

VILNIAUS UNIVERSITETAS
TEISĖS FAKULTETAS
KONSTITUCINĖS IR ADMINISTRACINĖS TEISĖS KATEDRA

Dienio skyriaus V kurso
Finansų ir mokesčių teisės studijų šakos studentė
Gintarė Grigaitė, st. kn. Nr. 0213005

Magistro darbas

Mokesčių politikos teisinis reguliavimas Europos Sąjungoje

Vadovas: asist. Jonas Saladžius
Recenzentas: lekt. dr. Vitas Vasiliauskas

Vilnius, 2007

Turinys

TRUMPINIAI.....	3
ĮVADAS	4
I DALIS	7
MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS	7
1 skyrius. Mokesčių harmonizavimo samprata.....	7
2 Skyrius. Mokesčių harmonizavimo rūšys	9
3 Skyrius. Mokesčių harmonizavimo priešastys	11
4 skyrius. Mokesčių harmonizavimo pranašumai bei trūkumai	12
II DALIS	17
MOKESČIŲ REGLAMENTAVIMAS ES STEIGIMO SUTARTYJE BEI MOKESČIŲ POLITIKA ES ISTORINIŲ ASPEKTU	17
1 Skyrius. Mokesčių reglamentavimas ES steigimo sutartyje	17
1.1. ES kompetencija netiesioginių mokesčių srityje	17
1.2. Tiesioginių mokesčių reglamentavimas ES Steigimo sutartyje.....	19
2 Skyrius. Mokesčių politika ES istoriniu aspektu	22
2.1. Netiesioginių mokesčių harmonizavimo eiga ES	23
2.1.1. PVM harmonizavimo eiga ES	23
2.1.2. Akcizų harmonizavimo eiga ES.....	25
2.2. Tiesioginių mokesčių derinimo eiga ES	27
III DALIS	30
MOKESČIŲ POLITIKA ES.....	30
1 Skyrius. Netiesioginių mokesčių politikos teisinis reguliavimas	32
1.1. PVM sistemos teisinis reguliavimas	32
1.2. Akcizų sistemos teisinis reguliavimas	37
2 Skyrius. Tiesioginių mokesčių politikos teisinis reguliavimas.....	43
2.1. Įmonių apmokestinimas	47
2.1.1. Bendra konsoliduota pelno mokesčio bazė.....	48
2.1.2. Buveinės valstybės principo nustatymas smulkioms ir vidutinėms įmonėms .	50
2.2. Gyventojų pajamų apmokestinimas	51
3 Skyrius. Europos Teisingumo Teismo reikšmė	52
4. Skyrius. Mokesčių nuostatos ES Konstitucijoje	54
5 Skyrius. Lietuvos mokesčių sistemos suderinamumas su ES teise.....	55
6 Skyrius. Tolimesnės mokesčių politikos perspektyvos ES.....	57
IŠVADOS	58
LITERATŪROS SĄRAŠAS	60
SANTRAUKA	68
SUMMARY	69
PRIEDAI.....	70

TRUMPINIAI

Europos Sąjunga – ES

Europos Bendrija – EB

Europos Komisija - EK

Europos Teisingumo Teismas – ETT

BE – Belgija

CZ– Čekija

DK - Danija

DE – Vokietija

EL – Graikija

IT – Italija

LU – Liuksemburgas

AT– Austrija

SK – Slovakija

ES – Ispanija

CY – Kipras

HU – Vengrija

PL – Lenkija

FI – Suomija

FR – Prancūzija

EE – Estija

LV – Latvija

MT – Malta

PT – Portugalija

SE – Švedija

IE – Airija

LT – Lietuva

NL – Nyderlandai

SI – Slovėnija

UK – Jungtinė Karalystė

EU-25 – ES valstybės narės iki 2007-01-01 išsiplėtimo.

EU-15 – ES valstybės narės iki 2004-05-01 išsiplėtimo.

NMS – Naujosios valstybės narės, įstojusios 2004-05-01.

IVADAS

Mokesčiai yra svarbus kiekvienos šiuolaikiškos visuomenės elementas. Kiekviena šalis turi tam tikras funkcijas, kurios yra įgyvendinamos iš valstybės biudžetų ar tam tikrų piniginių fondų, o jų didžiąją dalį sudaro įplaukos iš mokesčių. Be pagrindinės – fiskalinės funkcijos, mokesčių politikos pagalba taip pat siekiama tam tikrų politinių, ekonominių bei socialinių tikslų. Kiekvienos valstybės teisė pačiai nusistatyti mokesčius yra neatsiejama nacionalinio suvereniteto dalis, ir tai jos nustato aukščiausią teisinę galią turinčiuose vidaus teisės aktuose¹, tačiau 27 Europos Sąjungos valstybės narės dalį suvereniteto šioje srityje yra perdavusios Europos Sąjungos organizacijai, ir nors išimtinai Europos Sąjungos kompetencijai yra priskiriami tikslai, tačiau jos vykdoma mokesčių politika neabejotinai veikia ir nacionalines apmokestinimo sistemas.

Taigi mokesčių politikos srityje ES mastu iškyla esminė **problema** tarp valstybių narių nacionalinio suvereniteto nustatant mokesčius ir jų apmokestinimo principus bei tarp Europos Sąjungos kompetencijos šioje srityje.

Nuo 2004-05-01 Lietuvai tapus pilnateise Europos Sąjungos nare, ši tema tapo itin jai aktuali. ES mokesčių politika bei priimami sprendimai neabejotinai veikia ir Lietuvos mokesčių sistemą. Lietuva privalo tinkamai įgyvendinti Europos Sąjungos lygmeniu priimamus teisės aktus bei užtikrinti nacionalinio reglamentavimo suderinamumą su ES teise.

Tyrimo **objektas** – svarbiausi ir labiausiai su Europos Sąjunga susiję netiesioginiai (pridėtinės vertės mokestis, akcizai) bei tiesioginiai (pelno bei gyventojų pajamų) mokesčiai. Tyrimo **dalykas** – pats mokesčių harmonizavimo procesas Europos Sąjungoje, šių mokesčių teisinis reglamentavimas istoriniu aspektu, jų teisinis pagrindas Europos Sąjungos steigimo sutartyse bei dabartinė mokesčių bendra teisinė charakteristika.

Pažymėtina, kad Lietuvoje yra nedaug autorių, rašiusių apie mokesčių politiką Europos Sąjungos lygmeniu. Jų darbai yra nukreipti daugiau į atskirų mokesčių sistemas Lietuvoje (ypač Lietuvos integracijos į Europos Sąjungą procese) ir tik nedaug dėmesio skiriant mokesčių teisinio reglamentavimo ypatumams Bendrijoje bei Europos Teisingumo Teismo praktikoje. Paminėtini lietuvių autoriai: E. Buškevičiūtė, J. Rimas, R. Stačiokas. Turint omenyje tai, kad tik nedaugelis Lietuvos autorių savo darbuose yra

¹ Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 str. 15 d. teigia, kad tik Seimas turi teisę nustatyti valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus; 127 str. nurodoma, kad mokesčiai gali būti nustatomi tik remiantis įstatymu.

gilinęsi į šią temą bei nedidelį šaltinių skaičių Lietuvoje, autoriaus darbas visiškai atitinka originalumo kriterijus.

Užsienio autoriai, nagrinėdami mokesčius Europos Sąjungoje, didesnę dėmesį skiria atskirų mokesčių, (PVM, akcizų), bei dabartiniu metu ir tam tikrų tiesioginių mokesčių detaliai analizei. Pažymėtini tokie užsienio autoriai kaip E. Gormley, B.J.M. Terra, P. J. Wattel. Darbe taip pat yra remiamasi pirminiais bei antriniais Europos Sąjungos teisės šaltiniais, Europos Sąjungos institucijų, ypač Europos Komisijos, priimtomis rekomendacijomis, siūlymais, apžvalgomis, šiek tiek Europos Teisingumo Teismo praktika bei kitais **šaltiniais**.

Darbas susideda iš trijų dalių. Pirmojoje dalyje dėmesys bus sutelkiamas į patį mokesčių harmonizavimo procesą. Nuo pat Europos Bendrijos sukūrimo pradžios mokesčių politika pasireiškė atskirų mokesčių bei jų mokestinių sistemų derinimu, harmonizavimu bei supanašėjimu, tad siekiant tinkamai atskleisti darbo temą, autorius laiko būtinu išnagrinėti patį mokesčių harmonizavimą kaip procesą bei jo ypatumus Europos Sąjungoje. Antrojoje dalyje bus atskleidžiamas mokesčių teisinis pagrindas Europos Sąjungos lygmeniu, šiek tiek dėmesio skiriant ir mokesčių nuostatoms Europos Sąjungos Konstitucijoje, bei jų derinimo ir vienodinimo eigai Europos Sąjungoje istoriniu aspektu. Mokesčių teisinis pagrindas bei jų reglamentavimo apimtis Europos Sąjungos pirminiuose teisės šaltiniuose yra itin svarbus faktorius, vertinant atskirų mokesčių politiką Europos Sąjungoje. Istorinė mokesčių raida yra būtina siekiant parodyti mokesčių reglamentavimo apimtį priklausomumą nuo Europos Sąjungos poreikių bei rinkos kitimo. Trečiojoje dalyje bus apžvelgiama dabartinė Europos Sąjungos mokesčių politika, jos teisinis reguliavimas bei ateities perspektyvos, šiek tiek dėmesio skiriant ir Lietuvos mokesčių sistemos pertvarkai įstojus į Europos Sąjungą.

Taigi šiame darbe yra keliamas **tikslas** atskleisti ypač svarbių Europos Sąjungai mokesčių (pridėtinės vertės mokestis, akcizai, pelno bei gyventojų pajamų mokesčiai) teisinio reglamentavimo raidos ir dabarties taikymo ypatumus bei dėsningumus Europos Sąjungoje. Pažymėtina, kad tyrimo tikslas nėra pateikti kiekvieno mokesčio sistemos detalią analizę. Be to, autorius tyrime nesigilina į muitų mokesčius, kadangi muitai yra visiškai unifikuoti Europos Sąjungos lygmeniu. Pabrėžtina, kad autorius darbe didesnę dėmesį sutelkia į teisės aktų analizę ar jų apžvalgą, o ne į teismų praktiką šiuo klausimu.

