

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Igno Urbono,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studento

Magistro darbas

Žalingo konkuravimo mokesčiais reiškinių teisiniai aspektai

Legal aspects of harmful tax competition

Vadovas: prof. dr. Vitas Vasiliauskas

Recenzentas: lekt. dr. Lauras Butkevičius

Vilnius

2021

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe nagrinėjamas konkuravimo mokesčiais reiškiny – siekiama atkleisti jo esmę, raidą ir apibūdinti pagrindines išraiškos formas. Analizuojant žalingą konkuravimą mokesčiais aptariamos neigiamos tokio reiškinių pasekmės ir atitinkamai nagrinėjami tiek paties žalingo konkuravimo mokesčiais, tiek šio reiškinių pasekmių ribojimo instrumentai. Taip pat darbe aptariamas Lietuvos mokesstinis konkurencingumas.

Pagrindiniai žodžiai: žalingas konkuravimas mokesčiais, mokesčių prieglobstis, preferencinis apmokestinimo režimas, mokesčių bazės erozija, pelno perkėlimas.

This paper examines the phenomenon of tax competition - the aim is to reveal its essence, development and describe the main forms of expression. Analysis of harmful tax competition includes discussing the negative consequences of such a phenomenon and, accordingly, examination of instruments limiting both – the tax competition itself and the effects of this phenomenon. The paper also discusses Lithuania's tax competitiveness.

Keywords: harmful tax competition, tax haven, preferential tax regime, tax base erosion, profit shifting.

TURINYS

IŽANGA	2
1. VALSTYBIŲ KONKURAVIMO MOKESČIAIS REIŠKINYS.....	5
1.1. Konkuravimas mokesčiais ir konkuravimas dėl mokesčių	5
1.2. Konkuravimo mokesčiais atsiradimas ir raida	8
1.3. Mokestinės ir nemokestinės konkuravimo mokesčiais priemonės	12
2. PAGRINDINĖS KONKURAVIMO MOKESČIAIS IŠRAIŠKOS FORMOS	14
2.1. Mokesčių prieglobsčio samprata ir paskirtis	14
2.2. Preferencinio apmokestinimo samprata ir bruožai	16
3. ŽALINGO KONKURAVIMO MOKESČIAIS TEISĖTUMO RIBOS	21
3.1. Tarptautinės iniciatyvos ir valstybių susitarimai.....	21
3.2. ES teisės aktai, ribojantys konkuravimą mokesčiais.....	24
3.2.1. Tiesioginių mokesčių harmonizavimas ES mastu	24
3.2.2. Direktyva dėl kovos su mokesčių vengimu ir agresyvaus mokesčių planavimo ribojimas	28
3.2.3. Kitos konkuravimo mokesčiais ribojimo priemonės ES.....	35
4. KONKURAVIMO MOKESČIAIS RIBOS IR PRIEMONĖS NACIONALINĖJE TEISĖJE.....	38
4.1. Konkuravimo mokesčiais ribos nacionalinėje teisėje	38
4.2. Lietuvoje įdiegtos konkuravimo mokesčiais priemonės	40
IŠVADOS	44
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	46
SANTRAUKA	52
SUMMARY	53

IŽANGA

Mokestinės naštos klausimai dėl įtakos visuomenės gyvenimui ir atskiriems jos nariams dažnai laikomi esančiais išskirtinės reikšmės. Bene aukščiausiu lygmeniu tokios apmokestinimo problemos sprendžiamos stebint bei valdant konkuravimo mokesčiais reiškinių. Nuolat vystant technologijas, mokesčių mokėtojai įgalinami pasirinkti vis naujus, skaitmenizuotus veiklos vykdymo būdus, atsiranda įvairesnės dirbtinio kapitalo ir (ar) pelno perkėlimo į mokesčių tikslais patrauklesnes jurisdikcijas galimybės. Siekiant atliepti besikeičiančias visuomeninio gyvenimo tendencijas ir užtikrinti pasaulinių pajamų iš mokesčių stabilumą, svarbu nuosekliai riboti žalingo konkuravimo mokesčiais apraiškas skirtingose pasaulio valstybėse bei mokesčių mokėtojų galimybes pasinaudoti tokio reiškinių pasekmėmis. Šiuo tikslu ES ir tarptautiniu lygmeniu kuriamos bei įgyvendinamos įvairios iniciatyvos, skatinančios jurisdikcijas susitarti dėl sąžiningo konkuravimo mokesčiais sąlygų bei siekiančios riboti dirbtinį atitinkamoje valstybėje uždirbto pelno perkėlimą ir atitinkamai apsisaugoti nuo mokesčio bazės erozijos. Dėl išvardintų priežasčių (žalingas) konkuravimas mokesčiais laikytinas itin dinamišku reiškiniu, galinčiu lemti tam tikras viešojo sektoriaus finansavimo ir apmokestinimo nesąžiningumo problemas, todėl jo nagrinėjimas nuolat išlieka aktualus. Darbe nagrinėjamas reiškinys neabejotinai svarbus Lietuvai, dalyvaujantys ribojant žalingą konkuravimą mokesčiais bei užimančiai tam tikras konkurencines pozicijas mokesčių srityje.

Darbo tikslas. Magistro darbu siekiama atskleisti konkuravimo mokesčiais reiškinių esmę, įvertinti pasaulines žalingo konkuravimo mokesčiais tendencijas, apibūdinti šio reiškinių elementus, ribojimo principus ir teisines priemones bei išnagrinėti su tuo susijusią problematiką, taip pat įvertinti Lietuvos pozicijas konkuravimo mokesčiais kontekste.

Darbo uždaviniai. Tikslu įgyvendinimui formuluojami tokie darbo uždaviniai:

1. Išnagrinėti konkuravimo mokesčiais reiškinių, jo ištakas ir raidą;
2. Apibūdinti pagrindines konkuravimo mokesčiais išraiškos formas bei jų bruožus;
3. Išskirti Lietuvai aktualius konkuravimo mokesčiais ribojimus, įvardinti tarptautines konkuravimo mokesčiais ribojimo iniciatyvas, jų pagrindu EBPO, ES ir kitose valstybėse diegiamas konkuravimo mokesčiais ribojimo priemones, panagrinėti jų priėmimo ir įgyvendinimo problematiką bei veiksmingumą;
4. Aptarti konkuravimo mokesčiais žalingumą ir jo vertinimo pokyčius;

5. Aptarti Lietuvos mokesčių sistemos konkurencingumą, išskirti esmines Lietuvoje įdiegtas konkuravimo mokesčiais priemones.

Darbo objektas. Darbe nagrinėjamas konkuravimo mokesčiais reiškinys, jo genezė, raida ir sudėtiniai elementai, šio reiškinio ribojimo būdai ir priemonės, taip pat Lietuvos mokesčių sistema konkuravimo mokesčiais kontekste.

Darbe naudojami tyrimo metodai. Magistro darbe naudojami šie pagrindiniai mokslinio tyrimo metodai:

1. **Istorinis.** Pasitelkiant šį metodą analizuojama, kaip atsirado ir vystėsi konkuravimo mokesčiais reiškinys bei jo ribojimo apimtys ir priemonės.
2. **Sisteminės analizės.** Naudojantis šiuo metodu įvertinamas konkuravimo mokesčiais elementų tarpusavio santykis, šio reiškinio ribojimo priemonių (galimas) poveikis konkuravimui mokesčiais.
3. **Lyginamasis.** Remiantis šiuo metodu lyginamos naujos ir jau egzistavusios konkuravimo mokesčiais ribojimo priemonės, taip pat vertinamas Baltijos šalių mokestinis konkurencingumas.
4. **Aprašomasis.** Šis metodas pasitelkiamas apibūdinant konkuravimo mokesčiais reiškinį, jo elementus, raidą bei ribojimą.
5. **Teleologinis.** Remiantis teleologiniu metodu vertinama, ar konkuravimo mokesčiais ribojimo priemonės pasiekia teisės aktų leidėjo keliamus tikslus.

Darbo originalumas. Konkuravimas mokesčiais yra itin dinamiškas reiškinys, todėl tiek jo apraiškos ir tendencijos, tiek ribojimo priemonės, būdai ir apimtys nuolat kinta. Lietuvoje konkuravimo mokesčiais reiškinį teisiniais aspektais 2013 metais daktaro disertacijoje nuodugniai nagrinėjo Mindaugas Lukas. Autoriaus žiniomis, nuo to laiko konkuravimo mokesčiais tema didesnio dėmesio Lietuvoje nesulaukė. Šiame magistro darbe nagrinėjamos ir per pastaruosius aštuonerius metus ES ir EBPO valstybėse diegtos konkuravimo mokesčiais ribojimo priemonės, naujausia Jungtinių Tautų iniciatyva šioje srityje, taip pat agresyvaus mokesčių planavimo tolerancijos pokyčiai konkuravimo mokesčiais kontekste. Šiame darbe analizuojamos ir pastaruoju metu įdiegtos Lietuvos mokesčių sistemos lengvatos, vertinamas šalies mokestinis konkurencingumas tarp Baltijos valstybių.

Svarbiausi šaltiniai. Darbe analizuojami tiek teisės aktai, tiek įvairių organizacijų leidiniai bei moksliniai darbai, susiję su konkuravimo mokesčiais reiškiniumi. Bene svarbiausiais

šaltiniais laikytini ES teisės aktai – konkuravimo mokesčiais ribojimo instrumentus numatančios direktyvos, taip pat EBPO leidiniai, pavyzdžiui, „*Harmful tax competition: an emerging global issue*“ ar „BEPS“ veiksmų planas ir jį įgyvendinantys teisės aktai. Būtent šiuose šaltiniuose randama pagrindinė informacija apie konkuravimo mokesčiais identifikavimą, šio reiškinio ribojimo poreikį ir priemones. Taip pat darbe remiamasi konkuravimo mokesčiais reiškinį ir su jo ribojimu susijusius elementus nagrinėjusių autorių moksliniais darbais, be kita ko, Mindaugo Luko moksliniais straipsniais ir daktaro disertacija, kuriuose tiriamas konkuravimo mokesčiais reiškinys ir jo įtaka nacionaliniam teisiniui reguliavimui, taip pat Martyno Endrijaičio straipsniu, kuriame pateikiama palūkanų ribojimo taisyklių analizė. Darbe naudojamos ir užsienio autorių moksliniais straipsniais, pavyzdžiui, Schimdt, Dourado, Peeters ar Fibbe ir Stevens darbais, kuriuose nagrinėjamos direktyvoje dėl kovos su mokesčių vengimu numatytos žalingo konkuravimo mokesčiais ribojimo priemonės. Moksliniai straipsniai pasitelkiami siekiant nuodugniau išanalizuoti tiriamą reiškinį ir aktualius teisės aktus apžvelgiant kompetentingų mokslininkų išvadas.

1. VALSTYBIŲ KONKURAVIMO MOKESČIAIS REIŠKINYS

1.1. Konkuravimas mokesčiais ir konkuravimas dėl mokesčių

Konkurencija bendriausia prasme gali būti apibūdinama kaip tam tikrų subjektų varžymasis dėl pirmavimo (Dabartinės lietuvių kalbos žodynas, 2012). Savo ruožtu konkuravimas mokesčiais iš esmės universaliai suprantamas kaip valstybių – mokesčių jurisdikcijų – konkuravimas, mažinant mokestinę naštą ir taip siekiant pritraukti kapitalą į konkrečią jurisdikciją (Rogers-Glabush, 2015). Konkurencija tarp valstybių mokesčių srityje dažnai vertinama kaip „lenktyniavimas į dugną“, t. y. palankios apmokestinimo sąlygos esamiems ir potencialiems mokesčių mokėtojams sudaromos įvairiomis priemonėmis mažinant konkrečiam mokesčių mokėtojui tenkančių mokėtinų mokesčių dydį. Pažymėtina, jog konkuravimo mokesčiais tikslas apima ne vien kapitalo imigracijos skatinimą, tačiau taip pat ir kapitalo emigracijos prevenciją (Lukas, 2009, p. 143). Be kita ko, paminėtina, kad yra skiriamos mokestinės (iš esmės mokestinės naštos mažinimas) ir nemokestinės (pavyzdžiui, atsisakymas keistis informacija ar bendradarbiauti su kitomis jurisdikcijomis) konkuravimo mokesčiais priemonės (Lukas, 2010, p. 163).

Sumokėtų mokesčių sumos sudaro didžiąją dalį (pavyzdžiui, 2019 m. 92,4 procento Lietuvos Respublikos biudžeto sudarė pajamos iš mokesčių (Finansų ministerija, 2020)) valstybių biudžetų pajamų, todėl būtent mokesčių surinkimas yra vienas svarbiausių kiekvienos sėkmingo funkcionavimo ir tinkamo viešųjų paslaugų finansavimo siekiančios valstybės uždavinių. Diegdamos konkurencingą mokesčių politiką, pavyzdžiui, numatydamos mažesnius mokesčių tarifus ar mokesčių lengvatas, šiame iš esmės neriboto mobilumo kapitalo pasaulyje valstybės gali susikurti ženklų konkurencinį pranašumą ir užtikrinti biudžeto pajamų stabilumą ar net augimą (Lukas, 2009, p. 143). Toks iš pirmo žvilgsnio paradoksalus reiškinys gali vykti todėl, kad mažesnė mokestinė našta skatina asmenis kurtis, vykdyti veiklą ir pan. būtent toje konkrečioje jurisdikcijoje. Tokiu būdu gali būti ženkliai padidinami valstybėje cirkuliuojantys pinigų srautai, o tai ir nulemia (vietoje didesnio mokesčio mažesniai kiekiui turto ar pajamų) didesnę bendrą valstybės pajamų iš mokesčių kiekį (Klyvienė, 2013, p. 52). Taigi, mažėjant konkrečiam individui tenkančiai mokestinei naštai, tačiau kylant mokesčių mokėtojų skaičiui bei didėjant mokestinei basei, gali padidėti ir bendros iš mokesčių surenkamos pajamos (Lukas, 2009, p. 143). Pažymėtina, kad valstybės ekonomikai gali būti svarbus ir pats piniginių srautų cirkuliavimas ar tiesiog kapitalo buvimas jos jurisdikcijoje,

todėl net ir tais atvejais, kai „lenktyniavimas į dugną“ pasiekia ekstremalias žemumas (nulinių mokesčių tarifų jurisdikcijose), valstybės gali gauti tam tikrą (ekonominę) naudą.

Kaip minėta, valstybių konkuravimas mokesčiais vyksta skirtingais būdais ir pasitelkiant pačias įvairiausias priemones, pavyzdžiui, radikaliai mažinant (kartais net iki nulio) efektyvius mokesčių tarifus ar nustatant reikšmingas mokesčines lengvatas tam tikrai mokesčių mokėtojų grupei (Sobotkova, 2012, p. 343, Trandafir, 2010, p. 177, OECD, 1998). Dažnai ekstremaliausių konkuravimo mokesčiais priemonių imasi tos valstybės ar jurisdikcijos, kurios neturi kitų svarių argumentų užsienio investicijų pritraukimui. Vienu iš tokių klasikinės agresyvios mokesčių konkurencijos pavyzdžių gali būti laikomas apmokestinimas Vanuatu – mažoje Ramiojo vandenyno saloje, kurioje iš viso nėra jokių pajamų mokesčių (nei fiziniams, nei juridiniams asmenims) (Revenue statistics in Asian..., 2020). Šioje nykštukinėje valstybėje absoliuti dauguma (EBPO 2018 m. duomenimis, beveik 97 procentai) mokesčių surenkama iš mokesčių už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, t. y. netiesioginių mokesčių (Revenue statistics in Asian..., 2020). Tokie fundamentalūs Vanuatu mokesčinės politikos instrumentai sudaro idealias sąlygas, formaliai perkėlus kapitalą ir jo generuojamas pajamas į šią jurisdikciją, visiškai išvengti pajamų mokesčių. Taip Vanuatu ir panašios valstybės, stokojančios kitų konkurencinių pranašumų ir galimybių juos įgyti, išnaudoja turimą suverenitetą konkurencingumui didinti. Atitinkamai pažymėtina ir tai, kad tokie drastiški konkurenciniai žingsniai mokesčių teisiniame reguliavime nulemia neigiamas pasekmes valstybėse, kurių mokesčių mokėtojai pasinaudoja Vanuatu ir panašiais mokesčių prieglobsčiais, skatindami mokesčių bazės eroziją.

Tarptautinė Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros Organizacija (toliau – EBPO) taip pat yra išskyrusi du konkuravimo mokesčiais pavidalus: mokesčių prieglobsčius (angl. *tax havens*, būtent šiai kategorijai dažniausiai priskiriamos tokios nykštukinės valstybės kaip Vanuatu) ir preferencinius apmokestinimo režimus. Esminiu skirtumu tarp šių sąvokų gali būti laikoma tai, kad mokesčių prieglobsčiais laikomos atskiros jurisdikcijos, kai tuo tarpu preferenciniai apmokestinimo režimai sietini veikiau su tam tikros jurisdikcijos viduje veikiančia lengvatinio apmokestinimo taisyklių posisteme, esančia pagrindinės valstybės mokesčių sistemos (kuri pati savaime nebūtų laikoma mokesčių prieglobsčiu) dalimi (Lukas, 2009, p. 149).

Manytina, kad esminė konkuravimo mokesčiais atsiradimo prielaida yra kapitalo mobilumas (Sobotkova, 2012, p. 343, Wilson and Wildasin, 2004, p. 1067). Akivaizdu, kad

konkuravimas mokesčiais iš esmės negali vykti dėl neperkeliamo kapitalo (tokio kaip nekilnojamasis turtas, darbo užmokestis). Efektyviam konkuravimui mokesčiais jau svarbu ne tik tai, kad kapitalą būtų galima bent formaliai perkelti į kitą mokesčių jurisdikciją, tačiau taip pat ir tai, kad kapitalo perkėlimo veiksmų sąnaudos būtų minimalios (Sobotkova, 2012, p. 344). Būtent dėl šios priežasties galima manyti, kad konkuravimas mokesčiais ir su juo susiję iššūkiai kasdien tampa vis aktualesni. Sparčiai tobulėjant finansinėms ir skaitmeninėms technologijoms, nuolat atsiranda vis naujų galimybių kapitalo emigracijai, tad kintantis teisinis reglamentavimas ir rinkos konkurencija tarp finansinių paslaugų teikėjų leidžia kapitalą perkelti santykinai pigiai. Taip pat svarbu pažymėti, kad kapitalo perkėlimas mokesčių tikslais ne visuomet pasireiškia fiziniu kapitalo perkėlimu. Atvirkščiai – mokesčio bazei veikiau būdingas juridinis perkėlimas (dar vadinamas mokesčių planavimu, optimizavimu ar net vengimu), kuomet įmonė gali būti formaliai įsteigta vienoje valstybėje, vykdyti veiklą antroje, o kapitalą saugoti trečioje ir t.t. (Lukas, 2013, p. 33). Dėl valstybių konkuravimo mokesčiais vyksta tam tikras tarptautinis mobilios mokesčių bazės perskirstymas ir tai parodo skirtingų mokesčių jurisdikcijų biudžetų tarpusavio priklausomybę (angl. *interdependence*) (Wilson and Wildasin, 2004, p. 1067).

