

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedra

Justo Margevičiaus,  
V kurso, finansų ir mokesčių teisės  
Studijų šakos studento

Magistro darbas

Pelno mokesčio harmonizavimas ES: tikslai, sritys, perspektyvos

Vadovas: prof. dr. Vitas Vasiliauskas

Recenzentas: doc. dr. Martynas Endrijaitis

Vilnius  
2020

## TURINYS

ĮVADAS .....	2
1. PELNO MOKESČIO SAMPRATA IR PAGRINDINIAI ELEMENTAI.....	4
1.1. PELNO MOKESČIO VIETA MOKESČIŲ SISTEMOJE.....	4
1.2. PELNO MOKESČIO SUBJEKTAS.....	6
1.3. PELNO MOKESČIO BAZĖ .....	8
1.4. PELNO MOKESČIO TARIFAS .....	14
2. MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS .....	17
2.1. MOKESČIŲ HARMONIZAVIMO SAMPRATA.....	17
2.1.1. ĮMONIŲ JUNGIMOSI, SKAIDYMO, TURTO PERLEIDIMO IR KEITIMOSI AKCIJOMS DIREKTYVA .....	22
2.1.2. BENDROSIOS MOKESČIŲ SISTEMOS, TAIKOMOS VALSTYBIŲ NARIŲ PATRONUOJANČIOMS IR DUKTERINĖMS ĮMONĖMS .....	25
2.1.3. PALŪKANŲ IR AUTORINIŲ MOKĖJIMŲ APMOKESTINIMAS .....	29
3. TOLIMESNIŲ PELNO MOKESČIO HARMONIZAVIMAS IR JO PERSPEKTYVOS ATEITYJE .....	32
3.1. BENDRA KONSOLIDUOTA PELNO MOKESČIO BAZĖ .....	33
3.2. PELNO MOKESČIO TARIFO HARMONIZAVIMAS .....	39
3.3. PELNO MOKESČIO HARMONIZAVIMO PERSPEKTYVOS .....	41
IŠVADOS .....	45
ŠALTINIŲ SARAŠAS .....	46
SANTRAUKA .....	52
SUMMARY .....	53

## IVADAS

Valstybės nacionalinio suvereniteto įtvirtinimo dalis yra savarankiškas valstybinių mokesčių nustatymas. Lietuvos Konstitucijoje yra nurodoma, kad teisę nustatyti valstybinius mokesčius ar kitus privalomus mokėjimus turi tik Seimas. Taip pat, numatyta, kad mokesčiai nustatomi tik remiantis įstatymais. Valstybės narės priimdamos sprendimą įstoti į Europos Sąjungą (ES), nusprendžia savanoriškai atiduoti Bendrijai dalį mokesčių. Tai, kad mokesčiai vis tik išlieka valstybių nacionaliniu simboliu, tarp šalių dažnai kyla ginčai mokesčių harmonizavimo klausimuose. Šie klausimai ES valstybėms yra svarbūs, tačiau jos bijo prarasti šalies suverenitetą mokesčių srityje. Labiausiai suharmonizuoti netiesioginiai mokesčiai, o tiesioginius - vis dar bandoma suharmonizuoti, tačiau atsiranda įvairių kliūčių tam padaryti. Europos Sąjungai išsiplėtus iki 27 narių, kyla klausimas ar vis dar įmanoma suharmonizuoti tiesioginius mokesčius – ypačiai pelno mokestį. Kol kas, šiai dienai, norint išvengti dvigubo apmokestinimo, bei geresnės vidaus rinkos funkcionavimo, buvo priimtos kelios direktyvos, padedančios užtikrinti laisvo kapitalo judėjimą. Išaugus valstybių narių skaičiui didėja ir konkurencija mokesčiais. Pelno mokesčio harmonizavimo idėja labiausiai palaiko valstybės narės, kuriose vyrauja aukščiausi mokesčių tarifai. Tačiau šiai idėjai priešinasi valstybės, kurių tarifai yra mažiausi. Šios šalys baiminasi, jog sukūrus bendrą konsoliduotą pelno mokesčio bazę, ateityje tai padarys įtaką ir bendrų tarifų vienodinimui.

Šiame darbe bus aptartas pelno mokestis ir jį sudarantys elementai. Taip pat, bus analizuojamas harmonizavimas plačiąją prasme ir galiausiai bus analizuojamas tolimesnis pelno mokesčio harmonizavimas ir jo perspektyvos ateityje.

Magistro darbo tikslas - atlikti pelno mokesčio analizę, įvertinti harmonizavimą ir jo perspektyvas tiesioginiuose mokesčiuose. Įvertinti bendrą konsoliduotą mokesčių bazę ir pelno mokesčio harmonizavimo galimybes, analizuojant jau priimtas direktyvas, pateiktas Komisijos siūlymus, valstybių narių pozicijas.

Magistro darbo objektas – pelno mokesčio harmonizavimas ES - tikslai, sritys ir perspektyvos. Dėl to darbo analizė buvo siejama su ES siekiais harmonizuoti pelno mokestį ir su tuo atsiradusiomis įgyvendinimo problemomis.

Šiam tikslui pasiekti keliami tokie uždaviniai:

1. Įvardinti ir aptarti pagrindinius pelno mokesčio elementus;
2. Pateikti harmonizavimo sampratą;
3. Išanalizuoti ES priimtas direktyvas pelno mokesčio srityje;

4. Išanalizuoti, kaip valstybės narės, turinčios didžiausią ir mažiausią pelno mokesčio tarifą, vertina pelno mokesčio harmonizavimą;

5. Įvertinti tolimesnius pelno mokesčio harmonizavimo veiksmus ir ateities perspektyvas.

Magistriniu darbu siekiu atskleisti Europos Sąjungos narių pozicijas dėl pelno mokesčio harmonizavimo, nagrinėjant jo palaikymo arba nepalaikymo priežastis. Darbe buvo analizuojami naujausi Europos Komisijos (EK) siūlymai tiesiogiai susiję ne tik su pelno mokesčio harmonizavimu, bet ir su galimybe keisti balsavimo sistemą priimančioms sprendimus mokesčių klausimais. Šis aspektas svarbus ne tik darbo temos kontekste, bet ir kitų mokesčių klausimų priėmimui. Lietuvai būnant ES dalimi, šie sprendimai daro tiesioginę įtaką Lietuvos mokesčių sistemai. Priimti sprendimai ES lygiu, turi būti įgyvendinami ir nacionaliniu lygmeniu.

Tyrimo metodai. Darbe buvo remtasi šiais metodais: analitiniu, lingvistiniu, aprašomuoju statistikos, sisteminiu analizės, teismų praktikos analizės, lyginamuoju. Analitinio metodo pagalba buvo atlikta magistrinio darbo temos atskleidimui būtina teisės aktų analizė. Lingvistinis metodas leido atskleisti su mokesčiais ir apmokestinimu susijusias sąvokų reikšmes. Aprašomuoju statistikos metodu, buvo nagrinėta LR finansų ministerijos statistika, susijusi su duomenimis apie įplaukas iš pelno mokesčio į Lietuvos valstybės biudžetą. Taip pat, aptariant ir palyginant priežastis, dėl kurių šalys turi didžiausią ar mažiausią mokesčio tarifą. Sisteminiu analizės metodu buvo nagrinėjama pelno mokesčio apmokestinimo vieta jau pasiekto harmonizavimo ES lygmenyje. Teismų praktikos analizės metodas taikytas analizuojant Europos Teisių Teismo (ETT) praktiką, kurioje pateikiami ES sutarčių aktualūs išaiškinimai. Lyginamasis metodas padėjo atskleisti valstybių narių politikų nuomones susijusias su pelno mokesčio harmonizavimu.

Magistro darbe buvo remtasi įvairiais šaltiniais: Lietuvos ir tarptautiniais teisės norminiais aktais, Lietuvos teismų praktika, specialiąja literatūra, Europos Teisingumo Teismo praktika.

## I DALIS

### PELNO MOKESČIO SAMPRATA IR PAGRINDINIAI ELEMENTAI

Pagrindinis magistrinio darbo tikslas nustatyti pelno mokesčio harmonizavimo tikslus, sritis ir perspektyvas, bet tam, kad išanalizuoti šią temą būtina išnagrinėti pelno mokesčio sampratą ir kokie pagrindiniai elementai sudaro pelno mokestį.

Norint suvokti pelno mokestį reiktų išanalizuoti atskirai, kas yra mokestis ir kas yra pelnas.

„Mokesčio“ sąvoka yra suprantama vienodai tiek įstatymuose<sup>1</sup>, tiek literatūroje<sup>2</sup>. O būtent ši sąvoka aiškinama kaip – mokesčio įstatyme mokesčio mokėtojai nustatyta pinigine prievole valstybei, periodiškai mokama į valstybės (savivaldybių) biudžetus ir fondus. Mokesčiai reikalingi valstybės funkcijoms finansuoti, taip pat, reguliuoti valstybės ekonominę veiklą, suvienodinti privačias ir socialines išlaidas, taip pat, apsaugoti rinką nuo neigiamų išorės poveikių.

„Pelno“ sąvoka yra gan plati sąvoka ir gali apimti skirtingus „pseudo-sinonimus“ (pvz. grąža, pajamingumas, pelningumas). Tačiau patį žodį „pelnas“ galima aiškinti kaip teigiamas skirtumas tarp pajamų ir sąnaudų<sup>3</sup>. Suprantamas dalykas, kad kiekvieno verslo tikslas veikti pelningai, nes tai įtakos turi verslo gyvavimui. Norint teisingai apskaičiuoti pelną, reikia tiksliai fiksuoti visas gautas pajamas, bei patirtas sąnaudas gautoms pajamoms pasiekti.

Apibendrinus abi sąvokas „mokestis“ ir „pelnas“ galim suprasti, kad pelno mokestis – valstybės nustatyta pinigine prievole mokėti bendrovėms iš jų uždirtbo pelno. Dėl šios priežasties valstybės mokesčių sistema yra surišta su verslo pelningumu, taip pat, ir deklaravimo sąžiningumu.

Tam, kad labiau suprasti pelno mokesčio sąvoka darbe bus nagrinėjama pelno mokesčio vieta Lietuvos Respublikos mokesčių sistemoje, išskiriant esminius pelno mokesčio elementus: mokesčio subjektas, mokesčio bazė, mokesčio tarifas.

#### 1.1. Pelno mokesčio vieta mokesčių sistemoje

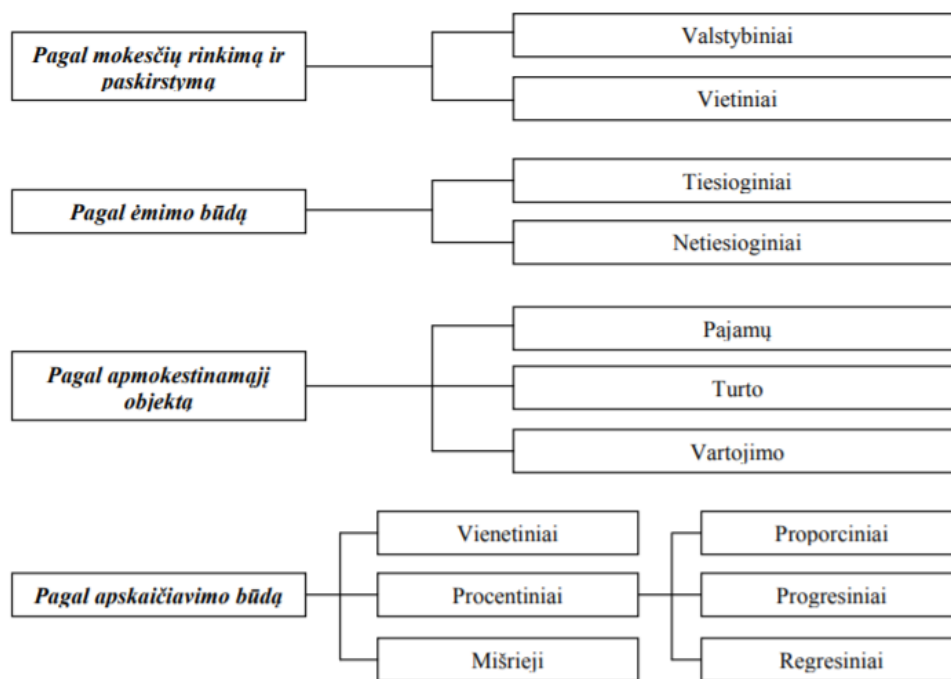
Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje pateikiamas mokesčių sąrašas, kurie visi kartu sudaro Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą. Tame

<sup>1</sup> Lietuvos Respublikos Mokesčių Administravimo Įstatymas (su pakeitimais ir papildymais), Valstybės žinios, 2004-04-28, Nr. 63-224, [Interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. spalio 10 d.]. Prieiga internete: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485>.

<sup>2</sup> MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B., *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011, p. 15.

<sup>3</sup> Pelno sąvoka internetinėje svetainėje [žiūrėta 2020 m. spalio 10d]. Prieiga internete: <https://www.finansistas.net/pelnas.html>.

sąraše taip pat yra įtrauktas pelno mokestis. Žinoma, mokesčiai kaip piniginė prievolė valstybei, yra labai įvairūs ir gali būti klasifikuojami įvairiais pagrindais<sup>4</sup>. Mokesčių klasifikavimas pagal įvairius kriterijus pateiktas 1 paveiksle.



1 pav. Mokesčių klasifikacija

Šaltinis: Aleknevičienė, V. (2005). Finansai ir kreditas. Vilnius: Enciklopedija.

Pagal mokesčių mokėtojų ypatybes jie yra skirstomi į juridinių asmenų, fizinių asmenų ir bendruosius (visuotinai mokamus) mokesčius<sup>5</sup>. Valstybiniai mokesčiai mokami į valstybės išdą arba nebiudžetinius fondus, o vietiniai – į savivaldybių išdus. Taip pat, išskiriami tarptautiniai mokesčiai, iš kurių surinktos lėšos patenka į Europos Sąjungos šalių biudžetą. Pelno mokestis pilna apimtimi įskaitomas į valstybės biudžetą ir yra vienas iš svarbiausių valstybės biudžeto pajamų šaltinis. 2019 metais Lietuvoje, pelno mokesčio dalis valstybės biudžete sudarė 7,0 % valstybės biudžeto pajamų<sup>6</sup>.

Taip pat, mokesčiai pagal ėmimo būdą skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius. Tiesioginiai mokesčiai (į kuriuos patenka ir pelno mokestis) mokami tiesiogiai apmokestinamojo objekto turėtojais arba pelną gaunantys asmenys, kuriuos mokesčių įstatymas nurodo kaip atitinkamo mokesčio mokėtoju<sup>7</sup>. Vienas iš svarbiausių tiesioginių

<sup>4</sup> MARCIJONAS, A., et al. *Lietuvos teisės pagrindai*. Vilnius: Justitia, 2004.

<sup>5</sup> MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B., *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011.

<sup>6</sup> Valstybės biudžeto pajamų struktūra [Interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. spalio 10 d.]. Prieiga internete: <https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/2018-12-13%20VB%20%20pajamu.pdf>

<sup>7</sup> Vainienė R. „Ekonomikos terminų žodynas“ Prieiga internete: <http://zodynas.vz.lt/Tiesioginiai-mokesčiai>.

mokesčių bruožų yra tai, kad jų tarifai gali būti keičiami tam, kad būtų išvengta neigiamų efektų (gyventojų produktyvumo, taupymo bei investavimo sumažėjimo)<sup>8</sup>.

Netiesioginiai mokesčiai tai prekių ir paslaugų mokestis, nustatytas kaip kainos dalis (pvz. PVM, akcizai). Parduodant prekę ar paslaugą, verslo subjektas (kuris yra apmokestinamas pelno mokesčiu) gauna iš perkančiojo asmens mokesčio sumą, kurią perduoda valstybei<sup>9</sup>. Šiuo atveju mokestį sumokėjęs ir tą mokestį į valstybės biudžetą pervedęs asmuo nesutampa. Šiuo atveju į valstybės biudžetą mokestį sumoka būtent pardavęs prekę ar paslaugą verslo subjektas.

Kitas mokesčio klasifikavimas pagal apmokestinamąjį objektą skirstomas į pajamų, turto ir vartojimo. Kai kurie mokesčiai turi kelis apmokestinamuosius objektus, todėl jiems būdingi dviejų ar trijų klasifikacijų grupių bruožai. Prie pajamų mokesčių priskiriama ir pelno mokestis. Pagrindinis skirtumas pajamų ir pelno mokesčio yra tai, kad pajamų mokesčiai skaičiuojami nuo visų mokesčio mokėtojo bendrųjų pajamų, neatsižvelgiant į sąnaudas pajamoms gauti. Pelno mokesčio atveju yra žvelgiama ne tik į gautas bendrąsias pajamas, bet ir į patirtas sąnaudas, tokioms pajamoms gauti. Tai reiškia, kad pelno mokesčio objektą sudaro bendrųjų pajamų ir sąnaudų skirtumas.

Taip pat, galim paminėti, kad mokesčiai dar klasifikuojami į vienetinius, procentinius ir mišriuosius. Tačiau šis klasifikavimas pelno mokesčio nagrinėjimui nėra aktualus.

Panagrinėjus mokesčių klasifikavimo rūšis, galim teigti, kad pelno mokestis yra priskirtas prie tiesioginių mokesčių, o taip pat, priskirtinas prie pajamų mokesčio.

## 1.2. Pelno mokesčio subjektas

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 3 straipsnis numato, kad pelno mokesčio mokėtojai gali būti tiek Lietuvos, tiek užsienio apmokestinamasis vienetas<sup>10</sup>. Panagrinėkim kiekvieną iš jų:

Lietuvos vienetai – tai ribotos arba neribotos civilinės atsakomybės juridinis asmuo, įregistruotas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka<sup>11</sup>. Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas antros knygos 33 straipsnyje nurodyta, kad juridinis asmuo yra savo

---

<sup>8</sup> Pukelienė, V.; Juozėnaitė, K.; Didžgalvytė, M., Tiesioginių ir netiesioginių mokesčių poveikio pramonei analizė bei vertinimas pasirinktose EBPO šalyse. Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai: 2017.11 / 2. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. spalio 10 d.]. prieiga internete: [https://www.researchgate.net/publication/322387999\\_Tiesioginiu\\_ir\\_netiesioginiu\\_mokesciu\\_poveikio\\_pra\\_monei\\_analize\\_bei\\_vertinimas\\_pasirinktose\\_EBPO\\_salyse](https://www.researchgate.net/publication/322387999_Tiesioginiu_ir_netiesioginiu_mokesciu_poveikio_pra_monei_analize_bei_vertinimas_pasirinktose_EBPO_salyse).

<sup>9</sup> BUSKEVIČIŪTĖ, E., *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 2007.

<sup>10</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2001-12-29, Nr.110-3992 [žiūrėta 2020 m. spalio 10d]. Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.157066/asr>

<sup>11</sup> Pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001m. gruodžio 20d. Nr. IX-675, (aktuali redakcija 2020-07-02).

pavadinimą turinti įmonė, įstaiga ar organizacija, kuri gali savo vardu įgyti ir turėti teises bei pareigas, būti ieškovu ar atsakovu teisme<sup>12</sup>. Juridiniai asmenys privalo juridinių asmenų registre nurodyti vykdomą veiklą, pateikti visus reikalaujamus duomenis. Juridinis asmuo turi savo vadovą, valdymo institucijas, taip pat, privalo registruoti savo narius. Juridiniai asmenys tai bendrovės (akcinės bendrovės, uždarnosios akcinės bendrovės, kooperatyvinės bendrovės, žemės ūkio bendrovės), individualios įmonės, valstybės įmonės. Juridinius asmenis galime klasifikuoti:

- viešuosius – tai valstybė ar savivaldybė, jų institucijos ar kitų asmenų, nesiekiančių naudos sau, įsteigtas juridinis asmuo, kurio tikslas – tenkinti viešuosius interesus (pvz.: valstybinė įmonė, savivaldybės įmonė, religinė bendruomenė ir kt.). Viešieji juridiniai asmenys negauna jokio pelno ar turto dalies.
- privačius juridinius asmenis - kurių tikslas tenkinti privačius interesus (pvz.: asociacijos). Šio juridinio asmens tikslas – materialios naudos sukūrimas juridinio asmens dalyviams.<sup>13</sup>

Taip pat, juridinius asmenis galime klasifikuoti pagal veiklos formą:

- vyriausybės organizacijos – valstybė, tarptautinė organizacija, valstybinė ar tarptautinė institucija, įstaigos.
- komercinės organizacijos – tai pelno siekiančios organizacijos, kaip koncernai, kooperatyvas, holdingai ir kt.
- pelno nesiekiančios organizacijos – visuomeninės organizacijos (sąjungos, bendrijos), lobistinės organizacijos (asociacijos, profesinė organizacija).