Siekiant minėto tikslo, keliami tokie **uždaviniai**:

- Atskleisti mokesčių harmonizavimo proceso ypatumus Europos Sąjungoje, jo priežastis, privalumus, trūkumus bei pateikti pagrindines problemas, išskylančias harmonizuojant mokesčius Europos Sąjungos lygmeniu;
- Atskleisti Europos Sąjungos kompetencijos ypatumus tiesioginių bei netiesioginių mokesčių srityje bei pateikti jų vienodinimo istoriniu aspektu eigą;
- Išanalizuoti dabartinę Europos Sąjungos mokesčių politiką, atskleidžiant netiesioginių mokesčių (PVM, akcizų) bei tiesioginių mokesčių (ypač pelno) teisinio reglamentavimo ypatumus, jų suderinamumą su steigimo sutartimis bei joje įtvirtintais principais, pateikti pagrindines perspektyvas ir jų įvertinimą;
- Nustatyti Europos Teisingumo Teismo reikšmę šioje srityje.

Darbe iškeliamos dvi hipotezės: 1. netiesioginiai mokesčiai yra suharmonizuoti Europos Sąjungos lygmeniu, bet visgi jų harmonizavimas nėra pakankamas siekiant sukurti vieningą rinką, 2. nėra ES valstybių narių vieningos politinės valios suvienodinti tiesioginius mokesčius.

Tyrimo darbe yra naudojami tokie **metodai**:

- Analitinis metodas yra naudojamas siekiant atskleisti mokesčių harmonizavimo proceso ypatumus Europos Sąjungoje, priežastis, teikiamus pranašumus bei trūkumus, pagrindines problemas. Taip pat gilinamasi į teisinį mokesčių pagrindą steigimo sutartyse, Europos Sąjungos kompetenciją reglamentuojant mokesčius bei analizuojant mokesčių politiką Europos Sąjungoje, mokesčių dabartinį teisinį reguliavimą bei pagrindinius siūlymus šioje srityje;
- Remiantis istoriniu metodu, siekiama parodyti, kaip, kintant Europos Sąjungos poreikiams, rinkos sąvokai, keičiasi ir mokesčių teisinis reglamentavimas bei poreikis vienodinti atskirus mokesčius;
- Loginiu metodu bus siekiama pasiremti tiriamų reiškinių logine analize, šis metodas taip pat padės suformuluoti išvadas, pateikti kai kurių probleminių klausimų sprendimo būdus;
- Remiantis apibendrinimo metodu siekiama atskleisti atskirų mokesčių (PVM, akcizų, pelno) dėsningumus
- Statistinis metodas yra naudojamas atskleidžiant mokesčių įplaukų dydžius ir valstybių narių biudžetus, mokesčines naštas Europos Sąjungos valstybėse bei atskirų mokesčių tarifus.

I DALIS

MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS

Mokesčių harmonizavimo istorija Europoje yra vienareikšmiškai siejama su Europos Bendrijos² įkūrimu. Harmonizavimo idėja ypač suintensyvėjo po Neumark'o ataskaitos³ pateikimo. Europos Komisija suprato, kad dėl intensyvaus žmonių judėjimo kertant sienas, bendros rinkos⁴ idėja reikalauja tam tikro didesnio netiesioginių mokesčių harmonizavimo. Taip pat konstatuota, kad kiekviena valstybė narė teikė apsaugą ar prioritetą saviems mokesčiams, kas neabejotinai trukdė Europos Bendrijos steigimo sutartyje⁵ numatytam tikslui – vieningai rinkai - pasiekti. Ataskaitoje pažymėta, kad tarifų diferenciacija skatina ne ką kita, kaip tik mokesčių vengimą, ir kad pats mokesčių harmonizavimas gali būti labiau pasiekiamas supaprastinant mokesčių apskaitą. Kaip joje teigiama, mokesčių harmonizavimas Europos Bendrijoje turėtų būti suprantamas kaip ilgalaikis ir nuolat besitęsiantis veiksmas, reikalaujantis valstybių narių didžiulių pastangų bei ryžto eiti į kompromisus.

1 skyrius. Mokesčių harmonizavimo samprata

Mokesčių harmonizavimas Europos Sąjungoje⁶ tai toks procesas, kurio metu skirtingos valstybių narių mokesčių sistemos derinamos taip, kad nebūtų trukdoma steigimo sutartyse nustatytiems tikslams pasiekti. Juo siekiama skatinti konkurenciją, o ja ir integraciją, bei palaispnę ekonomikos augimą vienu metu visose šalyse.⁷ Mokesčiais gali būti skatinamos investicijos į tam tikras sritis, ribojamas tam tikrų prekių ar paslaugų vartojimas ir pan. Kitaip tariant, pasireiškia valstybės reguliatyvinė funkcija, į kurią turi

² Europos Bendrijos (EB) terminas čia vartojamas 1957 m. Romos sutartimi įkurtai Europos Ekonominei Bendrijai, 1992 m. Mastrichto sutartimi pervadintai į Europos Sąjungą arba EB įsteigiančiai sutarčiai apibrėžti.

³ Neumark Report „*Report of the Fiscal and Financial Committee*“, Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation), 1962.

⁴ Kai kur literatūroje sąvoka “vidaus” ir “bendra” rinka išskiriama, bendrą rinką apibrėžiant kaip bendros politikos suderinimą trečiųjų šalių atžvilgiu, o vidaus rinką - tik kaip kliūčių pagrindinėms laisvėms pašalinimą tarp valstybių narių. Atkreiptinas dėmesys, kad 1957 m. įsteigtoje Romos sutartyje buvo vartojama tik bendros rinkos sąvoka, o vidaus rinkos sąvoka įtvirtinta tik ES steigimo sutartyje.

⁵ *Official Journal C 340*, 10/11/1997 P. 0145 - 0172

⁶ Europos Sąjungos (ES) terminas čia vartojamas Europos regioninės organizacijos, įkurtos Europos Sąjungos sutartimi (pasirašyta 1992 m. vasario 7 d. Mastrichte, įsigaliojo 1993 m. lapkričio 1 d., dar vadinama Mastrichto sutartimi), narystei, teritorijai ar pačiai organizacijai apibrėžti.

⁷ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. P. 273.

teisę kiekviena valstybė. Mokesčiai yra pagrindinis instrumentas surenkant lėšas į valstybės biudžetus bei užtikrinant valstybės funkcijų įgyvendinimą. Tokiose valstybėse kaip Vokietija, Prancūzija, Italija ar D. Britanija, įplaukos į nacionalinius biudžetus iš mokesčių sudaro net kelis šimtus milijardų eurų⁸.

Mokesčių harmonizavimo terminas nėra apibrėžtas steigimo sutartyse. Vieningos sąvokos nėra ir literatūroje. Vieni mano, kad tai perėjimas prie vienodos mokesčių sistemos ir visų įgaliojimų šioje srityje perdavimas Europos Sąjungos valdžios institucijoms, kiti – kad tai atskirų klausimų mokesčių srityje sureglamentavimas.⁹ Atkreiptinas dėmesys, kad harmonizavimo sąvoka turi keletą kitų reikšmių, pavyzdžiui, „koordinavimas“ ar „unifikavimas“. Nors iš pirmo žvilgsnio ir panašios, šios trys sąvokos nėra vienodos, nors kai kada literatūroje jos ir yra sutapatamos.

Unifikavimas – tai toks procesas, kurio metu ES teisės aktai visiškai pakeičia nacionalinius teisės aktus. Unifikavimas įmanomas tik tose srityse, kurios yra išimtinai priskirtos ES kompetencijai, pavyzdžiui, bendra žemės ūkio, užsienio prekybos politika, muitų sąjunga ir pan. Apie unifikavimą galima kalbėti ir tarptautinėje privatinėje teisėje¹⁰, kurioje labai didelį vaidmenį atlieka UNCITRAL (Jungtinių Tautų tarptautinės prekybos teisės komisija) bei UNIDROIT (kita specializuota institucija, skirta tarptautinei privatinei teisei unifikuoti).

Koordinavimas - tai procesas, kurio metu siekiama užtikrinti, kad tam tikroje srityje nacionaliniu lygmeniu reglamentuojami santykiai netrukdytų siekiamam tikslui ES lygmeniu pasiekti arba padėtų jį įgyvendinti. Koordinavimas taip pat gali būti apibrėžiamas ir kaip konsultavimasis tarp valstybių narių.¹¹ Pažymėtina, kad būtent tiesioginių mokesčių srityje vyksta šis būdas, kadangi tiesioginiai mokesčiai ir toliau yra paliekami valstybių narių kompetencijai, tačiau mokestinis reglamentavimas negali prieštarauti ES tikslams pasiekti. Kadangi, koordinuojant mokesčius, pasiekiamas ne toks didelis mokesčių atskirų elementų suvienodinimas, itin svarbią reikšmę čia reiškia administracinis bendradarbiavimas ir keitimasis informacija tarp valstybių narių. Šioje sferoje ypač atsižvelgiama į valstybių narių kompetenciją nustatyti apmokestinimo režimus savo mokesčių mokėtojams.

Tuo tarpu harmonizavimas – tai toks suderinamumo lygis, kada sukuriami vienodi pagrindai, kuriais remiamasi toliau vystant mokestinius teisinius santykius

⁸ žr. Priedą Nr. 1.

⁹ Ramanauskienė E., Stačiokas R. Mokesčių harmonizavimas pagal Europos Sąjungos direktyvas: teigiami ir neigiami aspektai.- Kaunas: Inžinerinė ekonomika Nr. 4 (35), 2003. P. 35.

¹⁰ Tarptautinė privatinė teisė neįeina į ES kompetenciją, ji unifikuojama pasauliniu mastu.

¹¹ Dagilinė I. Teoriniai ir praktiniai mokesčių apskaitos harmonizavimo aspektai ES: tarptautinės konferencijos pranešimų medžiaga.- Kaunas: Technologija, 2005. P. 337.

nacionaliniame lygmenyje. Kitaip tariant, tai yra nacionalinio suvereniteto dalies perdavimas ES. Šis būdas yra aktualesnis netiesioginiams mokesčiams, kadangi būtent jie yra ne unifikuojami, ne koordinuojami, o harmonizuojami¹².

2 Skyrius. Mokesčių harmonizavimo rūšys

Ne tik mokesčių harmonizavimo terminas suprantamas nevienodai. Pažymėtina, kad skirtingai suvokiama ir mokesčių harmonizavimo apimtis ar rūšys. Siekiant išvengti tolimesnių neaiškumų, pateikiama mokesčių harmonizavimo klasifikacija pagal skirtingus kriterijus.