Tuo tarpu valstybės, dėl konkuravimo mokesčiais patiriančios (ar galinčios patirti) ženklus mokesčių bazės ir mokesčių mokėtojų skaičiaus praradimus, įvairiais būdais siekia riboti konkuravimą mokesčiais ir apmokestinti formaliai emigravusį kapitalą (Lukas, 2013, p. 39). Toks reiškinys tiksliau galėtų būti apibūdinamas kaip konkuravimas dėl mokesčių, kuomet valstybių veiksmų tikslas iš esmės toks pat kaip ir konkuruojant mokesčiais (daugiau apmokestinamųjų pajamų), tačiau pasitelkiamos kitos priemonės – užuot nustačiusios palankesnius apmokestinimo režimus, mokestinės jurisdikcijos visomis išgalėmis riboja mokesčių mokėtojų galimybes pasinaudoti kitais, labiau palankiais mokestiniais režimais.

Taigi valstybių konkuravimas mokesčiais bendriausia prasme gali būti suprantamas kaip visuma priemonių, kuriomis mažinant mokestinę naštą siekiama pritraukti naują ir išsaugoti esamą kapitalą tam tikroje jurisdikcijoje. Konkuruojant mokesčiais įprastai siekiama padidinti mokesčių mokėtojų bei ekonominių sandorių ir finansinių operacijų skaičių. EBPO išskiria mokesčių prieglobsčius ir preferencinius apmokestinimo režimus kaip pagrindines kapitalo emigraciją/ imigraciją skatinančias konkuravimo mokesčiais formas. Savo ruožtu mokesčių jurisdikcijų veiksmai – įvairūs bendradarbiavimo susitarimai, draudimai, ribojimai bei griežtinami reikalavimai siekiant stabdyti kapitalo emigraciją bei užkirsti kelią agresyviam

mokesčių planavimui įprastai apibūdinami kaip konkuravimas dėl mokesčių. Konkuravimo mokesčiais egzistavimas tam tikru lygiu, ko gero, yra neišvengiamas tiek dėl kapitalo mobilumo, tiek dėl skirtingų valstybių interesų. Vis dėlto manytina, kad nereguliuojamas „lenktyniavimas“ į dugną galėtų lemti ir aibę nepageidaujamų padarinių – drastišką pasaulinių valstybių pajamų mažėjimą, atitinkamai, be kita ko, silpstančią viešųjų paslaugų kokybę ir, iš esmės, viešąjį sektorių. Todėl šiam – konkuravimo mokesčiais – reiškiniui turi būti (ir yra) brėžiamos tam tikros teisinės ribos, saugančios valstybių mokesčių bazę nuo erozijos ir apribojančios mokesčių mokėtojų formalaus pelno perkėlimo bei kitų agresyvaus mokesčių planavimo veiksmų galimybes.

1.2. Konkuravimo mokesčiais atsiradimas ir raida

Tarpvalstybinio konkuravimo mokesčiais tikslas, kaip minėta, yra pritraukti į jurisdikciją užsienio kapitalą. Vis dėlto konkrečias konkuravimo mokesčiais priemones dažnu atveju sunku tiksliai identifikuoti, nes tos pačios priemonės gali būti pasitelkiamos dėl aibės kitų priežasčių ir siekiant visiškai kitokių tikslų (pavyzdžiui, pelno mokesčio tarifas gali būti sumažintas siekiant paprasčiausiai skatinti ekonomiką) (Lukas, 2013, p. 42). Tuo pačiu pažymėtina, kad siekiamos pritraukti užsienio investicijas ir kapitalą valstybės imasi pačių įvairiausių priemonių, ir konkuravimo mokesčiais instrumentai yra tik maža jų dalis. Savo ruožtu investuotojai taip pat vertina konkrečios jurisdikcijos sudaromas sąlygas kaip investicinės aplinkos visumą, o ne atskiras (pavyzdžiui, mokestines) taisykles. Todėl net ir tais atvejais, kai kapitalas pritraukiamas į konkurencingą mokestinį režimą, nereiktų to vienareikšmiškai vertinti kaip sėkmingo konkuravimo mokesčiais rezultato (Gylis, 2006, p. 17).

Kai kurių šaltinių teigimu, pirmieji mokesčių prieglobsčiai radosi kaip atsakas į didžiulę mokestinę naštą daugelyje pasaulio šalių XX a. antroje pusėje. Kita vertus, egzistuoja ir teigiančių, kad mokesčių „rojų“ ištakos siekia gerokai ankstesnius laikus (Palan et. al, 2013, p. 107). Kalbant apie mokesčių prieglobsčius, kurių paskirtis neretai yra visiškai išvengti bet kokių mokesčių mokėjimo, trumpai paminėtinos ir mokesčių vengimo ištakos. Istoriniai šaltiniai leidžia manyti, kad turto, pajamų, o tuo pačiu ir mokesčių slėpimas buvo gajus dar romėnų ir graikų visuomenėse (Palan et. al, 2013, p. 107). Iš esmės mokesčių prieglobsčių raida skirstytina į tris etapus: (1) nuo XVIII a. pabaigos iki maždaug 1920 m., kuomet įvairiose jurisdikcijose pastebimi pirmieji mokesčių prieglobsčiams būdingi bruožai; (2) nuo pirmojo

pasaulinio karo pabaigos iki maždaug 1970 m., kai nedidelė dalis valstybių (tarp jų ir Šveicarija) siekdamas ekonominio vystymosi ėmė tikslingai sudarinėti mokesčių prieglobsčiams prilygstančias apmokestinimo taisykles; ir (3) nuo 1970 m. iki XX a. pabaigos, kai mokesčių prieglobsčių skaičius ir atitinkamai juose cirkuliuojančio kapitalo kiekiai ženkliai išaugo (Palan et al., 2013, p. 108).

Kalbant apie konkuravimo mokesčiais ištakas modernioje visuomenėje, visų pirma paminėtinas JAV pavyzdys. Viena iš pirmųjų konkuravimo dėl kapitalo (tuo pačiu ir dėl mokesčių surinkimo plačiąja prasme) apraiškų moderniose demokratijose laikoma būtent konkurencinė kova tarp JAV valstijų siekiant pritraukti po pilietinio karo besisteigiančius verslus į atitinkamą jurisdikciją (Grandy, 1989, p. 20). Pastaraisiais dešimtmečiais Delavero valstija garsėja kaip sudaranti bene palankiausias sąlygas verslui, tačiau ne visais laikais būtent ši mokestinė jurisdikcija buvo klestinti daugelio pasaulinių korporacijų būstinė JAV. Dar devynioliktojo amžiaus pabaigoje Naujojo Džersio valstijoje sukurptas planas, pagal kurį numatyta pajamas iš mokesčių didinti ne vien mokestinėmis priemonėmis. Veikiau atvirkščiai – sutinkama, kad Naujojo Džersio sėkmės lenktyniaujant dėl besisteigiančių įmonių negalėjo nulemti tik mokestinis reglamentavimas, o fiskalinę sėkmę šiai valstijai iš esmės atnešė ypač palankios (paprastos) verslo steigimo procedūros (Grandy, 1989, p. 21). Konkrečiai per konkuravimo mokesčiais prizmę tokia situacija vertintina jau ne kaip konkuravimas mokesčiais (nesiimta mokestinio reglamentavimo pokyčių), bet konkuravimu dėl mokesčių (kitomis teisinėmis priemonėmis stengiamasi padidinti mokesčių mokėtojų skaičių). Taip pat šių istorinių įvykių kontekste atkreiptinas dėmesys į tai, kad konkuravimas dėl investicijų (taip pat ir konkuravimas mokesčiais) vyksta ne tarp valstybių, o tarp savarankišką reglamentavimą (pavyzdžiui, įsisteigimo reikalavimus, apmokestinimo taisykles) galinčių nustatyti jurisdikcijų.

Tuo tarpu bene pirmuoju konkuravimo mokesčiais pavyzdžiu pasauliniu mastu įvardinama prezidento R. Reagan JAV įvesta pakankamai radikali mokesčių reforma (Mitchell, 2008). Ryškesnės permainos mokesčių srityje JAV prasidėjo dar prezidento Kenedžio valdymo metais, kai 1964 metais didžiausias pajamų mokesčio tarifas buvo sumažintas nuo šiais laikais sunkiai suvokiamų 91 procento iki 70 procentų (Laffer, 2004). Taip pat buvo ženkliai sumažinti ir mažiausieji pajamų mokesčio tarifai. Pažymėtina, kad per kelerius metus nuo šių mokesčių nustatymo bendros valstybės pajamos iš mokesčių padidėjo 9 procentais (Laffer, 2004). Tokie pokyčiai biudžeto įplaukose (nepaisant sumažėjusių

mokesčių tarifų), be kita ko, gali būti nulemti ir ne itin sėkmingos kovos su „šešėline“ ekonomika (Gyls, 2006, p. 6). Tai yra, be anksčiau minėtų faktorių, tokių kaip dėl gerėjančių verslo sąlygų padidėjęs investicijų ar mokesčių mokėtojų skaičius, būtent neskaidrus veiklos vykdymas (esant ypač didelei mokesčiai naštai) lemia tai, kad, sumažinus mokesčių tarifus, valstybės pajamos iš mokesčių gali ženkliai išaugti. Bent iš dalies tokias JAV prezidento Kenedžio įvestas apmokestinimo priemones, o taip pat ir jų įgyvendinimo rezultatus galima laikyti R. Reagan inicijuotų mokesčių teisinio reglamentavimo pakeitimų priežastimi. Pastarojo JAV prezidento iniciatyva XX a. devintajame dešimtmetyje buvo įvestas „Ekonominio atsigavimo mokesčių aktas“, kuriuo laipsniškai pajamų mokesčio tarifai mažinti net 25 procentais (turto vertės prieaugio mokestis sumažintas nuo 28 iki 20 procentų) (Laffer, 2004). Dėl šių pokyčių darbo, gamybos ir investicinėms pajamoms teko gerokai mažesnė našta, ir tai, manytina, didele dalimi nulėmė po kelerių metų sekusį ženklų ekonomikos augimą.

Kiek panašios permainos beveik tuo pat metu valdant M. Thatcher vyko ir Jungtinėje Karalystėje, kur taip pat mažinti pajamų mokesčio tarifai (tiesa, pagrindinis mokesčio tarifas sumažintas vos trimis procentais (nuo 33 iki 30 (vėliau iki 25 procentų)), kai didžiausias mokesčio tarifas sumažėjo net dvidešimt trimis (nuo 83 iki 60), o vėliau buvo sumažintas dar dvidešimčia (iki 40) procentų. Sutinkama, kad M. Thatcher nejautė tokio stipraus politinio spaudimo visuotinai mažinti mokesčius, koks buvo gajus JAV, tad Jungtinėje Karalystėje vykusios mokesčių permainos galėjo būti labiau orientuotos į konkrečias (pasiturinčiųjų) mokesčių mokėtojų grupes (Cronin and Radtke, 1987, p. 291). Būtent iš šių mokesčių reformų daugelio mokslininkų ir kildinamas konkuravimo mokesčiais reiškinys, be kita ko, leidžiantis valstybėms sudaryti palankias sąlygas ekonomikos augimui (Sosnowski, 2015, p. 34).

Kalbant apie kontinentinę Europą konkuravimo mokesčiais kontekste, verta paminėti bene pirmąjį modernų (veikiausiai sukurtą atsitiktinai) mokesčių prieglobstį. Jis atsirado tik XIX a. pabaigoje, kai iš Monako valstybinių lošimo namų gautos pajamos leido šiai jurisdikcijai visiškai atsisakyti pajamų mokesčių (Palan et al., 2013, p. 108).

Aptartina ir konkuravimo mokesčiais raida po Sovietų Socialistinių Respublikų Sąjungos (SSRS) žlugimo nepriklausomomis tapusiose valstybėse. Šiose jurisdikcijose apmokestinimo taisyklių nustatymas buvo sudėtingas dar ir todėl, kad vyko perėjimas prie kardinaliai skirtingos ekonominės sistemos (nuo komunizmo ir planinės ekonomikos prie kapitalizmo) (Appel, 2006, p. 44). Pasaulyje intensyvėjant konkuravimui mokesčiais, posovietinės valstybės turėjo sudėtingus pasirinkimus apmokestinimo srityje: (1) ženkliai

mažinti biudžeto išlaidas, (2) didinti biudžeto deficitą arba (3) perkelti mokestinę naštą nemobiliems objektams (darbo pajamoms ar vartojimui). Iš esmės dėl to šiose valstybėse XX a. pabaigoje ir XXI a. pradžioje mažėjo tiesioginiai (daugiausiai pelno) mokesčiai, o mokestinė našta perkelta darbuotojams bei vartotojams (Appel, 2006, p. 48). Pavyzdžiui, Lenkijoje nuo 1989 m. iki 2004 m. pelno mokesčio tarifas sumažėjo daugiau nei perpus (nuo 40 iki 19 procentų) (Appel, 2006, p. 49). Be kita ko, pokomunistinėse valstybėse (įskaitant ir Lietuvą) taikyti vieningi tiesioginių mokesčių tarifai, sukūrę konkurencingą mokestinę aplinką, lyginant pirmiausia su šioms naujai susikūrusioms jurisdikcijoms pavyzdžiu laikytomis (ir veikiausiai tebelaikomomis) Vakarų Europos šalimis, kuriose vyravo galėjimu mokėti paremtos progresinio apmokestinimo sistemos. Buvusios „sovietinio bloko“ valstybės dažnu atveju numatydavo ir su investavimu susijusias lengvatas (pavyzdžiui, nuo 2004 m. Estijoje apskritai neapmokestinamas nepaskirstytas pelnas) (Lukas, 2013, p. 50).

Klestint mokesčių prieglobsčiams, su jų veikimu susijusias problemas ėmėsi spręsti ir agresyvių konkurencinių priemonių mokesčių srityje neįdiegusios valstybės. Šių jurisdikcijų veiksmai visų pirma vertintini kaip siekis išlaikyti mokesčio bazę ir užkirsti kelią agresyviam konkuravimui mokesčiais. Šiame procese itin svarbus vaidmuo teko EBPO, kurios 1998 m. leidinyje „Žalingas konkuravimas mokesčiais. Kylanti globalinė problema“ (angl. *Harmful tax competition. An emerging global issue*) pirmiausia apibrėžiamas žalingo konkuravimo mokesčiais reiškinytis ir kaip rekomendacijos įvardinamos galimos priemonės stabdant dėl konkuravimo mokesčiais atsiradusią mokesčių bazės eroziją (OECD, 1998). Leidinyje išskirtos iš esmės trijų rūšių rekomendacijos: (1) dėl nacionalinio teisinio reglamentavimo ir formuojamos praktikos, (2) dėl tarptautinių sutarčių mokesčių srityje, ir (3) dėl intensyvesnio tarptautinio bendradarbiavimo kaip atsako į žalingą konkuravimą mokesčiais (OECD, 1998). Vėliau šios iniciatyvos pagrindu buvo sudarytas ir mokesčių prieglobsčių (bendradarbiaujančių ir nebendradarbiaujančių jurisdikcijų) sąrašas, taip pat rengtos projekto pažangos ataskaitos, sudaryti tarptautiniai susitarimai (pavyzdžiui, pateiktas Susitarimo dėl keitimosi informacija modelis) ir kt. (Lukas, 2013, p. 60). Žinoma, ši iniciatyva turėjo ir trūkumų: pirminiame projekte nebuvo aptartas investicinių pajamų apmokestinimas, taip pat abejojama, ar visa atsakomybė kovoje su konkuravimu mokesčiais turėtų tekti turtingųjų valstybių „klubui“ tituluojamai EBPO, kurios interesai neretai gali skirtis nuo besivystančių valstybių siekių (Avi-Yonah, 2001, p. 11). Vis dėlto bene svarbiausiu šio EBPO projekto rezultatu veikiausiai galima laikyti suvokimą, kad laisvai judančio kapitalo pasaulyje valstybės negali priimti tik vienašalių

ar dvišalių sprendimų mokesčių srityje; tuo tarpu daugiašaliai sprendimai gali padėti užkirsti kelią agresyviai konkuruojančiai mokesčiais (Avi Yonah, 2001, p. 12). Taigi, kaip reakcija į XX a. pabaigoje jau itin ryškų konkuruojančiai mokesčiais reiškinį, per EBPO radosi pirmieji vieningi ir ryžtingi kitų mokesčių jurisdikcijų veiksmai siekiant „pažaboti“ žalingą konkuruojančiai mokesčių srityje.

1.3. Mokestinės ir nemokestinės konkuruojančiai mokesčiais priemonės

Mokesčių našta mažinama ne vien mokesčių teisės normomis ir elementais, bet ir kitu teisiniu reglamentavimu., kuris, nors iš esmės ir skirtas kitiems socialiniams santykiams reguliuoti, sėkmingai naudojamas konkuruojančiai mokesčiais procese. Dėl šios priežasties klasifikuojant konkuruojančiai mokesčiais priemones tikslinga jas skirti į mokestines ir nemokestines (Lukas, 2010, p. 163).

Mokestinės konkuruojančiai mokesčiais priemonės iš esmės apibūdinamos kaip norminiai mokesčių teisės aktai, kurie tiesiogiai lemia mokesčių mokėtojui tenkančią mokestinę naštą. Mokestinėmis priemonėmis taip pat turėtų būti laikomi atsakingų valstybės institucijų – mokesčių administratorių – susitarimai su mokesčių mokėtojais bei individualūs sprendimai, lemiantys mokestinių prievolių dydžius. Taigi, prie mokestinių konkuruojančiai mokesčiais priemonių iš esmės gali būti priskiriamos tokios teisės aktų nuostatos: (1) nustatančios sumažintus ar nulinius mokesčio tarifus, įskaitant ir fiksuotomis sumomis nustatytus tarifus, kuriuos taikant mokestis nesikeičia priklausomai nuo mokesčio bazės, pavyzdžiui, pelno; (2) apibrėžiančios tam tikras pajamas kaip neapmokestinamas, pavyzdžiui, visiškai neapmokestinant tam tikrų pajamų pagal rūšį (palūkanos, dividendai) ar šaltinį (nerezidentų pajamos); (3) nustatančios mokesčių bazės apskaičiavimo išimtis, pavyzdžiui, numatančios išskirtinai didelius (dvigubus ar dar didesnius) išlaidų atskaitymus, taip pat nustatančios liberalias pajamų pripažinimo ar turto vertinimo taisykles, taip suteikiant mokesčių mokėtojams teisę nesunkiai manipuliuoti apskaičiuojant mokėtinas mokesčių sumas; (4) numatančios lanksčias rezidavimo mokesčių tikslais pripažinimo taisykles; (5) nustatančios mokestinių prievolių vykdymo išimtis, pavyzdžiui, mokesčių mokėjimo atidėjimas ar visiškai atleidimas nuo mokesčio mokėjimo, mokesčio sumos sumažinimas (kreditas) ir pan. (Lukas, 2010, p. 165). Taigi, tokios ir panašios teisinio reglamentavimo priemonės įprastai pasitelkiamos siekiant tiesiogiai mažinti mokesčių mokėtojams tenkančią mokestinę naštą

siekiant skatinti asmenis kurtis ir vykdyti veiklą konkrečioje jurisdikcijoje. Galima pastebėti, kad nemaža dalis mokesčių konkuravimo mokesčiais instrumentų ne šiaip numato mažesnę apmokestinimą, bet, iš esmės liberalizuojant mokesčių apskaičiavimui aktualias taisykles, suteikia mokesčių mokėtojams galimybes ir įrankius patiems teisėtai minimalizuoti mokėtinus mokesčius.