Pagal kilmę:

- nacionalinės organizacijos.
- tarptautinės organizacijos.

Nors pagal pateiktą klasifikavimą valstybės ir savivaldybės priskiriamos prie juridinių asmenų, tačiau jie nėra laikomi apmokestinamaisiais vienetais pelno mokesčio prasme, nes savo kaip juridinio asmens teises ir pareigas įgyvendina per atitinkamas institucijas. Taip pat, pelno mokesčio nemoka:

- Lietuvos bankas.
- biudžetinės įstaigos.
- valstybės ir savivaldybių institucijos, įstaigos, tarnybos ar organizacijos.
- valstybės įmonė „Indėlių ir investicijų draudimas“.
- Europos ekonominių interesų grupės<sup>14</sup>.

<sup>12</sup> Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. Antroji knyga. Asmenys, Valstybės žinios, 2000, Nr-74-2262.

<sup>13</sup> VILEITA, A., et al. *Civilinė teisė. Bendroji dalis: vadovėlis*. Vilnius: Justitia, 2009, p 226.



Užsienio vienetai – nerezidentai – užsienio valstybių juridiniai asmenys arba organizacijos, turinčios savo buveinę užsienio valstybėje ir kurie įsteigti ar kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus ir bet kurie kiti užsienyje įsteigti apmokestinamieji vienetai, įskaitant kolektyvinio investavimo subjektus.

Tam kad laikytume juridinį asmenį rezidentu, jis privalo atitikti du kriterijus: 1) Įsteigimo vieta - valstybės rezidentu bus laikoma vieta, kurioje jis įregistruotas pagal taikomus valstybės teisės reikalavimus. 2) Valdymo organo vieta – ten kur yra pagrindinė vadovybės būstinė, administracijos vieta, valdybos posėdžių vieta. Kilus ginčui tarp šalių kurios taiko skirtingas koncepcijas, tokiu atveju būtina analizuoti konkrečias dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatas.

Apibendrinant, pelno mokesčio mokėtojas yra juridiniai asmenys, kurie gali būti tiek šalies rezidentai, tiek nerezidentai. Tačiau tam tikroms rezidentų juridinių asmenų grupėms nėra taikomas pelno mokestis. Atitinkamai norint taikyti pelno mokestį būtina atsižvelgti į juridinio asmens vykdomą veiklą.

### 1.3. Pelno mokesčio bazė

Analizuojant pelno mokesčio bazę, verta paminėti R. Rohatgi, kuris neišvengia skirtumo tarp apmokestinamųjų pajamų ir mokesčio bazės, tai reiškia, jog pelno mokesčio objektas ir mokesčio bazė yra sutapatinami. Tačiau, kitu teiginiu, R. Rohatgis sukelia prieštarą, mat pripažįsta, jog mokesčio bazė veikiama apmokestinamųjų pajamų įvertinimo tvarka<sup>15</sup>. Lietuvos literatūroje apmokestinimo objektas įvardijamas kaip apmokestinimo tvarkos elementas, parodantis kodėl turi būti mokamas mokestis, o pats mokestis skaičiuojamas nuo mokesčių bazės<sup>16</sup>. Šie teiginiai sukelia daug neaiškumų bandant atskirti apmokestinimo objekto ir bazės santykį. Taip pat, negalime sutikti, kad apmokestinimo objektas lemia mokestinės prievolės atsiradimą, nes kol nėra mokestinės prievolės, kuri atsiranda valstybės ar savivaldos institucijoms patvirtinus, tol nėra ir pačio mokesčio objekto. Juk vien tik pelno egzistavimas, nesant įstatymo, reglamentuojančio šį mokestį, nesukuria apmokestinimo objekto.

LR Konstitucinis Teismas konstatuoja, kad sąvoka „mokesčio bazė“ tai - apmokestinamasis objektas, kuriam taikomas nustatytas mokesčio dydis (tarifas) ir šis apmokestinamasis objektas mokesčio įstatymo nustatyta tvarka turi būti įvertintas pinigų

<sup>14</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2001-12-29, Nr.110-3992 [žiūrėta 2020 m. spalio 10d]. Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.157066/asr>.

<sup>15</sup> Rohatgi.R. Basic International Taxation. Vol.1. Principles of International Taxation / 2nd ed. – BNA international, 2005. – 233 p.

<sup>16</sup> Marcijonas A., Sudavicius B. Mokesčių teisė - Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. - 43-44 p.

suma<sup>17</sup>, todėl tik konkretus mokesčio įstatymas nustato apmokestinamąjį objektą ir bazę. Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje. Per Lietuvos vieneto nuolatinės buveines, esančias Europos ekonominės erdvės valstybėse arba valstybėse, su kuriomis Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, vykdomos veiklos pajamos nepriskiriamos Lietuvos vieneto mokesčio bazei, jeigu per šias nuolatinės buveines vykdomos veiklos pajamos nustatyta tvarka apmokestinamos pelno mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu tose valstybėse.<sup>18</sup> Taip pat, į Lietuvos vieneto pajamas yra įskaitomos ir pozityviosios pajamos iš kontroliuojamojo užsienio vieneto<sup>19</sup>. Pelno mokesčio bazę sudaro „pajamos“, o būtent „apmokestinamos pajamos“, o ne pats „pelnas“.

Kai pelno mokestis yra mokamas Lietuvos Respublikos vieneto – rezidento, jis teikia deklaraciją, į kurią įtraukia visas savo pajamas kurias uždirbo tiek LR, tiek užsienyje. Lietuvos Respublikos vienetai taikoma rezidavimo taisyklė. Užsienio vieneto pelno mokesčio bazės atveju yra taikoma šaltinio taisyklė, kuri reiškia, kad apmokestinamos pajamos tik tos, kurių kilmė yra Lietuvoje. Užsienio vieneto mokesčio bazei priskiriama:

- užsienio vieneto per nuolatinės buveines Lietuvos Respublikos teritorijoje vykdomos veiklos pajamos;
- per nuolatinės buveines Lietuvos Respublikoje uždirbtos tarptautinių telekomunikacijų pajamos bei 50 procentų transportavimo, kuris prasideda Lietuvos Respublikos teritorijoje ir baigiasi užsienyje arba prasideda užsienyje ir baigiasi Lietuvos Respublikos teritorijoje, pajamų;
- užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, priskiriamos toms nuolatinėms buveinėms Lietuvos Respublikoje tuo atveju, kai tos pajamos susijusios su užsienio vieneto veikla per nuolatinės buveines Lietuvos Respublikoje;
- užsienio vieneto ne per nuolatinę buveinę gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje (PMĮ 4 str. 4 d.).<sup>20</sup>

Pelno mokestį Lietuvos Respublikoje reglamentuoja Pelno mokesčio įstatymas (toliau – PMĮ). Kaip nurodo PMĮ 11 straipsnis, pelno mokestis yra skaičiuojamas ne nuo visų apmokestinamųjų vieneto uždirbtų pajamų, sudarančių pelno mokesčio objektą, bet

---

<sup>17</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas, Byla Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.

<sup>18</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2001-12-29, Nr.110-3992. Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.157066/asr>.

<sup>19</sup> MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B., *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011.

<sup>20</sup> Valstybinė mokesčių inspekcija Bendra informacija apie pelno mokestį [Interaktyvus] [žiūrėta 2020 m. lapkričio 14d]. Prieiga internete: <https://www.vmi.lt/cms/pelno-mokestis4>.

tik nuo apmokestinamojo pelno – nuo apmokestinamojo vieneto gautų ar uždirbtų pajamų dalies, kuri lieka atskaičius leidžiamus atsiskaitymus ir veiklos sąnaudas. Apmokestinamosios pajamos yra gaunamos atimant gautas pajamas iš neapmokestinamųjų pajamų (PMĮ 12 straipsnyje išvardintos baigtinis sąrašas neapmokestinamųjų pajamų), iš leidžiamų atskaitymų ir ribotų leidžiamų atskaitymų. Visa tai galime pavadinti pelno mokesčio bazės nustatymo tvarka. Kalbant apie užsienio vieneto apmokestinamąjį pelną tokiu atveju iš pajamų atimam neapmokestinamosios pajamos, ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai ir atskaitymai susiję su užsienio vieneto pajamų uždirbtu per nuolatinę buveinę<sup>21</sup>.

Vienetas, vykdydamas savo veiklą gaudamas pajamas visada patirs išlaidų, tačiau ne visos išlaidos, kurias patiria vienetas yra priskiriamos sąnaudoms, o tik tokios, kurios padeda uždirbti pajamų. Tam, kad apskaičiuoti vieneto pelną iš pajamų atimamos sąnaudos, o kai apskaičiuojamas apmokestinamasis pelnas – atimami leidžiami atskaitymai. PMĮ 17 straipsnio 1 dalyje apibrėžta leidžiamų atskaitymų pripažinimo tvarka: „Leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu šis Įstatymas nenustato ko kito ...>“. Vieneto patirtos išlaidos bus laikomos įprastinėmis sąnaudomis, jeigu jos atitiks vykdomos veiklos pobūdį ir yra įprastos vieneto, vykdančių atitinkamą veiklą Lietuvoje ar užsienyje, veiklai: medžiagų ir žaliavų įsigijimas reikalingas produkcijos gamybai, sandėliavimo sąnaudos, išlaidos transportavimui, darbo užmokesčių išlaidos ir t.t.<sup>22</sup> Išsamiausiai apie PMĮ 17 str. buvo pasisakyta Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo išplėstinės kolegijos 2015 m. birželio 16 d. nutartyje (UAB „Bitė Lietuva“ prieš Lietuvos Respublikos finansų ministerija). Tuomet Teisėjų kolegija pateikė išsamų leidžiamų atskaitymų sampratą, nurodant, kad Pelno mokesčio įstatymo 17 str. 1 d. nuostatos loginės ir lingvistinės konstrukcijos bei sisteminio jos vertinimo kitų šio įstatymo nuostatų kontekste matyti, kad leidžiamais atskaitymais, išskyrus pelno mokesčio įstatyme numatytas išimtis (atskirus atvejus), pripažįstamos tokios vieneto sąnaudos, kurios atitinka šias turinčias egzistuoti kartu (kumuliatyvias) sąlygas<sup>23</sup>:

- vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos;

<sup>21</sup> Valstybinė mokesčių inspekcija konsultacinė medžiaga [Interaktyvus] [žiūrėta 2020 m. lapkričio 14d]. Prieiga internete: [https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.10.12.6.2/-/asset\\_publisher/00hS/content/kaip-apskaičiuojamas-nuolatinės-buveinės-apmokestinamasis-pelnas/10174;jsessionid=BE4772AA50A894D48E46B06CB82D0D76?accessibility=true](https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.10.12.6.2/-/asset_publisher/00hS/content/kaip-apskaičiuojamas-nuolatinės-buveinės-apmokestinamasis-pelnas/10174;jsessionid=BE4772AA50A894D48E46B06CB82D0D76?accessibility=true).

<sup>22</sup> MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B., *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011

<sup>23</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija. 2015 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. eA-1409-602/2015.

- sąnaudos patirtos vienetui vykdant komercinę ar gamybinę savo veiklą;
- komercine ar gamybine veikla, kurią vykdant patiriamos sąnaudos, vienetas siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos;
- sąnaudos turi būti įprastinės veiklai, kurią vykdant vienetas jas patiria;
- sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti<sup>24</sup>.

Taip pat, svarbu pažymėti, kad įstatymo leidėjo nurodomos vieneto komercinės ar gamybinės veiklos sąsajomis su siekiu gauti ir uždirbti pajamų ar siekiu gauti kokios kitos ekonominės naudos leidžia teigti, kad leidžiamiems atskaitymams priskiriamos sąnaudos nėra siejamos vien su pelno gavimu. Kitaip tariant, vien faktinė aplinkybė, jog veikla buvo nuostolinga, savaime nepaneigia galimybės atitinkamas vieneto sąnaudas pripažinti leidžiamais atskaitymais Pelno mokesčio įstatymo 17 str. 1 d.. (2001 m. gruodžio 20 d. įstatymo Nr. IX-675 redakcija) prasme. Tačiau taip pat, būtina atskirai pabrėžti, kad sprendžiant klausimą dėl sąnaudų pripažinimo leidžiamiems atskaitymams, šiomis sąnaudomis laikomos ne visos vieneto patirtos veiklos išlaidos, bet tik tokios išlaidos, kurios yra pripažintos sąnaudomis Pelno mokesčio įstatymo prasme<sup>25</sup>. Aptarkime plačiau kiekvieną pripažintą leidžiamą atskaitymą:

Pirmoji sąlyga numatyta, jog vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos. LVAT praktikoje buvo nustatyta, kad “<...atskaityti kitiems PVM mokėtojams priklausančias sumokėti PVM sumas galima tik tuo atveju, kai jos išskirtos juridinę galią turinčiuose PVM sąskaitose - faktūrose arba Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytais atvejais kituose juridinę galią turinčiuose apskaitos dokumentuose ...>”<sup>26</sup>. Tai reiškia, kad vieneto sąnaudos turi būti pagrįstos galiojančiais sandoriais ir Sąnaudos turi būti pagrindžiamos galiojančiais sandoriais, todėl vienetą, sudarydamas sandorį, turi būti įsitikinęs, kad šio sandorio antroji šalis nėra fiktyvus ūkio subjektas ir kad jis turi teisę vykdyti sandoriu sukurtas pareigas (vykdyti atitinkamą veiklą)<sup>27</sup>. Taip pat, LVAT praktikoje buvo nustatyta, kad išlaidos, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, gali būti grindžiamos tik juridinę galią turinčiais dokumentais, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus<sup>28</sup>. Svarbus momentas tai, kad siekiant pagrįsti pelno mokesčių mažinančių sąnaudų

<sup>24</sup> Ibid

<sup>25</sup> Ibid

<sup>26</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinės sesijos 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A1-355/2004.

<sup>27</sup> Pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001m. gruodžio 20d. Nr. IX-675, (aktuali redakcija 2020-07-02).

<sup>28</sup> Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2018 m. vasario 13 d. sprendimas Nr. S-30(7-270/2017).

susidarymo faktą, būtent mokesčių mokėtojui tenka pareiga atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais pagrįsti išlaidų, patirtų uždirbant pajamas, realumą<sup>29</sup>.

Antroji sąlyga - vykdant komercinę ar gamybinę savo veiklą, reiškia, kad vieneto patirtos sąnaudos turi būti susijusios su jo vykdoma ekonomine veikla. LVAT savo nutarime išskyrė, kad „vieneto turto įsigijimo sąnaudos, nesant kitų mokesčių įstatymų nuostatų, gali būti pripažintos leidžiamais atskaitymais tik tokiu atveju, jei šis turtas naudojamas vieneto komercinėje ar gamybinėje veikloje, kuria siekiama gauti pajamų ar kitą ekonominę naudą. Pastarosios sąlygos, taip pat, sąnaudų įprastumo ir būtinumo reikalavimų tenkinimas, būtinas atitinkamas sąnaudas pripažįstant leidžiamais atskaitymais, iš esmės reikalauja šių sąnaudų ryšio su vieneto komercine ar gamybine veikla (jos dalimi), kuria siekiama pajamų ar kitokios ekonominės naudos.“ Taip pat, nustatyta, kad „Pelno mokesčio įstatymo 17 str. 1 d., be kita ko, reikalauja, jog sąnaudos būtų patirtos vienetai vykdant komercinę ar gamybinę veiklą, kuria jis (vienetas) siekia pajamų ar kitos ekonominės naudos. Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, norint konstatuoti šių sąlygų buvimą turint tikslą atitinkamas (konkrečias) sąnaudas priskirti leidžiamiems atskaitymams, būtina vertinti šių sąnaudų atsiradimą nulėmusius vieneto (mokesčio mokėtojo) veiksmus (veiklą)“<sup>30</sup>.

Trečioji sąlyga – mokesčių mokėtojas vykdo ekonominę ar komercinę veiklą norint uždirbi pajamų ar gauti kitokios ekonominės naudos. Trečiosios sąlygos skirtumas nuo antros pasireiškia tuo, kad šiuo atveju vykdant veiklą mokesčių mokėtojas dar siekia ir gauti naudos. Šioje sąlygoje svarbu nustatyti aiškų priežastinį ryšį tarp sąnaudų reikalingumo ir ekonominės naudos gavimo.

Ketvirtoji sąlyga - sąnaudos turi būti įprastinės veiklai, kurią vykdant vienetas jas patiria. Pagal PMĮ 17 str. 1 d. ši nuostata aiškinama vertinant, ar sąnaudos yra įprastinės veiklai, kurių vykdant vienetas jas patiria, būtina nustatyti sąnaudų ryšį su vieneto komercine ar gamybine veikla, kuria siekiama pajamų ar kitokios ekonominės naudos.

Taigi, formuojama praktika, jog išlaidos gali būti laikomos įprastinėmis sąnaudomis, tik jei tokios sąnaudos yra atitinkamos tokios veiklos pobūdžiui ir įprastos vieneto veiklai. Todėl net ir patirdamas sąnaudas vienetas vykdant veiklą ne visada yra priskirtinos prie leidžiamų atskaitymų, jeigu ryšio nėra tarp būtinumo tokioms išlaidoms vieneto veikloje.

Penktoji ir paskutinioji sąlyga - sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti. LVAT aiškindama šią sąlyga konstatavo, kad vien

---

<sup>29</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugsėjo 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-2268/2011.

<sup>30</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija. 2015 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. eA-1409-602/2015

atitinkamų išlaidų pripažinimas sąnaudomis savaime nereiškia jų pripažinimo leidžiamais atskaitymais<sup>31</sup>. Konstatuojant, jog egzistuoja ši sąlyga norint priskirti sąnaudas leidžiamiems atskaitymams, būtina vertinti šių sąnaudų atsiradimą nulėmusius mokesčio mokėtojo veiksmus (veiklą), taip pat, šias sąnaudas būtina vertinti pagal įprastumo ir būtinumo kriterijus<sup>32</sup>.

Nuo vieneto gautų pajamų yra atimama ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai – tai reiškia, kad yra atimama ne visa patirta išlaidų suma, o tik tam tikra leidžiama jų dalis. Dėl to PMĮ 17 str. 2 d. yra nurodyta baigtinis išlaidų sąrašas, kurios yra priskiriamos prie ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams:

- ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudos;
- ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo, remonto ir rekonstravimo sąnaudos;
- komandiruočių sąnaudos;
- reklamos ir reprezentacijos sąnaudos;
- natūraliosios netekties nuostoliai – kai neviršija 1 proc. gyventojų mokestinio laikotarpio individualios veiklos pajamų;
- mokesčiai, kurie nustatyti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme ar kitose LR įstatymuose ar Vyriausybės nutarimuose nustatytos rinkliavos bei privalomos įmokos;
- beviltiškos skolos;
- išlaidos darbuotojų ir (arba) jų šeimos narių naudai, kuri nėra gyventojų pajamų mokesčio objektas – iš pajamų atskaitoma suma negali viršyti 5 procentų per mokestinį laikotarpį darbuotojams apskaičiuoto darbo užmokesčio.
- specialieji kredito įstaigų ir draudimo įmonių atidėjimai;
- parama – išskyrus išmokas grynaisiais pinigais, viršijančias 250 MGL dydžio sumą vienam paramos gavėjui per mokestinį laikotarpį.;
- narių mokesčiai, įnašai ir įmokos – atskaitoma iš pajamų, jeigu narių stojamųjų įnašų sumą ir narių mokesčių suma ne didesnė kaip 0,2% pajamų;
- mokestinio laikotarpio nuostoliai – išskyrus mokestinius nuostolių vienetus, kurių apmokestinamasis pelnas pagal PMĮ 5 str. 2 d. nuostatas apmokestinamas taikant 5% mokesčio tarifą, suma negali būti didesnė kaip 70% mokesčio mokėtojo mokestinio laikotarpio pajamų<sup>33</sup>;

---

<sup>31</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2013 m. sausio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-95-13.

