A Critical Analysis And Comparison With IFRS, Germany, The Netherlands And The United Kingdom*. Doctor's dissertation, social studies, law, Radboud University Nijmegen: Radbound Repository.
- Lukas, M. (2013). *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S), Vilniaus universitetas. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.

Teismų praktika

Avoir Fiscal [ESTT]. Nr. 270/83, [1986.01.28]. ECLI:EU:C:1986:37.

Travaux préparatoires

Europos Vadovų tarybos dokumentai

Europos Vadovų Taryba (2021). Europos Vadovų Tarybos narių pareiškimas [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.consilium.europa.eu/media/49015/250321-vtc-euco-statement-lt.pdf> [žiūrėta 2021 m. balandžio 2 d.].

Europos Parlamento dokumentai

Europos Parlamentas (2017). Draft European Parliament legislative resolution on the proposal a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). *0336(CNS)* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/ECON-PR-608035_EN.pdf?redirect [žiūrėta 2021 m. kovo 15 d.].

Europos Parlamentas (2018). European Parliament legislative resolution on the proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). *OCL 162*, p. 151.

Europos Parlamentas (2019). Hearing of Paolo Gentiloni, 1-32 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.europarl.europa.eu/resources/library/media/20191003RES63378/20191003RES63378.pdf> [žiūrėta 2021 m. kovo 28 d.].

Komisijos darbo dokumentai, komunikatai, pasiūlymai ir kiti dokumentai

Komisija (1962). The ECC reports on tax harmonization (Neumarko ataskaita). D. Thurston vertimas [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://koflerge.files.wordpress.com/2019/01/neumark.pdf> [žiūrėta 2021 m. vasario 27 d.].

Komisija (1967). Tax harmonization programme. Programme for the harmonization of direct taxes [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://aei.pitt.edu/36380/1/A2122.pdf> [žiūrėta 2021 m. vasario 27 d.].

Komisija (1970). Corporation tax and individual income tax in the European Communities (Van den Tempel ataskaita) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://aei.pitt.edu/40293/1/A4688.pdf> [žiūrėta 2021 m. vasario 27 d.].

- Komisija (1975). Directive proposal to Council concerning the harmonization of systems of company taxation and of withholding taxes on dividends. *COM(75) 392* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://aei.pitt.edu/5570/1/5570.pdf> [žiūrėta 2021 m. vasario 27 d.].
- Komisija (1990). Guidelines on company taxation. *SEC(90) 601 final* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: http://aei.pitt.edu/955/1/company_taxation_SEC_90_601.pdf [žiūrėta 2021 m. vasario 27 d.].
- Komisija (1992). Report of the committee of independent experts on company taxation (Rudingo ataskaita) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://aei.pitt.edu/8702/1/8702.pdf> [žiūrėta 2021 m. vasario 27 d.].
- Komisija (1997). Communication from the Commission to the Council. Towards tax coordination in the European Union: A package to tackle harmful tax competition. *COM(97) 495 final* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51997DC0495&from=LT> [žiūrėta 2021 m. vasario 27 d.].
- Komisija (2001a). Commission working paper: Company Taxation in the Internal Market. *COM(2001) 582 final* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/company_tax_study_en.pdf [žiūrėta 2021 m. vasario 27 d.].
- Komisija (2001b). Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and Economic and social committee: Towards an Internal Market without tax obstacles A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities. *COM(2001) 582 final* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:en:PDF> [žiūrėta 2021 m. kovo 3 d.].
- Komisija (2005). Summary record of the meeting of the common consolidated corporate tax base CCCTB Working group [interkatyvus]. Per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp025summary_en.pdf [žiūrėta 2021 m. kovo 12].
- Komisija (2006). CCCTB Working group: personal scope of the CCCTB [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxatio

n/files/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp040_scope_en.pdf [žiūrėta 2021 m. vasario 22].

Komisija (2007a). CCCTB Working group: possible elements of the sharing mechanism [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ccctbwp060_en.pdf [žiūrėta 2021 m. kovo 22].

Komisija (2007b). CCCTB Working group: CCCTB: possible elements of a technical outline [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp057_en.pdf [žiūrėta 2021 m. vasario 22].

Komisija (2010). Communication from the Commission Europe 2020 A strategy for smart, sustainable and inclusive growth. *COM(2010) 2020* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp025summary_en.pdf [žiūrėta 2021 m. kovo 15 d.].

Komisija (2011a). Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). *COM(2011) 121/4* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf [žiūrėta 2021 m. vasario 3 d.].

Komisija (2011b). Commission working paper: Impact assessment. *SEC(2011) 315 final* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_sec_2011_315_impact_assesment_en.pdf [žiūrėta 2021 m. vasario 3 d.].