Kaip minėta, mokesčių prievolių egzistavimą ir apimtį gali nulemti ne vien mokesčių teisės normos, todėl tikslinga aptarti ir nemokesčines konkuravimo mokesčiais priemones. Kaip taisyklė, tokie instrumentai dažniausiai susiję su informacijos (ne)prieinamumu. Konkuravimo mokesčiais reiškinį analizavusios organizacijos būtent neefektyvų keitimąsi informacija nurodo kaip vieną iš esminių žalingo konkuravimo mokesčiais indikatorių (OECD, 1998, Conclusions of the ECOFIN Council..., 1997). Tuo pačiu tai bene vienintelė (iš pagrindinių) mokesčines naštos mažinimo priemonė, tiesiogiai nepriskiriama mokesčių teisės normoms. Minėta, informacijos apie mokesčių mokėtoją saugojimas ir neatskleidimas, nebendradarbiavimas su kitų valstybių mokesčių administratoriais ir kitomis atsakingomis institucijomis dažnu atveju leidžia paslėpti pajamas ir atitinkamai mokėtinus mokesčius, taip pat garantuoja ir bendrą konfidencialumą. Efektyvaus keitimosi informacija svarbą iliustruoja ir įvairūs ekonominiai tyrimai: tiriant vokiečių investicijas į žalingą konkurenciją mokesčiais propaguojančias valstybes ir zonas 2015 m., išsiaiškinta, kad tokioms valstybėms su Vokietija pasirašius susitarimus dėl keitimosi informacija tarp mokesčių administratorių, investicijos sumažėjo beveik perpus (Braun and Weichendrieder, 2015, p. 29). Efektyvaus keitimosi informacija reikšmę sąžiningam apmokestinimui rodo ir 2021 m. ES nebendradarbiaujančių jurisdikcijų sąrašas, kuriame net 11 iš 12 valstybių atsidūrė, be kita ko, dėl to, kad tinkamai nesikeičia informacija su kitomis jurisdikcijomis (ES Tarybos išvados Nr. 2021/C66/10, 2021). Su informacija apie mokesčių mokėtoją susijusios konkuravimo mokesčiais priemonės taip pat gali būti išskiriamos pagal keitimosi informacija etapus: normos, (1) įpareigojančios mokesčių mokėtojus kaupti ir saugoti tam tikrą informaciją, taip pat (2) reglamentuojančios mokesčių mokėtojo teises ir pareigas teikiant informaciją mokesčių administratoriui ir, galiausiai, (3) nustatančios keitimosi mokesčių surinkimui aktualia informacija tarp skirtingų jurisdikcijų taisykles. Akivaizdu, kad tik užtikrinant tinkamą reglamentavimą kiekviename iš etapų yra įmanomas efektyvus tarpvalstybinis bendradarbiavimas keičiantis informacija mokesčių srityje (Lukas, 2010, p. 166).

Vis dėlto egzistuoja ir daugiau nemokesčių priemonių, tam tikra apimtimi netiesiogiai

galinčių nulemti mokestinių prievolių apimtį. Tai verslo įsisteigimą ir veiklą reglamentuojančios teisės normos, nustatančios taisykles ir reikalavimus, kurie nulemia mokesčių mokėtojų patiriamus kaštus, dažnai atitinkamai atsispindinčius ir apmokestinamosiose pajamose, taip pat kitos, reikalavimus veiklai ir sandoriams, numatančios teisės normos (Lukas, 2010, p. 166). Manytina, tokios priemonės iš esmės sunkiai atsiejamos nuo bendrų konkuravimo dėl investicijų (ne mokesčiais) instrumentų. Šiame kontekste pažymėtina, kad konkuravimas mokesčiais yra tik menka jurisdikcijos investicinio patrauklumo sudėtinė dalis – investuotojams įprastai gerokai svarbesnė valstybėje esanti infrastruktūra, verslo aplinka, darbo jėgos žinios ar investicijų apsaugos užtikrinimas.

Mokestinę naštą lemia ne vien tiesiogiai ją nustatančios mokesčių teisės normos, todėl konkuravimas mokesčiais iš esmės vyksta mokestinėmis ir nemokestinėmis priemonėmis. Didžioji dalis konkuravimo veiksmų mokesčių srityje vyksta pasitelkiant mokesčių teisės instrumentus: numatant mažesnius mokesčių tarifus, tam tikrų pajamų ar asmenų neapmokestinimą bei įvairias kitas išimtis. Greta konkuravimas mokesčiais vykdomas ir nemokestinėmis priemonėmis, kurios mokesčių naštą lemia netiesiogiai. Bene reikšmingiausia iš nemokestinių konkuravimo mokesčiais priemonių – informaciją apie mokesčių mokėtoją saugantis reglamentavimas, daugeliu atveju sudarantis idealias sąlygas mokesčių vengimui. Vis dėlto konkuravimas mokesčiais nėra vienintelis ar reikšmingiausias investicinio patrauklumo rodiklis, todėl verslo sprendimas kurtis konkrečioje jurisdikcijoje įprastai nulemiamas kitų faktorių.

2. PAGRINDINĖS KONKURAVIMO MOKESČIAIS IŠRAIŠKOS FORMOS

2.1. Mokesčių prieglobsčio samprata ir paskirtis

Įvairių autorių mokesčių prieglobsčiai (pasitelkiant labiau literatūrinius terminus ar nevertotinas svetimybes dar vadinami mokesčių „rojais“ ar „ofšorais“ (pastarosios sąvokos apimtis ne visai sutampa su mokesčių prieglobsčio samprata)) apibrėžiami skirtingai, tačiau kone visuotinai sutinkama, kad bendriausia prasme šiai kategorijai priskiriamos jurisdikcijos, sudarančios mokesčių mokėtojams galimybes išvengti mokėtinų mokesčių (Hines, 2007, p. 3). Tarptautiniame EBPO mokesčių terminų žodyne (Glossary of tax terms, 2021) mokesčių prieglobstis „klasikinė“ prasme apibrėžiamas kaip valstybė, kurioje įvesti itin maži ar apskritai neįvesti mokesčiai, ir kuria juridiniai asmenys naudojasi siekdamos išvengti mokesčių, kitu

atveju mokėtinų didelius mokesčius įvedusiose valstybėse. Pagal EBPO išskiriamos tokios esminės mokesčių prieglobsčio charakteristikos: (1) jokių mokesčių ar tik nominalūs mokesčiai; (2) efektyvus keitimosi informacija stygius; (3) teisės aktų, teisinių ar administracinių nuostatų skaidrumo trūkumas. Pirmajame EBPO leidinyje apie konkuravimą mokesčiais sutinkamas ir ketvirtasis mokesčių prieglobsčių bruožas – šiose jurisdikcijose dažnai nekeliama ekonominės veiklos turinio (angl. *substance*) reikalavimai (OECD, 1998). Esminiu bruožu, kuriuo nepasižyminti jurisdikcija negali būti pripažįstama mokesčių prieglobsčiu, laikomas realaus apmokestinimo nebuvimas. Jei jurisdikcijoje nėra apmokestinamos pajamos ar tokie mokesčiai tik nominalūs, gali būti vertinama ir vietinio mokesčių reguliavimo atitiktis kitiems mokesčių prieglobsčių požymiams. Vertinant efektyvus keitimosi informacija stygių, mokesčių prieglobsčiai tipiškausi pasižymi su mokesčių mokėtojais susijusios informacijos įslaptinimu ir kitokia apsauga nuo mokesčių administratorių. Tokiu būdu neabejotinai užkertamas kelias efektyviam keitimuisi informacija ir tuo pačiu skaidriam bei sąžiningam apmokestinimui. Būtent teisinio reguliavimo skaidrumo stygius yra trečiasis mokesčių prieglobsčių bruožas. Galiausiai, mokesčių prieglobsčiai įprastai nereikalauja mokesčių mokėtojų realiai vykdyti ekonominę veiklą, o tai leidžia manyti, kad investicijos ir sandoriai gali vykti išimtinai tik dėl mokesčių prieglobsčių (OECD, 1998).

Iki 1998 m., kai EBPO įvardino aukščiau paminėtus kriterijus mokesčių prieglobsčių kvalifikavimui, iš esmės buvo remiamasi tik „reputacijos“ testu, pagal kurį mokesčių prieglobsčiais buvo laikomos tos mokesčių prieglobsčių jurisdikcijos, kurios pačios siūlė mokesčių mokėtojams savo kaip mokesčių prieglobsčio paslaugas ar bendrai buvo pripažįstamos mokesčių prieglobsčiu (OECD, 1998).

EBPO taip pat išskyrė ir tris pagrindinius mokesčių prieglobsčių paskirties elementus. Šios jurisdikcijos mokesčių mokėtojams suteikia galimybes: (1) laikyti pasyvias investicijas („pinigų dėžutės“ paskirtis), (2) pripažinti uždirbtu „popierinį“ pelną (finansinėse ataskaitose fiksuojamas, tačiau realiai neuždirbtas – fiktyvus pelnas), ir (3) atlikti įvairiausias finansines operacijas užtikrinant, kad informacija apie jas nebus perduota atitinkamų valstybių mokesčių administratoriams ir / ar kitoms institucijoms (OECD, 1998).

Mokesčių prieglobsčiai įprastai remiasi egzistuojančia globaline finansine infrastruktūra, ir, nors jų egzistavimas leidžia padidinti kapitalo srautus ir finansų rinkos likvidumą, mokesčių prieglobsčių veikla neabejotinai lemia ir „aukštų mokesčių tarifų“ valstybių mokesčių bazės eroziją (OECD, 1998). Mokesčių prieglobsčių daroma žala valstybių

biudžetui gali būti iliustruojama aptariant paprastą hipotetinę situaciją. Pavyzdžiui, pasiturintis meksikietis nusprendžia investuoti į JAV įmonės obligacijas. Tuomet šis asmuo už nominalų mokestį įsteigia įmonę Kaimanų Salose, kuriai priklauso atitinkamos JAV įmonės obligacijos. Kadangi JAV palūkanos neapmokestinamos mokesčiu prie pajamų šaltinio, o Kaimanų Salose nėra pajamų mokesčio, Meksikos piliečio investicinės pajamos iš viso nėra apmokestinamos (Avi-Yonah, 2001, p. 3).

Lietuvos įstatyminėje bazėje mokesčių prieglobsčio atitikmeniu galėtų būti laikoma tikslinės teritorijos sąvoka. Galiojančioje Pelno mokesčio įstatymo redakcijoje tikslinė teritorija apibūdinama kaip užsienio valstybė ar zona, atitinkanti bent du iš įstatyme nurodytų šešių kriterijų: (1) pelno ar analogiško mokesčio tarifas šioje jurisdikcijoje yra mažesnis nei 11,25 procento; (2) šioje jurisdikcijoje taikomos skirtingos apmokestinimo taisyklės pagal tai, kurioje valstybėje yra registruotas kontroliuojantis asmuo arba (3) pagal tai, kokioje valstybėje vykdoma veikla; (4) kontroliuojamas apmokestinamasis vienetas yra sudaręs sutartį su tos valstybės mokesčių administratoriumi dėl mokesčio tarifo ar bazės; (5) šioje teritorijoje nėra efektyvaus keitimosi informacija; (6) šioje teritorijoje nėra finansinio - administracinio aiškumo ir skaidrumo (Pelno mokesčio įstatymas, 2021). Galima pastebėti, kad daugelis Pelno mokesčio įstatyme nustatytų tikslinės teritorijos požymių iš esmės sutampa su EBPO pateiktais mokesčių prieglobsčio bruožais.

Taigi mokesčių prieglobsčiai iš esmės yra fiskalinį suverenitetą turinčios teritorijos, padedančios mokesčių mokėtojams minimalizuoti mokėtinus mokesčius bei užtikrinti įvairių finansinių operacijų konfidencialumą. Tokiose jurisdikcijose neegzistuoja pajamų mokesčiai, trūksta skaidraus teisinio reguliavimo, taip pat efektyviai nesikeičiama informacija su kitomis valstybėmis.

2.2. Preferencinio apmokestinimo samprata ir bruožai

Kaip minėta, bene pagrindinis mokesčių prieglobsčių skirtumas nuo preferencinio apmokestinimo režimų yra tas, kad pastarieji yra veikiau tam tikra apimtimi atskirta mokesčių sistemos dalis, o ne savarankiška mokesčių jurisdikcija (Lukas, 2009, p. 146). Aptariant preferencinius (lengvatinius) apmokestinimo režimus paminėtinos ne vien EBPO, bet ir Europos Sąjungos (toliau – ES) iniciatyvos siekiant identifikuoti žalingo konkuravimo mokesčiais apraiškas valstybių narių apmokestinimo sistemose. ES valstybės narės dar 1997 m. priėmė rezoliuciją dėl žalingo konkuravimo mokesčiais priemonių identifikavimo. Tiesa,

ES Verslo apmokestinimo elgesio kodeksas yra veikiau politinis susitarimas nei teisiškai įpareigojantis dokumentas, taip pat jame vartojama žalingos konkuravimo priemonės (angl. *harmful tax measure*), o ne preferencinio apmokestinimo režimo sąvoka.

Kaip ir mokesčių prieglobsčius, EBPO 1998 m. leidinyje kaip konkuravimo mokesčiais apraišką atitinkamai identifikavo ir apibūdino preferencinius apmokestinimo režimus. Tokių lengvatinių režimų atpažinimui pasitelktini keturi esminiai kriterijai: (1) režimas nustato žemą ar nulinį pajamų mokesčio tarifą tam tikroms pajamoms; (2) režimas yra atribotas (angl. *ring-fenced*) arba prieinamas tik ribotam subjektų ratui, kuriam yra skirtas; (3) režimo veikimas nėra skaidrus; (4) jurisdikcija, kurioje veikia režimas, efektyviai nesikeičia informacija su kitomis valstybėmis (OECD, 1998). Vėlg, kaip esminis faktorius leidinyje įvardijamas būtent mažas ar nulinis efektyvus mokesčio tarifas, tačiau svarbu įvertinti kiekvieną kriterijų ir jų visumą. Pažymėtina, kad nulinis ar itin žemas efektyvus mokesčio tarifas priklauso tiek nuo paties tarifo nustatymo, tiek nuo to, kaip apibrėžiama pajamų mokesčio bazė (EBPO, 1998, p. 26). Pavyzdžiui, jeigu pajamų mokesčio tarifas yra 15 procentų, tačiau juo apmokestinama tik menka dalis gautų pajamų, kurios įprastai apmokestinamos toje ar kitose valstybėse, efektyvus mokesčio tarifas (ir atitinkamai kaip mokesčiai sumokama uždirbto pelno dalis) bus gerokai mažesnis.

Taip pat analizuojant preferencinius apmokestinimo režimus itin aktualus atribojimo (angl. *ring fencing*) kriterijus. Lengvatiniai mokesčių režimai dažnai taikomi išimtinai jurisdikcijos nerezidentams, tokiu būdu siekiant izoliuoti šį režimą nuo poveikio nacionalinei ekonomikai. Vien pats faktas, kad valstybė jaučia poreikį apsaugoti savo pačios ekonomiką nuo režimo, kurį ši jurisdikcija siūlo nerezidentams, leidžia manyti, kad toks režimas gali sukelti tam tikras žalingas pasekmes. Vis dėlto, lengvatinė apmokestinimo posistemė yra visiškai atribota nuo nacionalinės ekonomikos, todėl neigiamas poveikis gali būti daromas tik užsienio valstybių mokesčių bazei. Tuo tarpu lengvatiniam režimui priklausantys mokesčių mokėtojai gali iš esmės nemokamai naudotis režimą nustačiusios valstybės infrastruktūra. EBPO nurodo ir kelis galimus tokio lengvatinio režimo atribojimo nuo nacionalinio reguliavimo pavyzdžius: teisinis reguliavimas gali tiesiogiai ar netiesiogiai drausti rezidentams naudotis nustatytomis lengvatomis arba drausti režimo lengvatomis besinaudojantiems mokesčių mokėtojams veikti nacionalinėje rinkoje. Pirmuoju atveju, rezidentams neturint galimybės naudotis lengvata, apsaugomos valstybės pajamos iš mokesčių, kurių būtų netenkama, jei lengvata naudotųsi ir įmonės rezidentės. Antruoju atveju preferencinį režimą

numačiusios valstybės siekis tas pats – nuo šių lengvatų atriboti nacionalinę ekonomiką. Vis dėlto pastaruoju atveju draudžiama ne pasinaudoti lengvata, bet veikti vietinėje rinkoje (tai gali būti daroma netiesiogiai, kai įmonei pradėjus veikti vietinėje rinkoje mokesstinės privilegijos nebetaikomos ar kitaip neutralizuojamos) (OECD, 1998).

Dar vienas svarbus preferencinių apmokestinimo režimų identifikavimo kriterijus yra skaidrumas. Jei režimas ir jo veikimo skaidrumas kelia abejonių, valstybėms yra itin sudėtinga tinkamai reaguoti į kitose jurisdikcijose veikiančius preferencinius apmokestinimo režimus. Taigi iš esmės lengvatos turi būti nustatomos nedviprasmiškai, pagal aiškų ir stabilų reglamentavimą. Neskaidrumo pavyzdžiu tam tikrais atvejais gali būti laikomi ir išankstiniai mokesčių administratoriaus įsipareigojimai dėl mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo (angl. *binding ruling*). Išankstinio įsipareigojimo procedūra, be kita ko, numatyta ir Mokesčių administravimo įstatymo 37¹ straipsnyje (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2021). Žinoma, kaip minėta, šios nuostatos egzistavimas *per se* nelemia ir negali lemti tam tikros lengvatos atitikties žalingo preferencinio apmokestinimo režimo sąvokai. Nors įprastai išankstiniais mokesčių administratoriaus įsipareigojimais siekiama būtent teisinio aiškumo, neskaidriu ir preferencinio apmokestinimo režimui būdingu gali būti laikomas toks išankstinis įsipareigojimas, kuris prieštarauja galiojančiam teisiniam reguliavimui ar būtent juo numatomos tam tikros išimtys iš įstatyme nustatytų taisyklių. Pažymėtina, kad skaidrumo stygius gali pasireikšti ir kitomis įvairiomis formomis. Neskaidriu iš esmės laikomas toks apmokestinimas, kai atsakingų institucijų administraciniai sprendimai neatitinka galiojančio teisinio reguliavimo, o vieni mokesčių mokėtojai kvestionuotiniais pagrindais susitaria su mokesčių administratoriumi, kai tuo tarpu kiti mokesčių mokėtojai diskriminuojami (OECD, 1998).