<sup>32</sup> Ibid.

<sup>33</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2001-12-29, Nr.110-3992 [žiūrėta 2020 m. spalio 10d]. Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.157066/asr>.

- palūkanos – jei kreditas paimtas individualios veiklos išlaidoms padengti.

Taigi, išanalizavus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamus leidžiamus atskaitymus, žinome kaip yra apskaičiuojamas pelno mokestis ir gaunamos apmokestinamosios pajamos. Žinant šiuos elementus, galime priėti prie išvados, kad pelno mokesčio objektu reiktų laikyti „apmokestinamąsias pajamas“, o pelno mokesčio bazę kaip tvarką padedančią nustatyti pajamų apimtį. Apskaičiuojant Lietuvos vieneto pelno mokesčio bazę galime atskaityti neapmokestinamąsias pajamas leidžiamus atskaitymus ir ribotus dydžio leidžiamus atskaitymus, o esant užsienio vienetui leidžiami atskaitymai yra sukonkretinti, jog pajamos gaunamos būtent per nuolatinę buveinę.

#### **1.4. Pelno mokesčio tarifas**

Vienas iš reikšmingiausių pelno mokesčių elementų yra pelno mokesčio tarifas. Tam, kad plėtoti temą apie mokesčių tarifą, pirmiausia reik išsiaiškinti jo apibrėžimą. Lietuvos literatūroje dažnai mokesčių tarifas yra sutapatinamas su mokesčio dydžiu. Mokesčio dydis (tarifas) – tai mokesčio įstatymo nustatyta pinigų suma, kurią mokesčio mokėtojas privalo sumokėti į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei fondus priklausomai nuo mokesčių bazės<sup>34</sup>. Iš šios sąvokos galim suprasti, kad mokesčių dydis yra fiksuota, o ne kintama suma, kuri yra sumokama valstybei. Taikant mokesčių tarifą pelno mokesčio apmokestinamosioms pajamoms, mes gauname mokesčių dydį, dėl to tapatinti mokesčio tarifą ir dydį mes negalime, nes tik nustačius tarifą, kuris yra išreiškiamas procentine dalimis mes galime nustatyti pinigų sumą, kurią mokesčių mokėtojas turės sumokėti. Remiantis PMĮ 5 str. 1 d. 1 p. – Lietuvos vieneto apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 15% mokesčio tarifą<sup>35</sup>. Tačiau dėl įvairių lengvatų pelno mokesčio tarifas gali kisti nuo 0% iki PMĮ numatyto 15%. Peržvelkime kam ir kokie tarifai yra taikomi<sup>36</sup>:

---

<sup>34</sup> MARCIJONAS, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*: Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. p 44.

<sup>35</sup> Ibid.

<sup>36</sup> Countline – pelno mokesčio tarifai, galiojantys nuo 2019m. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. spalio 10 d.]. Prieiga internete: <http://iba.countline.lt/wp-content/uploads/2019/11/Pelno-mokes%C4%8Dio-tarifai-2019.pdf>.

<b>Tarifai</b>			
<b>0 %</b>	<b>5 %</b>	<b>10 %</b>	<b>15 %</b>
Lietuvos vienetai, nuolatinės buveinės – kurio dalyviai yra Fiziniai asmenys, ir jeigu per tris vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius, įskaitant pirmąjį mokestinį laikotarpį, vieneto veikla nėra sustabdoma, vienetas nėra likviduojamas, reorganizuojamas ir vieneto akcijos nėra perleidžiami naujiems dalyviams	Lietuvos vienetai, nuolatinės buveinės, kurie turi mažiau nei 10 darbuotojų ir mokestiniu laikotarpiu pajamos neviršija 300 000 eurų	Užsienio vieneto pajamos, kurių šaltinis Lietuvoje, gautos ne per nuolatinės buveinės Lietuvoje – PMĮ 4 str. 4 d. 3 ir 5 p., nurodytos pajamos (honorarai ir kompensacijos už autorių ar gretutinių teisių pažeidimą) be atskaitymų (PMĮ 5 str. 1 d. 2 p.);	Lietuvos vienetų ir nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas.
Laisvosios ekonominės zonos įmonė – kuri 10 mokestinių laikotarpių, pradedant nuo laikotarpio, kada įmonės investicijos pasiekė atitinkamą sumą (PMĮ 58 str. 16 d. 1 ir 2 p.). Taip pat, įmonė turi turėti auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį.	Kooperatinių bendrovių (kooperatyvų), kurių per mokestinį laikotarpį daugiau kaip 50% pajamų sudaro pajamos iš žemės ūkio veiklos. (PMĮ 5 str. 6 d.).	Užsienio vieneto pajamos, nurodytos PMĮ 4 str. 4 d. 1 p. (palūkanos) - kai užsienio vienetai, kurie nėra įregistruoti ar kitaip organizuoti Europos ekonominės erdvės valstybėje (toliau – EEE) arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis	Užsienio vieneto pajamos, kurių šaltinis Lietuvoje, gautos ne per nuolatinės buveinės Lietuvoje - PMĮ 4 str. 4 d. 4, 6 ir 7 p. nurodytos pajamos.
Užsienio vieneto pajamos nurodytos PMĮ 4 str. 4 d. 1 p. (palūkanos) – kai užsienio vienetai, kurie yra įregistruoti ar kitaip organizuoti EEE valstybėje arba valstybėje su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis.	Lietuvos vieneto, nuolatinių buveinių pagal PMĮ 5 str. 9 d. nustatytą formulę apskaičiuota apmokestinamojo pelno iš turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės dalis	Pajamos iš paskirstytojo pelno.	Užsienio vienetų gaunami už turimas Lietuvos vieneto akcijas, kapitalo dalį ar kitų teisių turėjimą dividendai (PMĮ 34 str. 1 d.) - PMĮ 58 str. yra numatyta išimtis kai yra taikoma didesnis nei 15% tarifas.
			Gauta parama, panaudota ne pagal Labdaros ir paramos įstatyme nustatytą paramos paskirtį, taip pat, iš vieno paramos teikėjo per mokestinį laikotarpį grynais pinigais gautos paramos dalis, viršijanti 250 MGL (9500 Eur) dydžio sumą, apmokestinama be atskaitymų (PMĮ 5 str. 1 d. 4 p.).
			Laivybos vienetas, pasirinkęs apmokestinimo fiksuotu pelno mokesčiu tvarkos taikymą.
			Lietuvos vieneto gaunami dividendai už turimas Lietuvos vienetų akcijas,



			kapitalo dalį ar kitų teisių turėjimą (PMĮ 33 str. 1 d.) – PMĮ 58 str. yra numatyta išimtis kai yra taikoma didesnis nei 15% tarifas.
			Pajamos iš paskirstytojo pelno.

Pateiktoje lentelėje matome, kad Lietuvoje vyrauja keturi mokesčio tarifai. Nominalus mokesčių tarifas 15% - kurio taikymas apima didžiausią dalį. Kiti trys mokesčio tarifai – numatyti kaip lengvatos, kurių pagrindinis tikslas padėti verslui plėtotis.

Be nominalių mokesčio tarifų egzistuoja ir efektyvūs mokesčio tarifai. Efektyvus mokesčio tarifas yra toks tarifas, kuris yra faktiškai sumokamas, t.y. efektyvus pelno mokesčio tarifas nustatomas atsižvelgiant į įstatymo numatytas lengvatas, nusidėvėjimo metodikas, galimybę palūkanas priskirti sąnaudomis ir t.t. Pavyzdžiui, pelno mokesčio nominalus tarifas yra 15%, tačiau įvertinus atskaitymus gausis, kad apmokestinamosios pajamos apsimokestins 12,5% tarifu, o tai reikš, kad efektyvus pelno mokesčio tarifas yra ne 15%, o 12,5%.

## II DALIS

### MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS

1957 m. Romos sutartimi įkūrus Europos ekonominę bendriją buvo numatytas siekis vienyti bendrijos narių nacionalines rinkas ir sukurti bendrąją rinką. Sutartyje buvo numatyti pagrindiniai principai (keturios laisvės), kuriais pagrįsta bendroji rinką: prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimo<sup>37</sup>. Toliau harmonizavimo idėja ypač suintensyvėjo po Neumark'o<sup>38</sup> ataskaitos pateikimo. Europos Komisija matydama, kad vyksta intensyvus žmonių judėjimas po valstybes, suprato, kad reikia didesnio bendros rinkos mokesčių harmonizavimo. Taip pat, buvo pastebėta, kad kiekviena valstybė savo valstybės mokesčius saugojo ir statė aukščiau už kitų valstybių – tai labai trukdė Europos Bendrijos steigimo sutartyje numatytam tikslui pasiekti, o būtent sukuriant vieningą rinką. Europos Bendrijos<sup>39</sup> ataskaitoje pažymima, kad tarifų diferenciacija skatina ne ką kitą, kaip tik mokesčių vengimą. Ataskaitoje buvo teigiama, kad harmonizavimas Europos Bendrijoje turi būti suprantamas kaip ilgalaikis veiksmas, kurio reikalaujama valstybių narių didelių pastangų eiti į abipusius kompromisus.

Aptarkime kodėl yra svarbus mokesčių harmonizavimas.

#### 2.1. Mokesčių harmonizavimo samprata

Mokesčių harmonizavimas turi būti suprantamas, kaip procesas, kurio metu skirtingų valstybių mokesčių sistemos yra derinamos taip, kad nebūtų jokių trukdžių steigimo sutartyse nustatytiems tikslams pasiekti. Harmonizavimu siekiama skatinti saikingą konkurenciją ir integraciją, bei palaiptą ekonomikos augimą<sup>40</sup>. Mokesčiai yra pagrindinis instrumentas surenkant lėšas į valstybės biudžetus bei užtikrinant valstybės funkcijų įgyvendinimą. Dėl šios priežasties mokesčių harmonizavimas yra svarbus, kad vyktų stabilus visų ES valstybių ekonominis konvergavimas.

Mokesčių harmonizavimo samprata nėra apibrėžta steigimo sutartyse. Taip pat, vieningos sąvokos nėra ir literatūroje. Vieni mano, kad tai perėjimas prie vienodos

---

<sup>37</sup> ES teisės aktų santraukos. Romos sutartis. [Interaktyvus]. [Žiūrėta 2020 m. spalio 25 d.]. Prieiga internete: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=LEGISSUM%3Axy0023>.

<sup>38</sup> Neumark Report „Report of the Fiscal and Financial Committee“, Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation), 1962.

<sup>39</sup> Official Journal C340, 10/11/1997 P.145-172 [Interaktyvus]. [Žiūrėta 2020 m. spalio 25 d.]. Prieiga internete: <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.C.1997.340.01.0145.01.ENG&toc=OJ%3AC%3A1997%3A340%3ATOC>

<sup>40</sup> Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. P. 273.

mokesčių sistemos ir visų įgaliojimų šioje srityje perdavimas Europos Sąjungos valdžios institucijoms, kiti – kad tai atskirų klausimų mokesčių srityje suregulavimas<sup>41</sup>.

Priklausomai nuo reglamentuojamų santykių srities, ES teisės poveikis valstybių narių nacionalinėms sistemoms gali būti skirtingas ir pasireikšti skirtingomis formomis. Europos sąjungoje numatyta trys teisės aktų derinimo formos<sup>42</sup>:

- Unifikavimas – tai toks procesas, kurio metu ES teisės aktai visiškai pakeičia nacionalinius teisės aktus. Unifikavimas galimas tik tose srityse, kurios yra išimtinai priskirtos ES kompetencijai, pavyzdžiui, žemės ūkio, muitų srityse, užsienio prekybos politika. Šiuo atveju šalia ES teisės aktų gali būti ir nacionalinės teisės aktai, tačiau ES aktai bus viršesni nei nacionaliniai.
- Koordinavimas – šiuo procesu siekiama užtikrinti, kad tam tikroje srityje nacionaliniu lygmeniu reglamentuojami santykiai netrukdytų siekiamam tikslui ES lygmeniu pasiekti arba padėtų jį įgyvendinti. Koordinavimas gali būti apibrėžiamas kaip ir konsultavimas tarp valstybių narių<sup>43</sup>. Koordinuojat mokesčius pasiekama ne toks didelis mokesčių atskirų elementų suvienodinimas ir šiuo atveju svarbią reikšmę turi valstybių narių bendradarbiavimas ir informacijos keitimasis. Koordinavime atsižvelgiama į valstybių narių kompetenciją nustatant apmokestinimo režimus savo mokesčių mokėtojams.
- Harmonizavimas – tai toks suderinamumo lygis, kai sukuriama vienodi teisės pagrindai, kuriais remiamasi toliau vystant mokestinius teisinius santykius nacionaliniame lygmenyje. Kitaip tariant, tai yra nacionalinio suvereniteto dalies perdavimas ES. Šis būdas aktualiausias netiesioginiams mokesčiams, kadangi būtent jie yra harmonizuojami.

Mokesčių harmonizavimas yra vienas iš sunkiausių ES integracijos proceso dalių. Priklausomai nuo siekiamų tikslų harmonizavimo lygiai gali būti skirtingi. Galima išskirti šias harmonizavimo rūšis:

- Išorinis – tuo atveju kai reglamentuojamas ir vienodinamas valstybių narių taikomas mokestinis režimas trečiųjų šalių atžvilgiu. Pavyzdžiui – ES muitų politika.
- Vidinis – kai mokesčiai reglamentuojami pačios Europos Sąjungos viduje. Toks harmonizavimo variantas yra daugiausiai svarstomas ES ir sukelia didžiausias diskusijas. Būtent šis harmonizavimo būdas ir bus toliau plėtojamas darbe.

---

<sup>41</sup> Ramanauskienė E., Stačiokas R. Mokesčių harmonizavimas pagal Europos Sąjungos direktyvas: teigiami ir neigiami aspektai.- Kaunas: Inžinerinė ekonomika Nr. 4 (35), 2003. P. 35.

<sup>42</sup> Lietuvos Respublikos teisingumo ministro įsakymas dėl nuorodų į Europos sąjungos teisės aktus teikimo teisės aktuose reikalavimų aprašo patvirtinimo. 2020 Kovo 06d. Nr. 5104.

<sup>43</sup> Dagilinė I. Teoriniai ir praktiniai mokesčių apskaitos harmonizavimo aspektai ES: tarptautinės konferencijos pranešimų medžiaga.- Kaunas: Technologija, 2005. P. 337.

- Visiškas – kai yra nustatoma bendra tam tikro mokesčio sistema (bazė, apmokestinimo tvarka), bendras tarifas, visiškai panaikinant bet kokius skirtumus tarp valstybių narių mokesčių sistemų. Tokiu atveju pilna apimtimi mokesčių politika pereina iš nacionalinės į ES lygmenį. Šio harmonizavimo būdu panaikinama bet kokie rinkos trikdymai, tačiau šis būdas pasiekiamas labai sunkiai, nes valstybės nenori atsisakyti savo nacionalinio suvereniteto mokesčių srityje.
- Dalinis – ši harmonizavimo rūšis apima tik vieną ar keletą atskirų klausimų, pavyzdžiui mokesčių bazę, tarifą, objektą arba apmokestinimo tvarką. Šiuo atveju mokesčių politika paliekama kiekvienos valstybės narės nacionaliniam suverenitetui. Tačiau valstybės narės negali nustatyti tokio mokesčio reglamentavimo, kuris būtų nesuderinamas su ES steigimo sutartyje įtvirtintais principais. Šiuo būdu harmonizuojant mokesčius yra atsižvelgiama į ekonominius, socialinius šalių skirtumus. Todėl šis būdas yra labiausiai patogus valstybėms narėms, siekiančioms išlaikyti tam tikrą suverenitetą mokesčių srityje.

Harmonizavimas, taip pat, gali būti išskirtas laiko atžvilgiu:

- Laipsniškas - tai harmonizavimas, kai harmonizuojama keliais etapais. Šiuo harmonizavimo būdu labiausiai yra remiamasi, kad nebūtų jokių radikalių pasikeitimų iš karto. Suprantamas dalykas, kad radikalūs pokyčiai valstybėms būtų pernelyg staigūs siekiant prisitaikyti prie naujų pasikeitimų.
- Vienu etapu – harmonizavimas įvykdomas viena apimtimi iš karto. Kaip jau buvo minėta šis būdas nėra svarstomas ES.

Dar vienas literatūroje randamas harmonizavimo skirstymas:

- Pozityvus – kai mokesčiai harmonizuojami ES teisės aktais – direktyvos, reglamentai ar konvencijos. Šiuo būdu daugiausiai harmonizuojami netiesioginiai mokesčiai.
- Negatyvus – tai harmonizavimas kuris yra susijęs su negatyviaja integracija, o pastaroji apibrėžiama kaip laipsniškas kliūčių laisvam prekių, paslaugų, kapitalo ir asmenų šalinimas<sup>44</sup>. Taip pat, gali būti apibrėžiamas, kaip bendros rinkos reikalavimams prieštaraujančios diskriminacijos draudimas teisiškoms privalomomis priemonėmis<sup>45</sup>. Šis harmonizavimas yra mokesčių vienodinimas per „draudimus“ Šis būdas aktualus tiesioginiams mokesčiams.

Įprastai harmonizavimas vyksta direktyvų pagrindu, nes priešingai nei reglamentai, direktyvos skirtos ne vienodinti, bet derinti atskirų valstybių nacionalinę teisę. Sutartyje

<sup>44</sup> Europos Sąjungos enciklopedinis žinynas/ Red. G. Vitkus. Antras leidimas. Vilnius: Eugrimas, 1999, p. 184.