Harmonizavimas gali būti:

- Išorinis, kai reglamentuojamas ir vienodinamas valstybių narių taikomas mokestinis režimas santykiuose su ES nepriklausančiomis šalimis;
- 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.

Literatūroje taip pat išskiriama:

- Visiškas harmonizavimas, nustatant bendrą tam tikro mokesčio sistemą (bazę, apmokestinimo tvarką), bendrą tarifą (kelis skirtingus) tarifus, visiškai panaikinant bet kokius skirtumus tarp valstybių narių mokestinių sistemų¹³. Tokiu atveju mokesčių politika pilna apimtimi pereina iš nacionalinio į ES lygmenį. Pagrindinis tokio harmonizavimo privalumas yra tas, kad panaikinami bet kokie rinkos trikdymai. Tačiau tai labai sunku pasiekti dėl valstybių narių nenoro atsisakyti savo nacionalinio suvereniteto mokesčių srityje. Šiuo metu visiškai suvienodinti yra tik muitai;
- Dalinį harmonizavimą, apimantį tik vieną ar keletą atskirų klausimų, pavyzdžiui, mokesčio bazę, tarifą, objektą arba apmokestinimo tvarką. Mokesčių politika šiuo atveju paliekama kiekvienos valstybės narės nacionaliniam suverenitetui, ir tai didžiausias šio harmonizavimo būdo privalumas, tačiau jai yra keliamas reikalavimas padėti pasiekti Bendrijos sutartyje numatytus tikslus. Tokiu atveju, valstybės narės negali nustatyti tokio mokestinio reglamentavimo, kuris būtų nesuderinamas su ES steigimo sutartyje įtvirtintais principais. Be to, šiuo būdu harmonizuojant mokesčius atsižvelgiama į socialinius ir ekonominius skirtumus tarp valstybių narių, tad yra pateisinamas šioks toks mokesčių sistemų skirtingumas. Todėl šis būdas yra

¹² Toliau, jei neišskirta kitaip, šios sąvokos bus sutapatinamos.

¹³ Dar kitaip gali būti pavadinta „unifikavimu“.

patogenis valstybėms narėms, siekiančioms išlaikyti tam tikrą suverenitetą mokesčių srityje.

Paminėtina, kad praktikoje išskiriamas mokesčių konkuravimo metodas¹⁴, aktualus daugiau tiesioginiams mokesčiams. Pagal šį būdą, vienas iš pagrindinių mokesčių konkurencijos tikslų yra kapitalo „pritraukimas“ į valstybę. Manoma, kad toks procesas neišvengiamai veda prie tam tikro mokesčio elementų suvienodėjimo. Tačiau pagrindinis trūkumas tas, kad tai ilgai besitęsiantis procesas, ir kad tai visiškai sutrikdoma įstojus naujoms valstybėms narėms. O kadangi Europos Sąjungoje nėra nustatytas tikslus valstybių narių skaičius, tai yra daugiau teorinis harmonizavimo būdas.

Mokesčių harmonizavimas dar gali vykti tokiose ribose:

- Harmonizuojant mokesčio bazę. Juo remiantis reglamentuojamos taisyklės, kuriomis vadovaujasi apskaičiuojant mokesčio bazę – pinigais įvertintą mokesčio objektą, kuriam nustatytas mokesčio tarifas. Šiuo būdu planuojama suharmonizuoti pelno mokestį;
- Harmonizuojant mokesčio tarifą. Šiuo būdu vienodinant yra nustatomas maksimalus tarifas (kada negalima viršyti nustatytos maksimalios ribos, tačiau nedraudžiama nustatyti mažesnius) ar minimalus (kada nedraudžiama nustatyti didesnius tarifus). Tačiau pastaruoju atveju, pažvelgus iš mokesčio mokėtojo pusės, gali atrodyti, kad šis būdas parankus nacionalinėms valdžios institucijoms, kurioms suteikiami įgaliojimai padidinti ES mastu nustatytus minimalius tarifus, bet ne juos sumažinti. Praktikoje dažniausiai nustatomi minimalūs tarifai, pavyzdžiui, akcizų bei PVM srityje;
- Harmonizuojant mokesčio tvarką. Tai dažnai derinama su mokesčio bazės ar tarifo harmonizavimu;
- Harmonizuojant mokesčio objektą.

Laiko atžvilgiu yra išskiriamas:

- Laipsniškas harmonizavimas, kai harmonizuojama keliais etapais. Pažymėtina, kad dažniausiai harmonizuojama remiantis šiuo būdu, vengiant bet kokių radikalesnių pasikeitimų iš karto. Ir tai suprantama, kadangi toks harmonizavimas turėtų daug neigiamų pasekmių, būtų pernelyg sunkus ir staigus pasikeitimas šalims siekiant prisitaikyti prie naujų pasikeitimų;
- Vienu etapu, kai harmonizavimas įvykdomas visa apimtimi ir iš karto. Dėl jau minėtų priežasčių šis būdas nėra svarstomas ES.

Ir galiausiai, literatūroje yra išskiriama dar vienas mokesčių harmonizavimo būdas:

¹⁴ Schu R. Harmonisation of Direct Taxation in the EEC, 1993. Prieiga per internetą <http://ruessmann.jura.uni-sb.de/rw20/people/rschu/public/taxes.htm> [žiūrėta 2006-12-15].

- Pozityvus harmonizavimas, kai mokesčiai harmonizuojami ES teisės aktais (direktyvomis, reglamentais ir pan.). Toks harmonizavimo būdas tiesiogiai siejasi su pozityviaja integracija, kurią ES enciklopedinis žodynas¹⁵ apibrėžia kaip viršvalstybinių bendrųjų politikų (pvz., žemės ūkio politika ir pan.) plėtojimą. Pažymėtina, kad šiuo būdu yra daugiausiai suharmonizuoti netiesioginiai mokesčiai;
- Negatyvus harmonizavimas, kuris atitinkamai susijęs su negatyviaja integracija, o pastaroji apibrėžiama kaip laipsniškas kliūčių laisvam prekių, paslaugų, kapitalo ir asmenų šalinimas.¹⁶ Dar kitur¹⁷, negatyvioji integracija apibrėžiama kaip bendrosios rinkos reikalavimams prieštaraujančios diskriminacijos draudimas teisiškai privalomomis priemonėmis. ES valstybėse skiriasi rezidentų ir nerezidentų pajamų iš rezidavimo valstybės ir ne iš rezidavimo valstybės apmokestinimas. Tad siekiant išvengti valstybių narių piktnaudžiavimo nustatant lengvatas savo rezidentams, iš savų šalių kilusioms prekėms bei paslaugoms, ES sutarties¹⁸ 90 str. įtvirtintas draudimas diskriminuoti prekes bei paslaugas iš kitų valstybių narių. Taigi negatyvus harmonizavimas yra mokesčių vienodinimas per “draudimus”. Pažymėtina, kad šis būdas yra daugiau aktualesnis tiesioginiams mokesčiams.

Atkreiptinas dėmesys, kad žvelgiant per mokesčių harmonizavimo prizmę istoriniu aspektu, negatyvusis harmonizavimas vyko sparčiau, nei kad pozityvusis. Ir tai visai suprantama, kadangi pozityvusis harmonizavimas apima Europos Sąjungos teisę aktyviomis priemonėmis (direktyvomis, reglamentais), priversti visas nares vieningai paklusti vieningam reglamentavimui, taigi tai daugiau siejasi su intervencinėmis priemonėmis. Tuo tarpu negatyvioji integracija (integracija per draudimus) yra įtvirtinta jau pačioj ES steigimo sutartyje, būtent jos 90 straipsnyje. Pozityvusis harmonizavimas yra gilesnis, todėl ir sudėtingesnis mokesčių harmonizavimo būdas.

3 Skyrius. Mokesčių harmonizavimo priežastys

Mokesčių harmonizavimą lėmė keletą pagrindinių priežasčių:

- ES steigimo sutartyje įtvirtinta vidaus rinkos idėja¹⁹. Savo ruožtu ji negali tinkamai funkcionuoti egzistuojant nevienodoms rinkos dalyvių apmokestinimo sąlygoms.

¹⁵ Europos Sąjungos enciklopedinis žodynas/ Red. G. Vitkus. Antras leidimas. Vilnius:Eugrimas, 1999, p. 184

¹⁶ *Ibid.* P. 184

¹⁷ Terra B.J.M., Wattel P. J. European Tax Law:- London, Boston, the Hague: Kluwer Law International, 2nd edition, 2002. P. 2.

¹⁸ Europos Sąjungos Steigimo sutartis // Official Journal C 340 , 10/11/1997 P. 0145 - 0172

¹⁹ Sutarties 3 str. 1 d. c punktas

Todėl ES, siekiančiai sukurti darniai veikiančią vidaus rinką, neišvengiamai tenka eiti link šalių mokesčių režimų, įskaitant ir tiesioginius mokesčius, suvienodinimo;

- ES steigimo sutartyje įtvirtintos taip vadinamos “keturios laisvės”²⁰;
- ES steigimo sutartyje įtvirtinta ES valdžios institucijų teisė įvairių teisės aktų pagalba harmonizuoti netiesioginius mokesčius. Tiesioginiai mokesčiai gali būti koordinuojami tik tiek, kiek reikia bendrai vidaus rinkai sukurti ar užtikrinti jos tinkamą funkcionavimą;
- Prie netiesioginių mokesčių harmonizavimo ženkliai prisidėjo dar ir tai, kad netiesioginiai mokesčiai yra Bendrijos nuosavų išteklių dalimi, t.y. atskaitymai nuo PVM apmokestinamosios bazės sudaro dalį Bendrijos biudžeto. Todėl pačios valstybės narės yra suinteresuotos vienodo vertinimo pagrindo nustatymu, siekiant išvengti šalių nelygybės darant įnašus;
- Siekis įtvirtinti sąžiningą mokesčių konkurenciją²¹. Pažymėtina, kad praktikoje didesnės valstybės narės dažnai naudoja nesąžiningą mokesčių konkurenciją kitų, mažesnių, valstybių narių atžvilgiu;
- Dvigubo apmokestinimo panaikinimas. Jei atitinkamų sričių nereglamentuoja direktyvos, kurios yra daugiašalis instrumentas panaikinant dvigubą apmokestinimą, pastarasis naikinamas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tinklu.