Paskutinis iš keturių esminių preferencinio apmokestinimo režimo bruožų yra efektyvaus keitimosi informacija trūkumas. Paprastai efektyvaus keitimosi informacija stygių nulemia nacionaliniai „paslapties“ įstatymai, pagal kuriuos kitos valstybės institucijoms negali būti perduodama informacija apie preferenciniu apmokestinimo režimu besinaudojantį mokesčių mokėtoją. Žinoma, efektyvus keitimasis informacija mokesčių srityje tarp valstybių nevyksta dar dėl eilės priežasčių, tokių kaip komercinės paslapties apibrėžimas pagal nacionalinius teisės aktus ar, tam tikrais atvejais, ir paprasčiausias nenoras bendradarbiauti (OECD, 1998).

Remiantis šiais pagrindiniais kriterijais, EBPO ėmėsi vertinti tiek savo narių, tiek kitų valstybių mokesčių sistemose egzistuojančius preferencinio apmokestinimo režimus. Be kita ko, išskiriami ir pagalbiniai požymiai, kurių identifikavimas, greta pagrindinių bruožų, galėtų padėti atpažinti žalingus preferencinio apmokestinimo režimus. Įtarimus dėl žalingo preferencinio apmokestinimo režimo egzistavimo gali sukelti dirbtinai susiaurinta ar ginčytina mokesčio bazė, neatitiktis tarptautiniams sandorių kainodaros principams, visiškai užsienyje gautų pajamų neapmokestinimas rezidavimo valstybėje, vien mokesčiais tikslais atliekamų sandorių skatinimas ir panašūs požymiai (OECD, 1998).

Kaip minėta, į valstybėse narėse taikomas lengvatinio apmokestinimo priemonės dėmesį atkreipė ir ES, sudariusi ES Verslo apmokestinimo elgesio kodeksą, kuriame apmokestinimas itin žemu ar nuliniu tarifu (ar neapmokestinimas) įvardinamas kaip potencialiai žalinga mokesstinė priemonė. Kriterijai, kuriais remiantis vertinama, ar konkreti mokesčio lengvata yra žalinga, yra itin panašūs į išskirtus EBPO: ar lengvata suteikiama tik nerezidentams, ar lengvata atribojama nuo vietinės rinkos, ar jos reglamentavimas ir taikymas administracinėje praktikoje yra aiškus bei skaidrus, ar naudojantis lengvata taikomi reikalavimai mokesčių mokėtojo veiklos turiniui, taip pat ar pelnas lengvatą numatančioje jurisdikcijoje apibrėžiamas pagal tarptautinius (iš esmės EBPO nustatytus) principus ir pan. (Conclusions of the ECOFIN Council..., 1997).

Taigi mokesčių prieglobsčių ir preferencinio apmokestinimo sampratos ir atitinkamai tokių režimų identifikavimas iš esmės remiasi EBPO ir ES išskirtais požymiais. Manytina, taip nutiko todėl, kad būtent šių organizacijų narės (ypač EBPO) dėl agresyvaus konkuravimo mokesčiais patyrė didžiausius mokesčių bazės praradimus. Logiška, jog siekiamos užkirsti kelią tolesniam žalingam konkuravimui mokesčių srityje, pirmiausia šios organizacijos turėjo minėtus reiškinius išskirti ir apibūdinti. Tiek mokesčių prieglobsčiai, tiek preferencinio apmokestinimo režimai (ar žalingos mokesstinės priemonės) pasižymi itin maža mokesčine našta, skaidraus administravimo, o kartais ir teisinio reglamentavimo, stygiumi. Tokios mokesčių vengimu mokesčių mokėtojus įgalinančios užsiimti jurisdikcijos efektyviai nebendradarbiauja ir nesikeičia reikalinga informacija su kitomis valstybėmis. Mokesčių prieglobsčiais ir lengvatinais apmokestinimo režimais besinaudojantiems mokesčių mokėtojams dažnu atveju netaikomi veiklos turinio reikalavimai, leidžiama atlikti sandorius vien mokesčiais tikslais (nors dėl pastarojo požymio nėra visuotinio sutarimo). Pagrindiniu šių konkuravimo mokesčiais apraiškų skirtumu galima laikyti mokesčių prieglobsčių

suverenumą ir teritorinį vientisumą, kai tuo tarpu preferenciniai apmokestinimo režimai iš esmės yra laikomi tik tam tikra (įprastai nedidele) jurisdikcijos apmokestinimo sistemos dalimi. Būtent šie skirtumai lemia ir kelis skirtingus preferencinių apmokestinimo režimų identifikavimo požymius. Tik pastariesiems įprastai būdingas lengvatinio apmokestinimo atribojimas nuo nacionalinės ekonomikos, leidžiant lengvata naudotis tik nerezidentams ar draudžiant besinaudojantiems lengvata veikti vietinėje rinkoje. Vis dėlto taip pat pažymėtina, kad kiekviena valstybė žalingą konkuravimą mokesčiais gali įvardinti kiek skirtingai. Net ir būdama ES nare, Lietuva yra sudariusi Pelno mokesčio įstatyme pateiktą tikslinių teritorijų sąrašą ir nurodžiusi jo sudarymo kriterijus, kurie nėra visiškai identiški ES ar EBPO nurodytiems standartams (juose, beje, taip pat nurodyta, kad žalingo konkuravimo atvejai iš esmės vertintini individualiai). Taigi, nors kai kurios „mokesčių vengimo paslaugas“ teikiančios valstybės tokiomis prisistato pačios, didžiausią interesą konkrečiai įvardinti konkuravimo mokesčiais pavidalus ir jų bruožus veikiausiai turėjo būtent mokesčių bazės praradimus patyrusios valstybės, siekdamos žengti pirmuosius žingsnius kovoje su žalingu konkuravimu mokesčiais ir agresyviu mokesčių planavimu.

3. ŽALINGO KONKURAVIMO MOKESČIAIS TEISĖTUMO RIBOS

Konkuravimo mokesčiais teisėtumo ribos nustatomos primant šiai sričiai aktualius santykius reglamentuojančius teisės aktus. Tokių teisinių instrumentų inkorporavimas gali būti nulemtas tiek politinių, tiek teisinių tarptautinių įsipareigojimų (dažniausiai kylančių iš narystės įvairiose tarptautinėse organizacijose).

Atsižvelgiant į teisės aktų nustatomas ribas konkuravimui mokesčiais, svarbu nepamiršti hierarchinės teisės aktų sistemos, bendriausia prasme reiškiančios, kad žemesnės galios teisės aktai negali prieštarauti aukštesnės galios teisės aktams. Dėl šių priežasčių, bendrų apribojimų visų pirma turėtų būti ieškoma Lietuvos Respublikos Konstitucijoje ir ES teisės aktuose bei tarptautiniuose susitarimuose, o tik tuomet žvelgiama į kitus nacionalinius teisės aktus.

3.1. Tarptautinės iniciatyvos ir valstybių susitarimai

Didelė dalis konkuravimą mokesčiais ribojančių ES teisės nuostatų priimtos remiantis būtent EBPO rekomendacijomis. Dar 1998 m. leidinyje EBPO ne tik įvardino žalingo konkuravimo mokesčiais sąvoką ir pagrindines išraiškos formas, bet pateikė ir pirmąsias rekomendacijas šio nepageidaujamo reiškimo ribojimui (OECD, 1998). Projektą lydėjo ataskaitos, kuriose apžvelgiamas progresas ribojant žalingą konkuravimą mokesčiais. Paskutinė, projekto rezultatus apibendrinanti ataskaita išleista 2006 m. Dokumente pažymima, kad projekto dalis įgyvendinta sėkmingai, identifikuojant mokesčių prieglobsčius ir siekiant šių jurisdikcijų įsipareigojimų užtikrinti teisinio reguliavimo atitiktį skaidrumo bei efektyvaus keitimosi informacija principams, taip pat nustatant ir pašalinant žalingus preferencinio apmokestinimo režimus EBPO valstybėse, bei skatinant kitas valstybes įgyvendinti EBPO standartus (The OECD's project on harmful..., 2006).

2015 m. EBPO pristatė BEPS 15 veiksnių planą, skirtą užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui. Nors nuodugni BEPS plano įgyvendinimo analizė veikiausiai reikalautų atskiro tyrimo, trumpai aptartini bent esminiai projekto akcentai. Visų pirma, BEPS dokumentuose pabrėžiamas poreikis prisitaikyti prie skaitmenizuotos ekonomikos, sudarančios vis geresnes sąlygas tarpvalstybinių įmonių pelno perkėlimui (Action 1 Tax Challenges Arising..., 2019). Taip pat pažymėtina, kad daugelis projekto veiksnių atsirado ir

ES teisės aktuose: direktyvoje dėl kovos su mokesčių vengimu pateikiami BEPS veiksmai dėl palūkanų ribojimo, mokesstinės tvarkos neatitikimų, kontroliuojamųjų užsienio bendrovių, kituose teisės aktuose atsidūrė ir sandorių kainodaros taisyklės bei BEPS numatyti skaidrumo reikalavimai. Vis dėlto BEPS projekto unikalumas pasireiškia per šios EBPO iniciatyvos mastą – sukurta bendra sistema (angl. *inclusive framework*), apimanti net 139 jurisdikcijas (Members of the OECD/G20 ..., 2021, p. 1). Pastarojoje projekto ataskaitoje skelbiama, kad nuo 2016 m., peržiūrėjus kone 300 apmokestinimo režimų, vos 4 iš jų įvertinti kaip žalingi ir išliko nepakeisti ar nepanaikinti (OECD/G20 Inclusive Framework..., 2020, p. 15).

Nors BEPS instrumentai *per se* nėra teisiškai įpareigojantys, būtent projekto tarptautiškumas, įvertinus valstybių tarpusavio bendradarbiavimo svarbą apmokestinimo srityje, sudaro tinkamas prielaidas sudaryti pasaulinio masto susitarimus, ribojančius žalingą konkuravimą mokesčiais. Tinkamu pavyzdžiu laikytinas BEPS dalimi esantis daugiašalis instrumentas (15 veiksmas), kurio pagalba valstybės gali užtikrinti tarpusavyje sudarytų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių (DAIS) ir kitų susitarimų mokesčių srityje atitiktį minimaliems BEPS standartams (OECD/G20 Inclusive Framework..., 2020, p. 19). Pastarojoje pažangos ataskaitoje EBPO pažymėjo, kad jau 94 jurisdikcijų pasirašytas daugiašalis instrumentas gali būti laikomas efektyvia BEPS prevencijos priemone. Tokio instrumento diegimas byloja ir apie dvišalių valstybių susitarimų reikšmę konkuravimo mokesčiais kontekste. Pažymėtina, kad su kitomis jurisdikcijomis valstybės sudaromos sutartys, užtikrinančios teisinio dvigubo apmokestinimo panaikinimą, *per se* suteikia mokesčiai aplinkai aiškumo ir apibrėžtumo, bei taip galimai skatina tarptautinių verslų steigimąsi. Dvišaliai susitarimai dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ar keitimosi informacija, priklausomai nuo susitariančių šalių valios ir jau priimtų įsipareigojimų, gali tapti tiek konkuravimo mokesčiais įrankiu, tiek šio reiškinio ribojimo priemone. (Lukas, 2013, p. 232). Šiame kontekste pažymėtina, kad konkrečiai jurisdikcijai svarbūs ne tik jos pačios, tačiau ir sutartinių partnerių susitarimai. Pavyzdžiui, hipotetiškai, jeigu Latvija sudarytų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį su Seišelių Respublika, per įmonių struktūras mokesčinę naudą galėtų gauti ir kitų Latvijos sutartinių partnerių mokesčių mokėtojai. Todėl manytina, kad dvišaliai susitarimai, sudarantys tam tikrą tinklą ir tarp netiesioginių partnerių, gali paskatinti mokesčių mokėtojus imtis tam tikrų veiksmų išimtinai mokesčių tikslais, o tai ir galėjo nulemti daugiašalio instrumento, užtikrinančio palankių sutarčių sąlygų ieškojimo (angl. *treaty shopping*) prevenciją, poreikį.

Aptariant tarptautines iniciatyvas, veikiančias konkuravimą mokesčiais, taip pat paminėtina ir pastarojo meto Jungtinių Tautų (JT) projekto „Finansinis vientisumas tvariam vystymuisi“ 2021 m. ataskaita (Financial integrity for sustainable development..., 2021). Ataskaitoje pažymima, kad besivystančios šalys vis dar nėra pakankamai integruotos į tarptautinius forumus, kuriuose nustatomi pasauliniai mokesčių teisės standartai (Financial integrity for sustainable development..., 2021). FACTI nurodo, kad besivystančioms valstybėms itin sudėtinga derėtis dėl mokesčių teisės normų tiek dėl to, kad jau egzistuojančios nuostatos sukurtos iš esmės be jų indėlio, tiek dėl bendrų valstybių pajėgumų (angl. *capacity*) skirtumų, taip pat dėl EBPO ir G20 valstybių dominavimo numatant tarptautinės mokesčių teisės sistemos tikslus. Dėl šių priežasčių EBPO iniciatyvos gali būti vertinamos kaip palankios tik lyderiaujančių pasaulio valstybių interesams. Sprendžiant įvardintas problemas, be kita ko, siūloma inicijuoti JT mokesčių konvencijos sudarymą: tai turėtų būti visoms valstybėms atviras ir universalus instrumentas tarptautinių mokesčių teisės standartų (ypač skaidrumo standartų) nustatymui (Financial integrity for sustainable development..., 2021). Ataskaitoje įvertinamas ir egzistuojantis tarptautinis bendradarbiavimas, pavyzdžiui, pažymima, kad besivystančios valstybės dažnu atveju yra atribotos nuo tarptautinių keitimosi duomenimis tinklų, o tai trukdo šioms jurisdikcijoms efektyviai riboti neteisėtus pinigų srautus (Financial integrity for sustainable development..., 2021).

Taigi, tarptautinis bendradarbiavimas yra vienas iš svarbiausių veiksnių, lemiančių žalingą konkuravimą mokesčiais ribojančių teisės aktų priėmimą. Tiek dvišaliai, tiek daugiašaliai valstybių susitarimai daro neabejotiną įtaką mokesčių mokėtojų galimybėms atlikti mokesčių vengimo ar agresyvaus mokesčių planavimo veiksmus pasinaudojant mokesčio reglamentavimo skirtumais. Nors įvairios tarptautinės iniciatyvos mokesčių srityje susilaukia skirtingų vertinimų, pažymėtina, kad tik glaudus bendradarbiavimas įtraukiant maksimalų jurisdikcijų skaičių gali padėti riboti neigiamas konkuravimo mokesčiais reiškimo pasekmes. Vis dėlto specifinė tarptautinės teisės „teisėkūros“ procedūra, iš esmės reikalaujanti valstybių, dažnai turinčių skirtingus interesus, tarpusavio sutarimo, lemia žalingo konkuravimo mokesčiais ribojimo pasauliniu mastu sudėtingumą.

3.2. ES teisės aktai, ribojantys konkuravimą mokesčiais

3.2.1. Tiesioginių mokesčių harmonizavimas ES mastu

ES pirminėje teisėje iš esmės nėra nuostatų, reglamentuojančių tiesioginius mokesčius (Lukas, 2013, p. 194). Tam tikri apribojimai galėtų būti nustatomi aiškinant Sutartyje dėl ES veikimo (SESV) įtvirtintas ES judėjimo laisves bei valstybės pagalbos nuostatas, tačiau tai laikytina atskiro nagrinėjimo reikalaujančia sritimi. Tuo tarpu bene labiausiai konkuravimą mokesčiais riboja tiesioginių mokesčių harmonizavimo ir mokesčių vengimo prevencijos srityse priimti ES teisės aktai.

Kaip minėta, Lietuvos galimybes konkuruoti mokesčiais, be kita ko, riboja tarptautiniai įsipareigojimai. Bene svarbiausiu iš tokių įsipareigojimų galima laikyti Lietuvos narystę Europos Sąjungoje, turinčioje teises priimti valstybėms narėms privalomus teisės aktus tam tikrose srityse. Kalbant konkrečiai apie tiesioginius mokesčius, kurių reglamentavimas itin aktualus analizuojant konkuravimo mokesčiais reiškinį, ES pirminėje teisėje nėra numatyta konkreti Sąjungos kompetencija tiesioginių mokesčių srityje. Vis dėlto, remiantis SESV 115 straipsniu (Europos Sąjungos sutarties ir Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinės redakcijos, 2012), kuriuo ES Tarybai suteikiama teisė vieningai leisti direktyvas dėl valstybių narių įstatymų suderinimo tais atvejais, kai daroma tiesioginė įtaka vieningai rinkai, vykdomas tam tikras valstybių narių mokesčių sistemų harmonizavimas tiesioginių mokesčių srityje (Helminen, 2011, p. 4).

Viena iš tokių direktyvų, nustatanti bendras taisykles tiesioginiam apmokestinimui ES valstybėse narėse – 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES „dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms“ (toliau – Patronuojančių dukterinių bendrovių direktyva). Šia direktyva iš esmės panaikinamas dvigubas dividendų apmokestinimas tarp skirtingose ES valstybėse narėse įsikūrusių ir tai pačiai įmonių grupei priklausančių bendrovių. Remiantis šiuo teisės aktu, dukterinės įmonės patronuojančiai bendrovei skirstomas pelnas neapmokestinamas mokesčiu prie šaltinio (dukterinės įmonės valstybėje), o patronuojančiosios bendrovės valstybėje taikomas atleidimo arba kredito metodas (4 straipsnis). Šia direktyvoje įtvirtinta lengvata galima pasinaudoti tais atvejais, kai patronuojančioji bendrovė turi bent 10 procentų dukterinės įmonės akcijų ar dalių (mokestinė kontrolė), taip pat valstybių narių nuožiūra gali būti taikomas

reikalavimas dėl turimos kapitalo (ar balsavimo teisių) dalies išlaikymo tam tikrą laikotarpį (iki 2 metų). Taigi, Patronuojančių dukterinių bendrovių direktyva ne tik panaikinamas dvigubas apmokestinamas skirstant pelną tarp ES valstybėse narėse įsikūrusių motininių ir dukterinių įmonių, bet ir nustatomos tam tikros visoms valstybėms narėms bendros tiesioginio apmokestinimo taisyklės, siaurinančios valstybių narių galimybes konkuruoti mokesčiais.

Dar vienas tiesioginių mokesčių harmonizavimo ES mastu instrumentas – 2009 m. spalio 19 d. ES Tarybos direktyva 2009/133/EB (toliau – Įmonių jungimo ir skaidymo direktyva). Iš esmės šiuo teisės aktu panaikinamas apmokestinimas skirtingose ES valstybėse narėse įsikūrusių valstybių jungimo, skaidymo, taip pat keitimosi akcijomis atvejais (išskyrus atvejus, kai atsiskaitymas grynaisiais pinigais sudaro daugiau nei 10 procentų išleistų vertybinių popierių nominalios vertės) (2 straipsnis). Tam tikra prasme ši direktyva suteikia galimybę atidėti mokesčių, susijusių su jungimo, skaidymo ar keitimosi akcijomis metu gauta nauda (turto vertės padidėjimu), sumokėjimą iki atitinkamo sandorio metu gautas turtas bus realizuotas (parduotas). Tokiu būdu numatoma dar viena tiesioginio apmokestinimo lengvata ES mastu, paliekanti mažesnes konkuravimo mokesčiais tarp valstybių narių galimybes.