<sup>45</sup> Terra B.J.M., Wattel P. J. European Tax Law:- London, Boston, the Hague: Kluwer Law International, 2nd edition, 2002. P. 2.

dėl Europos Sąjungos veikimo (SESV) sutarties 115 straipsnyje (EB sutarties ex 94 str.) numato, kad ES vieningai leidžia direktyvas dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių tiesioginę įtaką vidaus rinkos sukūrimui ar veikimui, suderinimo<sup>46</sup>. Paprastai išskiriami trys pagrindiniai direktyvos normų įgyvendinimo metodai: perteikimas – kai nacionalinės teisės aktai perrašomi taip, kad jie perteiktų iš direktyvos kylančių įsipareigojimų esmę; perkėlimas – kai pats direktyvos tekstas (tapačios direktyvai nuostatos) yra įtraukiamas į nacionalinės teisės aktus; ir nuoroda – kai nacionaliniams teisės akte daroma nuoroda į direktyvos turinį. Smulkiau nagrinėjant šiuos būdus, paminėtini šie pagrindiniai jų požymiai<sup>47</sup>:

- Perteikimas – kai direktyvos gali būti įgyvendintos panaudojant tą patį metodą kaip ir įgyvendinant bet kokią tarptautinę sutartį – išleidžiant atitinkamą teisės aktą ar padarant atitinkamus pakeitimus jau galiojančiuose teisės aktuose, kad būtų įvykdyti priimti įsipareigojimai. Šis metodas yra naudingas tuomet, kai direktyvos palieka nemažai laisvės valstybei narei, t.y. kai direktyva pagal siekiamą teisės suderinamumo lygį priskiriama minimalaus harmonizavimo kategorijai. Visais atvejais turi būti pasiekti direktyvoje numatyti tikslai, todėl kiek įmanoma reikia išlaikyti vienodą terminologiją, ypač kai perteikiamos direktyvos nuostatos, galinčios veikti tiesiogiai. Pakeitus direktyvą, tokiu pačiu metodu turi būti pakeistas ir nacionalinis teisės aktas.
- Perkėlimas – tiesioginis direktyvos teksto įtraukimas į nacionalinės teisės aktą. Šis metodas naudojamas tais atvejais, kai direktyva yra labai detali, apima tam tikrus techninius sprendimus, o valstybei narei palikta nedaug laisvės ją įgyvendinti nacionalinėmis priemonėmis. Tačiau, kai direktyvoje yra alternatyvios nuostatos ar kitos nuostatos, kurios priklauso nuo valstybės narės valios, šis metodas netinka, ir tada reikia galvoti apie dalinį direktyvos normų perkėlimą. Pakeitus tokią direktyvą, keičiama atitinkama nacionalinės teisės akto dalis.
- Nuorodų darymas – rečiausiai taikomas metodas, kurį tikslinga naudoti tik tuomet, kai direktyvos yra techninio pobūdžio ir jų nuostatų perkėlimas reikalauja ypatingo tikslumo. Tada direktyvos nuostata galima pridėti kaip priedą prie nacionalinės teisės akto. Kitais atvejais, jei galima pasirinkti vieną iš anksčiau nurodytų metodų, tai daryti nerekomenduojama, kadangi visais atvejais direktyvos yra skirtos valstybės narėms, kad jos jas įgyvendintų nacionalinėmis priemonėmis. Europos Komisija,

---

<sup>46</sup> Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija, C326/47, 2012 Spalio 26d. [Interaktyvus]. [Žiūrėta 2020 m. spalio 25 d.]. Prieiga internete: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12012E/TXT:LT:PDF.>

<sup>47</sup> Pagrindiniai nacionalinės teisės aktų derinimo su Europos Sąjungos teisės principais [Interaktyvus]. [Žiūrėta 2020 m. spalio 25 d.]. Prieiga internete: [http://elibrary.lt/resursai/DB/LB/LB\\_integracija\\_ES/LB\\_integracija\\_ES\\_2000\\_02\\_3.pdf](http://elibrary.lt/resursai/DB/LB/LB_integracija_ES/LB_integracija_ES_2000_02_3.pdf).

būdamą sutarties sergėtoja, prižiūri ir kontroliuoja, kaip valstybės narės inkorporuoja direktyvas. Todėl yra reikalaujama, kad valstybės narės Europos Komisijai detaliai nurodytų, kokių jos ėmėsi priemonių. Lietuvos Respublika apie direktyvų įgyvendinimą informuoja dažniausiai pateikdama įvairias ataskaitas ES institucijoms.

Europos Bendrija gali kontroliuoti mokesčių derinimą tik tiek, kiek tai būtina vidaus rinkai kurti, o harmonizavimas leidžia pasiekti ES sutarties tikslams. Šiuo metu pilnai harmonizuoti yra tik netiesioginiai mokesčiai (PVM, akcizai, muitai). ES valstybių narių nacionaliniai teisės aktai turėjo būti suderinti su ES teisės aktais, kad nebūtų tarp ES narių konkurencijos šiose srityse ir vyktų laisvas paslaugų, prekių, žmonių judėjimas. Tam, kad pasiekti šį tikslą buvo keičiama apmokestinimo bazė, tarifas, administravimo tvarka. Tai patvirtina SESV 113 str. (ex 93 str.), kuriame nurodomi akcizai ir apyvartos mokesčiai ir jau ankščiau minėtas SESV 115 str.

Analizuojant netiesioginius mokesčius, mes nagrinėjame SESV, tačiau nagrinėjant tiesioginius mokesčius tokiu atveju mes turim atsižvelgti į ETT praktiką. Kaip viename iš savo straipsnių teigė H. Gabartas „Paradoksalu, bet Europos Teisingumo Teismas mokestinio pobūdžio bylose aiškindamas Europos Bendrijos steigimo sutartyje įtvirtintus bendro pobūdžio nediskriminacijos ir judėjimo laisvės principus (jie iš pirmo žvilgsnio neturi nieko bendra su mokesčiais) užima vos ne teisės aktų leidėjo poziciją, nes daugelis Bendrijos teisės reikalavimų tiesioginio apmokestinimo srityje yra suformuluoti ne Europos Bendrijos teisės aktuose, o ETT jurisprudencijoje“<sup>48</sup>. Valstybės nenoriai atsisako savo suvereniteto tiesioginiuose mokesčiuose dėl to ETT turėjo imtis iniciatyvos tam, kad reformuoti nacionalines tiesioginių mokesčių apmokestinimų sistemas. Kaip teigė Peter J. Wattel Europos Komisija nusprendė užsiimti valstybių narių švietimu, naudojantis ETT praktika, kurioje nurodomos taisyklės ir jų nesilaikymo pasekmės<sup>49</sup>. Kai kalbame apie ETT praktiką – tokiu atveju mes kalbame ne apie pozityvųjį harmonizavimą, o apie negatyvųjį (kai vieningos rinkos siekiama šalinant kliūtis per draudimus). Vienoje iš ETT 1986 m. byloje *Commission v. French Republic (C-270/83)*, teismas atskleidė valstybių kompetencijas tiesioginių mokesčių srityje, bei pasisakė, kad „net jei tiesioginis apmokestinimas ir priklauso valstybių narių kompetencijai, valstybės narės privalo šią kompetenciją įgyvendinti atsižvelgdamos į Bendrijos teisės reikalavimus“<sup>50</sup>. Tačiau kaip

---

<sup>48</sup> GABARTAS, H., Ryškėjančios naujos valstybių narių tiesioginio apmokestinimo tendencijos. ISSN 1392-6195. Jurisprudencija : mokslo darbai. Vilnius : Mykolo Romerio universitetas. 2007, Nr. 9(99),. 2007. P 26-27.

<sup>49</sup> WATTEL J. P., MARRES O, VERMEULEN H., Terra/Wattel European Tax Law, Volume 1 general topics and direct taxation, Seventh edition, Kluwer Law International B.V., 2019 m. P. 927-929.

<sup>50</sup> Ibid

pastebi H. Gabartas tokia ETT kompetencija, formuojanti praktiką mokesčių srityje, vertinama nevienareikšmiškai, nes dažnu atveju lenkia valstybėse susidariusią praktiką pelno apmokestinimo atžvilgiu, todėl yra pavadinama „paslėptąja harmonizacija“<sup>51</sup>.

Pelno mokesčio atveju harmonizavimas nėra pradėtas, išskyrus susijungimų, kontroliuojančių bendrovių apmokestinimo bazės ir palūkanų honorarų apmokestinimo harmonizavimą<sup>52</sup>, bei dividendai. Šiai dienai yra priimta tik keletas konkrečių direktyvų: motininių - dukterinių bendrovių direktyva; susijungimų direktyva; palūkanų ir honorarų direktyva. Pažvelkime plačiau šias tris direktyvas.

### **2.1.1. Įmonių jungimosi, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijoms direktyva**

Ši direktyva buvo priimta siekiant išvengti mokesčių, kurie atsiranda tarptautiniu mastu reorganizuojant įmones, bei suteikti galimybes valstybių narių įmonėms neprarasti reorganizavimo procese patirtų nuostolių, sudarant galimybę jais pasinaudoti.<sup>53</sup> Šios direktyvos dėka sumažėja reorganizavimo procese atsirandančių bendrovėms išlaidų. Direktyvos taikymas apima – jungimąsi, skaidymą, turto perleidimą, akcijų mainus, dalinį skaidymą. Direktyvos tikslas:

- Sukurti vieningas sąlygas vidaus rinkoje, t.y. kad valstybių narių mokesčių nuostatos netrukdytų tarptautiniam reorganizavimo procesui.
- Nustatyti neutralias mokesčių taisykles tarptautiniu lygiu (vienos ar kitos valstybės narės nacionalinės nuostatos turi netrukdyti reorganizavimui ir konkurencijai).
- Panaikinti situacijas, kai nacionaliniai valstybių įstatymai yra mažiau palankūs tarptautiniame reorganizavimo procese.

#### *Direktyvos apimamos operacijos*

Direktyvos 2 straipsnyje yra numatytos šešios operacijų rūšys, kurios yra taikomos visoms valstybėms narėms:

---

<sup>51</sup> GABARTAS, H., Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių

mokesčių teisiniui reguliavimui. Daktaro disertacija, Socialiniai mokslai, teisė (01 S), Vilnius, 2004.

<sup>52</sup> ŠIMASIUS, R., Mokesčių harmonizavimas ir konkurencija – pelno mokesčio bazės istorija, [Interaktyvus].

[žiūrėta 2020 m. spalio 25 d.]. Prieiga internete: <https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/mokesciaibiudzetas/r-simasius-mokesciu-harmonizavimas-ir-konkurencija-pelno-mokescio-bazes-istorija/lrinka>.

<sup>53</sup> 2009 m. spalio 19 d. Tarybos 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, [interaktyvus]. [žiūrėta 2020m. spalio 26 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32009L0133&from=lt>

- **jungimasis** - kai viena ar daugiau įmonių užbaigia veiklą be likvidavimo procedūros ir perleidžia įsipareigojimus kitai įmonei. Perimančioji įmonė tampa užsibaigusios įmonės „įpėdine“, kuri išleidžia mainais užsibaigusios įmonės akcininkams perėmusios įmonės vertybinius popierius (vertybiniai popieriai už vertybinius popierius). Kartu yra keli jungimosi operacijų tipai: viena ar kelios įmonės jungiasi į kitą įmonę; dvi ar daugiau įmonių jungiasi į jų naujai sukurtą įmonę; pilnai priklausoma dukterinė įmonė jungiasi su motinine įmone.
- **skaidymas** – kai viena įmonė, kuri baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros ir perleidžia visą savo turtą ir įsipareigojimus dviem arba daugiau esančioms arba naujoms įmonėms, mainais už šios įmonės akcininkams proporcingai padalintus įmonių, įgyjančių turtą bei įsipareigojimus, kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius;
- **dalinis skaidymas** - kai įmonė, tęsianti savo veiklą, perleidžia vieną arba keletą veiklos padalinių vienai arba daugiau esančių arba naujų įmonių, palikdama bent vieną veiklos padalinį perleidžiančiojoje įmonėje, mainais už šios įmonės akcininkams išleistus proporcingai padalintus turtą bei įsipareigojimus gaunančiųjų įmonių kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius;
- **turto perleidimas** - kuria tęsianti savo veiklą įmonė perduoda visus, vieną arba keletą savo veiklos padalinių kitai įmonei mainais už šios gaunančiosios įmonės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas byloje C-43/00, *Andersen og Jensen*<sup>54</sup>, pasisakė, kad būtent vertybiniai popieriai turi būti perduoti, o ne kiti objektai pvz.: pinigai. Šioje byloje priimančioji įmonė (į kurią bus inkorporuojama kita įmonė) sudarė paskolos sutartį su įmone kuri yra inkorporuojama ir šių pinigų buvo inkorporuojama įmonė nupirkta, kartu su iš šios prievolinių įsipareigojimais.
- **keitimasis akcijomis** - kuria įmonė įsigyja kitos įmonės kapitalo dalį, kuri suteikia jai daugumą balsų toje kitoje įmonėje, arba, turėdama tokią daugumą, įsigyja papildomą įmonės kapitalo dalį, mainais už tos kitos įmonės akcininkams (už šių akcininkų vertybinius popierius) išleistus pirmos įmonės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius ir, jeigu taikoma, mokėjimą grynais pinigais, kurio suma neviršija 10 % tų mainais išleistų vertybinių popierių nominalios vertės arba, jeigu nominalios vertės nėra, – jų buhalterinės vertės;

---

<sup>54</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2002 m. sausio 15 d. sprendimas ,C-43/00, *Andersen og Jensen*, ECLI:EU:C:2002:15.



- **registruotos buveinės perkėlimas** - kuria SE arba SCE, kuri nėra likviduojama arba nėra sukuriama naujas juridinis asmuo, perkelia savo registruotą buveinę iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę.

### *Direktyvos subjektai*

Direktyvoje yra išskirti tam tirti reikalavimai, kad ją būtų galima pasinaudoti. Pagal direktyvos 3 str. Yra numatyta, kad įmonė turi atitikti vieną iš šios direktyvos pirmo priedo A juridinių formų (pateiktos valstybių narių įmonių teisinės formos). Šios įvardintos įmonės turi būti registruotos vienoje iš valstybių narių ir jos turi būti laikomos valstybės narės rezidente ir mokesčių mokėtoja bei turi mokėti vieną iš pirmo priedo B dalyje nurodytų mokesčių ir nebūti nuo jų atleista. Visos šios sąlygos turi būti išpildytos norint pasinaudoti šia direktyva, tačiau svarbu pažymėti, kad nėra būtina išpildyti visas tris minėtas sąlygas vienoje valstybėje narėje, jei įmonė veikia keliose ES valstybėse<sup>55</sup>

### *Mokestinės pasekmės*

Pasak Matthias Hofstätter ir Daniela-Hohenwarter-Mayr<sup>56</sup> direktyvos esencija slypi pelno mokesčio atidėjime. Direktyva priverčia valstybes nares susilaikyti nuo apmokestinimo reorganizuojant, kai yra išpildomi reorganizavimo tikslai nurodyti direktyvoje. Frederik Boulogne,<sup>57</sup> taip pat, išskiria, kad visų pirma reorganizavimo metu – perkeliant turtą, teises ar keičiantis akcijomis būtų susilaikyta nuo apmokestinimo iki šių turto, teisių perkėlimo ir akcijų keitimosi iki jų realizacijos momento.

ESTT bylose C-327/16, *Marc Jacob* ir C-421/16, *Marc Lassus*, Europos Sąjungos Teisingumo Teismas pasisakė, kad – „jungimosi direktyvos 8 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad su apsikeitimo vertybiniais popieriais sandoriu susijusi padidėjusi turto vertė, kurios apmokestinimas atidėtas, apmokestinama, kai vėliau perleidžiami apsikeičiant gauti vertybiniai popieriai, nors šis perleidimas nepatenka į šios valstybės narės apmokestinimo kompetenciją<sup>58</sup>“.

Europos Sąjungos Teismas plėtodamas šios direktyvos taikymą valstybėse narėse pasisakė, kad įsisteigimo laisvė pagal EB 43 ir 48 str. apima ir užsienio valstybių narių bendrovių

<sup>55</sup> LANG M.; PISONE P.; SCHUCH J.; STARINGER R.; Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 5th Edition, *Spiramus*, 2018 m., p. 172.

<sup>56</sup> Ibid p 175.

<sup>57</sup> WATTEL J. P.; MARRES O.; VERMEULEN H.; Terra/Wattel European Tax Law, Volume 1 general topics and direct taxation, Seventh edition, *Kluwer Law International B.V.*, 2019 m. p. 294-297.

<sup>58</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2018 m. kovo 22 d. sujungtos bylos sprendimas, C-327/16 ir C-421/16, *Marc Jacob ir Marc Lassus*.

įsisteigimą kitoje valstybėje narėje pagal savąją nacionalinę teisę. Byloje C-210/06, *Cartesio Oktató és Szolgáltató bt*<sup>59</sup>, ESTT pasisakė, kad minėtos sutarties straipsniai nedraudžia valstybės narės teisės aktų, remiantis kuriais pagal šios valstybės narės teisės aktus įsteigta bendrovei trukdoma perkelti savo buveinę į kitą valstybę narę išsaugant bendrovės, kuriai taikomi steigimosi valstybės narės teisės aktai, statusą.

### *Antivengiminės priemonės*

Šioje direktyvoje, taip pat, yra numatyta antivengiminės priemonės, o būtent direktyva nėra taikoma tuo atveju, jeigu restruktūrizavimas daromas tik dėl mokestinės naudos – mokesčių vengimo ar slėpimo tikslais. ETT byloje<sup>60</sup> pasisakė, jog mokesčių vengimas yra tie atvejai, kai pagrindinis mokesčio mokėtojo tikslas yra mokestinė nauda ir pateikė išvadą, kad „Mokestinių nuostolių perkėlimas laikytinas mokestinės naudos siekimu, o tinkamos ekonominės priežastys, kaip minėta, turėtų būti aiškinamos plačiau nei vien mokestinė nauda“<sup>61</sup>. Vėliau nagrinėtoje Foggia<sup>62</sup> byloje Teismas pažymėjo, kad, siekiant nustatyti mokesčių vengimo faktą svarbus ne vien subjektyvus šalių ketinimas gauti mokestinės naudos; turėtų būti atsižvelgiama ir į kitas objektyvias bylos aplinkybes. Šis Teismo sprendimas svarbus tuo, jog jame konstatuota, kad tinkamos ekonominės priežastys pagal Direktyvą gali egzistuoti net ir tada, kai operacija vykdoma dėl mokestinių priežasčių. Svarbu, kad mokestinės priežastys nebūtų vyraujančios<sup>63</sup>. Pagrindinė šios direktyvos esmė, jog jungimasis arba skaidymas nėra pagrindas apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas.

### **2.1.2. Bendrosios mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms įmonėms<sup>64</sup>**

Dukterinių - bendrovių direktyva buvo priimta 1990 m. ir keista du kartus 2011 m. ir 2015 m. Šia direktyva siekiama neapmokestinti dukterinių bendrovių patronuojančioms bendrovėms mokamų dividendų ir kitų pelno paskirstymų mokesčiais, išskaičiuojamais prie šaltinio, bei panaikinti tokių pajamų dvigubą apmokestinimą patronuojančios

---

<sup>59</sup>Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2008 m. gruodžio 16 d. sprendimas, C-210/06, *Cartesio*, ECLI:EU:C:2008:723.

<sup>60</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. liepos 17 d. sprendimas. Nr. C-28/95.

<sup>61</sup> PETKEVICIŪTĖ, P., Tarybos direktyvos 2003/49/EB nuostatų skirtų kovoti su mokesčių vengimu perkėlimas į Lietuvos teisę. ISSN 1392-1274. Teisė, 98. 2016, p. 118.

<sup>62</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. lapkričio 10 d. sprendimas Foggia prieš Valstybės sekretorių mokesčių klausimais (C-126/10).

<sup>63</sup> Ibid.

<sup>64</sup> Toliau bus minima kaip motininių-dukterinių bendrovių direktyva.

bendrovės lygiu<sup>65</sup>. Šios direktyvos tikslas – sukurti analogiškas vidaus rinkos sąlygas ir užtikrinti vidaus rinkos veikimą. Taip pat, vengti, operacijoms taikytinų apribojimų, kliūčių ar suvaržymų dėl skirtingų valstybių narių mokesčių traktavimų.