4 skyrius. Mokesčių harmonizavimo pranašumai bei trūkumai

Mokesčių harmonizavimo šalininkai pateikia tokius harmonizavimo pranašumus²²:

- Sutaupomos administravimo išlaidos, egzistuojančios skirtingoms valstybių narių mokesčių sistemoms;
- Panaikinami trikdžiai laisvam prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo judėjimui. Šios laisvės yra laisvos rinkos ekonomikos pagrindas. Taip pat pažymėtina, kad šių trikdžių panaikinimas steigimo sutartyse įvardijama kaip viena iš pagrindinių priemonių kuriant tinkamai funkcionuojančią vidaus rinką;
- Sumažinamas mokesčių vengimas, mokesčių slėpimas ar sukčiavimas. Kitaip tariant, minimizuojama neteisingai apskaičiuoto mokesčio sumokėjimo š biudžetą galimybė. Galima pateikti elementarų pavyzdį: fizinis asmuo ar verslo subjektas, vykdamas veiklą savo rezidavimo valstybėje ir matydamas, kad kitoje valstybėje narėje už

²⁰ Laisvas prekių, paslaugų, kapitalo bei asmenų judėjimas, bei paslaugų teikimo laisvė.

²¹ Lietuvos Respublikos Konstitucijos 46 straipsnyje yra irgi įtvirtinta sąžiningos konkurencijos laisvė.

²² Atkreiptinas dėmesys, kad šie pranašumai yra nevienodai svarbūs ir dažnai vienas su kitu susiję.

analogišką veiklą yra nustatyti mažesni mokesčių tarifai, stengsis pajamas savo rezidavimo valstybėje nuslėpti ir jas perkelti į kitą valstybę;

- Sudaromos sąlygos mokesčio neutralumui. Tai reiškia, kad mokesčiai neįtakoja prekių ir paslaugų judėjimo, o mokesčių apmokestinimo taisyklės neiškreipia konkurencijos sąlygų;
- Maksimizuojamos verslo galimybės (sudaromos sąlygos įmonių plėtrai). Įmonėms nebetampa svarbu koncentruotis tose vietose, kur apmokestinimo sąlygos yra palankesnės;
- Įtvirtinamos vienodos konkurencijos sąlygos. Jų įtvirtinimas turi sudaryti lygias galimybes dalyvauti rinkoje visiems dalyviams bei padaryti konkurenciją skaidria ir nežalinga. Skirtingos mokesčių taisyklės gali būti žalingos konkurencijai (kai remiantis mokesčiais iškreiptai investuojama), nes esant laisvam kapitalo, asmenų, prekių bei paslaugų judėjimui, žmonės rinksis palankesnes sąlygas verslui ir gyvenimui, tuo tarpu kitos valstybės kentės nuo mažų biudžeto pajamų. Atkreiptinas dėmesys, kad nėra vieningos nuomonės dėl konkurencijos teigiamo poveikio pačioms valstybėms narėms. Autoriaus nuomone, konkurencijos poveikis pačioms valstybėms narėms yra žalingas. Pagrindinis tokio teiginio motyvas būtų tas, kad esant tam tikrai konkurencijai tarp valstybių ir siekiant pasirodyti patrauklesne už kitas, yra mažinami mokesčiai, o tai neišvengiamai veda prie beribio mokesčių mažėjimo ar net jų išnykimo. Taip paneigiama pati mokesčių esmė – surinkti kuo daugiau pajamų į biudžetą. Žinoma, visi vieningai sutinka dėl vartotojų suinteresuotumo konkurencijos buvimu ar prekybininkų, norinčių kuo mažesnėmis sąnaudomis gauti kuo didesnę pelną, suinteresuotumu jos nebuvimu. Tačiau vieningai teigiama, kad tam tikro lygio konkurencija yra naudinga ir turi teigiamą poveikį, skatina ekonomikos produktyvumą, BVP augimą bei gyventojų gyvenimo lygio gerėjimą;
- Dvigubo apmokestinimo išvengimas. Harmonizuojant mokesčius, minimizuojama tikimybė, kad asmuo ar verslo subjektas, vykdamas veiklą ar gaunantis pajamų keliose valstybėse narėse, bus dvigubai apmokestintas savo rezidavimo valstybėje ir kitoje valstybėje.

Tačiau harmonizavimas turi yra keletą trūkumų:

- Esant deficitiniam biudžetui, pačioms valstybėms leidžiama padidinti mokesčius, tuo kompensuojant deficitą. Harmonizavimo atveju to nebūtų įmanoma padaryti;
- Yra nuomonių, kad harmonizuojant yra žengiama per daug toli, t.y. kad išvis nederėtų taip daryti, kadangi tuo yra kėsiniama į valstybių nacionalinį suverenitetą mokesčių srityje;

- Kiekviena valstybė turi savo vidaus politiką. Kai kurios valstybės gali norėti sumažindamos mokesčių prisitraukti investicijas, kurti įmones, o kitos, padidindamos mokesčių, tai gali daryti siekiant padidinti pajamas tam tikrai sričiai,
- Išlaidos, atsirandančios valstybei bei verslo subjektams dėl perėjimo prie naujo (harmonizuoto) modelio;
- Sumažinamos galimybės įmonių grupės viduje paskirstyti pajamas, nes yra taikomos sandorių kainodaros taisyklės;

Akivaizdu, kad harmonizavimo šalininkų teikiami argumentai yra svaresni nei jų priešininkų, tačiau nepaisant to mokesčių sistemų derinimas bei vienodinimas sunkiai skinasi kelių Europos Sąjungoje. Autoriaus nuomone, pagrindinės to priežastys yra:

- valstybių narių nenoras atsisakyti likusio suvereniteto mokesčių srityje. Tačiau Komisija viename savo Komunikate²³, skirtame tiesioginių mokesčių sistemų koordinavimui, yra akcentavusi, kad tiesioginių mokesčių derinimo tikslas nėra pakeisti dabartines nacionalines mokesčių sistemas vienoda Bendrijos sistema, bet „užtikrinti, kad tokios nacionalinės sistemos galėtų nenutrūkstamai veikti kartu“;
- ekonominiai bei socialiniai skirtumai tarp valstybių narių mokesčių sistemų;
- Skirtingi pačių valstybių narių prioritetai. Pavyzdžiui, vienos valstybės gali skirti mokesčines pajamas mažinti skurdui, kelti ekonomikos lygį tam tikrose šakose, kitose poreikiai gali būti visai kitokie;
- Tiesioginių mokesčių derinimui trukdo ES sutarties 5 str. įtvirtintas subsidiarumo principas, kuris EB steigimo sutartyje nebuvo minimas. Jame uždraudžiama Bendrijai veikti jai nepriklausančiose išimtinėse srityse, išskyrus kai pasiūlytas veiksmas negali būti tinkamai įvykdytas valstybių narių, ir dėl to pasiūlyto veiksmo masto ar poveikio Bendrija jį atliktų geriau. Ne ką mažiau svarbus taipogi įtvirtintas principas, kad Bendrija neturi teisės imtis veiksmų tose srityse, kur tai nėra reikalinga ES sutarties tikslams pasiekti²⁴. Šis principas yra apsauga nuo pernelyg didelio ES kišimosi į šalių vidaus reikalus. Tačiau jis netaikomas ES turint išimtinę kompetenciją. Tačiau čia iškyla esminė problema, kadangi nei Maastrichto sutartyje, nei 1997 m. priimtame protokole Nr. 30, detalizuojančiame subsidiarumo principą, nėra jo apibrėžimo, nėra išskirtos ir sritys, kuriose ES turi išskirtines teises leisti teisės aktus. Literatūroje išskiriamos dvejopos išimtinės kompetencijos aiškinimo ribos, kada ji egzistuoja tik tada, kai ES institucijos pasinaudoja šia teise bei ją įgyvendina (siaurasis traktavimas), bei kai išimtinė kompetencija išlieka ir ES institucijoms jos neįgyvendinus (platusis

²³ COM (2006) 823 final.

²⁴ Dar kitaip vadinama proporcingumo principu.

traktavimas)²⁵. Tačiau literatūroje vieningai sutariama, kad išimtinė kompetencija priskiriama toms sritims, kurios yra ES steigimo sutarties pamatas bei pagrindžia ES steigimo tikslus – laisvą prekių, paslaugų judėjimą, įsisteigimo laisvę, darniai funkcionuojančią vidaus rinką ir pan. ES steigimo sutarties analizė neleidžia teigti, kad apmokestinimas yra priskiriamas išimtinai ES kompetencijai, taigi mokesčius tiksliau būtų priskirti mišriajai kompetencijai, kada valstybės narės imasi priemonių tiek, kiek jų nereglamentuoja ES teisės aktai ir kiek jos neprieštaruoja ES teisės normoms. Bet kokiu atveju, kokios sritys apskritai bus pripažintos išimtinai ES kompetencija ir kokios ne, didele dalimi priklausys ir nuo Europos Teisingumo Teismo praktikos;

- Pasigirsta nuomonių, kad ES neturi teisės kištis į valstybėms narėms priklausantį nacionalinį suverenitetą šioje srityje, kadangi, kaip teigiama, išskyrus Europos Parlamentą, pačioms ES institucijoms trūksta valstybių narių tiesioginio atstovavimo. Autoriaus nuomone, tai nėra tvirtas argumentas, nes Europos Komisijos nariai yra skiriami Europos Parlamento. Kaip žinia, Europos Parlamento nariai yra tiesiogiai renkami kiekvienoje valstybėje narėje, taigi darytina išvada, kad Europos Komisija yra renkama atsižvelgiant į demokratiškai išrinktų valstybių narių valdžios atstovų nuomonę.

Kadangi yra aiškus valstybių narių nenoras vienodinti mokesčius, o tai galiausiai atsiremia į trikdžius kuriant tinkamai funkcionuojančią vidaus rinką, susiduriama su problema – derinti mokesčius bei mokesčių sistemas tiek, kiek leidžiasi kiekviena iš valstybių narių ar diegti privalomą mokesčių harmonizavimo sistemą. Viena vertus, valstybių narių įstojimas į šią organizaciją buvo paremtas savanoriškumu, tad primesti visoms valstybėms ES institucijų valią būtų neteisinga, be to, tai paneigtų bet kokius demokratiškumo principus. Kita vertus, ES neturėtų leisti, kad valstybių nacionaliniai prioritetai užgožtų ES steigimo sutartyse įtvirtintus esminius principus, juolab, kad įstodamos į ES, šalys pripažino ES teisės viršenybę prieš jų pačių nacionalines sistemas. Visgi autoriaus nuomone pirmasis argumentas yra svaresnis.