Svarbu paminėti ir Tarybos direktyvą 2003/49/EB (toliau – Palūkanų ir honorarų direktyva), kuria panaikinamas mokestis prie šaltinio honorarams ir autoriniams atlyginimams, išmokamiems tarp asocijuotų bendrovių iš vienos valstybės narės į kitą (direktyvos 1 straipsnis). Pažymima, kad šia lengvata gali pasinaudoti ne tik vertikaliu (patronuojančios ir dukterinės), tačiau ir horizontaliu ryšiu susietos bendrovės (direktyvos 3 straipsnio b i) dalis). Tiesa, mokestinė kontrolė šios direktyvos taikymo srityje suprantama ne kaip 10, o 25 procentų kapitalo valdymas (anksčiau tokia pat mokestinės kontrolės sąvoka buvo įtvirtinta ir Patronuojančių dukterinių bendrovių direktyvoje).

Taigi, per direktyvas tiesioginių mokesčių srityje ES mastu tam tikru laipsniu yra nustatomos bendros taisyklės apmokestinimui ir taip ribojamos valstybių narių galimybės tarpusavyje konkuruoti mokesčiais. Vis dėlto analizuojant minėtų direktyvų nuostatas, galima pastebėti, kad šios direktyvos apima ne konkrečius mokesčius (kaip kad leidžiant direktyvas netiesioginių mokesčių srityje), o tam tikras pelno mokesčio sritis ir pajamų rūšis. Tai lemia, kaip minėta, ES kompetencija iš esmės tik netiesioginių mokesčių srityje, kai tuo tarpu tiesioginių mokesčių klausimai ES mastu vieningu sutarimu sprendžiami tik tiek, kiek tai būtina vieningos rinkos užtikrinimui. Vis dėlto ir tiesioginio apmokestinimo srityje randasi iniciatyvų dėl aukštesnio harmonizavimo laipsnio. Bene didžiausią įtaką konkuravimo

mokesčiais ribojimui galintis padaryti tokio pobūdžio ES projektas yra bendra konsoliduota pelno mokesčio bazė (angl. *common consolidated corporate tax base*) (toliau ir – CCCTB). Šios iniciatyvos esmė – siekis nustatyti bendras apmokestinimo pelno mokesčiu taisyklės visose ES valstybėse narėse. Pasiūlymą dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės Europos Komisija pirmą kartą pateikė dar 2011 m., pagrindiniu direktyvos tikslu įvardindama vieningos rinkos užtikrinimą (Tarybos direktyva dėl bendros pelno..., 2016). ES ir EBPO ekspertai sutaria, kad toks žingsnis leistų riboti mokesčių optimizavimą, kai mokesčių mokėtojai, pasinaudodami ES valstybių narių mokesčių sistemų skirtumais, minimalizuoja mokesstinę naštą (Dėl apmokestinimo pelno mokesčiu Europos..., 2015). Šiuo metu egzistuojanti ES valstybių narių mokesčių sistemų įvairovė atveria įvairias galimybes pelno perkėlimui (Dėl apmokestinimo pelno mokesčiu Europos..., 2015). Negana to, ši problema vis aktualesnė ir globalizacijos bei verslo skaitmenizavimo kontekste, mat šie procesai supaprastina verslo organizavimą per „ofšorinius“ finansų centrus. Skaičiuojama, kad dėl mokesčių mokėtojų atliekamų pelno perkėlimo veiksnių EBPO narės praranda apie 13 procentų iš mokesčių surinktinių pajamų, kai tuo tarpu pasaulinis šio rodiklio vidurkis (įskaitant ir EBPO nepriklausančias valstybes) siekia apie 5 procentus. Nors tikslus pelno perkėlimo padarinius valstybių mokesstinėms pajamoms įvertinti gana sudėtinga, įvairiose ataskaitose ir išvadose sutinkama, kad bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės įvedimas ES galėtų ženkliai sumažinti agresyvių mokesčių planavimą ir tokiu būdu užtikrinti sąžiningą konkuravimą mokesčiais tarp valstybių narių ir atitinkamai sąžiningos, vieningos rinkos idėjos įgyvendinimą (Tarybos direktyva dėl bendros pelno..., 2016). Be kita ko, atnaujintame siūlyme dėl CCCTB direktyvos skiriamas dėmesys ir Tarybos direktyvai 2016/1164/EU (Direktyva dėl kovos su mokesčių vengimu), nustatančiai minimalius tam tikrų mokesčių vengimo prevencijos priemonių standartus ES mastu. Įgyvendinus CCCTB iniciatyvą, būtų nustatyti jau ne minimalūs standartai, o konkrečios – bendros visose valstybėse narėse – antivengiminės taisyklės (pavyzdžiui, palūkanų ribojimo taisyklė) (Tarybos direktyva dėl bendros pelno..., 2016). Be kita ko, CCCTB įvedimas leistų svarstyti tam tikrų, pakankamai sudėtingai taikomų antivengiminių nuostatų Bendrijos viduje, pavyzdžiui, sandorių kainodaros eliminavimo galimybę (Tarybos direktyva dėl bendros pelno..., 2016). Taip galėtų nutikti todėl, kad sandorių kainodaros priemonės iš esmės skirtos nustatyti ne rinkos kaina atliktus sandorius tarp susijusių asmenų (siekiant dirbtinai mažinti ar didinti pelną atitinkamai mažiau ir daugiau palankią mokesstinę aplinką sudarančiose jurisdikcijose), o esant suvienodintoms pelno mokesčio

apskaičiavimo taisyklėms, tokie sandoriai (išskirtinai dėl mokestinės naudos) ES mastu netektų prasmės.

Skirtingai nuo pirmojo pasiūlymo dėl CCCTB 2011 m., pastarajame pasiūlyme siekiama iniciatyvą įgyvendinti etapais (tokių radikalių pokyčių įvedimas vienu etapu daugeliui valstybių narių pasirodė pernelyg ambicingas ir sudėtingas). Pirmuoju etapu būtų suvienodinamos pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklės (pelno mokesčio bazė), o antrajame etape jau planuojama spręsti ir konsolidavimo klausimus (pasiūlymo dėl direktyvos, įgyvendinančios antrąjį iniciatyvos etapą dar nėra). Šiame taisyklių rinkinyje gana plačiai apibrėžta mokesčio bazė, o per lengvas bene labiausiai skatinama mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros veikla (MTEP, angl. *research and development*). Vis dėlto konkuravimo mokesčiais prasme svarbus ir dar vienas CCCTB įgyvendinimo aspektas: pagal 2016 m. pasiūlymą, bendra pelno mokesčio bazė būtų taikoma tik įmonėms, kurios priklauso konsoliduotai įmonių grupei, per finansinius metus uždirbusiai daugiau nei 750 000 000 eurų pajamų (Tarybos direktyva dėl bendros pelno..., 2016). Nors šis direktyvos taikymo standartas gali pasirodyti pakankamai aukštas, skaičiuojama, kad, priėmus šį teisės aktą, pagal vienodus standartus būtų apskaičiuojama apie 64 procentus Bendrijos įmonių grupių sugeneruojamų pajamų. Tuo tarpu mažesnes pajamas generuojančios įmonių grupės turėtų galimybę pasirinkti, ar tapti bendros pelno mokesčio sistemos dalimi (Tarybos direktyva dėl bendros pelno..., 2016).

Nors konkrečios CCCTB įtvirtinimo sąlygos ypač svarbios valstybių politinio sutarimo ir apskritai galimybės suvienodinti pelno mokesčio apskaičiavimo taisykles ES kontekste, konkuravimo mokesčiais reiškinio atžvilgiu, kaip minėta, taisyklių suvienodinimo faktas lemtų ženklus pokyčius stipriai apribojant mokesčių vengimo galimybes ES valstybėse narėse.

Taigi, Lietuvos ir kitų ES valstybių narių galimybės konkuruoti mokesčiais yra ribojamos ES teisiniu reglamentavimu – tiesioginių mokesčių harmonizavimui skirtomis direktyvomis. Pažymėtina, kad šiais teisės aktais apmokestinimas tiesioginiais mokesčiais ES harmonizuojamas tik fragmentiškai – bendros taisyklės taikomos tik tam tikroms pelno mokesčio sritims ir pajamų rūšims (pavyzdžiui, palūkanoms ar dividendams), ir tik specifinėmis sąlygomis. Esamas tiesioginių mokesčių reguliavimas ES palieka sąlyginai daug erdvės agresyviai mokesčių planavimui, kurį Bendrija stengiasi riboti antivengiminėmis nuostatomis, pavyzdžiui, įtvirtintomis Direktyvoje dėl kovos su mokesčių vengimu. Manytina, kad proveržį šioje srityje galėtų lemti sutarimas dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio

bazės ES mastu. Įgyvendinus šią iniciatyvą, didelė dalis pelno mokesčio visose valstybėse narėse būtų apskaičiuojama pagal vienodas taisykles, o tai ženkliai apribotų ES valstybių galimybes konkuruoti pelno mokesčio srityje (iš esmės konkuravimas vyktų tik tarifais).

3.2.2. Direktyva dėl kovos su mokesčių vengimu ir agresyvaus mokesčių planavimo ribojimas

Kaip minėta, tiesioginių mokesčių harmonizavimas ES šiuo metu yra fragmentiškas, apimantis tik tam tikras sritis, todėl valstybių narių konkuravimas mokesčių reglamentavime ir tuo pačiu mokesčių mokėtojų galimybės pasinaudoti egzistuojančiomis konkuravimo mokesčiais priemonėmis ribojamos kitas būdais, be kita ko, antivengiminėmis taisyklėmis. Kalbant apie mokesčių vengimą ir konkuravimą mokesčiais taip pat pažymėtina, kad skirtingose mokesčių jurisdikcijose egzistuojančios apmokestinimo taisyklės toli gražu ne visuomet nustatomos būtent siekiant konkuruoti mokesčiais (t. y. pritraukti investicijas, skatinti formalų ar realų kapitalo perkėlimą), tačiau būtent įvairus reglamentavimas ir galimybės perkelti kapitalą įgalina mokesčių mokėtojus, pasinaudojant minimais skirtumais, sumažinti mokesstinę naštą (Lukas, 2013, p. 42).

Kadangi konkrečiu atveju mokesstinės naštos mažinimas vyksta iš esmės mokesčių mokėtojo iniciatyva, negalint (nesant galimybių) susitarti dėl bendrų, konkuravimo mokesčiais taisyklių nustatymo galimybės ribojančių normų (pavyzdžiui, CCCTB sistemos), siekiama užkirsti kelią būtent žalingiems mokesčių mokėtojų veiksams. Todėl kova su mokesčių vengimu ar agresyviu mokesčių planavimu laikytina aktualia konkuravimo mokesčiais reiškiniu ribojimo kontekste. Šioje srityje teisės aktai neretai priimami įgyvendinant tam tikrus politinius įsipareigojimus, pavyzdžiui, priištus pagal minėtą EBPO mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo (angl. *base erosion and profit shifting* (BEPS)) prevencijos programą ar kitas panašias iniciatyvas. ES mastu bene svarbiausiu tokio pobūdžio teisės aktu laikytina 2016 metais priimta ES Tarybos direktyva 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. Kaip leidžia manyti direktyvos pavadinimas, teisinis pagrindas įpareigoti valstybes inkorporuoti tokias nuostatas į nacionalines teisės sistemas glūdi SESV 115 straipsnyje, suteikiančiame teisę valstybėms narėms vieningai priimti tam tikrus vidaus rinką veikiančius sprendimus mokesčių srityje (ES Tarybos direktyva Nr. (ES) 2016/1164, 2016). Ši minimalius standartus nustatanti direktyva

yra laikoma ES kovos su mokesčių vengimu paketo dalimi, kuris, be kita ko, apima ir rekomendacijas dėl tarptautinių sutarčių mokesčių srityje sudarymo, direktyvos dėl administracinio bendradarbiavimo peržiūrą ir t.t. (Anti Tax Avoidance Package, 2016). Direktyva numato penkias pagrindines kovos su mokesčių vengimu priemones (taisykles): kontroliuojamosios užsienio įmonės, turto perkėlimo apmokestinimo, palūkanų ribojimo, mokestinės tvarkos neatitikimų taisyklės ir bendrąją antivengiminę nuostatą (ES Tarybos direktyva Nr. (ES) 2016/1164, 2016, 4-9 str.). Šiame kontekste taip pat svarbu pažymėti, kad aptariami mokesčių vengimo prevencijos instrumentai riboja konkuravimą mokesčiais ne vien tarp ES valstybių narių – jais siekiama riboti ir ES mokesčių mokėtojų pelno perkėlimo į kitas jurisdikcijas veiksmus.

Kontroliuojamosios užsienio bendrovės (angl. *controlled foreign company* (CFC)) taisyklė randama 1998 m. EBPO rekomendacijose dėl žalingo konkuravimo mokesčiais ribojimo, nors šios konkuravimo mokesčiais ribojimo priemonės ištakos siekia dar 1962 m. JAV (OECD, 1998, Schmidt, 2016, p. 3). Bendriausia prasme ši taisyklė numato kontroliuojamos bendrovės turto apmokestinimą jos akcininko lygmenyje, nepaisant to, kad pelnas akcininkui paskirstytas nebuvo, ir kontroliuojamoji bendrovė yra atskiras juridinis asmuo mokesčių tikslais. Šiuo atveju ribojamas pelno perkėlimas kaip mokesčių planavimo instrumentas, kuris paremtas dviem elementais – dukterinės įmonės atskirumu mokesčių tikslais ir, žinoma, mažos ar nulinės mokestinės naštos jurisdikcijų egzistavimu (Schmidt, 2016, p. 2). Direktyvoje dėl kovos su mokesčių vengimu formuluojama kontroliuojamosios užsienio bendrovės taisyklė suteikia teisę ES valstybei narei, kurios bendrovės dukterinės įmonės (skirtingai nei tiesioginių mokesčių harmonizavimo direktyvose, šioje taikomas įprastas – 50 procentų – kontrolės kriterijus) ar nuolatinės buveinės pajamos atleidžiamos nuo mokesčio arba apmokestinamos itin žemu tarifu kitoje jurisdikcijoje (efektyvus mokesčio tarifas turi būti daugiau nei dvigubai mažesnis už mokėtiną patronuojančiosios bendrovės valstybėje narėje), įtraukti tam tikras pajamas į mokesčio bazę valstybėje narėje ir apmokestinti kaip uždirbtas patronuojančiosios bendrovės. Pažymėtina, kad šia taisykle siekiama patronuojančiosios bendrovės valstybėje narėje apmokestinti tik pasyvias pajamas (palūkanos, honorarai ar dividendai) ir iš esmės tik tais atvejais, kai tos pajamos uždirbamos realiai (faktiškai) nevykdant ekonominės veiklos (direktyvos 7 str. 2 d. a p.). Alternatyviai (jei valstybė narė nepasirenka apmokestinti pasyvių pajamų) pagal direktyvą turi būti apmokestinamos kontroliuojamosios bendrovės pajamos, gautos iš apsimestinių darinių,

sukurtų siekiant išimtinai mokesstinės naudos (taip CFC taisyklė susiejama su bendrąja antivengimine taisykle). Įgyvendinant direktyvą Lietuvoje ši nuostata įtvirtinta Pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnyje pasirenkant pasyviųjų pajamų apmokestinimą, taip pat pasinaudojant galimybe (pagal direktyvos 7 str. 3 d.) nelaikyti dukterinės įmonės kontroliuojamąja direktyvos prasme tais atvejais, kai pasyvios pajamos sudaro iki trečdaliao visų dukterinės įmonės pajamų (Pelno mokesčio įstatymo 39 str. 1 d. 2 p.). Taip pat direktyva leidžia netaikyti antivengiminio mechanizmo tais atvejais, kai kontroliuojama bendrovė yra finansų įmonė, ir ne daugiau nei trečdalį jos pajamų sudaro pasyvios pajamos iš patronuojamosios bendrovės ar susijusių asmenų (tiesa, Lietuvoje galimybe įtvirtinti toki reguliavimą nepasinaudota). Konkuravimo mokesčiais prasme šios direktyvos dalies nuostatos gali būti laikomos reikšmingomis todėl, kad, galima matyti, net ir tais atvejais, kai ES priimami konkuravimo mokesčiais ribojantys teisės aktai, paliekama tam tikra erdvė valstybių narių įgyvendinimo sprendimams, kurie gali būti daugiau ar mažiau palankūs potencialiems investuotojams, ir taip tapti tam tikra nauja konkuravimo mokesčiais priemone. Kalbant konkrečiai apie CFC taisyklę, pavyzdžiui, išimties finansų įmonėms taikymas galėtų lemti verslo pasirinkimą steigti patronuojančiąją bendrovę Ispanijoje, o ne Lietuvoje (Implementation of controlled foreign..., 2020). Kita vertus, tokie skirtumai, ko gero, iliustruoja, kaip sudėtinga vieningai susitarti ir prisiimti teisinius įsipareigojimus dėl priemonių net ir nepageidaujamo, žalingo konkuravimo mokesčiais reiškinio ribojimui. Apibendrinant, CFC taisyklė vertintina kaip teisinis instrumentas, ribojantis mokesčių vengimo (dirbtinai) perkeltiant pelną galimybes ir tuo pačiu žalingą konkuravimą mokesčiais.

Dar viena direktyvoje dėl kovos su mokesčių vengimu numatyta žalingo konkuravimo mokesčiais taisyklė numato turto perkėlimo mokestį. Pagal šią nuostatą nerealizuoto turto vertės prieaugis apmokestinamas perkėlimo momentu (Peeters, 2017, p. 122). Bendriausia prasme turto perkėlimo apmokestinimo taisyklė numato mokesčių mokėtojų turto apmokestinimą tais atvejais, kai dėl turto ar veiklos perkėlimo valstybė narė nebetektų apmokestinimo teisių ir neliktų galimybių paskesniai tokio turto ar veiklos apmokestinimui (direktyvos 5 straipsnis, Pelno mokesčio įstatymo 40² str.). Mokestis tokiu atveju mokamas už skirtumą tarp rinkos vertės ir pradinės turto vertės mokesčių tikslais (Direktyvos 5 str. 5, 6 d.). Kai mokesčių mokėtojas turtą perkelia į kitą Europos ekonominės erdvės susitarimo (EEE) valstybę, jam suteikiama teisė mokestį sumokėti per penkerius metus, tačiau tokiu atveju gali būti skaičiuojamos palūkanos bei prašoma pateikti garantiją. Tokiu mokesčiu iš esmės

siekama apmokestinti verslus tais atvejais, kai tam tikri produktai (dažniausiai intelektinės nuosavybės) yra kuriami ir vystomi ES, tačiau iki sukūrimo (ar teisinės registracijos) momento jie perkeliami į žemų ar nulinių mokesčių jurisdikcijas (Anti Tax Avoidance Package, 2016). Taigi, turto ar veiklos perkėlimo apmokestinimas riboja mokesčių mokėtojų galimybes pasinaudoti ES infrastruktūra ir kitais ištekliais kuriant tam tikrus produktus, o po to, siekiant išvengti mokesčių, nuosavybės teises perkelti į kitas jurisdikcijas. Toks turto perkėlimo apmokestinimas faktiškai panaikina mokestinį perkėlimo tikslą ir riboja mokesčių mokėtojo galimybes (šiuo atveju galbūt labiau net interesą) pasinaudoti kitose jurisdikcijose įdiegtomis konkuravimo mokesčiais priemonėmis.