#### *Direktyvos apibrėžtys*<sup>66</sup>

- valstybės narės bendrovė - direktyvos 2 str., a) punkte minima, kad valstybės narės bendrovė tai yra viena iš šios direktyvos I priedo A dalyje esančių nurodytų formų. Kartu, pagal valstybės narės mokesčių įstatymus yra reziduojanti valstybėje narėje ir jai yra nustatyta mokėti vieną iš I priedo B dalyje išvardytų mokesčių be galimybės pasirinkti arba būti atleisti nuo mokesčio. Svarbu pažymėti, kad ne visada tam tikro juridinio asmens forma gali būti minimame direktyvos I priedo A dalyje esančiame sąraše. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas byloje C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*<sup>67</sup>, pasisakė, kad nors ir Suomijos įmonė, kuri nepateko į direktyvos taikymo sferą ši turėjo būti pripažinta pagal SESV įsisteigimo laisvę ir būti pripažinta tinkamai dėl nediskriminavimo išlygos.
- nuolatinė buveinė – direktyvos 2 str. b) nurodoma, kad tai komercinės veiklos vieta valstybėje narėje, per kurią vykdoma kitos valstybės narės bendrovės komercinė veikla ar jos dalis tiek, kiek tos komercinės veiklos pelnas yra apmokestinamas valstybėje narėje, kurioje yra vykdoma veikla. Kitais žodžiais yra įteisinama materialioji rezidavimo vieta (faktiškai kur stovi).
- dukterinė bendrovė – direktyvos 3 str. 1 d. b) numato, kad tai yra bendrovė, kurios kapitalas yra turimas kitos bendrovės (ne mažiau 10%).
- patronuojanti bendrovė - direktyvos 3 str. 1 d., a) numato, kad tai yra bendrovė, kuri turi ne mažiau nei 10% kapitalo dalį kitoje valstybėje narėje. Kartu, tokiomis pačiomis sąlygomis ir valstybės narės bendrovė, kuri turi ne mažesnę kaip 10% toje pačioje valstybėje narėje esančios bendrovės kapitalo dalį. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas byloje C-48/07, *Les Vergers du Vieux Tauves SA*<sup>68</sup>, kurioje Teismo buvo klausta ar 90/453 direktyvos 3 str. yra apimantis kapitalo dalies turėjimą uzufrukto teise. Į šį

---

<sup>65</sup> 2015 m. vasario 17d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, dabartinė konsoliduota redakcija 2015 vasario 17d. [Interaktyvus] Prieiga internete: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0096&from=LT>.

<sup>66</sup> Ibid

<sup>67</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2009 m. birželio 18 d. sprendimas, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*, ECLI:EU:C:2009:377.

<sup>68</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2008 m. gruodžio 22 d. sprendimas, C-48/07, *Les Vergers du Vieux Tauves SA*, ECLI:EU:C:2008:758.

klausimą ETT pasisakė šiais žodžiais – „kitos valstybės narės bendrovės kapitalo dalies turėjimo sąvoka Direktyvos 90/435 3 straipsnio prasme neapima kapitalo dalies turėjimo uzufrukto teise. Tačiau atsižvelgiant į EB sutartimi užtikrinamas judėjimo laisves, taikomas tarpvalstybinėms situacijoms, kai valstybė narė, siekdama išvengti dvigubo gautų dividendų apmokestinimo, atleidžia nuo mokesčio tiek dividendus, kuriuos bendrovė rezidentė gauna iš kitos bendrovės rezidentės, kurios kapitalo dalį ji turi visiškai nuosavybės teise, tiek tuos, kuriuos bendrovė rezidentė gauna iš kitos bendrovės rezidentės, kurios kapitalo dalį ji turi uzufrukto teise, ji, norėdama gautus dividendus atleisti nuo mokesčio, turi, taip pat, vertinti dividendus, kuriuos iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės gauna valstybė rezidentė, turinti kapitalo dalį visiškai nuosavybės teise, ir tokius dividendus, kuriuos gauna bendrovė rezidentė, turinti kapitalo dalį uzufrukto teise.“

*Direktyvos taikymas skirtingose motininės ar dukterinės įmonės rezidavimo valstybėse*

Pagal autorių Mario Tenore<sup>69</sup> direktyvos pirmasis straipsnis turėtų būti skaitomas kartu su ketvirtuoju ir šeštuoju, kurie savo ruožtu suponuoja dvi skirtingas prievoles motininei įmonei valstybėje narėje. Ketvirtasis straipsnis numato, kad jei motininė įmonė gauna paskirstomą pelną iš dukterinių įmonių šis neapsimokestina dėl dvigubo ekonominio apmokestinimo arba jeigu yra sutinkama apmokestinti šias pajamas, tada turi būti leidžiama vėliau atskaityti sumokėtus mokesčius iš dukterinių įmonių. Ši nuostata yra taikoma tik tais atvejais, kai motininės ir dukterinės įmonės atitinka direktyvoje minimas definicijas ir jeigu šios nėra likviduojamos. Labai svarbi byla susijusi su likvidacija yra C-371/11, *Punch Graphix*<sup>70</sup>, kurioje įmonių sujungimai buvo pripažinti kaip likvidacija, pagal jau darbe aptartą įmonių jungimo direktyvą. Šis sprendimas buvo priimtas remiantis dvejomis svarbiomis nuostatomis:

- Europos Komisija priėmė įmonių sujungimo ir šiame skirsnyje nagrinėjamą direktyvą tą pačią dieną;
- šios direktyvos turi vienodus tikslus – panaikinti suvaržymus, kliūtis, nuokrypius, kurie atsiranda iš skirtingo valstybių narių mokesčių režimų ir teisės traktavimo. Taip pat, Europos Sąjungos Teisingumo Teismas šioje byloje pasisakė, kad pagal įstatymo leidėjo valią, kaip visumą, šios direktyvos turėtų vieną kitą papildyti.

<sup>69</sup> LANG M.; PISONE P.; SCHUCH J.; STARINGER R.; Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 5th Edition, *Spiramus*, 2018 m., p. 152.

<sup>70</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2012 m. spalio 18 d. sprendimas, C-371/11, *Punch Graphix*, ECLI:EU:C:2012:647.

### *Atleidimo metodas*

Atleidimo metodas yra toksai metodas, kuris leidžia nemokėti mokesčių nuo pajamų ar kapitalo rezidavimo valstybėje, kurie turėjo būti sumokėti pajamų gavimo valstybėje. Šis principas yra aptariamas direktyvos 4 str. 1 d. a). Kartu šis metodas yra svarbus dėl to, kad jisai galimas taikyti neperėmus į nacionalinę teisę. Tai patvirtina ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismas byloje C-138/07, *Cobelfret*<sup>71</sup>. Šioje byloje Teismas pasisakė, kad direktyvos 4 str. 1 d. a punktas yra pakankamai aiški ir tiksli, kad ja būtų galima remtis nacionaliniuose teismuose.

### *Kredito metodas*

Jei motininės įmonės rezidavimo valstybė pasirenka kreditavimo metodą, šiuo atveju valstybė privalo leisti atskaitymus iš mokesčių mokėtojo, kurio dukterinės įmonės jau sumokėjo mokesčius. Valstybė narė taikydama šį metodą turi prievolę taikyti šį kreditą nesvarbu kokio dydžio ar formos motininės įmonės valdomoms dukterinėms įmonėms. Toksai metodo taikymas užtikrina, kad nebus dvigubo ekonominio apmokestinimo.

### *Direktyvos taikymas dukterinės įmonės rezidavimo valstybėje*

Direktyvos 1 str. c ir d numato, kad direktyva taikoma pelno paskirstymui, kurį gauna kitų valstybių narių bendrovių toje valstybėje narėje nuolatinės buveinės, iš jų dukterinių bendrovių, esančių valstybėje narėje, kitoje nei nuolatinė buveinė (c) ir pelno paskirstymui, kurį tos valstybės narės bendrovės, esančios dukterinėmis bendrovėmis, paskirsto kitoje valstybėje narėje tos pačios valstybės narės bendrovių nuolatinėms buveinėms (d).

C yra matoma, kad valstybė narė, kurioje yra įmonės nuolatinė buveinė, kuri gauna pelno paskirstymą turi suteikti įmonei kreditą pagal direktyvos 4 str. arba atleisti nuo mokesčio pagal atleidimo metodą.

D yra matoma, kad susidaro dviguba situacija, kurioje motininė ir dukterinė įmonė yra tos pačios valstybės narės rezidentės, tačiau nuolatinė buveinė yra kitoje valstybėje narėje.

---

<sup>71</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2009 m. vasario 12 d. sprendimas, C-138/07, *Belgische Staat prieš Cobelfret NV.*, ECLI:EU:C:2009:82

### 2.1.3. Palūkanų ir autorinių mokėjimų apmokestinimas

Šios direktyvos tikslas<sup>72</sup> – mokesčių panaikinimas palūkanoms ar atlyginimui už teisių perleidimą jų susidarymo valstybėje, kai tokie mokėjimai atliekami tarp skirtingose valstybėse įsteigtų susijusių įmonių ar jų nuolatinių buveinių.

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

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

2. „Valstybės narės bendrovė“ turi atitikti tuos pačius kriterijus, kaip ir numatyta ir Susijungimų bei Motininių – dukterinių bendrovių direktyvoje: 1) įmonė turi mokėti direktyvoje nurodytą pelno mokestį be išimčių; 2) įmonė turi būti valstybės narės rezidentė ir pagal sutartį, su trečiąja valstybe – neturi būti laikoma ne Bendrijos rezidente; 3) įmonė turi būti įtraukta į direktyvos priedo sąrašą.

„Asocijuotomis bendrovėmis“ laikomos valstybių narių įmonės, kurių viena tiesiogiai ar netiesiogiai valdo ne mažiau kaip 25% kitos įmonės kapitalo ar turi balsavimo teisių joje (vertikalus ryšys) arba trečioji įmonė abiejose tiesiogiai ar netiesiogiai valdo nemažiau kaip po 25% kiekvienos šių įmonių kapitalo dalies ar balsavimo teisių (horizontalus ryšys).

---

<sup>72</sup> 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (su pakeitimais). Oficialus leidinys L 157,26/06/2003 p. 0049-0054, P.5-8.

### *Palūkanų ir autorinių atlyginimų samprata*

*Palūkanos* direktyvoje apibrėžiamos, kaip pajamos iš bet kokios rūšies skolinių reikalavimų, nesvarbu, ar jie užtikrinti įkeitimu ir ar jie suteikia teisę dalyvauti skolininko pelne: tai pajamos iš vertybinių popierių, iš obligacijų ar skolinių įsipareigojimų, įskaitant su tokiais vertybiniais popieriais, obligacijomis ar skoliniais įsipareigojimais susijusias priemokas ir premijas; delspinigiai už pavėluotus mokėjimus nėra laikomi palūkanomis. Šis apibrėžimas sutampa su palūkanų apibrėžimu, pateikiamu EBPO Modelinės pajamų ir kapitalo mokesčių konvencijos 11 str. 3 d.

*Autorinis atlyginimas* reiškia bet kokios rūšies išmoka, gaunama kaip atlygį už naudojimąsi ar teisę naudotis literatūros, meno ar mokslo kūrinio, įskaitant kino filmus ir programinę įrangą, autoriaus teisėmis, patentu, prekių ženklu, dizainu ar modeliu, planu, slapta formule ar procesu arba už informaciją, susijusią su pramonine, komercine ar mokslinė patirtimi; taip pat, mokėjimai už naudojimąsi ar teisę naudotis pramonine, komercine ar mokslinė įranga.

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

### *Neapmokestinimo procedūra*

Išskaičiuojamas mokestis panaikinamas palūkanų ir honorarų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių esant daugybei sąlygų. Patiems valstybių narių administratoriams gali būti sunku surinkti visą reikiamą informaciją apie kiekvieną mokesčių mokėtoją, jų tarpusavio santykius, jei tai susiję su kelių valstybių jurisdikcijomis. Todėl direktyvoje šaltinio valstybėms narėms numatoma teisė mokėjimo metu reikalauti patvirtinimo iš palūkanų ir honorarų mokėtojo, kad visi būtini

reikalavimai yra įvykdyti. Patvirtinimas galioja ne trumpiau kaip vienerius ir ne ilgiau kaip trejus metus. Jame pateikti gali būti reikalaujama informaciją apie gaunančios įmonės ar nuolatinės buveinės buvimo vietą, faktinį priklausymą gaunančiajai įmonei, balsų ir kapitalo proporcijas, jų turėjimo laikotarpį, mokėjimų teisinius pagrindus (pvz., paskolos sutartis, licencinės sutartys). Gavusi patvirtinimą, ne vėliau kaip per tris mėnesius šaltinio valstybė priima sprendimą dėl atleidimo nuo mokesčio prie šaltinio, jei nustato, jog visi reikalavimai įvykdyti. Šis sprendimas galioja ne trumpiau kaip metus. Jei patvirtinimas nebuvo pateiktas arba jis neatitiko nustatytų reikalavimų, arba valstybei narei, nereikalaujančiai patvirtinimo, kilo abejonės dėl būtinų reikalavimų įvykdymo, ir jai, pareikalavus patvirtinančios informacijos, ši nebuvo pateikta, tuomet valstybė narė gali išskaityti mokestį prie šaltinio palūkanoms ir autoriniams atlyginimas. Išskaičiuotą mokestį valstybių narių įmonės dar gali susigrąžinti, jei pateikia prašymą grąžinti mokestį bei įrodymus, patvirtinančius atitikimą būtinoms sąlygoms ne vėliau kaip per dvejus metus nuo palūkanų ir honorarų išmokėjimo. Neteisėtai išskaitytas mokestis turi būti grąžinamas per metus nuo tinkamo prašymo gavimo dienos, jei šis laikotarpis uždelsiamas, tuomet išskaičiavusi neleistiną mokestį šaltinio valstybė įmonei mokėtojai turi mokėti palūkanas nuo išskaičiuotos sumos pagal šalyje nustatytą palūkanų normą.



### III DALIS

#### TOLIMESNIS PELNO MOKESČIO HARMONIZAVIMAS IR JO PERSPEKTYVOS ATEITYJE

Europos Sąjungoje jau nuo seno siekiama diegti vienodą tiesioginių mokesčių taikymo praktiką. Šiai dienai tarptautinės organizacijos, valstybės narės turi nemažai laisvės šioje srityje. Didėjanti ekonominė integracija paskatino daugelį ES šalių praeito amžiaus paskutinį dešimtmetį peržiūrėti pelno apmokestinimo tvarką – pirmiausia tam, kad būtų užtikrintos investavimui palankios sąlygos ir ūkio konkurencingumas<sup>73</sup>. Tačiau iki šiol galioja 27 skirtingos nacionalinės pelno mokesčio sistemos, kurios trukdo sklandžiam vidaus rinkos kūrimuisi ir augimui. Dėl to šių dienų viena iš aktualesnių reformų pelno mokesčio kontekste ir yra konsoliduotos pelno mokesčio bazės kūrimo iniciatyva. Ši iniciatyva kūrėsi ir brendo ES jau seniai. Pradedant nuo 1963 m. priimtoms Neumarko ataskaitos, kuri konstatavo, kad skirtingi pelno mokesčio tarifai ir sistemos trukdo bendrai rinkai veikti tinkamai ir dėl to Neumarko grupė pasiūlė ES įsivesti skirtingų tarifų sistemą, bei panaikinti diskriminaciją nerezidentų atžvilgiu. Tačiau šie pasiūlymai Europos Komisijos buvo atmesti.

1970 m. mokesčių grupė vadovaujama Liuksemburgo ministro pirmininko P. Vernerio, pateikė tris rekomendacijas siekiant suvienodinti pelno mokesčio sistemą Europoje ir pasiūlė tai padaryti dviem etapais<sup>74</sup>. Pirmas etapas – pelno mokesčio sistemos suvienodinimas. Antras – mokesčių bazės ir tarifo suvienodinimas. Šioje rekomendacijoje buvo siūloma taikyti kredito atleidimo metodą, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ir nustatyti vieningus tarifus nepaskirstytam pelnui (nuo 45 iki 55%), paskirstytam pelnui (nuo 15 iki 25%), o taip pat, siūlė įvesti išskaičiuojamąjį mokesčių dividendams (25%). Šie pasiūlymai, kaip ir Neumarko ataskaita, buvo atmesti, tačiau vėl paskatino gerokai aktyvesnes diskusijas dėl mokesčių reformų ES.

1992 m. Rudingo komitetas – pristatė savo ataskaitą, kurioje pasisakė dėl harmonizavimo reikalingumo Bendrijoje, bei pateikė rekomendacijas kuriomis siūloma: 1) Įteisinti pajamų šaltinio principo prioritetą; 2) Užtikrinti mokesčių nediskriminavimo principo taikymo Europoje; 3) Pašalinti dvigubą apmokestinimą tarptautiniu lygiu<sup>75</sup>. Ši

---

<sup>73</sup> Budrytė A., Mačiulaitytė E. 2004. Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje. Pinigų studijos 8(2). P. 58.

<sup>74</sup> „Vernerio ataskaita“ [Interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. spalio 26 d]. Prieiga internete: [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/pages/publication6142\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/pages/publication6142_en.pdf).

<sup>75</sup> Rudingo ataskaita“ [Interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. spalio 26 d.]. Prieiga internete: <http://aei.pitt.edu/8702/1/8702.pdf>.

komisijos ataskaita, kaip ir prieš tai, nesulaukė palaikymo. Tačiau po Rudingo grupė rekomendacijų harmonizavimas nurodomas kaip svarbiausias ekonominis reikalingumas.

1997 m. Europos Komisija pasiūlė įmonių apmokestinimo elgesio kodeksą. Šis kodeksas svarbus tuo, kad uždraudžia valstybėms narėms taikyti diskriminacines priemones ES mokesčių srityje. Šis kodeksas yra priskiriamas prie „minkštosios teisės“ (soft law). 1999 m. buvo suformuota dar viena grupė – Primarolo<sup>76</sup> – bet jos pateikti pasiūlymai, taip pat, buvo atmesti. 2004 m. liepos mėn. buvo pristatytas Europos Komisijos (EK) diskusinis dokumentas dėl Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (toliau – BKPMB) kūrimo. Šį klausimą nagrinėjo BKPMB darbo grupė veikė 2004 – 2008 m., 2011 m. kovo mėn. Europos Komisija pristatė siūlymą mokesčių mokėtojams pasirinktinai, o ne privalomai taikyti BKPMB<sup>77</sup>. 2011 m. spalio 3d. atsižvelgus į valstybių narių nuomones ir pasiūlymus buvo pakoreguotas pasiūlymas dėl BKPMB redakcija<sup>78</sup>. BKPMB atsiradimas reikštų, kad valstybės narės nusistato bendrą pelno mokesčio bazę, nors ir šalyse vyrauja skirtingi tarifai.

### **3.1. Bendra konsoliduota pelno mokesčio bazė**

2011 m. bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės pasiūlyme buvo išskirtas vienas iš svarbiausių tikslų – verslo sąlygų supaprastinimas. Šis tikslas ir dabar yra svarbus Europos Komisijai. Profesorius Jan van de Streek pažymi<sup>79</sup>, kad konsoliduotasis ir dalijamasis mechanizmas bendrosios konsoliduotos pelno mokesčio bazės turi labai daug pranašumų tarptautinėms įmonėms. Priėmus šią direktyvą būtų išspręstos problemos dėl ištiestos rankos principo (dėl esamos globalizacijos sunku pritaikyti), brangių administracinių kaštų ir reikalavimų įmonėms, taip pat, būtų panaikinta rizika dvigubo apmokestinimo. Taip pat, būtų paskirtas vienas mokestinių priežiūros subjektas, kuris turėtų teisę prižiūrėti ir nustatyti konsoliduotą pelno mokesčio bazę ir jos proporcingumą, sumažintų administracinę našta dar labiau tarptautinėms įmonėms. Kartu didelė nauda tarptautinėms kompanijoms taptų supranacionalinis mokestinių lengvatų pritaikymas.

Tačiau bendra konsoliduotosios pelno mokesčio bazė turi ir silpną pusę, kuri pasireiškia tuo, kad Europos Sąjunga tuo silpnina savo konkurencingumą pasauliniame

<sup>76</sup> „Primarolo ataskaita“ [Interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. spalio 26 d.]. Prieiga internete : [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/primarolo\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/primarolo_en.pdf).

<sup>77</sup> Seimo specializuoto ekonomikos komiteto išvada dėl tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės 2011m gegužės 18d. Nr. P-108-14 [Interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. spalio 26 d.]. [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=399179](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=399179).

<sup>78</sup> Pasiūlymas TARYBOS DIREKTYVA dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB). COM/2011/121/2. 2011 spalio 3d. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. spalio 26 d.]. Internetinė prieiga: [http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=58968&p\\_query=&p\\_tr2=2#\\_ftnref25](http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=58968&p_query=&p_tr2=2#_ftnref25).