Komisija yra išreiškusi savo nuomonę²⁶, kad valstybės narės turi teisę pačios pasirinkti mokesčių sistemas tokias, kokios joms atrodo tinkamos, tačiau su sąlyga, kad bus gerbiamos Bendrijos taisyklės. Be to, teigta, kad daugelyje mokesčių sričių harmonizavimas nėra net pageidaujamas dalykas dėl pačių skirtingų mokesčių sistemų prigimties, tačiau esmė ta, kad šalys nėra izoliuotos viena nuo kitos, apmokestinimo

²⁵ Craig P., De Burca G. EU law:- Oxford: Oxford University Press, 3rd edition, 2003. P. 135.

²⁶ COM (2001) 260 final// Official Journal C 284 10/10/2001, P. 006-0019.

taisyklės vienoje šalyje gali turėti įtakos ir kitai šaliai. Dėl to, anot Komisijos, ir reikalingas netiesioginių mokesčių harmonizavimas ir tiesioginių mokesčių derinimas.

Taigi mokesčių harmonizavimo procese yra visada susiduriama su ES ir valstybių narių kompetencija, kurių interesai dažnai yra skirtingi. Pažymėtina, kad dėl to mokesčių politika Europos Sąjungoje buvo ir išliks gana problemine sritimi.

II DALIS

MOKESČIŲ REGLAMENTAVIMAS ES STEIGIMO SUTARTYJE BEI MOKESČIŲ POLITIKA ES ISTORINIŲ ASPEKTU

1 Skyrius. Mokesčių reglamentavimas ES steigimo sutartyje

Ištodamos į Europos Sąjungą, valstybės narės išreiškė sutikimą perduoti dalį savo suvereniteto tam tikrose srityse, tame tarpe ir mokesčių, šiai viršnacionaliniai organizacijai. Tačiau jos kompetencija tiesioginių bei netiesioginių mokesčių srityje yra nevienoda. Netiesioginiai mokesčiai (PVM, akcizai) daug labiau veikia bendrąją rinką, laisvą prekių, paslaugų, asmenų bei kapitalo judėjimą, kadangi šie mokesčiai yra sudedamoji prekės ar paslaugos dalis, tad nenuostabu, kad netiesioginių mokesčių harmonizavimas buvo pradėtas anksčiau, nei tiesioginių mokesčių koordinavimas (derinimas).

Sutarties skirsnis „Mokesčių nuostatos“, kurį sudaro 90-93 (ex 95-99) straipsniai, yra sudėtinė VI skyriaus pavadinimu „Konkurencijos, mokesčių ir teisės aktų derinimo“ dalis. Taigi jau iš pačios Sutarties struktūros galima teigti, kad nors ES mokesčių politika nėra viena iš esminių sutarties pagrindų (skirtingai nei laisvas prekių, asmenų, paslaugų bei kapitalo judėjimas), tačiau ji sudaro dalį priemonių, reikalingų ES steigimo sutartyje numatytiems tikslams pasiekti.

Visas su apmokestinimu susijusias sąlygas galime suskirstyti į dvi dalis:

1. nuostatas, suteikiančias įgaliojimus ES veikti netiesioginių mokesčių srityje;
2. nuostatas, suteikiančias įgaliojimus ES veikti tiesioginių mokesčių srityje.

1.1. ES kompetencija netiesioginių mokesčių srityje

ES steigimo sutarties 93 straipsnyje yra nuoroda į netiesioginių (apyvartos, akcizų) ir kitų netiesioginio apmokestinimo formą reglamentuojančių teisės aktų harmonizavimą - Europos Tarybai suteikta prerogatyva priimti nuostatas dėl tokių teisės aktų suderinimo. Remiantis šiuo straipsniu, Europos Komisija yra įgaliota teikti pasiūlymus apyvartos, akcizų ir kitų netiesioginių mokesčių harmonizavimo srityje, o Europos Taryba,

pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, tokias nuostatas priimti. Taigi šalys neatšaukiamai perleido dalį suvereniteto nacionaliniu lygmeniu reglamentuoti tokius mokesčius kaip PVM ar akcizai. Tačiau sutartyje įtvirtintam netiesioginių mokesčių harmonizavimui yra ribos: Europos Taryba gali imtis mokesčių suderinimo tik tiek, kiek tai reikalinga vidaus rinkos kūrimui, taigi mokesčių harmonizavimas nėra pagrindinis ES sutarties tikslas, jis reikalingas tik kaip priemonė pasiekti ES sutartyje numatytiems tikslams pasiekti.

Atkreiptinas dėmesys, kad Europos Taryba privalo *vienbalsiai* balsuoti priimant teisės aktus netiesioginių mokesčių srityje. Nors vienai ES narei paprieštaravus, toks aktas nėra priimamas. Viena vertus, tai garantas, kad kiekvienos valstybės narės interesai mokesčių srityje bus gerbiami, kita vertus, dažnas balsavimas sužlunga būtent dėl tokio sutartyje įtvirtinto reikalavimo, tad sprendimus priimti tampa itin sudėtinga, o tai savaime stabdo visą rinkos unifikavimo procesą. Dėl to Europos Komisija yra inicijavusi pasiūlymą panaikinti vienbalsiškumo principą (angl. *unanimity principle*) ir vietoj to įvesti kvalifikuotą balsų daugumą²⁷. Pasiūlymo esmė – įvesti kvalifikuotą balsų daugumą tik tam tikrose mokesčių srityse, būtent kur tai yra susiję su vidaus rinkos integravimu (administracinis bendradarbiavimas, įstatymų leidybinės bazės supaprastinamas, pelno mokesčio bazės, bet ne tarifų, harmonizavimas), mokesčių vengimu bei mokesčių slėpimu. Autorius su siūlomomis sritimis sutinka išskyrus vieningumo reikalavimo panaikinimą priimant sprendimus pelno mokesčio srityje²⁸. Pažymėtina, kad įvedus minėtą siūlymą, būtų proporcingai atsižvelgiama į kiekvienos valstybės narės gyventojų skaičių. Autoriaus nuomone, vienabalsiškumo principo panaikinimas jau minėtose srityse yra pozityvus dalykas, kadangi esant 25 valstybėms narėms buvo labai sunku priimti sprendimus, o nuo 2007 m. valstybių narių skaičiui padidėjus iki 27²⁹, vieningumo principas padarys mokesčių teisėkūrą praktiškai neįmanomu dalyku. Be to, valstybių narių skaičius ES nėra ribojamas, tad galima prognozuoti, kad ateityje ši problema taps itin opi. Tačiau ES valstybės narės linkusios vienbalsiškumo principo atsisakyti, kadangi Europos Sąjungos Konstitucijoje, nors ir dar neįsigaliojusioje, vieningumo reikalavimas buvo paliktas.

Atkreiptinas dėmesys, kad vieningos nuomonės reikalavimas yra įtvirtintas ir priimant direktyvas tiesioginių mokesčių srityje.

Steigimo sutarties 174 str. įtvirtintas principas, kad padarytą žalą atlygina teršėjas. Pagal 175 str., Tarybai suteikta teisė imtis reikalingų įgaliojimų, kad būtų pasiekti 174 str.

²⁷ COM (2003) 548 final.

²⁸ Apie tokio autoriaus pasirinkimo priežastis žr. P. 49.

²⁹ 2007 m. sausio 1. d. ES narėmis tapo Rumunija ir Bulgarija

nustatyti tikslai. Remiantis 175 ir 93 str., Komisija buvo pateikusi pasiūlymą Tarybai įvesti energijos mokestį (už teršimą anglies dioksidu ar kita energijos rūšimi)³⁰.

1.2. Tiesioginių mokesčių reglamentavimas ES Steigimo sutartyje

Iš esmės Europos Sąjunga gali veikti tik tose srityse, kuriose ją tai įgaliojo daryti pačios valstybės narės, suvaržydamos savo suverenitetą. Tos sritys, kurios nėra atiduotos ES kompetencijai, toliau išlieka valstybių narių kompetencija. Dėl kompetencijos atidavimo netiesioginių mokesčių srityje abejonės nelieka, jau minėta, kad valstybės narės aiškiai išreiškė savo valią atiduodant dalį suvereniteto šioje srityje Europos Sąjungai. Tuo tarpu visai kitaip yra tiesioginių mokesčių apmokestinimo srityje, kadangi net ir šiandien, praėjus lygiai 50 metų po EB įkūrimo, vis dar netyla diskusijos dėl ES kompetencijos harmonizuoti tiesioginius mokesčius. Skirtingai nei dėl kompetencijos netiesioginių mokesčių atžvilgiu, šalys niekada ir neišreiškė savo aiškaus sutikimo perleisti Europos Sąjungai dalį kompetencijos tiesioginių mokesčių srityje. Ir iš tikrųjų, aiškaus teisinio pagrindo, leidžiančio tiesioginius mokesčius suharmonizuoti taip, kaip ir netiesioginius mokesčius 93 straipsnio atžvilgiu, steigimo sutartyje nėra. To priežastis aiški – noras išlaikyti kuo didesnę vidaus mokestinį suverenumą. Tiesioginių mokesčių, kaip tokių, EB steigimo sutartys išvis nežino, ir tik remiantis bendromis gairėmis, kylančiomis iš sutarčių, galima teigti, kad tokius ir turėta omenyje. Kita vertus, nors steigimo sutartyse ir tiesiogiai net neužsimenama apie šiuos mokesčius, Bendrijos kompetencija gali būti numatoma, atsižvelgiant į jai suteiktus įgaliojimus, susijusius su vidaus rinkos kūrimu.

ES steigimo sutarties 2 straipsnyje yra įvardinti steigimo sutarties tikslai, o 3 straipsnyje - priemonės tiems tikslams pasiekti. Vidaus rinkos sukūrimas nurodomas kaip vienas iš ES steigimo sutarties tikslų³¹, o siekiant šio tikslo numatyta „*toks valstybių narių įstatymų derinimas, koks reikalingas bendrajai rinkai veikti*“³². Pernelyg skirtingos tiesioginių mokesčių sistemos ir sudaro kliūtis tinkamai funkcionuoti vieningai rinkai, tad atsižvelgiant į šiuos du straipsnius, ES gali imtis priemonių tiesioginių mokesčių srityje tiek, kiek tai yra reikalinga užtikrinti tinkamą vidaus rinkos funkcionavimą. Kita vertus, tiesioginių mokesčių, priimtų remiantis tik šiais dviem straipsniais, teisinis pagrindas būtų ginčytinas, argumentuojant per daug abstrakčiomis ir pernelyg deklaratyvaus pobūdžio šiomis dvejomis teisės normomis.