Direktyvoje dėl kovos su mokesčių vengimu taip pat numatyta palūkanų ribojimo taisyklė, nustatanti apribojimus palūkanų kaip skolinimosi sąnaudų atskaitymui mokesčių tikslais. Ši taisyklė skirta apriboti mokesčių vengimo praktiką, kai perkeliama skolintais išsipareigojimais (pavyzdžiui, įmonių grupėms perkeliant paskolas į įmones, įsisteigusias didesnių mokesčių valstybėse, ir mokamomis palūkanomis mažinant apmokestinamąjį pelną būtent tose jurisdikcijose) siekiama sumažinti mokestinę naštą (Dourado, 2017, p. 112). Direktyvoje nurodoma, kad įmonių grupės dažnai imasi BEPS veiksmų ir moka išpūstas palūkanas, todėl būtina apriboti viršijančių skolinimosi sąnaudų atskaitymą (direktyvos preambulės 6 p.). Viršijančios skolinimosi sąnaudos suprantamos kaip mokamos palūkanos, kurios viršija iš palūkanų ir kitų lygiaverčių šaltinių gautas pajamas. Pagal direktyvoje įtvirtintą taisyklę, valstybės narės bendrovei leidžiama atskaityti viršijančias skolinimosi sąnaudas, siekiančias iki 30 procentų mokesčių mokėtojo pajamų prieš palūkanų mokėjimą, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją (angl. *earnings before interest, tax, depreciation, and amortization* (EBITDA)). Pažymėtina, kad palūkanų ribojimo nuostatos skirtos riboti manipuliavimą skolintais išsipareigojimais įmonių grupėje, todėl nuostatos netaikomos bendrovėms, neturinčioms susijusių asmenų. Pelno mokesčio įstatyme ši direktyvos nuostata įgyvendinta 30¹ straipsniu, be kita ko, pasinaudojant direktyvoje numatyta galimybe netaikyti palūkanų ribojimo taisyklės finansų įmonėms (dėl jų veiklos specifikos), taip pat ir tais atvejais, kai viršijančios palūkanų sąnaudos nesiekia 3 000 000 eurų (Pelno mokesčio įstatymo 2021, 30¹ str. 3 d. ir 7 d. 1 p.) Taip pat svarbu paminėti, kad palūkanų ribojimo taisyklės, besivadovaudamos EBPO parengta BEPS veiksmų, priėmė ne tik visos ES narės, bet ir daugelis kitų valstybių (Action 4 Limitation on Interest Deductions, 2019).

Tiesa, palūkanų atskaitymas Lietuvoje ribojamas dar iki EBITDA taisyklės įvedimo –

pagal plonos kapitalizacijos taisyklės nustatomas skolinto ir nuosavo kapitalo (4:1) santykis, nuo kurį viršijančios skolos dalies mokamos palūkanos priskiriamos neleidžiamoms atskaitymams (Endrijaitis, 2017, p. 122). Pažymėtina, kad ši taisyklė netaikoma, jeigu mokesčių mokėtojas įrodo, jog palūkanos už paskolą atitinka rinkos kainą. Veikiausiai būtų pastarasis – vertinamasis – taikymo kriterijus nulėmė objektyvesnio palūkanų atskaitymo ribojimo poreikį, galiausiai apibrėžtą EBITDA dydžiu. Šio rodiklio tinkamumas grindžiamas tuo, kad EBITDA neapima duomenų (palūkanų, mokesčių, nusidėvėjimo ir amortizacijos), kurių dydžius bent tam tikra apimtimi galėtų nulėmti mokesčių mokėtojo veiksmai (Endrijaitis, 2017, p. 120). Todėl taikant EBITDA taisyklę iš esmės eliminuojamos manipuliavimo ir piktnaudžiavimo galimybės, atsiveriančios, pavyzdžiui, kiekvienu individualiu atveju sprendžiant dėl plonos kapitalizacijos taisyklės taikymo (Endrijaitis, 2017, p. 122). Vis dėlto šiame kontekste pažymėtina ir tai, kad plonos kapitalizacijos taisyklė Lietuvoje vis dar taikoma, o jos aktualumą, be kita ko, galima lemti ir tai, jog EBITDA taisyklė netaikoma palūkanų sąnaudoms iki 3 000 000 eurų.

Apibendrinant, palūkanų ribojimo taisyklė neleidžia įmonių grupėms piktnaudžiauti palūkanų atskaitymu mažinant apmokestinamąjį pelną. Tokiu būdu vykdoma mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo prevencija bei ribojamos mokesčių mokėtojų galimybės išnaudoti konkuravimo mokesčiais reiškinio rezultatus – palankesnes apmokestinimo sąlygas kitose jurisdikcijose. Nors tam tikros palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklės egzistavo dar iki šioje direktyvoje numatytų nuostatų įvedimo, būtų EBITDA taisyklė laikytina objektyvia ir efektyvia priemone, tobulinančia ES kovos su mokesčių vengimu sistemą.

Dar viena priemonė, leidžianti bent iš dalies riboti konkuravimą mokesčiais (ar bent šio reiškinio padarinius) tose srityse, kurios nėra vieningai reglamentuotos ES mastu, yra šalių mokesstinės tvarkos neatitikimų identifikavimas. Iš esmės mokesstinės tvarkos neatitikimai ES rinkoje kyla dėl skirtingų mokesčių klasifikavimo metodų įvairiose valstybėse narėse (Fibbe ir Stevens, 2017, p. 153). Tai gali lemti, pavyzdžiui, to paties juridinio asmens pripažinimą kaip skaidraus mokesčių tikslais vienoje valstybėje, ir neskaidraus mokesčių tikslais kitoje valstybėje (Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy..., 2012). Pažymėtina, kad mokesčių mokėtojams naudojantis mokesstinės tvarkos neatitikimais gali kilti daugybė padarinių, o ES direktyva dėl kovos su mokesčių vengimu reglamentuojami tik keli šio reiškinio „simptomai“ (Fibbe and Stevens, 2017, p. 153). Mokesstinės tvarkos neatitikimai direktyvoje apibrėžiami kaip skirtingose valstybėse narėse esančių susijusių įmonių tarpusavio padėtis ar šalių

struktūrinis sutarimas, kai dėl finansinės priemonės arba subjektinio teisinio kvalifikavimo skirtumų atsiranda dvigubas atskaitymas arba atskaitymas neįtraukiant. Kaip dvigubas atskaitymas suprantamos situacijos, kai tas pats mokėjimas, išlaidos ar nuostoliai atskaitomi tiek šaltinio valstybėje, tiek kitoje valstybėje narėje. Savo ruožtu atskaitymas neįtraukiant apima tokius atvejus, kai mokėjimas atskaitomas šaltinio valstybėje neįtraukiant mokesčių tikslais to paties mokėjimo kitoje valstybėje narėje (Direktyvos 2 str. 9 d.). Pagal direktyvą, kai egzistuoja sąlygos dvigubam atskaitymui, atskaitymas atliekamas tik šaltinio valstybėje. Tuo tarpu kai sudaromos sąlygos atskaitymui neįtraukiant, mokėtojo valstybė narė atsisako atlikti atskaitymą (Direktyvos 9 str.). Iš esmės analogiškos taisyklės įgyvendinant direktyvą įtvirtintos Pelnų mokesčio įstatymo 31 str. atitinkamai 3 ir 4 dalyse: dvigubo atskaitymo atveju neleidžiamais atskaitymams priskiriama suma, atskaityta užsienio valstybėje, o atskaitymo neįtraukiant atveju visa atlikto mokėjimo suma priskiriama neleidžiamais atskaitymams. Nors, kaip minėta, šios direktyvos nuostatos apima tik dalį mokesstinės tvarkos neatitikimų ir jų sukeltų pasekmių, vis dėlto aptariama nuostata laikytina ribojančia mokesčių mokėtojų galimybes pasinaudoti įvairių valstybių mokesčių sistemų skirtumais (taip pat ir ribojančia valstybių konkurencinius interesus priimti teisės aktus, lemiančius tokius skirtumus).

Galiausiai, direktyvoje dėl kovos su mokesčių vengimu įtvirtinta ir bendra kovos su piktnaudžiavimu taisyklė. Pagal šią nuostatą, valstybės narės, apskaičiuodamos pelno mokestį, neatsižvelgia į darinius, kurių sukūrimo pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokesstinės naudos, prieštaraujančios taikytinos mokesčių teisės esmei ar tikslui, ir todėl (atsižvelgus į reikšmingas aplinkybes) jie yra apsimestiniai (Direktyvos 6 straipsnis). Taip pat pažymima, kad apsimestiniais laikomi tie dariniai, kurie nebuvo sukurti dėl svarių ekonominių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę. Be kita ko, iš esmės tokios nuostatos buvo perkeltos ir į kitas direktyvas, siekiant užkirsti kelią piktnaudžiavimui direktyvų tiesioginių mokesčių srityje suteikiamomis lengvatomis. Pavyzdžiui, analogiška nuostata įtvirtinta ES Tarybos direktyvoje (ES) 2015/121, atnaujinančioje taisyklės dėl dukterinių įmonių patronuojančiosioms bendrovėms išmokamų dividendų apmokestinimo lengvatos.

Taip pat svarbu paminėti ir tai, kad bendrosios antivengiminės taisyklės nustatymas ES mastu iš esmės pakeitė teisinį agresyvaus mokesčių planavimo statusą. Europos Komisija agresyvų mokesčių planavimą apibrėžia būtent kaip mokesstinės naštos mažinimą pasitelkiant būdus, kurie iš esmės yra teisėti, tačiau prieštarauja taikomos teisės normos tikslui (Curbing Aggressive Tax Planning, 2017). Taigi, po bendros antivengiminės normos priėmimo į

agresyvaus mokesčių planavimo veiksmus neatsižvelgiama apskaičiuojant mokėtinus mokesčius. Būtent ši („neatsižvelgiama“) nuostatos formuluotė yra svarbi diskutuojant dėl tokių mokesčių mokėtojų planavimo veiksmų teisėtumo. Viena vertus, toks reguliavimas aiškiai parodo, kad agresyvūs ir mokesčių įstatymo tikslų neatitinkantys mokesčių planavimo veiksmai yra nepageidaujami, ir negali nulemti mokesstinės naštos. Kita vertus, pažymėtina ir tai, kad mokesčių mokėtojams nėra nustatomos jokios sankcijos už agresyvių mokesčių planavimą, tokie veiksmai nėra uždraudžiami, tad bendroji antivengiminė ir kitos kovos su agresyviu mokesčių planavimu nuostatos iš esmės riboja tik mokesčines tokių veiksmų pasekmes. Pavyzdžiui, kontroliuojamos užsienio bendrovės taisyklė, kai kontroliuojamos bendrovės pajamos, uždirbtos realiai nevykdant ekonominės veiklos, pripažįstamos akcininkui, iš esmės riboja pajamų perkėlimo į kitą jurisdikciją mokesčines pasekmes, t. y. agresyvių mokesčių planavimą. Vis dėlto tai neužtraukia mokesčių mokėtojui jokios atsakomybės ir niekaip nepaneigia teisės ir toliau valdyti kontroliuojamąją įmonę, taip galimai gaunant kitokią (ekonominę) naudą. Taigi, nors agresyvaus mokesčių planavimo teisėtumas tebekelia klausimų, remiantis ES teisės nuostatomis, panaikinami tokių veiksmų mokesčiai padariniai ir užkertamas kelias manipuliavimui teisiniu reglamentavimu siekiant sumažinti mokesčines naštą.

Žinoma, aktualus ir bendrosios antivengiminės taisyklės taikymo klausimas. Būtent Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT, Teismas) sprendimuose randami išaiškinimai apie dirbtinių darinių ir realios ekonominės veiklos kvalifikavimą. Sujungtose bylose C-116/16 ir C-117/16 ESTT nurodė, kad „siekiant įrodyti piktnaudžiavimą, reikia, pirma, kad būtų visuma objektyvių aplinkybių, iš kurių matytųsi, kad, nepaisant formalus Sąjungos teisės aktuose numatytų sąlygų laikymosi, šiais teisės aktais siekiamas tikslas nebuvo įvykdytas, ir, antra, kad būtų subjektyvus aspektas, pasireiškiantis siekiu gauti naudos iš Sąjungos teisės aktų, dirbtinai sukuriant sąlygas, kurių reikia jai gauti“. Teismas taip pat pažymėjo, kad „tam tikra įrodymų visuma gali paliudyti piktnaudžiavimo teise buvimą, <...> be kita ko, <...> ekonominio pateisinimo neturinčių bendrovių tarpininkų buvimas, taip pat visiškai formalus bendrovių grupės struktūros, finansinio darinio ir paskolų pobūdis“. Taigi, iš esmės bendroji antivengiminė nuostata veikia tose situacijose, kai, siekiant pasinaudoti mokesčių lengvatomis, sukuriama struktūra su bendrovėmis tarpininkėmis (angl. *conduit companies*), kurios nevykdo jokios realios ekonominės veiklos ir pasižymi visišku formalumu, dažniausiai neturi patalpų ir darbuotojų, o jų veikla apsiriboja dividendų gavimu ir pervedimu

tikriesiems savininkams ar kitoms bendrovėms tarpininkėms (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2019 m. vasario 26 d. sprendimas). Taip pat svarbu pažymėti, kad įrodinėjimo (jog darinys ar dariniai nėra dirbtiniai) našta negali būti perkeliama išimtinai ant mokesčių mokėtojo pečių (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2017 m. rugsėjo 7 d. sprendimas).

Taigi, konkuravimas mokesčiais ribojamas ne vien susitariant dėl bendrų taisyklių ES lygmeniu, bet ir užkertant kelią valstybių narių mokesčių mokėtojams naudotis įvairiose valstybėse egzistuojančiais mokesčių teisinio reglamentavimo skirtumais. Bene svarbiausiu teisės aktu šioje srityje laikytina direktyva dėl kovos su mokesčių vengimu, kurioje įtvirtintos taisyklės neleidžia mokesčių mokėtojams minimalizuoti mokesstinės naštos piktnaudžiaujant skirtingomis apmokestinimo nuostatomis. Tokie prevenciniai veiksmai iš esmės nukreipti į mokesčių mokėtojų išimtinai mokesčių tikslais kuriamų struktūrų ir sudaromų sandorių mokesčių pasekmių panaikinimą. Nors mokesčių vengimas aptariamomis nuostatomis nėra visiškai panaikinamas, direktyvą dėl kovos su mokesčių vengimu galima laikyti svarbiu faktoriumi, ribojančiu konkuravimą mokesčiais tose srityse, kuriose sudėtinga pasiekti politinį konsensusą dėl vieningo reglamentavimo.

3.2.3. Kitos konkuravimo mokesčiais ribojimo priemonės ES

ES valstybių galimybes konkuruoti mokesčiais tam tikra apimtimi riboja ir kitos ES antrinės teisės normos, pavyzdžiui, sandorių kainodaros taisyklės ar susitarimai dėl keitimosi informacija.

Sandorių kainodara iš esmės apibrėžia taisyklės, taikomas daugiau nei vienoje valstybėje įsisteigusių bendrovių sandoriams. Pažymima, kad vykstant sandoriams tarp susijusių asmenų, kyla abejonių dėl kainų atitikties rinkos sąlygoms. Manipuliuodami kainomis, susiję asmenys gali dirbtinai perkelti pelną į kitą jurisdikciją, todėl svarbu užtikrinti tokių sandorių atitiktį rinkos kainoms (Transfer pricing in the EU..., 2021). BEPS prevencija šiuo aspektu vykdoma taikant „ištiestos rankos principą“, kuris įtvirtintas EBPO modelinės konvencijos 9 straipsnyje, ir išreiškia reikalavimą, kad sandoriai tarp susijusių asmenų vyktų rinkos kainomis (Model Tax Convention on Income..., 2017). Pagrindiniu ES teisės aktu sandorių kainodaros srityje laikytina Sandorių kainodaros ir arbitražo konvencija. Konvencijos pagrindu valstybės narės, kuriose įsisteigusios susijusios įmonės vykdo sandorius, gali įvertinti ekonomines sandorių sudarymo sąlygas ir, nusprendusios, kad šios neatitinka rinkos sąlygų,

atitinkamai pakoreguoti įmonių susitarimų kainas mokesčių tikslais (Transfer pricing in the EU..., 2021). Tokiu būdu įgyvendinamas vienas iš EBPO programoje dėl BEPS numatytų kovos su mokesčių vengimu veikslių.

Kaip minėta ankstesnėse darbo dalyse, keitimasis informacija taip pat yra svarbus konkuravimo mokesčiais įrankis. Tais atvejais, kai valstybės narės neturi prieigos prie kitose valstybėse narėse kaupiamos informacijos apie kelioms jurisdikcijoms aktualius mokesčių mokėtojus, sąžiningą apmokestinimą užtikrinti itin sudėtinga. Dėl šios priežasties ES mastu siekiama užtikrinti skaidrumą valstybių narių mokestiniame reguliavime bei informacijos prieinamumą tarp valstybių narių. Šiame kontekste paminėtina ES Tarybos direktyva 2011/16/ES, dėl administracinio bendradarbiavimo mokesčių srityje. Direktyva iš esmės numato tris informacijos keitimosi procedūras: automatinius mainus, keitimasi informacija pagal kitos valstybės narės prašymą ir spontanišką keitimasi informacija (Direktyvos 5, 8 ir 9 str.). Automatinių mainų būdu teikiama informacija apie įmonių vadovų pajamas, taip pat pajamas iš darbo santykių, gyvybės draudimo produktus, pensijas ir nekilnojamąjį turtą (Direktyvos 8 str.). Tuo tarpu pagal kitos valstybės prašymą informacija teikiama iš esmės apie visus tiesioginius mokesčius, išskyrus socialinio draudimo įmokas (Direktyvos 1, 2 ir 5 str.). Spontaniškai keitimasis informacija vyksta tais atvejais, kai valstybė gauna informacijos apie kitoje valstybėje vykdomą mokesčių slėpimą, ir atitinkamai praneša apie tai šaltinio ar rezidavimo valstybei. Toks susitarimas leidžia efektyviai riboti mokesčių vengimą ir užtikrina skaidrumą bei sąžiningam apmokestinimui reikalingos informacijos sklaidą ES mastu. Paminėtinos ir šią direktyvą keičiančios (angl. DAC – *directive on administrative cooperation*) direktyvos - šiais teisės aktais tobulinamas keitimasis informacija įvairiose srityse, pavyzdžiui, numatomos galimybės keistis informacija apie galutinius naudos gavėjus (DAC5) ar nustatoma pareiga pranešti apie tam tikrus (agresyvaus) mokesčių planavimo atvejus tarptautinių įmonių sandoriuose (DAC6).