<sup>79</sup> WATTEL J. P.; MARRES O.; VERMEULEN H.; Terra/Wattel European Tax Law, Volume 1 general topics and direct taxation, Seventh edition, *Kluwer Law International B.V.*, 2019 m. p. 432-433.

kontekste. Įgyvendinus šią direktyvą Europos Sąjungoje nebeliktų mokesčių planavimo perspektyvos.

### *Bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės subjektai*

Direktyvos 2 straipsnyje yra apibrėžiamos 4 sąlygos, pagal kurias įmonės privalomai tampa konsoliduotojos pelno mokesčio bazės subjektu, jeigu įmonė yra įsisteigusi Europos Sąjungoje:

- įmonės teisinė forma atitinka vieną iš priede išvardintų formų (visos Europos Sąjungoje esančios valstybių narių juridinių asmenų formos yra pripažįstamos);
- ji turi mokėti vieną iš antrame priede išvardintų pelno mokesčių arba panašų iš esmės į jį mokesčių;
- ji priklauso finansinės apskaitos tikslais konsoliduotai įmonių grupei, kurios bendros konsoliduotosios grupės pajamos prieš atitinkamus finansinius metus einančiais finansiniais metais viršijo 750 000 000 EUR;
- ji gali būti laikoma patronuojančiąja įmone arba reikalavimus atitinkančia patronuojamąja įmone, kaip nurodyta 3 straipsnyje, ir (arba) turi vieną ar daugiau nuolatinių buveinių kitose valstybėse narėse, kaip nurodyta 5 straipsnyje<sup>80</sup>.

Direktyvoje pateikti subjekto kriterijai autoriaus nuomone turi trūkumų, nes įmonė atitinkdama sąlygas būtų priversta būti pelno mokesčio subjekte, nors visa ekonominė veikla vyktų už ES ribų arba tik maža dalis veiklos būtų ES.

### *Pelno mokesčio bazės principai ir apskaičiavimas*

Europos Komisija siūlydami šią direktyvą siekia sukurti naują mokesčių apskaičiavimo sistemą. Direktyvoje numatyti šie principai<sup>81</sup>:

- Apskaičiuojant mokesčio bazę bus atsižvelgiama tik į realizuotas išlaidas ir pajamas (6 str. 1 d.);
- Į sandorius ir apmokestinamuosius įvykius bus atsižvelgiama individualiai (6 str. 2 d.);

---

<sup>80</sup>Europos Komisijos bendrojo konsoliduotojo pelno mokesčio bazės direktyvos pasiūlymas, 2016 m. spalio 25 d., COM(2016) 685 final, 2016/0337 (CNS), [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. lapkričio 24 d.]. Prieiga internete: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_685\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_en.pdf).

<sup>81</sup> Ibid.

- mokesčio bazės apskaičiavimas bus nuoseklus išskyrus išimtinis pateisinamus atvejus (6 str. 3d.);
- mokesčio bazė bus apskaičiuojama kiekvienais mokestiniais metais jeigu nebus kitaip numatyta. Mokestinius metus sudarys dvylikos mėnesių periodas jeigu kitaip nenumatyta (6 str. 4 d.);
- pajamos ir išlaidos, kaip ir kiti atskaitomieji objektai bus pripažinti tik tais mokesčių metais kuriais buvo patirti (15 str.).

Pagal direktyvos 7 straipsnį mokesčio bazę sudaro:

- pajamos;
- lengvatinės pajamos;
- atskaitomos išlaidos;
- Kitos atskaitomos išlaidos.

Pajamos direktyvoje yra traktuojamos gan plačiai. Direktyvoje pajamos apima – bet kokį pardavimą ar kitokį sandorį, PVM ar kitų mokesčių ar maitų gavimas valdžios institucijų vardu, nesvarbu pinigine ar ne pinigine forma, įskaitant perleidimo/perdavimo iš nuosavų ar apdovanojimų, gautų dovanų, kompensacijų, ex-gratia mokėjimų. Taip pat, pagal direktyvą į pajamų sampratą įeina ir ne piniginės dovanos gautos mokesčio mokėtojo (4str. 5p). Direktyvos 9 straipsnis numato, kas sudaro atskaitomas išlaidas – visos išlaidos, kurios buvo patirtos dėl tiesioginių mokesčio mokėtojo veiklos interesų.

Apskaičiuojant mokesčius direktyvoje numatyta ištiesios rankos taisyklė. Direktyvos 57 str. 1d. numatyta jeigu asocijuotųjų įmonių tarpusavio santykiams nustatomos arba primetamos sąlygos, kurios skiriasi nuo nepriklausomų įmonių santykiams nustatomų sąlygų, bet kokios pajamos, kurios būtų susikaupusios mokesčio mokėtojui, bet dėl tų sąlygų nulemtų priežasčių nesusikaupė, įtraukiamos į to mokesčio mokėtojo pajamas ir atitinkamai apmokestinamos.”<sup>82</sup>. Profesorius Jan van de Streek teigia<sup>83</sup>, kad pagal direktyvos preambulės 14 pastraipą – “ turto perkėlimas – operacija, dėl kurios valstybė narė praranda teisę apmokestinti perkeltą turtą, nors turtas juridinės arba ekonominės nuosavybės teise toliau priklauso tam pačiam mokesčio mokėtojui.” yra skirta labiau Europos Komisijos norui naudoti ištiesios rankos principą norint esant tikslui mokesčių kovoti su mokesčių vengimu, pakoreguoti įmonės mokesčio bazę. ETT teismo praktikos rinkinyje pagal generalinio advokato Michal Bobek išvadą 2017 m. gruodžio 14 d. byloje

<sup>82</sup> Ibid.

<sup>83</sup> WATTEL J. P.; MARRES O.; VERMEULEN H.; Terra/Wattel European Tax Law, Volume 1 general topics and direct taxation, Seventh edition, *Kluwer Law International B.V.*, 2019 m. p. 448.

*C-382/16 Hornbach-Baumarkt-AG prieš Finanzamt Landau*<sup>84</sup>, kurioje generalinis advokatas 24 pastraipoje pasisakė, kad sandorių kainodara, kuri taikoma pagal įprastų rinkų sąlygų principą, gali būti naudojama įmonės mokesčių bazei koreguoti, jei dirbtinai arba piktnaudžiaujamai sudaromos sąlygos išvengti mokesčio. Taip pat, bendrai ir teisėtai naudojama kaip priemonė nuoseklaus pelno paskirstymo pagrindui.

### *Nuostoliai*

Direktyvos 41 str. 1 d. numatyta, kad mokesčio mokėtojo patirti nuostoliai gali būti atskaitomi ir vėlesniais metais, nenurodant mokestinės senaties. Šio straipsnio 4 dalis numato, kad pirmiausia yra atskaitomi seniausi nuostoliai. Kartu yra nustatoma taisyklė 3 d., kad mokesčio mokėtojo nuostoliai negali būti atskaitomi jei kita tampa dukterine įmone. Kartu 3 d. (b) yra pripažįstama, kad jei įsigytas mokesčių mokėtojas nebevykdo arba keičia pagrindinę ekonominę veiklą (kurios apyvarta viršija (60%)), ši nebegali atskaityti patirtų nuostolių mokestiniais metais<sup>85</sup>.

### *Bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės perspektyvos*

2018 m. Europos Parlamento teisėkūros rezoliucija dėl pasiūlymo dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės<sup>86</sup>. 2018 m. rezoliucijoje rašoma, kad „Globalizacijos ir skaitmeniniame amžiuje tampa vis sudėtingiau atsekti visų pirma finansinio ir intelektualinio kapitalo šaltinio apmokestinimą ir vis paprasčiau juo manipuliuoti. Be to, bėgant laikui mokesčių planavimo struktūros tampa vis sudėtingesnės, nes jos plėtojamos skirtingose jurisdikcijose ir jomis veiksmingai išnaudojamos mokesčių sistemos techninės subtilybės arba dviejų arba daugiau mokesčių sistemų mokestinės tvarkos neatitikimai, kad būtų sumažinti įmonių mokestiniai įsipareigojimai“. Taip pat, rezoliucijoje keliamas klausimas, jog dėl sparčiai besivystančios skaitmeninės ekonomikos turi atsirasti pelno mokesčio modeliai tam, kad atitiktų XXI a komercinę veiklą. Tačiau dėl susidariusių trūkumų atsiranda kliūtys vidaus

---

<sup>84</sup>Teismo praktikos rinkinys, Generalinio advokato Michal Bobek išvada pateikta 2017 m. gruodžio 14 d. [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. lapkričio 24 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62016CC0382&from=EN>.

<sup>85</sup> Europos Komisijos bendrojo konsoliduotojo pelno mokesčio bazės direktyvos pasiūlymas, 2016 m. spalio 25 d., COM(2016) 685 final, 2016/0337 (CNS), [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. lapkričio 24 d.]. Prieiga internete: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_685\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_en.pdf).

<sup>86</sup> 2018 m. kovo 15 d. Europos parlamento teisėkūros rezoliucija dėl pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB) (COM(2016)0683). [Interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. spalio 26 d.]. Internetinė prieiga: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018AP0087&from=EN>.

rinkos veikimui ir atsiranda iškraipymų tarp didelių, vidutinių ir mažų įmonių. Dėl to turėtų būti sukurtas ir taikomas naujas Sąjungos pelno mokesčio bazės standartas, kuris šalintų tų rūšių rinkos trūkumus<sup>87</sup>. Nors apmokestinimo politika priklauso nacionaliniai kompetencijai tačiau „Didesnė nacionalinių mokesčių sistemų konvergencija paskatins gerokai mažesnes išlaidas ir administracinę naštą įmonėms, veikiančioms Sąjungoje tarpvalstybiniu mastu“<sup>88</sup>. Svarbu pabrėžti, jog BKPMB siekiama nustatyti tik ES šalių mokesčių sistemos nuoseklumą ir nėra bandoma derinti paties pelno mokesčio tarifą.

Priėmus BKPMB didelės tarptautinės kompanijos, kurios yra sukaupusios pelną skirtingose ES šalyse, turėtų jį padalinti tarp valstybių narių, atsižvelgiant į įmonės turto vietą, darbuotojų skaičių ir pardavimus ir tokiu atveju kiekviena šalis kurioje yra ta įmonė galėtų apmokestinti pelno dalį pagal savo nacionalinius teisės aktus. Tai reikštų, kad tokia įmonė negalėtų perkelti visą gautą pelną į vieną ES valstybę, kurioje yra taikoma mažiausia mokesčio tarifas. BKPMB įvedimas suponuoja pamąstymams ar mažos ir vidutinės įmonės tai būtų nauda. Nors Komisijos teigimo – toks principas skatina mažas ir vidutinės įmonės plėstis į kitas valstybes nares, nes tai sutaupytų joms ant mokesčių specialistų, išlaidų teisininkams, ekspertams ar patarėjams. BKPMB suteiktų galimybę tokioms įmonėms laikytis vienos sistemos ir kontaktuoti su viena mokesčių administracija tai sąlygotų mažų ir vidutinių įmonių norą greičiau plėstis ES mastu. Taip pat Komisijos teigimu įtvirtinus BKPMB ES taptų patrauklesnė trečiųjų šalių investuotojams. Tai reikštų, kad sukūrus BKPMB mokesčių konkurencija taptų atviresnė. Suprantamas dalykas, kad tokio pokyčio labiausiai norėtų didžiausios valstybės, tokios kaip Vokietija Prancūzija, kuriose yra didžiausias mokesčio tarifas<sup>89</sup>. Tokiu atveju yra suprantamas dalykas, kodėl 2018 m. Vokietija Kartu su Prancūzija pasiūlė, jog BKPMB būtų privaloma visiems mokesčio mokėtojams, t.y. visoms įmonėms<sup>90</sup>.

Tačiau tam, kad būtų priimtas BKPMB dar gali užsitęsti ilgai, nes ES narės, kuriose vyrauja žemas mokesčių tarifas nėra taip naudinga. Tokios valstybės bijo, kad jų pranašumas prieš stambias valstybes nubluks, kaip teigė R. Šimašius viename iš straipsnių „Bandytas suvienodinti pelno mokesčio bazę iš esmės panaikintų natūralius valstybių pranašumus ir atitinkamai panaikintų paskatas, o galiausiai gautųsi taip, kad tai

---

<sup>87</sup> Ibid.

<sup>88</sup> Ibid.

<sup>89</sup> ŠIMAŠIUS, R., Mokesčių harmonizavimas ir konkurencija – pelno mokesčio bazės istorija, [Interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. spalio 28 d.]. Prieiga internete: <https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/mokesciaibiudzetas/r-simasius-mokesciu-harmonizavimas-ir-konkurencija-pelno-mokescio-bazes-istorija/lrinka>.

<sup>90</sup> Reuters portalo straipsnis apie Vokietijos ir Prancūzijos sutarimą dėl pelno mokesčio harmonizavimo. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. spalio 28 d.]. Prieiga internete: <https://www.reuters.com/article/us-germany-france-tax-harmonisation-idUSKBN1JG1RB>.

nėra nei bendros rinkos kūrimas, nei prekybos laisvės užtikrinimas“<sup>91</sup>. Kaip jau buvo minėta anksčiau BKPMB turėtume suprasti kaip mokesčio skaičiavimo suvienodinimą, nustatant vienodus principus, o ne tarifų nustatymą. Tačiau kaip tame pačiame straipsnyje teigė I. Šimonytė „Jeigu ta sistema bus tiek išgryninta ir bazės valstybėse bus vienodos, tai tarifo harmonizavimo klausimas vis tiek iškils“. Tai reiškia, kad priėmus BKPMB neišvengiamai gali eiti kalbos ir apie tarifų suvienodinimą. Nors Komisija ir pasisako apie tai, kad valstybės pačios galės nusistatyti savo pelno mokesčio tarifus, įskaitant ir tarifus, kurie būtų taikomi įmonėms naudojančioms BKPMB (ja būtų nustatoma tik tais mokesčio bazė). Taip pat, valstybės galėtų pačios pasirinkti mokesčio tarifą BKPMB, jeigu būtų didelis skirtumas tarp jos nacionalinės bazės ir BKPMB. Taip pat, valstybės galėtų labiau priderinti savo nacionalines bazes prie BKPMB tokiu būdu išvengiant dviejų bazių tarifo skirtumo. Tačiau šitą pasirinkimą turi padaryti valstybė atsižvelgiant į nacionalinius poreikius.

Apibendrinant kas buvo pasakyti, BKPMB tikslas panaikinti ES rinkos kliūtis įmonėms, kurios vykdo tarpvalstybinę veiklą. Priėmus BKPMB būtų atliktas didžiausias žingsnis tiesioginių mokesčių apmokestinimo srityje. Tai pakeistų konkurencija mokesčių srityje tarp ES narių ir verstų ES ieškoti naujų teisinių sprendimų norimiems tikslams pasiekti.

### **3.2. Pelno mokesčio tarifų harmonizavimas**

Kaip jau buvo minėta prieš tai, kol kas BK apie pelno mokesčio tarifo harmonizavimą nekalba. Tačiau, apie tarifo harmonizavimą kalba stambiausios ir didelę įtaką darančios ES valstybės - Vokietija ir Prancūzija. 2018 m. Vokietijos finansų ministras Olaf Scholz pateikė pasiūlymą, kurio esmė – globalus minimalus tarifas. Tai reikštų, kad valstybės narėse būtų nustatytas žemiausias tarifas ir būtų numatytos priemonės, kuriomis būtų sunkiau perkelti pinigus į „mokesčių rojus“ valstybes<sup>92</sup>. Suprantamas dalykas, kad toks noras įvesti globalų minimalų tarifą yra nukreiptas prieš didžiausias korporacijas, kaip Google, Facebook ir etc. Tai yra dėl to, kad didžiausios korporacijos mokėtų

---

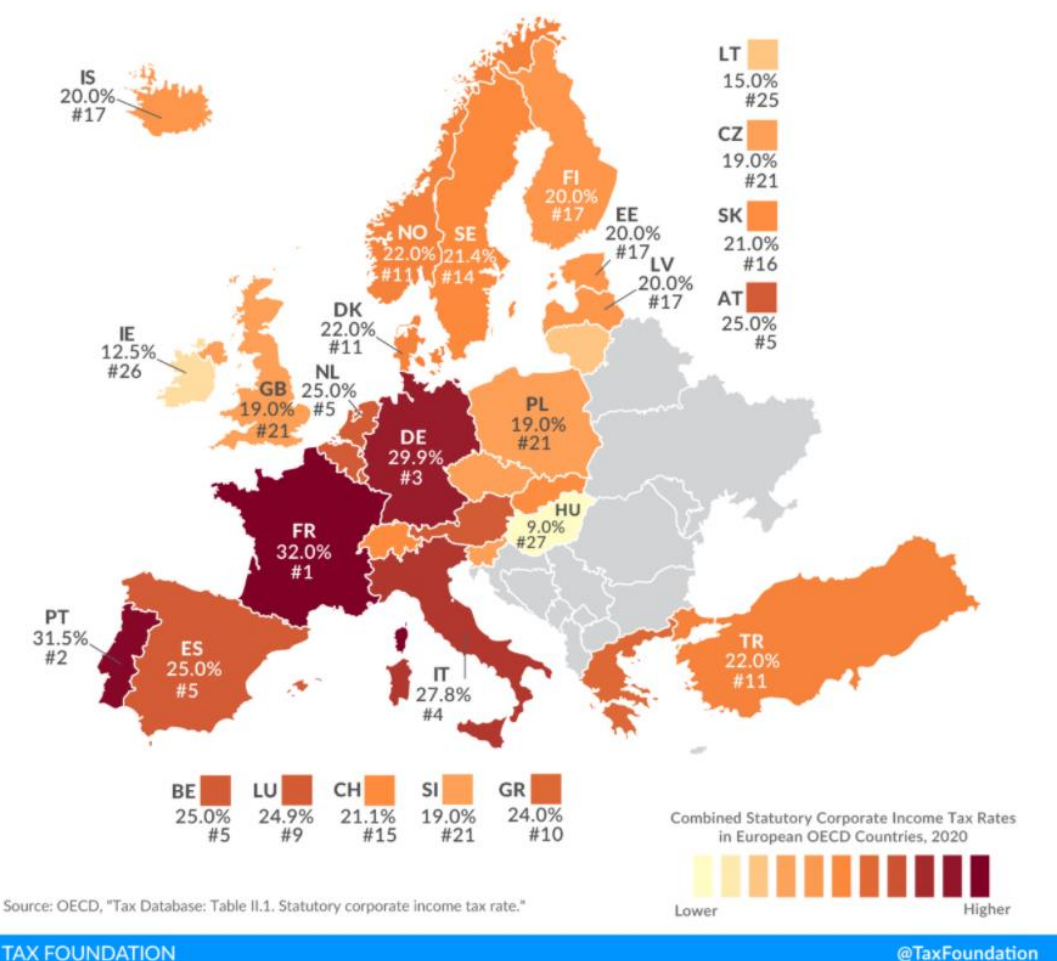
<sup>91</sup> LAUKAITYTĖ, R. Kyla diskusijos dėl pelno mokesčio harmonizavimo ES, [Interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. spalio 28 d.]. Prieiga internete: <https://www.delfi.lt/news/daily/law/kyla-diskusijos-del-pelno-mokescioharmonizavimo-visoje-es.d?id=9142240>.