³⁰ *Ibid* P. 13

³¹ ES steigimo sutarties 3 straipsnis.

³² Sutarties 3 h straipsnis

Tvirtesnį teisinį pagrindą, derinant tiesioginių mokesčių sistemas, duoda Sutarties 94 straipsnis (ex 100 straipsnis). Jame įtvirtinta Europos Tarybos prerogatyva priimti direktyvas, kuriomis būtų suderinti nacionaliniai įstatymai ir kiti teisės aktai, darantys tiesioginį poveikį bendrosios rinkos kūrimui ir plėtojimui. Taigi šis straipsnis pasirodė esąs labai naudingas derinant teisės aktus tada, kai pati sutartis nenustato jokio konkretaus teisinio pagrindo vienam ar kitam teisės aktui priimti. Šiame straipsnyje nėra minimi nei tiesioginiai mokesčiai, nei netiesioginiai, tačiau direktyvos turi būti priimanamos vieningos rinkos ir pagrindinių laisvių (prekių, paslaugų, asmenų, kapitalo) tikslais. O būtent dėl to, kad skirtingas tiesioginio apmokestinimo režimas irgi veikia bendrąją rinką bei daro jai tiesioginį poveikį, tiesioginiai mokesčiai priimant atskiras direktyvas ir buvo pradėti reglamentuoti Europos Sąjungos lygmeniu. Nors vien apmokestinimo sąlygų šalyse suvienodinimas pats savaime vidaus rinkos nesukuria, tačiau drąsiai galima sakyti, kad valstybių narių tiesioginių mokesčių suvienodinimas yra viena iš būtinų sklandaus vidaus rinkos funkcionavimo sąlygų. Atkreiptinas dėmesys, kad šiame straipsnyje taip pat nėra užsiminta apie tiesioginių mokesčių harmonizavimą. Tad bet kokie bandymai visiškai suharmonizuoti tiesioginius mokesčius ES būtų nesuderinami su ES steigimo sutartimi. Taip pat pažymėtina, kad šis sutarties straipsnis leidžia tiesioginio apmokestinimo srityje priimti tik direktyvas, tuo tarpu jau minėtas sutarties 93 straipsnis leidžia priimti nuostatas, t.y. ne tik direktyvas, kaip tiesioginio apmokestinimo srityje, bet ir kitokio pobūdžio teisės aktus, pavyzdžiui, reglamentus. Pastarieji yra tiesiogiai taikomi, t.y. skirtingai nei direktyvoms, reglamento galiojimui valstybėje narėje nereikia priimti jokio atskiro teisės akto, kitaip tariant, nereikia jo specialiai inkorporuoti, kas buvo viena iš priešasčių, sąlygojusių skirtingą tiesioginių ir netiesioginių mokesčių harmonizavimo laipsnį.

Be to, kaip jau minėta, priimant sprendimus, susijusius su tiesioginiais mokesčiais paliktas vienbalsiškumo reikalavimas. Pasiiekti susitarimus netiesioginių mokesčių srityje, kur pačios valstybės aiškiai atidavė dalį suvereniteto ES, tapo sunku, o pasiekti susitarimus tiesioginių mokesčių srityje, kuri visuotinai pripažįstama itin jautria sfera, tampa praktiškai neįmanoma. Valstybės narės dar nėra pasiruošusios perleisti suverenitetą be galimybės vetuoti ES institucijų pasiūlytas priemones. Tai yra bene pagrindinė priežastis, dėl ko tiesioginių apmokestinimo sferoje tėra priimtose vos kelios direktyvos³³. Tačiau tai, kad tiesioginiai mokesčiai steigimo sutartimi buvo palikti valstybių narių suverenitetui išskyrus tiek, kiek tai neprieštarauja bendros rinkos sukūrimui, dar nereikia, kad šalys yra nevaržomos šioje srityje. Didelę reikšmę čia suvaidino ETT,

³³ Žr. P. 44.

vienoje iš savo bylų³⁴ pasakęs, kad „[...] *nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, jos vis tiek privalo įgyvendinti savo kompetenciją pagal Bendrijos teisę.*“

Papildančiu Steigimo sutarties 94 straipsnį (ex 100 straipsnį), galima laikyti Europos Bendrijos steigimo sutarties 308 straipsnį. Jame Europos Tarybai irgi suteikiama teisė vieningu sprendimu imtis reikiamų priemonių (įskaitant ir harmonizavimą), jei tai yra reikalinga Sutarties tikslams pasiekti ir yra susiję su vidaus rinkos sukūrimu, bet tam nėra suteikta pakankamai įgaliojimų Europos Bendrijos institucijoms. Atkreiptinas dėmesys, kad šio straipsnio taikymo apimtis yra platesnė, kadangi 94 straipsnis įgalina priimti tik direktyvas, o šis straipsnis - ir kitas reikalingas priemones. Taip pat pažymėtina, kad tiek 92-94 straipsniuose, tiek 308 str. Europos Tarybai suteikta didesnė teisė veikti mokesčių srityje negu Parlamentui, pastarasis daugeliu atveju turi tik konsultacinę funkciją. Tačiau 94 straipsnis nėra itin reikšmingas vertinant ES kompetencijos ribas tiesioginių mokesčių sferoje.

Steigimo sutarties 95 str. nustatyta galimybė Europos Tarybai reglamentuoti tiesioginius mokesčius – galimybė pasikonsultavus su Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, nustatyti „*priemonės valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatoms, skirtoms vidaus rinkos sukūrimui ir veikimui, suderinti*“. Tai gali būti įvairios rekomendacijos, gairės arba kitokio pobūdžio teisės aktai. Šis straipsnis apima tokius atvejus, kai Bendrijos lygiu nepavyksta priimti direktyvos tiesioginių mokesčių srityje dėl 94 str. nustatyto sprendimo priėmimo vieningumo reikalavimo, bet gali būti priimami kitokio pobūdžio teisės aktai (pvz. jau minėtos rekomendacijos ar gairės), kuriems netaikomas šis reikalavimas. Atkreiptinas dėmesys, kad rekomendacijos ir gairės nėra privalomo pobūdžio teisės aktai, jos yra tik rekomendacinio pobūdžio. Praktika rodo, kad toks reglamentavimas (angl. *soft law*) yra itin sėkmingas ir valstybės narės priimta tai itin noriai dėl mažesnio kišimosi į jų vidaus mokesčių sistemas bei mažesnės apimties intervencinių priemonių. Geriausias to pavyzdys yra 1997 m. priimtos „Gero elgesio taisyklės“³⁵ siekiant panaikinti nesąžiningas konkurencijos sąlygas.

Sutarties 293 str. įtvirtinta, kad valstybės narės yra įpareigosos vesti tarpusavio derybas jei tai būtina, kad savo nacionaliniams subjektams užtikrintų dvigubo apmokestinimo panaikinimą Bendrijoje. Tarptautinis dvigubas apmokestinimas yra bene pagrindinė kliūtis investicijoms Europos Sąjungoje. Dvigubas apmokestinimas atsiranda dėl kurio nors subjekto priklausymo daugiau nei vienai mokesčiai jurisdikcijai. Ši kliūtis

³⁴ Byla C391/97 *Frans Gschwind v. Finanzamt Aachen-Auschenstadt* [1995] ECR I-5451.

³⁵ Žr. P. 47.

parodo nacionalinių mokesčių sistemos skirtumus bei gali būti išsprendžiama tik bendradarbiaujant pačioms valstybėms – narėms. Atkreiptinas dėmesys, kad šis straipsnis gali būti taikomas, kai Europos Tarybai neužtenka kompetencijos priimti direktyvas pagal sutarties 94 straipsnį.

Kituose Steigimo Sutarties straipsniuose užuomina į tiesioginius mokesčius yra daug subtilesnė. Pavyzdžiui, Bendrijos steigimo sutarties 58 straipsnis susijęs su laisvu kapitalo ir mokėjimų judėjimu. Nors ES steigimo sutarties 90 str. draudžia diskriminaciją nacionaliniu pagrindu, 58 str. yra keletą išimčių – leidžiama skirtingai apmokestinti rezidentus ir ne rezidentus, atsižvelgiant į jų gyvenamąją vietą ar kapitalo investavimo vietos atžvilgiu, bei imtis priemonių užkertant kelią nacionalinių teisės aktų pažeidimams, viešosios tvarkos ar visuomenės saugumo tikslais. Tokios išimtys nustatytos siekiant valstybėms narėms padėti kovoti su mokesčių vengimu ir slėpimu bei palikti valstybėms narėms savarankišką nacionalinį suverenitetą šioje srityje³⁶.

Taigi apibendrinant galima pasakyti, kad valstybės narės aiškiai pritarė ES kompetencijai reglamentuoti netiesioginius mokesčius. Tačiau tokio pritarimo jos neišreiškė tiesioginiams mokesčiams, kurios daugiausiai yra reglamentuojamos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tinklu. ES steigimo sutartyje nėra aiškaus teisinio pagrindo vienodinant tiesioginius mokesčius, tad tiesioginių mokesčių harmonizavimas ta pačia apimtimi kaip ir netiesioginių, prieštarautų kompetencijos pasidalijimui tarp pačios Europos Sąjungos bei jos narių. Tad apmokestinimo sferoje iškyla tam tikras prieštaravimas tarp valstybių narių įsipareigojimo paklusti ES steigimo sutartyje nustatytiems principams bei tarp šalių nacionalinio suvereniteto.

2 Skyrius. Mokesčių politika ES istoriniu aspektu

Jau minėta, kad nuo pat EB įkūrimo pradžios tiesioginių ir netiesioginių mokesčių reglamentavimo lygis smarkiai skyrėsi. Kalbėti apie mokesčių vienodinimą ES iki XX a. paskutinio dešimtmečio galima tikrai turint omenyje netiesioginius mokesčius, nors tikslas derinti tiesioginius mokesčius, įtvirtintas jau 1962 m. pateiktoje Neumark'o ataskaitoje.