ES konkuravimo mokesčiais srityje neapsiriboja vien įpareigojančiais teisės aktais, bet priima ir įvairius komunikatus bei išvadas, skatinančius žalingo konkuravimo mokesčiais ribojimą pasauliniu mastu. Be kita ko, ES siekia įgyvendinti EBPO rekomendacijas dėl skaidraus apmokestinimo bei keitimosi informacija ir šiuo tikslu sudaro nebendradarbiaujančių jurisdikcijų sąrašus (ES Tarybos komunikatas Nr. 9452/16, 2016). Pastarajame, 2021 m. atnaujintame sąrašė yra dvylika jurisdikcijų. Kiekvienos jurisdikcijos įtraukimas į sąrašą argumentuojamas, o pagrindinės įtraukimo priežastys apima tarptautinių standartų dėl

keitimosi informacija nesilaikymą, taip pat šiose jurisdikcijose egzistuojančius preferencinius apmokestinimo režimus (ES Tarybos išvada Nr. 2021/C 66/10, 2021).

Taigi, pagrindiniai ES konkuravimo mokesčiais ribojimo įrankiai numatyti antrinėje teisėje. Dėl išimtinės valstybių narių kompetencijos tiesioginių mokesčių srityje, konkuravimas Bendrijos viduje vyksta būtent tiesioginiais mokesčiais. Siekiant riboti šį reiškinį priimamos bendras apmokestinimo taisykles nustatančios direktyvos, tačiau bene visuotinai sutinkama, kad šiais teisės aktais vykdomas harmonizavimas yra tik fragmentiškas. Proveržiu šioje srityje būtų susitarimas dėl CCCTB, galintis suvienodinti pelno mokesčio apskaičiavimo taisykles ES mastu. Negalint pasiekti vieningo sutarimo dėl bendrų taisyklių ir siekiant stabdyti mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo veiksmus (ne tik tarp valstybių narių, bet ir susijusius su trečiosiomis valstybėmis), ES priimamos antivengiminės taisyklės, kuriomis mokesčių mokėtojams užkertamas kelias naudotis tam tikromis konkuravimo mokesčiais priemonėmis (egzistuojančiomis ne tik ES, bet ir trečiosiose valstybėse) bei siekiama užtikrinti sąžiningą apmokestinimą.

Apibendrinant galima teigti, kad konkuravimas mokesčiais tarptautiniu (ir ES) mastu ribojamas tiek įgyvendinant tam tikrus projektus ir iniciatyvas (sudarant tam tikrą politinį spaudimą, priimant švelniosios teisės (angl. *soft law*) aktus), tiek priisiimant teisinius įsipareigojimus ir priimant norminę galią turinčius teisės aktus. Pagrindinius konkuravimo mokesčiais ribojimus Lietuvai lemia privalomi ES teisės aktai (daugiausia direktyvos, veikiančios mokesčių vengimą, agresyvių mokesčių planavimą ir harmonizuojančios tiesioginius mokesčius), tarptautinės dvišalės ir daugiašalės sutartys. Daugelis šių susitarimų ir normų (taip pat, beje, ir DAIS sutarčių nuostatos) parengiami ir sudaromi EBPO rengtų rekomendacijų pagrindu. Nors šios organizacijos vaidmuo ribojant žalingą konkuravimą mokesčiais nepaneigiamas, pastaruoju metu matomos ir naujos iniciatyvos, siekiančios užtikrinti vienodą atstovavimą visų valstybių narių interesams sprendžiant pasaulines apmokestinimo, o taip pat ir žalingo konkuravimo mokesčiais, problemas.

4. KONKURAVIMO MOKESČIAIS RIBOS IR PRIEMONĖS NACIONALINĖJE TEISĖJE

4.1. Konkuravimo mokesčiais ribos nacionalinėje teisėje

Konkuravimo mokesčiais priemonės – mokestinės naštos mažinimą numatančios teisės normos – turi būti priimamos laikantis ne tik tarptautinių, bet ir nacionalinių teisės aktų. Pirmiausia, žinoma, įvertintini ribojimai, nustatyti aukščiausios hierarchinės galios teisės akte – Konstitucijoje (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, jog mokesčiai gali būti nustatomi tik įstatymu (Konstitucijos 127 straipsnis), o jų sumokėjimo tvarka, administravimo organizaciniai klausimai ir pan. gali būti reguliuojami ir poįstatyminiais aktais (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas). Tuo tarpu Konstitucijos 67 straipsnyje nustatyta, kad mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Seimas. Taigi, mokestinę naštą lemiančios normos gali būti nustatomos tik Seimo priimamais įstatymais (formos reikalavimas).

Vis dėlto ne Konstitucijoje numatyti nacionalinės teisės apribojimai mokesčių teisės normų nustatymui vertintini atsargiau. Neskaitant tų mokesčių teisės nuostatų, kurios nacionaliniame teisyne atsirado įgyvendinant tarptautinius įsipareigojimus ar ES teisės aktus, apmokestinimo taisyklių pakeitimą lemia tik politinė valia (Seimo sprendimai dėl įstatymų). Todėl nacionalinės teisės nustatomos konkuravimo mokesčiais ribos netapatintinos su tarptautinių įsipareigojimų pagrindu priimtomis teisės normomis. Išimtinai nacionalinės mokesčių teisės nuostatos faktiškai nenustato apribojimų konkuravimo mokesčiais priemonėms, t. y. valstybė, laisvai priimdama įstatymus ir galėdama juos keisti, pati nusprendžia dėl konkrečiu laikotarpiu reikalingų ir priimtinių mokesčių teisinio reguliavimo priemonių. Žinoma, tam tikros mokesčių teisės normos, pavyzdžiui, Mokesčių administravimo įstatyme (MAĮ) įtvirtinti principai, kaip kad draudimas nustatyti individualaus pobūdžio lengvatas (MAĮ 8 str. 2 d.), laikytini stabiliais ir nustatančiais ribas konkuravimo mokesčiais priemonėms, tačiau akcentuotina, kad tokios normos taip pat galėtų būti pakeistos Seimo įstatymu, jei tik tai neprieštarautų Konstitucijos nuostatoms (Mokesčių administravimo įstatymas, 2021). Dėl šių priežasčių nacionalinės teisės normos veikia vertintinos kaip įstatymų leidžiamosios valdžios diegiami (ne)konkuravimo mokesčiais instrumentai, parodantys valstybės pasirenkamą konkurencinę kryptį. Taigi, konkuravimo mokesčiais ribos

nacionalinėje teisėje iš esmės apsprendžiamos Konstitucijos nuostatomis, o mokesčių teisės normos jau numato instrumentus, nulemiančius mokesčių sistemos konkurencingumą.

Mokesčių įstatymų leidyboje aktualios tiek bendros, reikalavimus teisės aktams nustatančios normos, pavyzdžiui, konstituciniai principai, tiek konkrečiai mokesčių nustatymą reglamentuojančios Konstitucijos nuostatos. Konkuravimo mokesčiais kontekste aktuali ir Konstitucijos 121 str. 2 d., numatanti išimtį iš taisyklės, jog mokestinę naštą gali lemti tik įstatymai. Pagal aptariamą nuostatą, „savo biudžeto sąskaita savivaldybių tarybos gali numatyti mokesčių bei rinkliavų lengvatas“. Pažymėtina, kad toks reguliavimas nėra išimtinis: savivaldybės priima savarankiškus sprendimus dėl apmokestinimo ir tokiose valstybėse kaip Vokietija, Ispanija, Suomija, Prancūzija ar Belgija (Rocaboy and Moiso, 2006, p. 3). Žemės mokesčio įstatymo 8 str. 3 d., Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 str. 5 d. numato savivaldybių galimybes įgyvendinti teisę mažinti mokestinę naštą. Nors Gyventojų pajamų mokesčio (taip pat skirstomo po savivaldybių biudžetus) įstatyme (GPMĮ) tokių nuostatų nėra, galima manyti, Lietuvoje egzistuoja konstitucinės prielaidos tarpsavivaldybiniam konkuravimui paminėtais mokesčiais.

Taigi, hierarchinė normų struktūra lemia, kad įstatymai, kurių turinys priklauso nuo politinės valios, faktiškai neriboja valstybės galimybių konkuruoti mokesčiais. Tik gerokai sudėtingiau keičiamos Konstitucijos nuostatos, įskaitant bendruosius teisės principus, nacionalinėje teisėje gali numatyti tam tikras ribas konkuravimo mokesčiais priemonių nustatymui. Pažymėtina, kad Lietuvos Konstitucijoje randamos prielaidos ir tarpsavivaldybiniam konkuravimui tam tikrais mokesčiais, tačiau šios administracinių vienetų teisės faktiškai nėra realizuojamos. Vis dėlto nacionalinės mokesčių teisės normos konkuravimo mokesčiais kontekste iš esmės vertintinos kaip valstybės mokesčių politikos atspindys, nurodantis mokesčių politikos konkurencinę kryptį. (t. y. parodantis, kaip valstybė mato ir realizuoja savo galimybes konkuruoti mokesčiais). Dėl šių priežasčių galima manyti, kad konkuravimo mokesčiais ribojimus Lietuvai numato tarptautiniai bei ES teisės aktai, jei jų pagrindu priimtos nacionalinės teisės nuostatos, bei Konstitucija, o mokestinę naštą lemiančios išimtinai nacionalinės teisės normos gali būti suprantamos kaip (ne)konkuravimo mokesčiais instrumentai.

4.2. Lietuvoje įdiegtos konkuravimo mokesčiais priemonės

Kaip minėta, mokestinę našą mažinančios nuostatos ne visuomet priimamos būtent siekiant pritraukti investicijas, todėl mokesčių teisės normų kaip konkuravimo mokesčiais priemonių kvalifikavimas yra sąlyginis. Nepaisant to, aptartinos tam tikros nacionalinės teisės normos, lemiančios Lietuvos mokesčių sistemos konkurencingumą. Tiesa, mokestinė aplinka yra tik vienas iš daugelio investuotojams aktualių veiksnių, todėl Lietuvos mokesčių sistemos konkurencingumą tikslinga lyginti su panašioje geografinėje padėtyje esančiomis ir kitų panašumų turinčiomis kaimyninėmis valstybėmis.

Pagrindiniu konkuravimo mokesčiais objektu laikytinas pelno mokestis, todėl daugelis mokestinio reglamentavimo priemonių, nukreiptų į nacionalinės sistemos konkurencingumo didinimą, priimamos būtent pelno mokesčio srityje. Pirmiausia konkurencingumą lemia pati apmokestinimo sistema. Pagal klasikinį modelį Lietuvoje pelno mokestis yra mokamas už kiekvieną mokestinį laikotarpį nuo vieneto uždirbtų pajamų (Pelno mokesčio įstatymo 4 str. 1 d.). Tuo tarpu Latvijoje ir Estijoje taikomas mokesčio atidėjimo režimas, pagal kurį pelnas neapmokestinamas tol, kol nėra paskirstomas. Pavyzdžiui, Estijos pajamų mokesčio įstatymo 50 str. 1 d. nurodyta, kad bendrovė rezidentė moka pajamų (pelno) mokestį nuo pelno, paskirstyto kaip dividendai ar kitais (ne)monetariniais būdais (Tulumaksuseadus, 1999). Tokia sistema gali būti patraukli verslą vystyti siekiantiems investuotojams, tačiau taip pat sukelti neteisėto įmonės turto naudojimo privatiems interesams riziką. Vis dėlto atkreiptinas dėmesys ir į pelno mokesčio tarifo dydžius: Lietuvoje taikomas 15 procentų tarifas, kai tuo tarpu Latvijoje ir Estijoje šis rodiklis siekia 20 procentų (Pelno mokesčio įstatymo 5 str. 1 d. 1 p., Tulumaksuseadus, 4 str. 1 d. 1 p., Užņēmumu ienākuma nodokļa likums, 2017, 3 str. 1 d.). Žinoma, apskaičiuojant realiai mokėtiną mokestį aktualus ne tik nominalus tarifas, bet ir mokesčio apskaičiavimo tvarka, (ne)leidžiami atskaitymai ir kiti faktoriai, lemiantys efektyvų mokesčio tarifą. EBPO duomenimis, 2019 m. vidutinis efektyvus pelno mokesčio tarifas Lietuvoje siekė apie 13 procentų, kai tuo tarpu Estijoje ir Latvijoje – po maždaug 17 procentų (Effective Tax Rates, 2021). Tokia statistika leidžia teigti, kad Lietuvoje į valstybės biudžetą vienetas galiausiai sumoka mažesnę dalį uždirbto pelno nei kitose Baltijos valstybėse. Tiesa, visų trijų Baltijos šalių pelno mokesčio sistemos yra itin konkurencingos ES ir EBPO narių kontekste. Palyginimui, 2019 m. Vokietijoje ir Prancūzijoje vidutinis efektyvus pelno mokesčio tarifas atitinkamai siekė apie 27,5 ir 30,3 procento (EBPO, 2021). Pagal tarptautinį

mokesčių konkurencingumo indeksą Estija, Latvija ir Lietuva laikomos bene konkurencingiausią mokesstinę aplinką turinčiomis EBPO valstybėmis (Bunn and Asen, 2020). Šiame kontekste paminėtina po pastarųjų parlamento rinkimų Lietuvoje suformuotos vykdomosios valdžios iniciatyva, dėl kurios peržiūrima apmokestinimo pelno mokesčiu ir galiojančių lengvatų sistema, tad kelerių metų perspektyvoje galimi aptariamo reguliavimo pokyčiai (Finansų ministerija, 2021).

Vis dėlto svarbu ir tai, kad už mokamus mokesčius visuotinai teikiamos viešosios paslaugos, be kita ko, kuriama ir infrastruktūra, kuria naudojasi verslas, todėl tam tikrais atvejais gali būti pelningiau veikti aukštesnių mokesčių jurisdikcijoje, jei joje egzistuoja sąlygos uždirbti gerokai didesnes pajamas. Galiausiai, kaip minėta, konkuravimas mokesčiais yra tik menka konkuravimo dėl investicijų dalis. Dėl šių priežasčių vien palanki Baltijos valstybių mokesstinė aplinka neužtikrina investicijų proveržio.

Tiesa, Lietuva investuotojams palankią mokesstinę aplinką kuria ne tik pačia pelno mokesčio sistema, bet ir konkrečiomis lengvatomis. Lietuvoje numatytos mokesstinės lengvatos apima laisvąsias ekonomines zonas (LEZ), lengvatas už įdarbinamus riboto darbingumo asmenis ar skiriamas lėšas filmų kūrimui ir pan. Vis tik labiausiai išsivysčiusiose ir į jas besilygiuojančiose valstybėse pastaruoju metu nemažas dėmesys skiriamas mokslinė veikla ir eksperimentine plėtra (angl. *research and development (R&D)*) užsiimančių mokesčių mokėtojų naštos mažinimui (Guenther, 2017, p. 5, Tarybos direktyva dėl bendros pelno..., 2016). Lietuvoje tokio pobūdžio veikla skatinama, visų pirma, dosniu išlaidų atskaitymo mechanizmu: Pelno mokesčio įstatymo 17¹ str. 1 d. nurodyta, kad vienetui vykdant įprastinę veiklą patiriamos mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros (MTEP) sąnaudos (išskyrus ilgalaikio turto nusidėvėjimo ar amortizacijos sąnaudas) tris kartus atskaitomos iš mokesčio laikotarpio, kurį patirtos išlaidos, pajamų. Atkreiptinas dėmesys į nurodytą įprastinės veiklos kriterijų, kuriuo siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui lengvata ir užtikrinti, kad būtų įgyvendintas jos tikslas – realios MTEP veiklos, prisidedančios prie ekonominio augimo, skatinimas (Guenther, 2017, p. 5). Taip pat per šią lengvatą galima dar kartą įžvelgti ir dvišalių sutarčių bei EEE svarbą: jei MTEP darbai įsigyjami iš kitų asmenų, tris kartus atskaityti šias išlaidas iš pajamų galima tik tais atvejais, kai perkami darbai atlikti valstybėje, su kuria Lietuva sudarė DAIS, arba EEE valstybėje (PMĮ 17¹ str. 3 d.). Be kita ko, MTEP veikla Lietuvoje skatinama ir mažesniu – 5 procentų – mokesčio tarifu pelnui iš sukurto turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn (PMĮ 5 str. 7 d.). Turtas privalo būti pagal autorių

teisės saugoma kompiuterio programa arba patentabilumo kriterijus (naujumas, išradimo lygis, pramoninis pritaikomumas) atitinkantis išradimas (PMĮ 5 str. 7 d. 2 p.). Taip pat apmokestinamas net ne visas pelnas iš disponavimo turtu, o tik ta dalis, kurią visų turto sukūrimo išlaidų sudaro tris kartus iš pajamų atskaitytos išlaidos (PMĮ 5 str. 9 d.). Sutinkama, kad tokios, „patentų dėžutėmis“ (angl. *patent box*) vadinamos lengvatos, skatina kurti ir turėti intelektinės nuosavybės produktus būtent toje jurisdikcijoje, taip pat padeda užtikrinti inovacijų plėtrą ir stimuliuoja gerai apmokamų darbo vietų augimą (Guenther, 2017, p. 2). 2020 m. duomenimis, Lietuva – vienintelė tokį režimą įdiegusi Baltijos valstybė (Bunn and Asen, 2020). Vis dėlto „patentų dėžutės“ randamos tokiose valstybėse kaip Belgija (4,44 procento tarifas vietoje įprasto 29,58) ar Prancūzija (10 procentų tarifas vietoje įprasto 32,02), tad lengvata Lietuvoje nėra didžiulis išskirtinumas ES kontekste.

Dar viena – bene šviežiausia – nacionalinė konkuravimo mokesčiais priemonė yra stambių investicinių projektų lengvata. Nuo 2021 m. juridiniai asmenys, investuojantys per 20 milijonų eurų stambiam investiciniam projektui, kuriam įgyvendinti pasitelkiama bent 150 darbuotojų (Vilniuje atitinkamai 30 mln. eurų ir 200 darbuotojų), ir bent tris ketvirtadalius tokio vieneto pajamų sudaro duomenų apdorojimo, interneto serverių paslaugų ir susijusios veiklos pajamos arba pajamos iš apdirbamosios gamybos, gali nemokėti pelno mokesčio (PMĮ 16¹, 16² ir 16³ str.). Vis dėlto ši lengvata negali būti taikoma ilgiau kaip 20 metų, o jos mastai privalo atitikti ES valstybės pagalbos reikalavimus. Šiuo atveju svarbus ES Komisijos reglamentas Nr. 651/2014, kuriuo nustatoma, kokia valstybės pagalba suderinama su Bendrijos vidaus rinka. Reglamente pirmiausia pažymima, kad valstybės pagalba per mokesčių lengvatas privalo būti grindžiama objektyviais kriterijais ir nesuteikti valstybei tolimesnių galimybių spręsti dėl lengvatos taikymo savo nuožiūra. Taip pat nurodoma, kad teikiant skaidrią (ir leistiną) pagalbą mokesčių lengvatų forma priemonėje nustatoma riba, kuria užtikrinama, kad nebūtų viršijama taikytina riba (5 str. 2 d. d p.). Šis reglamentas netaikomas dideliems investiciniams projektams suteiktoms lengvatomis, kai projekto investicijų suma viršija 100 mln. Eurų (Reglamento 4 str. 1 d. a p.). Būtent dėl šių priežasčių PMĮ 16³ str. nurodyta, kad tais atvejais, kai investicijų suma pasiekia 100 mln. eurų, dėl lengvatos suteikimo pagal SESV 108 str. 3 d. privalu gauti Europos Komisijos leidimą. Šios lengvatos įdiegimas į nacionalinę mokesčių sistemą rodo pakankamai ambicingus Lietuvos siekius pritraukti didelio masto investicijas ir kurti į perspektyvius verslo sektorius orientuotą mokesstinę aplinką.