<sup>92</sup> Hellenic shipping news straipsnis „Mokesčių harmonizavimas pagrindinis Vokietijos finansų ministro tikslas“ [Interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. lapkričio 1 d.]. Prieiga internete: <https://www.hellenicshippingnews.com/european-tax-harmonization-top-goal-for-german-finance-minister/>.

proporcingus mokesčius jų uždirbtam pelni didžiausiose Europos rinkose<sup>93</sup>. Šiuo metu, tokios korporacijos, renkasi valstybes, kuriose mokesčių tarifai yra daug kartų mažesni. 2019 m. Prancūzijos finansų ministras Bruno Le Maire apie globalų tarifą pasisakė dar stipriau teigdamas, kad minimalus pelno mokesčio tarifas išgelbės Europą<sup>94</sup>. Prancūzijos ir Vokietijos pozicija parodo, kad pelno mokesčio harmonizacija labiausiai reikalinga šalims, kurių pelno mokesčio tarifai yra aukščiausi. Pažvelkime kokie pelno mokesčio tarifai vyrauja valstybės narėse:

## Corporate Income Tax Rates in Europe

Combined Statutory Corporate Income Tax Rates in European OECD Countries, 2020



Pateiktame žemėlapyje matome, kad Prancūzija turi aukščiausią pelno mokesčio tarifą (32%), po jos eina Portugalija su vyraujančiu 31,5% pelno mokesčio tarifu ir Vokietija (29,9%). Šalys, kuriose vyrauja žemiausias tarifas yra Vengrija (9%), Airija (12,5%) ir Lietuva (15%). Kaip galime pastebėti žemėlapyje daugumos šalių pelno mokesčių tarifas

<sup>93</sup> BBC news straipsnis [Interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. lapkričio 1 d.]. Prieiga internete: <https://www.bbc.com/news/world-europe-48947922>.

<sup>94</sup> Ibid.



svyruoja nuo 19% iki 25%. Šis žemėlapis akivaizdžiai parodo, kodėl šalys, kuriose vyrauja aukšti pelno mokesčio tarifai stumia į priekį pelno mokesčio tarifo harmonizavimo idėją, o šalys, kuriose yra žemi tarifai pasisako prieš tokį harmonizavimą. 2018 m. Airijos (Leo Varadkar) ir Vengrijos (Viktor Orban) valstybių premjerai per tarpvalstybinį vizitą Budapešte yra viešai pasisakę prieš harmonizavimą, teigdami, kad pelno mokesčio harmonizavimas padarys žalą konkurencijai vieningoje rinkoje. Vengrijos ministras pirmininkas teigė „Mes, vengrai, tikime, kad mokesčiai yra svarbus konkurencijos komponentas. Mokesčių mažinimas paprastai yra gera politika. Mes nenorėtume matyti jokio reguliavimo Europos Sąjungoje, kuris mokesčių politikoje surištų Vengrijos rankas“<sup>95</sup>. Airijos ministras pirmininkas, taip pat, pasisakė prieš pelno mokesčio harmonizavimą, pasakydamas „Europos ekonomika stipriausia, jei tarp valstybių narių yra konkurencija, pavyzdžiui, konkurencija mokesčių srityje“<sup>96</sup>. Deja, bet Lietuvos pozicija šiuo klausimu nebuvo pasisakyta tarptautiniu lygmeniu. Galime aptikti tik straipsnį, kuriame 2006 m. LLRI viceprezidentas R. Šimašius pasisakė, kad „Taigi, vienareikšmiai galima teigti, kad BKPMB iniciatyva pasitarnaus, ir jau tarnauja, pirmas žingsnis vienodos mokesčių politikos Europos Sąjungoje link. Tai pagal apibrėžimą būtų mokesčių konkurencijos ES viduje panaikinimas ir susilpnintų visos ES konkurencingumą globalioje ekonomikoje“<sup>97</sup>. Tokia pozicija šalių yra suprantama, nes jų mažas mokesčių tarifas traukia užsienio investuotojus. Tokia šalis kaip Airija būtent dėl savo žemo pelno mokesčio tarifo sugebėjo pritraukti tokius investuotojus, kaip Google ir Facebook.

Labai keista, kad 2012 m. Seime buvo siūlymas keisti pelno mokesčio įstatymą ir nustatyti aukštesnį mokesčio tarifą. Padidinat jį nuo 15% iki 20%, t.y. 5%. Autoriaus nuomonė toks seimo poelgis tiesiog parodo, Lietuvos norą įtikti didžiosioms valstybėms narėms (kaip Vokietija, Prancūzija), kad Lietuva palaiko jų poziciją, dėl bendro aukštesnio mokesčio tarifo, tikėdami už tai gauti kažkokios naudos. Šis seimo pasiūlymas Vyriausybės buvo atmestas. Išvadoje buvo teigiama, kad „<...> pateiktas įstatymo pakeitimo projektas diferencijuoti ir padidinti tarifus susilpnintų Lietuvos konkurencingumą pritraukiant investicijas regione. Be to, kai kurie mokestiniai pakeitimai neatneštų prognozuojamų pajamų į nacionalinį biudžetą, o mokesčio

---

<sup>95</sup> Euronews straipsnis [Interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. lapkričio 1 d.]. Prieiga internete: <https://www.euronews.com/2018/01/04/ireland-and-hungary-reject-eu-wide-tax-harmonisation-moves>.

<sup>96</sup> Ibid.

<sup>97</sup> Lietuvos laisvosios rinkos instituto straipsnis „R. Šimašius: Mokesčių harmonizavimas ir konkurencija – pelno mokesčio bazės istorija“. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. lapkričio 1 d.]. Prieiga internete: <https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/mokesciai-biudzetas/r-simasius-mokesciu-harmonizavimas-ir-konkurencija-pelno-mokescio-bazes-istorija/simasius>.

apskaičiavimas ir administravimas taptų sudėtingesni<sup>98</sup>. Darbo autorius dėl šios Vyriausybės išvados norėtų pasidžiaugti, nes išreikšta pozicija leidžia matyti, kad Lietuvos pozicija yra ne prisitaikyti prie ES valstybių narių mokesčių politikos, o palaikyti su jomis konkurencingą aplinką.

Apibendrinant, kas buvo pasakyta pelno mokesčių tarifas yra reikšmingas pritraukiant užsienio investuotojus. Šių tarifų harmonizavimas ES – o būtent nustatant žemiausią tarifo ribą – panaikintų esamą konkurenciją tarp šalių, kurios turi mažiausią tarifą ir didžiausią tarifą. Toks tarifų harmonizavimas yra sudėtingas ir sunkiai įvykdomas, nes šalys turinčios žemus tarifus kovoja, kad tokia harmonizacijos tarifų idėja nebūtų įgyvendinta.

### **3.3. Pelno mokesčio harmonizavimo perspektyvos**

Pokyčiai pelno mokesčio harmonizavimo srityje ES yra menki, nes valstybės narės yra skirtingo ekonominio išsivystymo lygio. Suprantama, kad ne tik ekonominis išsivystymas trukdo judėti prie pelno mokesčio harmonizavimo, bet ir valstybių narių išsiskyrimas, o tai lemia balsavimo sprendžiant tokius klausimus sistema. Šiuo metu mes turim konfrontaciją tarp valstybių, kurios turi didelius tarifus ir valstybių, kurios turi mažus tarifus. Didelių tarifų šalys mano, kad gauna per mažai iš didžiųjų pasaulio bendrovių, kurios stengiasi susimažinti mokestinę naštą ir planuoja per mažesnio tarifo valstybes, o mažo tarifo valstybės nenorėdamos prarasti užsienio investuotojų, kaip tik konkuruoja mokesčiais. Dėl šios priežasties yra ryškiai matoma palaikančiųjų ir nepalaikančiųjų harmonizavimo šalių pusės. Toks šalių susiskaidymas neleidžia progresuoti mokesčių harmonizavimo srityje, o būtent dėl to, kad balsuojant mokesčių klausimais yra būtinas ES vienbalsiškumas. Tačiau, vis dažniau pasirodo diskusijos dėl vienbalsiškumo panaikinimo tam tikrose srityse. 2018 m rugsėjo 12 d. Europos komisijos pirmininkas J. C. Juncker užsiminė apie vienbalsio balsavimo atsisakymą balsuojant dėl užsienio politikos ir mokesčių politikos klausimų: „Noriu, kad nagrinėjant svarbius bendrosios rinkos klausimus, sprendimai Taryboje būtų dažniau ir lengviau priimami kvalifikuota balsų dauguma – lygia dalimi prisidedant Europos Parlamentui. Tam mums nereikia keisti sutarčių. Dabartinėse sutartyse yra vadinamųjų nuostatų dėl pereigos, kurios mums leidžia tam tikrais atvejais pereiti nuo vienbalsio prie kvalifikuotos balsų daugumos balsavimo, jei taip vieningai nusprendžia Europos Vadovų Taryba. Taip

---

<sup>98</sup> 2012 m. sausio 11d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės posėdžio sprendimas [Interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. lapkričio 1 d.]. Prieiga internete: <https://lr.lt/lt/naujienos/pelno-mokescio-tarifo-didinimas-mazintu-salies-konkurencinguma>.

pat, labai pritariu tam, kad kvalifikuotos balsų daugumos balsavimas būtų taikomas sprendimams dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės, PVM, sąžiningų skaitmeninės pramonės mokesčių ir finansinių sandorių mokesčio<sup>99</sup>. Paprastas arba kvalifikuotos daugumos balsavimo būdas būtų didelis pasistūmėjimas tiesioginių mokesčių harmonizavimo srityje. Taip pat, apie būtinybę panaikinti vienbalsiškumą mokesčių srityje pasisakė ir eurokomisaras Pierre Moscovici „ES vaidino mokesčių politiką nuo pat Bendrijos ištakų prieš šešis dešimtmečius. Vis dėlto, jei 5-ajame dešimtmetyje, turint šešias valstybes nares, vienbalsumas šioje srityje buvo prasmingas, šiandien tai nebetenka prasmės. Vienbalsumo taisyklė mokesčių srityje vis labiau atrodo kaip politiškai anachronistinė, teisiškai problematiška ir ekonomiškai neproduktyvi. Aš puikiai suprantu, kokia opi tai problema, tačiau tai nereiškia, kad diskusija yra už ribų. Taigi pradėkime šią diskusiją šiandien“<sup>100</sup>. 2019 m. Europos Komisija pateikė pasiūlymą<sup>101</sup>, kuriame buvo numatyti etapai kaip bus bandoma panaikinti valstybių veto teisė mokesčių klausimais ir sustabdytas pasipriešinimas atmetamiems teisės aktams harmonizavimo srityje. Pasiūlyme buvo numatyta keturi etapai. Pirmame etape – norima atsisakyti vienbalsiškumo sprendžiant klausimus su savitarpio pagalba kovoje su mokesčių slėpimu ir vengimu, mokesčiniu sukčiavimu. Antras etapas – panaikinti vienbalsiškumą derybų klausimuose dėl mokesčių priemonių kovoje su klimato kaita, aplinkos apsaugos ar visuomenės sveikatos ar transporto politikos gerinimu. Trečias etapas – keisti sprendimų priėmimo tvarką – netiesioginių mokesčių, o būtent PVM ir akcizų klausimais. Ketvirtame etape – nustatyti kvalifikuotą balsų daugumą derantis dėl BKPMB ir dėl teisingos pelno mokesčio sistemos. Šiuos etapus yra numatyta įgyvendinti iki 2025 m. Darbo autorius mano, kad Komisija etapuodama pateiktą pasiūlymą, nori išvengti neigiamos reakcijos, nes pasiūlyme Komisija pirmoje vietoje stato jautresnes sritis. Toks išdėstymas nėra atsitiktinis ir turi savo tikslą, nes tokiu atveju valstybės narės pastatomos į tokią padėtį, jog norint balsavimo pokyčio klimato ar visuomenės sveikatos klausimuose, tarsi turėtų pritarti ir balsavimo sistemos keitimui mokesčių srityse. Dėl vyraujančios apmokestinimo politikos sprendimo priėmimo tvarkos – vienbalsiškumo - pasiekti bet kokią kompromisą yra labai sudėtinga, nes susitarimui blokuoti pakanka tik

---

<sup>99</sup> Metinė 2018 m. Europos Komisijos pirmininko J.C. Juncker kalba Strasbūre. [Interaktyvus] [žiūrėta 2020 m. lapkričio 1d.] Prieiga internete: [https://ec.europa.eu/commission/sites/betapolitical/files/soteu2018-speech\\_en\\_0.pdf](https://ec.europa.eu/commission/sites/betapolitical/files/soteu2018-speech_en_0.pdf), p. 11.

<sup>100</sup> 2019m. sausio 15d. Europos Komisijos straipsnis [Interaktyvus] [žiūrėta 2020 m. lapkričio 1d.] Prieiga internete: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_19\\_225](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_19_225).

<sup>101</sup> 2019 m. sausio 15 d. Europos Komisijos dėl efektyvesnio ir demokratiškesnio sprendimų priėmimo ES mokesčių politikoje. COM(2019) 8 final. [Interaktyvus] [žiūrėta 2020 m. lapkričio 1d.]. Prieiga internete: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019DC0008&from=EN>. P. 11-13.

vienos valstybės narės nepritarimo. Dėl to, valstybės narės Taryboje dėl sprendimų dažnai rimtai nesidera, nes žino, kad gali tiesiog vetuoti joms nepriimtina rezultatą. Ši vieningo balsavimo „kultūra“ valstybes nares, ministrus ir nacionalines administracijas kartais skatina, užuot siekus būtino kompromiso ES bendriems interesams apsaugoti, dėmesį sutelkti į savo vidaus sistemų išsaugojimą. Būtent todėl susitarti dėl daugelio apmokestinimo pasiūlymų valstybėms narėms reikia daug metų arba jie be jokių diskusijų tiesiog blokuojami Taryboje<sup>102</sup>.

Darbe ne kartą yra minima kvalifikuotų balsų daugumos balsavimas. Pažvelkime, ką duotų vienbalsiškumo pakeitimas į kvalifikuotą daugumą. Europos Taryboje kvalifikuota balsų dauguma susidaro, jeigu nustatomos dvi sąlygos<sup>103</sup>:

- 55 % valstybių narių balsuoja „už“ – praktikoje tai reiškia 15 iš 27
- pasiūlymui pritaria valstybės narės, atstovaujančios ne mažiau kaip 65 % bendro ES gyventojų skaičiaus.

Nors nėra šiai dienai kiekvienos valstybės pozicijos pelno apmokestinimo klausimais. Tačiau, darbo autoriaus manymu, toks kvalifikuotos daugumos balsavimas leistų pajudėti iš stagnacijos priimant mokesčių srities klausimus. Numatant ES plėtimąsi<sup>104</sup> ateityje tai vienbalsiškumo principo taikymas dar labiau apsunkintų galimybę įvykdyti pokyčius mokesčių srityje.

Mokesčių politikos vienodinimui trukdys ir valstybės narėse stiprėjantis euroskepticizmas. Šalys yra nepatenkintos ekonomine padėtimi, kilusia migracijos krize, nusivylimas euru, stiprėjančios nacionalistinės nuotaikos ir etc. Tai skatina valstybėse narėse stiprinti politines jėgas, kurios priešinasi glaudesnei Europos integracijai ir iškelia savo nacionalinius interesus aukščiau bendrų ES interesų. Vieną iš pavyzdžių jau turime, Jungtines Karalystes, kurios 2016 m. birželio 23d. referendumu valstybės piliečiai nusprendė, jog Jungtinės Karalystės turi išstoti iš Europos Sąjungos (toliau – Brexit‘as). Brexit‘as parodo, kad ES šalys geidžia stiprinti savo politines jėgas ir būti nepriklausomos nuo ES sprendimų arba ES formuojamą politiką priiminėtų pačios valstybės, o ne institucijos kaip Europos Parlamentas ar Europos Komisija. Taip iškeliant savo nacionalinius interesus ir menkinant ES vaidmenį, nurodant ES kaip priešą, kuris atėmė iš valstybių suverenitetą spręsti svarbius klausimus, bei pataikaujant rinkėjams,

---

<sup>102</sup> 2019 m. sausio 15 d. Europos Komisijos dėl efektyvesnio ir demokratiškesnio sprendimų priėmimo ES mokesčių politikoje. COM(2019) 8 final. [Interaktyvus] [žiūrėta 2020 m. lapkričio 1d.]. Prieiga internete: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019DC0008&from=EN>. P. 8.

<sup>103</sup> Europos Tarybos balsavimo sistema [Interaktyvus] [žiūrėta 2020 m. lapkričio 1d.]. Prieiga internete: <https://www.consilium.europa.eu/lt/council-eu/voting-system/qualified-majority/>

<sup>104</sup> Šalys kandidatės ir potencialios kandidatės į ES [Interaktyvus] [žiūrėta 2020 m. lapkričio 1d.]. Prieiga internete: <https://ec.europa.eu/environment/enlarg/candidates.htm>.

autoriaus nuomone, sukels daug problemų siekiant ES mastu labiau harmonizuoti tiesioginius mokesčius.

Pelno mokesčio harmonizavimas gali sukurti neigiamas pasekmes, tokius kaip sumažėjusias įplaukas į biudžetus ar padidėjusią mokesstinę naštą įmonėms. Nėra garantijų ar mokesčių harmonizavimo atveju ES valstybės narės, nepraras investicijų, kurios galėtų būti nukreiptos į kitas rinkas. Darbe buvo daug kalbėta apie konkurenciją tarp šalių, kurios turi mažą ir didelį mokesčio tarifą. Tačiau, gal yra geriau turėti saikingą konkurenciją ES viduje, nei visos ES bandymas suvienodinti pelno apmokestinimą. Teigiant, jog konkurencijos mokesčiais ES viduje, atima iš didžiųjų valstybių pajamas, investicijas, reikia turėti omenyje, kad tokios investicijos ir pajamos vis tiek lieka ES viduje ir tai visai nesvarbu ar tai valstybė yra su žemu ar aukštu pelno mokesčio tarifu. Priešingu atveju ES kaip bendra rinka gali pasidaryti nepatraukli investuotojams ir tokiu atveju ne tik didžiosios valstybės negautų savo norimos dalies, bet ir mažosios valstybės, kurioms dar labiau reikalingos investicijos ir pajamos. Europos Komisija turi globaliau žiūrėti į ES tikslus, kuriais siekiama bendros rinkos.

Nors naujai išrinkta nauja Europos Komisijos pirmininkė Ursula von der Leyen yra ryžtingai nusiteikusi pilnam mokesčių harmonizavimui<sup>105</sup>, tačiau kad valstybių narių nuomonė pasikeis dėl pelno harmonizavimo mažai tikėtina. Valstybės turinčios savo poziciją (už ar prieš) laikysis jos. Harmonizuoti pelno mokestį būtų buvę daug paprasčiau kai dar buvo nedaug valstybių narių. Šiai dienai tam, kad pajudėtume mokesčių harmonizavimo srityje iš „mirties“ taško reikia keisti balsavimo sistemą, atsisakant vienbalsiškumo reikalavimo, priešingu atveju ir toliau Europos Komisijos siūlymai bus atmetami valstybių narių.

---

<sup>105</sup> ITR straipsnis „ES: visišką mokesčių harmonizavimą pagal naująją Von der Leyen komisiją. [Interaktyvus] [žiūrėta 2020 m. lapkričio 1d.]. Prieiga internete: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1gtsh7n5788fw/eu-full-tax-harmonisation-under-the-new-von-der-leyen-commission>.