³⁶ *Cit. op 17. P. 19*

2.1. Netiesioginių mokesčių harmonizavimo eiga ES

2.1.1. PVM harmonizavimo eiga ES

PVM vienodinimo teisinis pagrindas numatytas EB steigimo sutarties 99 str., tuo remiantis ir buvo harmonizuojamas apyvartos mokestis (PVM) bei akcizai. 1967 m. buvo priimtos PVM Direktyvos – Tarybos direktyva Nr. 67/227/EEC³⁷, dar kitaip vadinama pirmąja PVM direktyva, bei Tarybos direktyva Nr. 67/228/EEC³⁸, dar kitaip vadinama antrąja PVM direktyva. Jomis buvo pasiektas labai reikšmingas žingsnis – iki tol galioję daugiapakopiai kumuliatyviniai mokesčiai pakeisti bendrąja PVM sistema, kurioje mokesčio dydis taikomas prekėms ar paslaugoms, turėtų būti visiškai proporcingas kainai, nepriklausomai nuo sandorių, sudaromų gamybos ir paskirstymo procese iki pakopos, kada galiausiai taikomas mokestis, skaičiaus. Tokia sistema turėjo užtikrinti mokesčio neutralumą prekyboje tarp valstybių narių bei prekyboje su ne Europos Bendrijos valstybėmis narėmis. Šią sistemą visos valstybės narės turėjo įdiegti iki 1970 m., tačiau realiai tai buvo padaryta tik 1973 m.³⁹. Pagrindinis stabdis, kaip ir buvo galima tikėtis, buvo valstybių siekis išlaikyti suverenitetą mokesčių srityje. Pagrindinis postūmis tolesniam PVM harmonizavimui buvo 1970 m. Ministrų tarybos sprendimas finansuoti Europos Bendrijos biudžetą ne iš valstybių narių finansinių įmokų, o iš pačios EB nuosavų išteklių. Nuspręsta, kad biudžetas nuo 1975 m. susidės iš žemės ūkio, muitų mokesčių ir 1 % nuo PVM mokesstinės bazės. Siekiant išvengti nevienodų valstybių narių įnašų nuo PVM mokesstinės bazės, 1977 m. buvo priimta direktyva Nr. 77/388/EEC⁴⁰, dar kitaip vadinama šeštąja PVM direktyva, kurios pagrindinis tikslas buvo ES lygmeniu suvienodinti apmokestinamuosius sandorius, nustatyti vieningą PVM sistemą, apibrėžti apmokestinamųjų asmenų sąvoką, apmokestinimo momentą, apmokestinimo vietą, teisę į atskaitą ir kitus svarbiausius PVM sistemos principus, kitaip tariant ši direktyva buvo skirta PVM bazei suderinti. Tai iki šiol yra bene svarbiausias teisės aktas, reglamentuojantis PVM. Toliau buvo priimta eilė kitų direktyvų, taisiusių šios direktyvos trūkumus. Atkreiptinas dėmesys, kad šeštoji PVM direktyva nenumatė nei standartinių, nei lengvatinių tarifų konkretaus dydžio. Siekiant suvienodinti ne tik apmokestinamąją

³⁷ OL 71, 14.4.1967, p. 1301–1303

³⁸ OL 71, 14.4.1967, p. 1303–1312.

³⁹ Cit. op 17. P. 120.

⁴⁰ OJ L 145, 13.6.1977, p. 1–40.

bazę, bet ir tarifus, 1992 m. buvo priimta Direktyva Nr. 92/77/EEC⁴¹, nustatanti, kad iki 1996 m. gruodžio mėn. 31 d. standartinis tarifas turi būti ne mažesnis nei 15 %. Valstybėms narėms taip pat buvo leista taikyti vieną ar du sumažintus tarifus, taikomus tik šeštosios PVM direktyvos H priede nurodytoms prekėms, ne mažesnius kaip 5 %. Vėliau šie tarifai buvo pratęsti iki 2000 m. pradžios, o po to ir iki 2005 m. gruodžio 31 d. Taigi PVM buvo nustatyti minimalūs tarifai, kur valstybės narės galėjo nusistatyti didesnius, bet jokia būdu ne mažesnius tarifus.

Kitas reikšmingas teisės aktas buvo Komisijos parengta bendrosios rinkos programa (angl. Single Market Program), kuri 1985 metais buvo pateikta Europos Parlamentui ir Tarybai Komisijos Baltojoje knygoje „Vidaus rinkos sukūrimas“⁴². Pagrindinis tikslas buvo pasiekti vieningą rinką iki 1992 m., tokiu būdu skatinant konkurenciją, verslą bei prekybą Bendrijos viduje. Šiame dokumente buvo išskirtos 3 priemonės, būtinos šiam tikslui pasiekti: fizinių, techninių ir mokesčių (fiskalinių) kliūčių panaikinimas. Įdomu paminėti, kad Cecchini ataskaitoje⁴³ konstatuota, kad mokesčių kliūtys ES kainuodavo vidaus Bendrijos prekybininkams 8000 milijonų ECU, kitaip tariant apie 2 % nuo apyvartos kasmet.

Toliau iki 1990 m. buvo išleista nemažai kitų dokumentų PVM srityje, iš kurių atkreiptinas dėmesys į Europos Komisijos išleistą Komunikatą „Vidaus rinkos užbaigimas“⁴⁴. Iš esmės Europos Komisijos tikslas buvo nustatyti tokį prekybos traktavimą, lyg ji vyktų vienoje valstybėje narėje⁴⁵. Šiame komunikate buvo nustatyti pagrindai kilmės vietos principui. Kilmės principo esmė ta, kad PVM apmokestinama ten, kur prekė pagaminama. Iki to laiko buvo taikytas paskirties vietos principas, reiškiantis, kad prekė turi būti apmokestinta ten, kur ji yra suvartojama. Vietoj to, kad pardavimo šalyje prekė būtų apmokestinta nuliniu tarifu, kaip anksčiau buvo daroma taikant paskirties vietos principą, ir apmokestinta suvartojimo šalyje, taikant kilmės principą prekė apmokestinama ten kur pagaminta ir į kitą šalį keliauja jau su įskaityta pridėtine verte, o apmokestinamasis asmuo gali sumokėtą PVM susigrąžinti sąnaudų pavidalu. Tačiau tai sąlygoja kitokį pajamų pasiskirstymą tarp valstybių narių. Todėl buvo pasiūlyta įvesti kliringo sistemą. Jos esmė buvo iš naujo paskirstyti pridėtinės vertės mokesčių, surinktą kilmės valstybėje vartojimo valstybei. Taip pat pasiūlyta nustatyti dviejų tarifų

⁴¹ *OJL 316, 31/10/1992 p. 0001 – 0004.*

⁴² COM/85/0310 FINAL

⁴³ Commission of European Communities “The overall challenge” [summary of the Cecchini Report] SEC (88) 524 final, 13 April 1988, [žiūrėta 2007-02-24].

⁴⁴ COM(87), 320 final

⁴⁵ Fehr H., Rosenberg C., Wiegard W. *Welfare Effects of Value-Added Tax Harmonisation in Europe – A computable General Equilibrium Analysis*: -Springer – Verlag Berlin- Heidelberg., Germany, 1995. P. 16

sistemą, sumažinto tarifo (4-9 %) ir standartinio tarifo (14-20 %) bei panaikinti nulinį tarifą. Nors valstybės narės nesusitarė dėl kliringo sistemos ir vienodų tarifų dydžio, vėliau buvo susitarta dėl pereinamojo laikotarpio. Tai buvo įteisinta Direktyvomis 91/680/EEC⁴⁶ ir 92/111/EEC⁴⁷. Pagrindiniai Direktyvų principai:

- panaikinta fiskalinė kontrolė Bendrijos viduje;
- paliekamas paskirties vietos principas bet tik tarp apmokestinamųjų asmenų;
- parduodant prekes galutiniams vartotojams taikomas kilmės principas, tačiau išimtyms numatytos nuotolinei prekybai, nuo apmokestinimo dėl jų specifinės veiklos atleistiems juridiniams asmenims (pavyzdžiui ligoninės, valdžios institucijos, nacionaliniai bankai ir pan.) bei siekiant išvengti mokesčių vengimo – ir naujoms transporto priemonėms. Šioms trimis grupėms taikomas paskirties vietos principas.

Šis pereinamasis laikotarpis nustatytas ketveriems metams, t.y. iki 1996 m. pradžios. Komisija iki 1994 m. pabaigos buvo įpareigota pateikti pasiūlymus dėl galutinės PVM sistemos įdiegimo, tačiau to nepadarė ir tokios sistemos įvedimas automatiškai nusikėlė. 1996 m. Europos Komisija išleido keletą svarbų dokumentą, pavadintą „PVM bendroji sistema. Vidaus rinkos programa“⁴⁸, kuriame ji išdėstė planą, apėmusį nuo 1996 m. galo iki 1999 m. vidurio, kaip įdiegti bendrąją sistemą tam tikrais etapais. Nesugebėjimas susitarti sąlygojo galutinės PVM sistemos neįdiegimą, tačiau yra dedamos visos pastangos, kad EB lygiu tai būtų padaryta ir tai yra ilgalaikis tikslas šioje srityje.

Kitas ne mažiau svarbus netiesioginių mokesčių harmonizavimo akcentas – akcizų vienodinimas.

2.1.2. Akcizų harmonizavimo eiga ES

Pirmąjį kartą bandyta suharmonizuoti akcizus tik 1972 metais, kai Europos Tarybai buvo pateiktas direktyvos projektas⁴⁹, skirtas harmonizuoti produktų, kuriems taikomi akcizai, sąrašą (mineralinis kuras, tabakas, alkoholis). Tačiau šios direktyvos nepavyko priimti tam nepritarus valstybėms narėms bei Europos Parlamentui ir Ekonominių ir socialinių reikalų komitetui⁵⁰. Jau anksčiau minėtoje Baltojoje knygoje „Vidaus rinkos sukūrimas“ akcizams irgi skirta nemažai dėmesio. Europos Komisija akcentavo, kad norint sukurti vidaus rinką, veikiančią be jokių kliūčių, būtina

⁴⁶ OJ L 272, 17.9.1992, p. 72–72

⁴⁷ OJ L 197, 6.8.1993, p. 57–57.