Komisija (2011c). Summary Report: Consultation on Double Tax Conventions and the Internal Market [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/consultations/tax/summary_report_consultation_double_tax_conventions_en.pdf [žiūrėta 2021 m. vasario 18 d.].

Komisija (2015). Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union 5 Key Areas for Action. *COM(2015) 302 final* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf [žiūrėta 2021 m. vasario 26 d.].

- Komisija (2016a). Pasiūlymas Tarybos direktyva dėl bendros pelno mokesčio bazės (BPMB). *COM(2016) 685 final* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:50e07d41-9b7f-11e6-868c-01aa75ed71a1.0017.02/DOC_1&format=PDF [žiūrėta 2021 m. vasario 15 d.].
- Komisija (2016b). Pasiūlymas Tarybos direktyva dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB). *COM(2016) 683 final*, Prieiga per internetą: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c-9b7d-11e6-868c-01aa75ed71a1.0009.02/DOC_1&format=PDF [žiūrėta 2021 m. vasario 15 d.].
- Komisija (2016c). Commission staff working document: Impact assessment. *SWD(2016) 341 final* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/swd_2016_341_en.pdf [žiūrėta 2021 m. vasario 15d.].
- Komisija (2018a). Commission staff working document: Impact assessment. *SWD(2018) 81 final/2* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/fair_taxation_digital_economy_ia_21032018.pdf [žiūrėta 2021 m. kovo 29 d.].
- Komisija (2018b). Proposal for a Council Decision on the system of Own Resources of the European Union. *COM(2018) 325 final* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:d7369bdc-4ed9-11e8-be1d-01aa75ed71a1.0003.02/DOC_1&format=PDF [žiūrėta 2021 m. kovo 28 d.].
- Komisija (2018c). Proposal for a Council Directive on laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence. *COM(2018) 147 final* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://eurlex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0017.02/DOC_1&format=PDF [žiūrėta 2021 m. vasario 15d.].
- Komisija (2019a). Komunikatas Europos Parlamentui, Europos Valdovų 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=LT> [žiūrėta 2021 m. vasario 7 d.].
- Komisija (2019b). Reflections on the EU objectives in addressing aggressive tax planning and harmful tax practices [interaktyvus]. Prieiga per internetą: http://aei.pitt.edu/102468/1/KP0419785ENN.en_.pdf [žiūrėta 2021 m. vasario 26 d.].

- Komisija (2020a). Annexes to the Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and social committee and the Committee of the Regions: Commission Work Programme 2020. *COM(2020) 37 final* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar%3A7ae642ea-4340-11ea-b81b-01aa75ed71a1.0002.02/DOC_2&format=PDF [žiūrėta 2021 m. kovo 28 d.].
- Komisija (2020b). Annexes to the Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and social committee and the Committee of the Regions: Commission Work Programme 2021. *COM(2020) 690 final* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2021_commission_work_programme_annexes_en.pdf [žiūrėta 2021 m. kovo 28 d.].
- Komisija (2020c). EU's next long-term budget & NextGenerationEU: KEY FACTS AND FIGURES [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/about_the_european_commission/eu_budget/mff_factsheet_agreement_en_web_20.11.pdf [žiūrėta 2021 m. kovo 28 d.].
- Komisija (2020d). Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on Tax Good Governance in the EU and beyond. *COM(2020) 313 final* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2020_tax_package_tax_good_governance_communication_en.pdf [žiūrėta 2021 m. vasario 26 d.].

Valstybių narių pagrįstos nuomonės

- Eireann, D. (2011). Reasoned opinion by Dáil Éireann of the Republic of Ireland on the proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/juri/cm/868/868155/868155en.pdf [žiūrėta 2021 m. vasario 17 d.].
- Jungtinės Karalystės Parlamentas (2011). Reasoned Opinion of the House of Commons Submitted to the Presidents of the European Parliament, the Council and the Commission, pursuant to Article 6 of Protocol (No 2) on the Application of the Principles of Subsidiarity and Proportionality Draft Directive on a common consolidated corporate tax base [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.parliament.uk/globalassets/d>

ocuments/commons-committees/european-scrutiny/reasoned-opinions/reasoned-opinion-taxation-2011.pdf [žiūrėta 2021 m. vasario 17 d.].

Maltos Parlamentas (2017). National Parliament reasoned opinion on subsidiarity [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/parlements_nationaux/com/2016/0683/MT_PARLIAMENT_AVIS-COM\(2016\)0683_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/parlements_nationaux/com/2016/0683/MT_PARLIAMENT_AVIS-COM(2016)0683_EN.pdf) [žiūrėta 2021 m. vasario 17 d.].