## IŠVADOS

1. Mokesčiai išlieka valstybių nacionalinio suvereniteto simboliu, todėl valstybės narės nerodo didelio noro perleisti dar daugiau suvereniteto mokesčių srityje, o tai yra kliūtis priiminėjant sprendimus dėl tiesioginių mokesčių harmonizavimo;
2. Pelno mokesčio bazės suderinimas gali būti naudingas atskiriems mokesčių mokėtojams tam tikrose šalyse (dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo). Bet tai tik būtų šalutinis mokesčio harmonizavimo efektas atskiriems mokesčių mokėtojams, o ne mokesčio naštos sumažėjimas;
3. Konkurencija mokesčiais leidžia mažesnėms ES narėms pritraukti užsienio investicijų. Esant mokesčių tarifų konkurencijai, valstybės narės gali įvertinti savo rinkos konkurencingumą, poreikius nacionaliniam biudžetui ir pagal tai nustatyti tinkamiausią tarifą. Esant mokesčių konkurencijai bendrijos viduje – tai leidžia kapitalui išlikti ES rinkoje, nei visiškai prarasti investicijas atiduodant jas trečiosioms šalims;
4. Pelno harmonizavimas gali pakenkti ES konkurencingumui, nes bendrovės gali pasinaudoti konkurenciniu pranašumu už ES ribų.
5. Pelno mokesčio srityje priimtomis direktyvomis siekiama įtvirtinti bendrą mokesčių sistemą, pašalinti bet kokias nepalankias skirtingų valstybių narių bendrovių bendradarbiavimo sąlygas, palyginti su tos pačios valstybės narės įmonių bendradarbiavimo sąlygomis ir taip palengvinti bendrovių grupavimą Bendrijos lygmeniu.
6. Valstybės turinčios aukštus mokesčio tarifus palaiko pelno mokesčio harmonizavimą. Tačiau, kaip tik šios valstybės turėtų imtis veiksmų, siekiant savo mokesčių sistemą paversti konkurencinga, o ne kaltinti kitas nares dėl konkuravimo.
7. ES steigimo sutartyse numatyta, kad mokesčių klausimais yra būtinas narių vieningumas. Tačiau esant 27 narėms vieningumas yra abejotinai pasiekiamas. Norint pasiekti rezultata mokesčių harmonizavime, būtina keisti balsavimo sistemą iš vienbalsės į kvalifikuotos daugumos. Kitu atveju, pelno mokesčio harmonizavimo galimybės artimoje ateityje nebus galima pasiekti.

## ŠALTINIŲ SARASAS

### **Lietuvos Respublikos teisės aktai**

- 1) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2004-04-28, nr. 63-2243;
- 2) Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2000-09-06, nr. 74-2262;
- 3) Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001-12-29, Nr. 110-3992;
- 4) Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo. 2001 m. gruodžio 22 d. Nr. 344. (galiojanti suvestinė redakcija (nuo 2019-05-15));

### **Tarptautinės sutartys, ES teisės aktai ir kiti dokumentai**

- 1) Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija, Oficialusis leidinys C 326/47, 2012;
- 2) 2009 m. spalio 19 d. Tarybos 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. Oficialusis leidinys L 310;
- 3) 2016 m. spalio 25 d. Europos Komisijos Pasiūlymas. Tarybos direktyva dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės. Oficialusis leidinys COM(2016) 683 final. 2016/0336 (CNS);
- 4) 2015 m. vasario 17d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, dabartinė konsoliduota redakcija 2015 vasario 17d;
- 5) 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (su pakeitimais). Oficialusis leidinys L 157, 26/06/2003;
- 6) Neumark Report „Report of the Fiscal and Financial Committee“, Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation), 1962;
- 7) 2018 m. kovo 15 d. Europos Parlamento teisėkūros rezoliucija dėl pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB) (COM(2016)0683 – C8-0471/2016 – 2016/0336(CNS)) (Speciali teisėkūros procedūra: konsultavimasis);

- 8) 2011 m. spalio 3 d. Europos Komisijos Pasiūlymas. Tarybos direktyva dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB). Oficialus leidinys COM/2011/121/2;
- 9) 2019 m. sausio 15 d. Europos Komisijos dėl efektyvesnio ir demokratiškesnio sprendimų priėmimo ES mokesčių politikoje. COM(2019) 8 final;
- 10) 2020 m. Kovo 06d. Lietuvos Respublikos teisingumo ministro įsakymas dėl nuorodų į Europos sąjungos teisės aktus teikimo teisės aktuose reikalavimų aprašo patvirtinimo Nr. 5104;
- 11) 2011 m. gegužės 18d Seimo specializuoto ekonomikos komiteto išvada dėl tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės Nr. P-108-14;
- 12) Teismo praktikos rinkinys, Generalinio advokato Michal Bobek išvada pateikta 2017 m. gruodžio 14 d. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62016CC0382&from=EN>.

### **Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktrina**

1) Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 271 straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo Nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ 2 punkto, taip pat, šiuo vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai“ ir skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai“ atitikties Lietuvos Respublikos konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai, Byla Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.

### **Teismų praktika**

- 1) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija. 2015 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. eA-1409-602/2015;
- 2) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinės sesijos 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004;
- 3) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, 2011 m. rugsėjo 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-2268/2011;
- 4) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo. 2013 m. sausio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-95-13;
- 5) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo. 2012 m. sausio 30 d. nutartis



*administracinėje byloje, Nr. A-438-92/2012;*

6) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. sausio 24 d. nutartis *administracinėje byloje, Nr. A-525-109/2008;*

7) Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2018 m. vasario 13 d. sprendimas Nr. S-30(7-270/2017);

8) 1995 m. vasario 14 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-279/93 Koln-Altstadt prieš Roland Schumacker;

9) 2011 m. lapkričio 10 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-126/10 Foggia prieš Valstybės sekretorių;

10) 1997 m. liepos 17 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-28/95 A. Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2;

11) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2009 m. vasario 12 d. sprendimas, C-138/07, *Belgische Staat prieš Cobelfret NV.*, ECLI:EU:C:2009:82

12) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2012 m. spalio 18 d. sprendimas, C-371/11, *Punch Graphix*, ECLI:EU:C:2012:647.

13) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2009 m. birželio 18 d. sprendimas, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*, ECLI:EU:C:2009:377.

14) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2008 m. gruodžio 22 d. sprendimas, C-48/07, *Les Vergers du Vieux Tauves SA*, ECLI:EU:C:2008:758.

15) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2008 m. gruodžio 16 d. sprendimas, C-210/06, *Cartesio*, ECLI:EU:C:2008:723.

16) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2002 m. sausio 15 d. sprendimas, C-43/00, *Andersen og Jensen*, ECLI:EU:C:2002:15.

### **Specialioji literatūra**

1) WATTEL J. P., TERRA, J.M. B., *European Tax Law*:- London, Boston, the Hague: Kluwer Law International, 2 nd edition 2002;

2) WATTEL J. P., MARRES O, VERMEULEN H., *Terra/Wattel European Tax Law*, Volume 1 general topics and direct taxation, Seventh edition, *Kluwer Law International B.V.*, 2019;

3) LANG M.; PISONE P.; SCHUCH J.; STARINGER R.; *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 5th Edition, *Spiramus*, 2018 m., p. 172.

4) VAINIENĖ, R., *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: Tyto alba, 2005;

5) VILEITA, A., et al. *Civilinė teisė. Bendroji dalis: vadovėlis*. Vilnius: Justitia, 2009;

6) BUSKEVIČIŪTĖ, E., *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 2007;

7) MARCIJONAS, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*: Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003;

- 8) MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B., *Mokesčių teisė*. : vadovėlis. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011;
- 9) DAMULIENĖ, A; VENGRAUSKAS, V., *Europos Sąjungos mokesčių sistema ir jos įtaka verslo plėtojimui* // Jurisprudencija. 2001, T. 23 (15);
- 10) GABARTAS, H., *Ryškėjančios naujos valstybių narių tiesioginio apmokestinimo tendencijos*. ISSN 1392-6195. Jurisprudencija : mokslo darbai. Vilnius : Mykolo Romerio universitetas. 2007, Nr. 9(99),. 2007;
- 11) GABARTAS, H., *Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių teisiniam reguliavimui*. Daktaro disertacija, Socialiniai mokslai, teisė (01 S), Vilnius, 2004;
- 12) PETKEVIČIŪTĖ, P., *Tarybos direktyvos 2003/49/EB nuostatų skirtų kovoti su mokesčių vengimu perkėlimas į Lietuvos teisę*. ISSN 1392-1274. Teisė, 98. 2016;
- 13) RAMANAUSKIENĖ E., STAČIOKAS R. Mokesčių harmonizavimas pagal Europos Sąjungos direktyvas: teigiami ir neigiami aspektai.- Kaunas: Inžinerinė ekonomika Nr. 4 (35), 2003;
- 14) DAGILINĖ I. Teoriniai ir praktiniai mokesčių apskaitos harmonizavimo aspektai ES: tarptautinės konferencijos pranešimų medžiaga.- Kaunas: Technologija, 2005;
- 15) PUKELIENĖ, V.; JUOŽENAITĖ, K.; DIDŽGALVYTĖ, M., Tiesioginių ir netiesioginių mokesčių poveikio pramonei analizė bei vertinimas pasirinktose EBPO šalyse. Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai: 2017.11/2. [Interaktyvus];
- 16) BUDRYTĖ A., MAČIULAITYTĖ E. 2004. Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje. Pinigų studijos 8(2);
- 17) Pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675, (aktuali redakcija 2020-07-02);
- 18) ŠIMAŠIUS, R. „*Mokesčių harmonizavimas ir konkurencija – pelno mokesčio bazės istorija*“, [Interaktyvus];
- 19) LAUKAITYTĖ, R. *Kyla diskusijos dėl pelno mokesčio harmonizavimo ES*, [Interaktyvus];
- 20) Europos Sąjungos enciklopedinis žinynas/ Red. G. Vitkus. Antras leidimas. Vilnius: Eugrimas, 1999;
- 21) Rohatgi.R. Basic International Taxation. Vol.1. Principles of International Taxation / 2nd ed. – BNA international, 2005;

## **Internetiniai šaltiniai**

- 1) Pelno sąvoka internetinėje svetainėje. Prieiga internete: <https://www.finansistas.net/pelnas.html>.
- 2) Pagrindiniai nacionalinės teisės aktų derinimo su Europos Sąjungos teisės principais [Interaktyvus]. Prieiga internete: [http://elibrary.lt/resursai/DB/LB/LB\\_intergracija\\_ES/LB\\_integracija\\_ES\\_2000\\_02\\_3.pdf](http://elibrary.lt/resursai/DB/LB/LB_intergracija_ES/LB_integracija_ES_2000_02_3.pdf).
- 3) Valstybės biudžeto pajamų struktūra [Interaktyvus]. Prieiga internete: <https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/2018-12-13%20VB%20%20pajamu.pdf>
- 4) Valstybinė mokesčių inspekcija Bendra informacija apie pelno mokestį [Interaktyvus] Prieiga internete: <https://www.vmi.lt/cms/pelno-mokestis4>.
- 5) Valstybinė mokesčių inspekcija konsultacinė medžiaga [Interaktyvus]; Prieiga internete: [https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.10.12.6.2/-/asset\\_publisher/00hS/content/kaip-apskaiciuojamas-nuolatinės-buveinės-apmokestinamasis-pelnas/10174;jsessionid=BE4772AA50A894D48E46B06CB82D0D76?accessibility=true](https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.10.12.6.2/-/asset_publisher/00hS/content/kaip-apskaiciuojamas-nuolatinės-buveinės-apmokestinamasis-pelnas/10174;jsessionid=BE4772AA50A894D48E46B06CB82D0D76?accessibility=true).
- 6) 2012 m. sausio 11d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės posėdžio sprendimas [Interaktyvus]. Prieiga internete: <https://lrv.lt/lt/naujienos/pelno-mokescio-tarifo-didinimas-mazintu-salies-konkurencinguma>.
- 7) Komisijos komunikatas „Sąjungos padėtis 2020 m.“, 2010 m. rugsėjo 16 d. [Interaktyvus]. Internetinė prieiga: [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/state-of-the-union-speech\\_lt.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/state-of-the-union-speech_lt.pdf).
- 8) „Vernerio ataskaita“ [Interaktyvus]. Prieiga internete: [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/pages/publication6142\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/pages/publication6142_en.pdf).
- 9) Rudingo ataskaita“ [Interaktyvus]. Prieiga internete: <http://aei.pitt.edu/8702/1/8702.pdf>.
- 10) „Primarolo ataskaita“ [Interaktyvus]. Prieiga internete: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/primarolo\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/primarolo_en.pdf)
- 11) Reuters portalas straipsnis apie Vokietijos ir Prancūzijos sutarimą dėl pelno mokesčio harmonizavimo. [Interaktyvus]. Prieiga internete: <https://www.reuters.com/article/us-germany-france-tax-harmonisation-idUSKBN1JG1RB>.
- 12) 2019m. sausio 15d. Europos Komisijos straipsnis [Interaktyvus]. Prieiga internete: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_19\\_225](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_19_225).

- 13) Lietuvoje taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. [Interaktyvus]. Prieiga internete: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai/mokesciu-sutartys>.
- 14) ES teisės aktų santraukos. Romos sutartis. [Interaktyvus]. Prieiga internete: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=LEGISSUM%3Axy0023>.
- 15) Official Journal C340, 10/11/1997 P.145-172 [Interaktyvus]. Prieiga internete: [https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.C\\_.1997.340.01.0145.01.ENG&toc=OJ%3AC%3A1997%3A340%3ATOC](https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.C_.1997.340.01.0145.01.ENG&toc=OJ%3AC%3A1997%3A340%3ATOC)
- 16) Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. p .9 [Interaktyvus]. Prieiga internete: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-onincome-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-onincome-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1).
- 17) Europos Tarybos balsavimo sistema [Interaktyvus]. Prieiga internete: <https://www.consilium.europa.eu/lt/council-eu/voting-system/qualified-majority/>
- 18) Šalys kandidatės ir potencialios kandidatės į ES [Interaktyvus]. Prieiga internete: <https://ec.europa.eu/environment/enlarg/candidates.htm>.
- 19) ITR straipsnis „ES: visiškas mokesčių harmonizavimas pagal naująją Von der Leyen komisiją. [Interaktyvus]. Prieiga internete: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1gtsh7n5788fw/eu-full-tax-harmonisation-under-the-new-von-der-leyen-commission>.
- 20) Metinė 2018 m. Europos Komisijos pirmininko J.C. Juncker kalba Strasbūre. [Interaktyvus]. Prieiga internete: [https://ec.europa.eu/commission/sites/betapolitical/files/soteu2018-speech\\_en\\_0.pdf](https://ec.europa.eu/commission/sites/betapolitical/files/soteu2018-speech_en_0.pdf);
- 21) Hellenic shipping news straipsnis „Mokesčių harmonizavimas pagrindinis Vokietijos finansų ministro tikslas“ [Interaktyvus]. Prieiga internete: <https://www.hellenicshippingnews.com/european-tax-harmonization-top-goal-for-german-finance-minister/>.
- 22) BBC news straipsnis [Interaktyvus]. Prieiga internete: <https://www.bbc.com/news/world-europe-48947922>.
- 23) Euronews straipsnis [Interaktyvus]. Prieiga internete: <https://www.euronews.com/2018/01/04/ireland-and-hungary-reject-eu-wide-tax-harmonisation-moves>.
- 24) Countline – pelno mokesčio tarifai, galiojantys nuo 2019m. [Interaktyvus]. Prieiga internete: <http://iba.countline.lt/wp-content/uploads/2019/11/Pelno-mokes%C4%8Dio-tarifai-2019.pdf>.

## SANTRAUKA

Magistro darbe nagrinėjama pelno mokesčio samprata ir pagrindiniai mokesčio elementai. Taip pat, kokie veiksmai yra atlikti Europos sąjungos mastu pelno mokesčio harmonizavime ir tolimesnės perspektyvos siekiant šio mokesčio harmonizavimo. Darbas yra suskaidytas į tris dalis.

Pirmoje dalyje analizuojama pelno mokesčio samprata ir elementai apibūdinant atskirai mokesčio ir pelno sąvokas. Taip pat, išskiriami pagrindiniai mokesčio sudaromi elementai – mokesčio subjektas, mokesčio bazė, mokesčio tarifas. Aptariama dvigubo apmokestinimo išvengimo įtaką pelno mokesčio harmonizavimui.

Antroje dalyje nagrinėjama mokesčių harmonizavimo samprata ir kokie teisės aktai priimti harmonizuojant tiesioginius mokesčius. Darbe buvo išskirtos ir apibudintos harmonizavimo rūšys: išorinis, vidinis, visiškas, dalinis, laipsniškas, vienu etapu, pozityvus, negatyvus. Taip pat, buvo išskirta, jog mokesčių harmonizavimas vyksta direktyvų pagrindu. ES yra priėmusi keletą direktyvų tiesioginių mokesčių srityje. Svarbiausios iš jų: motininių – dukterinių įmonių direktyva, kuriuos esmė yra panaikinti dvigubą apmokestinimą paskirstytam pelniui tarp motininių ir dukterinių bendrovių. Kita direktyva – palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva. Šios direktyvos esmė – atleisti nuo išskaičiuojamojo mokesčio kai palūkanas ar honorarus moka viena asocijuota įmonė kitai. Paskutinioji darbe išskirta direktyva buvo - Susijungimų direktyva – kuri leidžia netaikyti mokesčių, kurie atsiranda tarptautiniai įmonei reorganizuojant.

Trečioje darbo dalyje yra išskiriamas mokesčių konkurencingumas ir tolimesnės pelno mokesčio harmonizavimas ir jo perspektyvos. Konkurencija mokesčiais iš esmės ir privedė prie mokesčių harmonizavimo. Tai sąlygojo Europos Komisijos pateiktą Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės projektą, kuriuo siekiama nustatyti naujus pelno mokesčio apskaičiavimo kriterijus. Europos Komisijos manymu, skirtingos valstybių narių mokesčių sistemos trukdo vidaus rinkos funkcionavimui ir laisvam kapitalo judėjimui. Tačiau, valstybės narės bijodamos, kad toks bazės vienodinimas ateityje sąlygos ir tarifų suvienodinimą ES mastu, o tai reikštų visišką valstybių suvereniteto praradimą mokesčių srityje. Darbo autorius išskiria, kad pagrindinė kliūtis harmonizuojant pelno mokesčių, bus vienbalsiškumo reikalavimas ES mokesčių klausimų priėmimo. Autoriaus manymu, kol nebus pakeistas priėmimo būdas iš vienbalsiškumo į kvalifikuotą daugumą, tokiu atveju pelno mokesčio harmonizavimas greitoje ateityje nebus pasiektas.

## SUMMARY

### Master's thesis

#### Harmonization of Profit Taxes in EU: Goals, Areas, Perspectives

The master's thesis examines the concept of corporate tax and the main elements of taxation. Also, what steps have been taken at EU level in the field of corporate tax harmonization and further perspectives towards this tax harmonization. The work is divided into three parts.

The first part analyzes the concept of income tax and the elements by describing the concepts of tax and profit separately. The main elements of the tax are also distinguished - the tax subject, the tax base and the tax rate. The impact of the avoidance of double taxation on corporate tax harmonization is also discussed.

The second part examines the concept of tax harmonization and what legislation has been adopted to harmonize direct taxation. The types of harmonization were singled out and described in the work: external, internal, complete, partial, gradual, in one stage, positive, negative. It was also pointed out that tax harmonization takes place on the basis of directives. The EU has adopted several directives in the field of direct taxation. The most important of these are the Parent - Subsidiary Directive, the essence of which is to eliminate double taxation on distributed profits between parent companies and subsidiaries. Another directive is the Interest and Royalties Directive. The purpose of this Directive is to exempt from withholding tax where interest or royalties are paid by one associated undertaking to another. The last directive highlighted in the paper was the Merger Directive, which allows for the exemption from taxes arising from the reorganization of a multinational company.

The third part of the work highlights tax competitiveness and further harmonization of corporate tax and its prospects. Tax competition has largely led to tax harmonization. This led to the draft Common Consolidated Corporate Tax Base presented by the EU Commission, which aims to establish new criteria for calculating corporate tax. According to the European Commission, the different tax systems of the Member States hinder the functioning of the internal market and the free movement of capital. However, Member States fear that such harmonization of the base will lead to future harmonization of tariffs at EU level, which would mean a complete loss of national sovereignty in the field of taxation. The author of the paper points out that the main obstacle to the harmonization of corporate tax will be the requirement of unanimity in the adoption of

EU tax issues. According to the author, until the method of adoption is changed from unanimity to qualified majority, in this case the harmonization of corporate tax will not be achieved in the early future.