Apibendrinant galima teigti, kad Lietuvos mokesčių sistema tiek Baltijos, tiek ES

valstybių kontekste vertintina kaip pakankamai konkurencinga. Nors Latvijoje ir Estijoje taikomas mokesčio atidėjimo mechanizmas gali pritraukti tam tikrus investuotojus, galutinę mokestinę naštą galiausiai nulemia efektyvus mokesčio tarifas, kuris Lietuvoje yra sąlyginai žemas. Lietuvoje diegiamos mokesčių lengvatos yra pakankamai inovatyvios bei konkurencingos, nukreiptos į ekonomikos augimą ir modernių technologijų vystymą, taip pat atitinkančios ES nuostatas. Tiesa, lengvatų įtaką mokesčių sistemos konkurencingumui neabejotinai lemia ir šių mokestinės naštos mažinimo priemonių taikymas. Siekiant sukurti investuotojams patrauklią apmokestinimo sistemą itin svarbu užtikrinti, kad egzistuojančių lengvatų mechanizmas būtų skaidrus ir prieinamas, mat formaliai įtvirtinta lengvata, kuria faktiškai itin sudėtinga ar apskritai neįmanoma pasinaudoti, ne tik nedidina valstybės mokesčių sistemos konkurencingumo, bet veikia atvirkščiai – investuotojams gali kelti abejonių dėl visos mokesčių sistemos patikimumo. Vis tik pažymėtina, kad konkuravimas mokesčių srityje vyksta ne tik valstybėms pasiūlant „kainą“ (mokėtiną mokestį), bet ir atsižvelgiant į už tai gaunamas viešąsias paslaugas ir infrastruktūrą, o pats konkuravimas mokesčiais yra ne vienintelis (ir, ko gero, ne pats svariausias) argumentas investicijų pritraukimo procese.

IŠVADOS

1. Konkuravimas mokesčiais yra priemonių, kuriomis mažinant mokestinę naštą siekiama jurisdikcijoje išlaikyti esamą ar pritraukti į ją naują kapitalą, verslo veiklą ir/ ar finansinius srautus, visuma. Ši, XX a. antroje pusėje sparčiai besivysčiusį reiškinį formavo siekiai skatinti ekonomiką bei jurisdikcijų, neturinčių konkurencinių pranašumų kitose srityse, noras išnaudoti turimą suverenitetą. Konkuravimas dėl mokesčių – nuo mokesčių bazės erozijos kenčiančių valstybių veiksmai ribojant konkuravimą mokesčiais. Jurisdikcijų mokestiniam konkurencingumui įtaką daro ir tokie faktoriai kaip keitimasis apmokestinimui aktualia informacija su kitomis valstybėmis, veiklos kaštus lemiančios ir kitos nemokestinės nuostatos. Mokestinis konkurencingumas yra tik vienas iš daugelio investicinio patrauklumo rodiklių.
2. Tam tikros konkuravimo mokesčiais apraiškos iš esmės yra neišvengiamos, tačiau neribojamas žalingas konkuravimas mokesčiais gali lemti drastišką pasaulinių pajamų iš mokesčių mažėjimą, atitinkamai viešųjų paslaugų kokybės silpnėjimą ir kitus neigiamus padarinius.
3. Mokesčių prieglobsčiai ir preferenciniai apmokestinimo režimai – pagrindinės žalingo konkuravimo mokesčiais išraiškos formos, kurioms būdingas efektyvaus keitimosi informacija stygius, neįgyvendinami skaidrumo, nekeliama subjektų veiklos turinio reikalavimai. Preferenciniai apmokestinimo režimai nėra atskira mokestinė jurisdikcija, o veikiau jos viduje veikianči posistemė, atribota nuo nacionalinės rinkos.
4. Lietuvoje konkuravimas mokesčiais iš esmės ribojamas tarptautiniais įsipareigojimais ir ES teisės aktais. Pelno mokesčio harmonizavimas Bendrijoje vertintinas kaip fragmentiškas, o konkuravimas mokesčiais vieningoje rinkoje būtų ženkliu apribotas susitarus dėl bendros pelno mokesčio bazės. Tarptautinių įsipareigojimų pagrindu sutariama dėl valstybių bendradarbiavimo mokesčių srityje sąlygų, formuojamas dvišalių sutarčių tinklas, todėl siekiant sėkmingai riboti žalingą konkuravimą mokesčiais svarbu užtikrinti tarpvalstybinių susitarimų skaičiaus augimą ir jų atitiktį skaidraus ir sąžiningo apmokestinimo standartams. Itin efektyvus žalingo konkuravimo mokesčiais ribojimas galimas tik esant vieningiems sprendimams tarptautiniu mastu, kuriuos priimti itin sudėtinga. Mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo prevencijos priemonėmis pakankamai sėkmingai ribojamos mokesčių mokėtojų galimybės pasinaudoti

nepageidaujamomis konkuravimo mokesčiais reiškinio pasekmėmis. Vertinamojo pobūdžio kriterijais paremtų konkuravimo mokesčiais ribojimo priemonių taikymas palieka erdvės teisiniams ginčams ir piktnaudžiavimui.

5. Konkuravimo mokesčiais vertinimas ir žalingumo kriterijai nėra griežtai įtvirtinti teisės aktuose, todėl nuolat kinta pagal galiojančias normas, valstybių interesus bei susitarimus ir kitus šiam reiškiniui įtaką darančius veiksnius. Žalingas ar nepageidaujamas konkuravimas mokesčiais ir jo pasekmės ribojami ne tik skatinant visose jurisdikcijose diegti tinkamus skaidrumo reikalavimus ir bendradarbiavimo standartus, bet ir iš esmės ribojant dirbtinį pelno perkėlimą į kitas jurisdikcijas. Naikinant agresyvaus mokesčių planavimo mokesťines pasekmes, siauriamos toleruojamo konkuravimo mokesčiais ribos bei atitinkamai plečiama nepageidaujamo / žalingo konkuravimo mokesčiais sąvoka.
6. Nacionaliniai konkuravimo mokesčiais ribojimai kyla iš Konstitucijos, o per įstatymų nuostatas iš esmės apibrėžiamas egzistuojančios mokesťinės sistemos konkurencingumas. Šį rodiklį faktiškai nulemia tiesioginių mokesčių sistema ir atskiros mokesťinės naštos mažinimo priemonės. Lietuva – vienintelė iš Baltijos valstybių, apmokestinanti nepaskirstytą pelną, tačiau joje taip pat ir mažiausias efektyvus pelno mokesčio tarifas. Apmokestinimas Lietuvoje laikytinas pakankamai konkurencingu lyginant su Baltijos valstybėmis, o visų Baltijos šalių mokesťinės sistemos teisiniu požiūriu vertintinos kaip konkurencingos ES kontekste.
7. Lietuvos mokesčių teisėje numatytos (pelno mokesčio) lengvatos atitinka ES teisės nuostatas ir yra orientuotos į inovacijų, technologijų ir intelektinės nuosavybės produktų kūrimą, gerai apmokamų darbo vietų skaičiaus didinimą bei stambių investicijų skatinimą. Mokesťinio konkurencingumo didinimui svarbus ne tik lengvatų egzistavimas, tačiau ir skaidrus bei prieinamas jų taikymas.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

TEISĖS NORMINIAI AKTAI

Europos Sąjungos reglamentai, direktyvos ir kt.

1. Tarybos 2003 m. birželio 3 d. direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. OJ L 157, p. 49.
2. Tarybos 2009 m. spalio 19 d. direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą. OJ L 310, p. 34.
3. Tarybos 2011 m. vasario 15 d. direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti Direktyvą 77/799/EEB. OJ L 64, p. 1.
4. Tarybos 2011 m. lapkričio 30 d. direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OJ L 345, p. 8.
5. 2012 m. spalio 26 d. Europos Sąjungos sutarties ir Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinės redakcijos Nr. C2012/326/01. OJ C 326, p. 1.
6. Komisijos 2014 m. birželio 17 d. reglamentas (ES) Nr. 651/2014, kuriuo tam tikrų kategorijų pagalba skelbiama suderinama su vidaus rinka taikant Sutarties 107 ir 108 straipsnius. OJ L 187, p. 1.
7. Tarybos 2016 m. liepos 12 d. direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. OJ L 193, p. 1.

Lietuvos Respublikos teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). Lietuvos aidas, 220-0.
2. Žemės mokesčio įstatymas (1992). Lietuvos aidas, 128-0.
3. Pelno mokesčio įstatymas (2001). Valstybės žinios, 110-3992.
4. Mokesčių administravimo įstatymas (2004). Valstybės žinios, 63-2243.
5. Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (2005). Valstybės žinios, 76-2741.

Užsienio valstybių teisės aktai

1. Tulumaksuseadus (2014). RT I, 23.12.2013, 23.
2. Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums (2017). Latvijas Vēstnesis, 156, 08.08.2017.

SPECIALIOJI LITERATŪRA

Knygos

1. Avi-Yonah, R. S. (2001). *Globalization and tax competition: implications for developing countries*. University of Michigan Law School.
2. Braun, J. and Weichenrieder, A. (2015). *Does Exchange of Information between Tax Authorities Influence Multinationals' Use of Tax Havens? Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 15-015*.
3. Dabartinės lietuvių kalbos žodynas (2012). Vyriausiasis redaktorius Stasys Keinys. 7-asis pataisytas ir papildytas leidimas. Vilnius: Lietuvių kalbos institutas, XXVI.
4. Guenther, G. (2017). *Patent Boxes: A Primer*. Congressional Research Service.
5. Helminen, M. (2018). *EU Tax law. Direct Taxation*. IBFD Print books.
6. Hines, J. R. (2007). *Tax Havens*. University of Michigan and NBER.
7. Palan, R., Murphy, R., and Chavagneux, C. (2010). *Tax havens – how globalisation really works*. Cornell University Press.
8. Rogers-Glabush, J. (2015). *IBFD International Tax Glossary*, 7th Edition. IBFD Print books.

Straipsniai mokslo žurnaluose

1. Appel, H. (2006). *International Imperatives and Tax Reform: Lessons from Postcommunist Europe*. Comparative Politics, 39, 43-62.
2. Cronin, J. E. and Radtke, T. G. (1987). *The old and the new politics of taxation: Thatcher and Reagan in historical perspective*. Social Register, 23, 263-296.
3. Dourado, A. P. (2017). *The Interest Limitation Rule in the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) and the Net Taxation Principle*. EC Tax Review, 26, 112-121.
4. Endrijaitis, M. (2017). *Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta*. Teisė, 104, 106-127.
5. Fibbe, G. K. and Stevens, T. (2017). *Hybrid Mismatches Under the ATAD I and II*. EC Tax Review, 26, 153-166.
6. Gylys, P. (2006). *Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčių konkurencija*. Ekonomika,

- 75, 7-19.
7. Grandy, C. (1989). *New Jersey Corporate Chartermongering, 1875-1929*. The Journal of Economic History, 49(3), 19-21.
 8. Klyvienė, V. (2013). *Aspects of International Tax Competition: Lithuanian empirical evidence based on SVAR approach*. Ekonomika, 92, 49-63.
 9. Lukas, M. (2009). *Valstybių konkurencijos mokesčiais teisiniai aspektai*. Teisė, 72, 141-159.
 10. Lukas, M. (2010). *Teisiniai valstybių konkurencijos mokesčiais elementai ir jų legitimumo ribos (I)*. Teisė, 76, 161-175.
 11. Mitchell, D. J. (2008). *The Global Flat Tax Revolution: Lessons for Policy Makers*. Prosperitas, VH(1).
 12. Peeters, S. (2017). *Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool*. EC Tax Review, 26, 122-132.
 13. Rocaboy, Y. and Moisis, A. (2006). *Tax competition among municipalities in Finland*. Urban Public Economics Review, 005, 12-23.
 14. Schmidt, P. K. (2016). *Taxation of Controlled Foreign Companies in Context of the OECD/G20 Project on Base Erosion and Profit Shifting as well as the EU Proposal for the Anti-Tax Avoidance Directive – An Interim Nordic Assessment*. Nordic Tax Journal, 2, 87-112.
 15. Sobotkova, V. (2012). *Revisiting the debate on harmful tax competition in the European Union*. Acta Universitatis Agriculturae Et Silviculturae Mendelianae Brunensis, 36, 343-350.
 16. Sosnowski, M. (2015). *Tax competition and the relocation process*. Economics and Law, 14, 33-45.
 17. Trandafir, A. V. (2010). *Tax Competition – Beneficial or Harmful? How Various Tax Measures Affect the Allocation of Resources?* Studies and Scientific Researches - Economic edition, 15, 173-179.
 18. Wilson, J. D. and Wildasin, D. E. (2004). *Capital tax competition: bane or boon*. Journal of Public Economics, 88(6), 1065-1091.

Disertacijos

1. Lukas, M. (2013). *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniui reguliavimui*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S), Vilniaus

universitetas. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.

TEISMŲ PRAKTIKA

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimai

1. Egiom and Enka [CJEU], No. C-6/16 [07.09.2017]. ECLI:EU:C:2017:641.
2. T Danmark and Y Denmark [CJEU], No. C-116/16 and C-117/16 [26.02/2019]. ECLI:EU:C:2019:135

Konstitucinio Teismo jurisprudencija

1. 2000 m. kovo 15 d. nutarimas byloje Nr. 22/98. Valstybės žinios, 23-585.

KITI ŠALTINIAI

Elektroniniai leidiniai

1. Laffer, A. (2004). *The Laffer Curve: Past, Present, and Future* [online]. Available at: <https://www.heritage.org/taxes/report/the-laffer-curve-past-present-and-future> [Accessed 10 February 2021].
2. Bunn, D. and Asen, E (2020). *International Tax Competitiveness Index 2020* [online]. Available at: <https://files.taxfoundation.org/20201009154525/2020-International-Tax-Competitiveness-Index.pdf> [Accessed 28 February 2021].
3. *BEPS project Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation* [online]. Available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/> [Accessed 17 February 2021].
4. BEPS project Action 4 Limitation on Interest Deductions [online]. Available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action4/> [Accessed 17 February 2021].
5. *Transfer pricing in the EU context* [online]. Available at: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context_en [Accessed 17 February 2021].
6. *Anti Tax Avoidance Package* [online]. Available at: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en [Accessed 12 February 2021].
7. *EU Anti-Tax Avoidance Directive. Implementation of controlled foreign company rules* [online]. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-eu-anti-tax-avoidance-directive-implementation-of-controlled-foreign-company->

- rules.pdf [Accessed 7 February 2021].
8. *Effective Tax Rates* [online]. Available at: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_ETR [Accessed 5 February 2021].
 9. *Finansų ministerija kviečia visuomenę susitelkti mokestinių lengvatų peržiūrai* [interaktyvus]. Prieiga per Internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/naujienos/finansu-ministerija-kviecia-visuomene-susitelkti-mokestiniu-lengvatu-perziurai> [žiūrėta 2021 m. kovo 13 d.].

Kiti nenorminio pobūdžio šaltiniai

1. Conclusions of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy - Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a code of conduct for business taxation - Taxation of saving. OJ C 2, p. 1.
2. 2016 m. spalio 25 d. Europos Komisijos pasiūlymas. Tarybos Direktyva dėl bendros pelno mokesčio bazės (BPMB), COM(2016) 685.
3. 2021 m. vasario 26 d. Tarybos išvados Nr. 2021/C 66/10 dėl peržiūrėto mokesčių tikslais nebendradarbiaujančių jurisdikciją turinčių subjektų ES sąrašo. OJ C 66, p. 40.
4. *OECD. Harmful tax competition. An emerging global issue* [online]. Available at: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page1 [Accessed 2 February 2021].
5. *The OECD's project on harmful tax practices: 2006 update on progress in member countries* [online]. Available at: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/37446434.pdf> [Accessed 17 February 2021].
6. *Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* [online]. Available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> [Accessed 15 February 2021].
7. *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Progress report July 2019 – July 2020* [online]. Available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2019-july-2020.pdf> [Accessed 18 February 2021].
8. *Financial integrity for sustainable development. Report of the High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda* [online]. Available at: [50](https://uploads-</div><div data-bbox=)

- ssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/602e91032a209d0601ed4a2c_FACTI_Panel_Report.pdf [Accessed 3 March 2021].
9. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital* [online]. Available at: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1 [Accessed 12 February 2021].
 10. *OECD. Glossary of tax terms* [online]. Available at: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> [Accessed 12 February 2021].
 11. Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues [online]. Available at: https://www.oecd.org/ctp/aggressive/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf [Accessed 17 February 2021].
 12. *Curbing Aggressive Tax Planning. European Semester Thematic Factsheet* [online]. Available at: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_en_0.pdf [Accessed 3 March 2021].

SANTRAUKA

Žalingo konkuravimo mokesčiais reiškinio teisiniai aspektai

Ignas Urbonas

Nors žalingo konkuravimo mokesčiais problema identifikuota dar praėjusio amžiaus pabaigoje, problemos mastas, sparčiai besivystančios technologijos ir jų pritaikymas įgyvendinant inovatyvius verslo modelius lemia tiek poreikį spręsti seniai žinomas su šiuo reiškinio susijusias problemas, tiek vis naujų mokesčių iššūkių radimąsi.

Šiame magistro darbe analizuojamas konkuravimo mokesčiais reiškinys, jo atsiradimas ir raida. Darbe aptariamos konkuravimo mokesčiais išraiškos formos jų panašumai, skirtumai bei atpažinimo problematika. Taip pat magistro darbe pristatomos ir nagrinėjamos pastaruoju metu įdiegtos ar planuojamos diegti žalingo konkuravimo mokesčiais ribojimo priemonės, aptariamas jų poveikis tarptautinei mokesčių sistemai, paminimi teigiami ir neigiami EBPO lyderystės šiame procese aspektai.

Taip pat darbe aptariamas ir Lietuvos mokesčinis konkurencingumas: nacionalinė apmokestinimo pelno mokesčiu sistema lyginama su kaimyninių valstybių, apibūdinamos pastaruoju metu priimtose lengvatos, atspindinčios Lietuvos pasirinktą konkurencinę kryptį. Taip pat magistro darbe svarstoma dėl konkuravimo mokesčiais svarbos investicijų pritraukimo procese.

SUMMARY

Legal aspects of harmful tax competition

Ignas Urbonas

Although the problem of harmful tax competition was already identified at the end of the last century, the scale of the problem, rapidly evolving technologies and their application in innovative business models lead to both the need to address long-standing problems and the emergence of new tax challenges.

This master 's thesis analyzes the phenomenon of tax competition, its emergence and development. The paper discusses the forms of tax competition, their similarities, differences, and the problem of identification. The master's thesis also presents and analyzes the recently introduced (to be introduced) measures to limit harmful tax competition, discusses their impact on the international tax system, and mentions the positive and negative aspects of OECD leadership in this process.

The paper also discusses Lithuania's tax competitiveness: the national corporate tax system is compared with that of neighboring countries. Furthermore, recently adopted benefits reflecting Lithuania's chosen direction of competition are described in the thesis. The master's thesis also discusses the importance of tax competition in the process of attracting investment.