Švedijos Parlamentas (2017). National Parliament reasoned opinion on subsidiarity [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/parlements_nationaux/com/2016/0683/SE_PARLIAMENT_AVIS-COM\(2016\)0683_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/parlements_nationaux/com/2016/0683/SE_PARLIAMENT_AVIS-COM(2016)0683_EN.pdf) [žiūrėta 2021 m. vasario 17 d.].

Danijos Parlamentas (2017). National Parliament reasoned opinion on subsidiarity [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/parlements_nationaux/com/2016/0683/DK_PARLIAMENT_AVIS-COM\(2016\)0683_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/parlements_nationaux/com/2016/0683/DK_PARLIAMENT_AVIS-COM(2016)0683_EN.pdf) [žiūrėta 2021 m. vasario 17 d.].

Kiti šaltiniai

Elektroniniai leidiniai

Barros, J. (2020). EU watch: CBCR, the CCCTB and the FTT. Tax Journal, [tinklaraštis] spalio 14 d. Prieiga per internetą: <https://www.taxjournal.com/articles/eu-watch-cbcr-the-ccctb-and-the-fft> [žiūrėta 2021 m. kovo 29 d.].

Keijzer, T. (2016). Two-step introduction of CCCTB: the price is too high to accommodate politicians. Kluwer International Tax Blog, [tinklaraštis] rugsėjo 23 d. Prieiga per internetą: <http://kluwertaxblog.com/2016/09/23/two-step-introduction-of-ccctb-the-price-is-too-high-to-accommodate-politicians/?print=print> [žiūrėta 2021 m. kovo 4 d.].

Lenkijos ekonomikos institutas. *EU member states lose EUR 170 billion per year due to EU tax havens*. [interaktyvus] (modifikuota 2020-01-22). Prieiga per internetą: <https://pie.net.pl/en/kraje-ue-traca-170-mld-euro-rocznie-przez-unijne-raje-podatkowe/> [žiūrėta 2021 m. vasario 26 d.].

Vatassociation.org. *Accountancy Europe's Tax Day: European Commission provides further details on its plans for months ahead*. [interaktyvus] (modifikuota 2020-04). Prieiga per internetą: <http://www.vatassociation.org/vat-news/news-from-ec/616-news-from-the-eu-march-2020> [žiūrėta 2021 m. kovo 29 d.].

Kita praktinė medžiaga

- Auerbach, M. (2016). IKEA: flat pack tax avoidance. *The Greens/EFA*, 1-34 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.greens-efa.eu/legacy/fileadmin/dam/Documents/Studies/Taxation/Report_IKEA_tax_avoidance_Feb2016.pdf [žiūrėta 2021 m. vasario 25 d.].
- Cline *et al.* (2010). Study on the Economic and Budgetary Impact of the Introduction of a Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union. *Ernst & Young Report on CCCTB for the Commission*, 1-97, [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://estaticos.expansionpro.orbyt.es/estaticas/descargas/2011/02/informeeyoung.pdf> [žiūrėta 2021 m. kovo 8 d.].
- Erdos, E. and Kiss, L. N. (2019). Double Taxation and Double Non-Taxation as the New Tendencies of EU e-Tax Law. *MicroCAD International Multidisciplinary Scientific Conference*, 1-13, <http://dx.doi.org/10.26649/musci.2019.037>
- Eurostat. *R&D expenditure in the EU at 2.19% of GDP in 2019*. [interaktyvus] (modifikuota 2020-11-27). Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-eurostat-news/-/DDN-20201127-1#:~:text=In%202019%2C%20the%20Member%20States,compared%20with%202.18%25%20in%202018.> [žiūrėta 2021 m. kovo 8 d.].
- Keser, C. *et al.* (2016). Would a CCCTB mitigate profit shifting? *Cirano scientific series*, 1-64 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://cirano.qc.ca/files/publications/2016s-29.pdf> [žiūrėta 2021 m. kovo 26 d.].
- Leyen, von der U. (2019). *A Union that strives for more: My agenda for Europe*, 1-24 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.eunec.eu/sites/www.eunec.eu/files/attachment/files/political-guidelines-next-commission_en_kopie.pdf [žiūrėta 2021 m. kovo 28 d.].
- Nerudova, D. (2012). Common Consolidated Corporate Tax Base: sharing the tax base under formulary apportionment. *In Proceedings of the 13th international conference on finance and banking*, 279-288 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: http://www.opf.slu.cz/kfi/icfb/proc2011/pdf/40_nerudova.pdf [žiūrėta 2021 m. kovo 16 d.].
- Nicolay, K. and Spengel, Ch. (2017). The European Commission's CC(C)TB re-launch. *ZEW policy brief*, 1-7 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://hdl.handle.net/10419/149907> [žiūrėta 2021 m. kovo 16 d.].

PWC [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://taxsummaries.pwc.com/> [žiūrėta 2021 m. kovo 7 d.].

Roggeman, A. *et al.* (2019). What do politicians think of the common consolidated corporate tax base? A Belgian case study. *Accountancy & Bedrijfskund* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://biblio.ugent.be/publication/8624428/file/8624429.pdf> [žiūrėta 2021 m. sausio 28 d.].

SANTRAUKA

ES Bendros pelno mokesčio bazės koncepcija

Ignas Nemanis

Komisija ES BPMB regi kaip universalią vidaus rinkos problemų, su kuriomis susiduriama įmonių pelno apmokestinimo srityje, sprendimo priemonę. Siekiant atlikti kompleksinį ES BPMB tyrimą, magistro darbe nagrinėjama šios Komisijos iniciatyvos praeitis, dabartis ir ateitis.

Pirmoje dalyje nagrinėjami svarbiausi ES BPMB koncepciją formuojantys veiksniai, ES BPMB iniciatyvos istorinė raida. Ši tyrimo dalis leidžia įvertinti, kokią reikšmę ES BPMB koncepcijai turi ES teisėkūros ypatumai, valstybių narių interesai bei ES BPMB keliami lūkesčiai. Atliktas tyrimas rodo, kad Komisija yra priversta ieškoti tokios ES BPMB koncepcijos, kuri, visų pirma, atsižvelgtų į valstybių narių interesus, o ne į pelno apmokestinimo problemas vidaus rinkoje. Dėl šių teisėkūros ypatumų kenčia ES BPMB efektyvumas.

Antroje magistro darbo dalyje nagrinėjami ES BPMB koncepcijos paieškų rezultatai – Komisijos pasiūlyti direktyvų projektai dėl ES BPMB įtvirtinimo. Darbe nagrinėjant Komisijos siūlomą ES BPMB koncepciją yra identifikuojami jos esminiai elementai ir pagrindiniai trūkumai. Darbe pateikiami pavyzdžiai iliustruoja praktinį ES BPMB taisyklių taikymą. Šioje darbo dalyje atliktas tyrimas patvirtina, kad ES BPMB taikymo poveikis būtų itin ribotas, labiausiai dėl siūlomo dalinai privalomo ES BPMB taikymo.

Trečioje šio darbo dalyje autorius įvertina ES BPMB perspektyvas. Joje pateikiama nuomonė, kad ES BPMB koncepcija turėtų būti atnaujinta, visų pirma, atsižvelgiant į skaitmeninio verslo apmokestinimą. Trečioje dalyje taip pat skeptiškai įvertinami neoficialūs Komisijos planai – ateityje ES BPMB išskaidyti į atskiras iniciatyvas. Galiausiai, sistemiškai įvertinus pirmosios ir antrosios darbo dalies tyrimo rezultatus, pateikiamas pasiūlymas, kuriuo atnaujinta ES BPMB galėtų tapti priimtinesne valstybėms narėms, norinčioms išlaikyti *status quo*.

SUMMARY

EU Common corporate tax base conception

Ignas Nemanis

The Commission sees the EU CCTB as a universal solution to the problems of the internal market in the field of corporate taxation. In order to carry out a comprehensive study of the EU CCTB, this master's thesis examines past, present and future of this Commission's initiative.

The first part examines the most important factors shaping the EU CCTB concept, historical development of the EU CCTB initiative. This part of the study allows to assess the importance of the EU's legislation procedure, the interests of the Member States and the expectations of the EU CCTB in the development of the EU CCTB concept. The results show that the Commission is forced to look for such EU CCTB concept that takes into account, above all, the interests of the Member States and not the problems of corporate taxation in the internal market. As a result effectiveness of the EU CCTB decreases.

The second part of the master's thesis examines the results of the search for the concept of the EU CCTB – Commission's proposals for directives on the implementation of the EU CCTB. The part examines the concept of the EU CCTB proposed by the Commission, identifies its essential elements and main drawbacks. The examples presented in the paper also illustrate the practical application of EU CCTB rules. The study carried out in this part of the paper confirms that the impact of the application of the EU CCTB would be limited, mainly due to the proposed only partially binding application of the EU CCTB.

In the third part of this work, the author estimates the perspectives of the EU CCTB. Author advocates that the EU CCTB concept should be updated, particularly, to address the issue of digital business taxation. In this part author also provides a sceptical view on the Commission's informal future plans – to split the EU CCTB into separate initiatives. Finally, based on the results of the study in the first and second parts of this work, author presents a proposal that could make a renewed EU CCTB more acceptable to Member States willing to maintain the *status quo*.