⁴⁸ COM 328 (96) FINAL

⁴⁹ COM/72/225 FINAL // Official Journal C 043 , 29/04/1972 P. 0023

⁵⁰ Easson, Alexander J., *Taxation in the European Community* (1993). P. 145-46

suvienodinti akcizus trims pagrindinėms produktų kategorijoms: alkoholiui, tabakui ir mineraliniam kurui. Iki 1990 m. buvo inicijuota dar keletą pasiūlymų akcizų srityje, tačiau valstybių narių nenoras atsisakyti savo kompetencijos šioje srityje sąlygojo jų atmetimą. Lūžis buvo pasiektas 1990 m. Europos Komisijai pateikus naują pasiūlymą dėl akcizų harmonizavimo Europos Bendrijos valstybėse narėse⁵¹. Esminiai pasiūlymai buvo leisti valstybėms pasilikti akcizų apmokestinimą toms prekėms bei produktams, kur nebuvo jokio poreikio harmonizuoti, nustatyti tik minimalius akcizo tarifus, t.y. valstybės galėjo savo nuožiūra apmokestinti produktus didesniu akcizo tarifu, taip pat numatyta galimybė atskiroms valstybėms bei regionams neapmokestinti akcizais tam tikrų prekių bei produktų (pvz. vyno) bei teisė apmokestinti produktus mažesniais akcizo tarifais negu minimalūs tam tikroms produktų kategorijoms tam tikruose regionuose.

Šis pasiūlymas buvo priimtas bei tai įtvirtinta 1992 metais Tarybos direktyvoje Nr. 92/12/EEB⁵² bei eilėje kitų direktyvų, nustatančių akcizų struktūrą bei minimalius akcizų tarifus.

Nuo 1990 iki 1992 metų diskusijose dėl akcizų vienodinimo buvo nuspręsta, kad teisinis Europos Sąjungos reglamentavimas akcizų srityje taikomas tik tokiems produktams, kurie yra pripažįstami kaip apmokestinami akcizais visose valstybėse narėse⁵³ bei yra svarbūs bendrosios rinkos funkcionavimui. 1992 metais buvo priimta eilė direktyvų, kurias galima suskirstyti į tris grupes:

- “horizontalioji direktyva”;
- struktūrinės direktyvos;
- direktyvos nustatančios akcizų tarifus.

Taigi akcizo mokesčių vienodinimas truko apie 20 metų (nuo 1972 iki 1992 metų) ir net dabar šie mokesčiai nėra pakankamai suvienodinti.

Nuo 1992 metų, remiantis steigimo sutartimis bei Tarybos direktyva 92/12/EEB, buvo priimta eilė direktyvų ir reglamentų, skirtų harmonizuoti akcizų taikymą atskiroms produktų kategorijoms. Europos Komisija ketino suvienodinti visoje ES teritorijoje akcizo mokesčių struktūrą, jų dydį ir administravimą, kaip sąlygą siekiant panaikinti pasienio kontrolę, tačiau tai įgyvendinama iš lėto, nes akcizo mokesčio harmonizavimo pajamų efekto įtaka palietė daugelį valstybių ir dėl to išryškėjo prieštaravimai tarp nacionalinių interesų ir Europos Sąjungos tikslų⁵⁴. Taigi darytina išvada, kad toks harmonizavimas buvo labiau spontaniškas, nei kad nuoseklus tikslo siekimas.

⁵¹ COM/90/431 FINAL // Official Journal C 322 , 21/12/1990 P. 0001 – 0011

⁵² OJ L 135 , 06/06/1996 P. 0036

⁵³ Tarybos direktyvos Nr. 92/12/EEB preambulė

⁵⁴ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: Teorija ir praktika. – Kaunas: Technologija, 2004. P.169

2.2. Tiesioginių mokesčių derinimo eiga ES

Istoriškai tiesioginiams mokesčiams ES mastu buvo skiriama mažai dėmesio. Ir tai suprantama, kadangi netiesioginiai mokesčiai tiesiogiai veikia prekybą bei jos laisvę, tiesiogiai įtakoja prekių judėjimą ES viduje, tad pirmiausia, siekiant panaikinti trikdžius laisvam prekių bei paslaugų judėjimui, jiems dėmesys ir buvo skirtas. Tai ir sąlygojo didesnę netiesioginių mokesčių suharmonizavimo laipsnį. Ir tik po netiesioginių mokesčių ES lygiu suvienodinimo, buvo suvienodinti tiesioginiai mokesčiai. Pastarąjį dešimtmetį pastebimas gana „agresyvus“ ES veržimasis į šią sferą. Pagausėjo ir Europos Teisingumo Teismo praktika – priimta daug sprendimų, kurie turi tiesioginių pasekmių valstybių narių mokesčių sistemoms ir verčia keisti iki tol „išimtinę nacionalinę kompetenciją“ laikytus pelno ir pajamų apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus.

Pirmąsyk būtinybė suderinti tiesioginius mokesčius buvo išreikšta jau minėtoje Neumark'o ataskaitoje. Joje konstatuota, kad aiškus ES integracijos tikslas yra diskriminacijos panaikinimas nerezidentų atžvilgiu. Taip pat konstatuota, kad skirtingi pelno mokesčio tarifai yra trikdžiai vieningai rinkai sukurti. Ataskaitoje pasiūlyta įvesti kelių skirtingų tarifų pelno mokesčio sistemą ES mastu. Nors ir susilaukė gausybės vertinimų bei diskusijų, planai, praėjus 40 metų nuo ataskaitos pateikimo, iki šiol dar nėra įgyvendinti. Taigi būtent su šiuo dokumentu yra siejama nesibaigiančių diskusijų tiesioginio apmokestinimo srityje pradžia.

Pagrindinis tikslas siekiant tiesioginių mokesčių suderinimo buvo dvigubo apmokestinimo išvengimas bei laisvas asmenų bei kapitalo judėjimas. Siekiant pirmojo tikslo, buvo įdiegti trys dvigubo apmokestinimo išvengimo metodai: užskaitos, atleidimo bei kreditavimo. Pagal pirmąjį metodą rezidavimo valstybė leidžia užskaityti savo mokesčio mokėtoju užsienio valstybėje sumokėtų mokesčių sumą, kurių pajamų šaltinis yra toje užsienio valstybėje. Taikant atleidimo metodą, rezidavimo valstybė atleidžia nuo apmokestinimo kitoje valstybėje gautas pajamas, jei jos ten jau buvo apmokestintos. Kredito metodas reiškia, kad rezidavimo valstybė suteikia savo mokesčio mokėtoju kreditą užsienyje sumokėtų mokesčių sumai. Pavyzdžiui, įmonė X, šalies A rezidentė, šalyje B moka 30 % mokesčio tarifą, kai tuo tarpu rezidavimo valstybėje A nustatytas 40 % tarifas. Taikant šį metodą rezidavimo valstybėje įmonė X turės sumokėti tarifų skirtumą, t.y. 10 %. Pažymėtina, kad šiuo metu yra labiausiai paplitę paskutiniai du metodai.

1969 m. buvo inicijuoti du pasiūlymai, skirti motininių ir dukterinių įmonių apmokestinimui bei įmonių susijungimams. Šie du pasiūlymai yra 1990 metais priimtų

direktyvų, skirtų motininių bei dukterinių įmonių tarpusavio apmokestinimui bei Susijungimų direktyvos pirminiai variantai. Taigi jos buvo priimtos praėjus 21 metams nuo jų pirminio varianto pateikimo.

1970 m. buvo pateikta Vernerio ataskaita. Joje rekomenduota vienodinti pelno mokesčio sistemą dviem etapais: pirmasis etapas turėjo apimti pelno mokesčio sistemos suvienodinimą, antrasis – bazės ir tarifų suvienodinimą.

Iki 1975 m. daugiau nebuvo jokių pasiūlymų. 1975 m. buvo išleistas direktyvos projektas⁵⁵, skirtas įmonių pelno apmokestinimui ir dividendų išskaičiuojamam mokesčiui reglamentuoti. Siūlyta įvesti kredito sistemą bei suvienodinti pelno mokesčio tarifą, numatant 45-55 % nuo nepaskirstytojo pelno bei 15-25 % nuo paskirstytojo pelno, taikant 25 % tarifą išskaičiuojamam mokesčiui išmokant dividendus. Autoriaus nuomone, Europos Komisija su šiuo pasiūlymu šiek tiek paskubėjo. Norint tą pasiekti, reikia suvienodinti pelno mokesčio bazę, kadangi efektyvi mokesstinė našta priklauso ne vien tik nuo tarifų vienodinimo, bet ir nuo mokesčio bazės nustatymo kriterijų. Šis pasiūlymas, kaip ir buvo galima tikėtis, irgi buvo atmestas.

1985 m. Baltojoje Knygoje tiesioginiams mokesčiams buvo skirta sąlyginai mažai vietos, o tik atkartoti ankstesnėse ataskaitose įtvirtinti teiginiai, susiję su būtinybe nustatyti vienodą teisinį reguliavimą įmonių susijungimams, motininių ir dukterinių įmonių apmokestinimui bei priimti Arbitražo konvenciją. Nevertėtų tuo stebėtis, daugelis pasiūlymų tiesioginių mokesčių srityje buvo atmesta, be to, matyt tai sąlygojo dar ir tuo metu didesnis poreikis vienodinti netiesioginius mokesčius.

Praėjus keleriems metams, Komisija nusprendė, kad pelno mokesčio sistemos harmonizavimas kol kas lieka tik teoriniu būdu ir kad mokesstinis reguliavimas tiesioginių mokesčių srityje yra kiekvienos valstybės narės vidaus reikalas tol, kol tai nesukelia rimtų rinkos trikdymų.⁵⁶

Galiausiai, Ruding'o ataskaitoje⁵⁷ buvo pateikti esminiai pasiūlymai, reikalingi sėkmingam vidaus rinkos sukūrimui tiesioginių mokesčių srityje, būtent:

- Panaikinti išskaičiuojamąjį mokestį dukterinėms įmonėms išmokant dividendus motininėms įmonėms, taikant nepriklausomai nuo įmonės teisinės formos, sumažinti procentą, nuo kada įmonė yra laikoma motinine kitos įmonės atžvilgiu (pačioje direktyvoje buvo numatyta 25 %) bei taikyti atleidimo metodą jų atveju;

⁵⁵ COM (75) 392 final of 23 July 1975, O.J. No. C 253 of 5 November 1975, p. 2

⁵⁶ *Cit. op 17. P. 174.*

⁵⁷ *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, Commission of the European Communities, March 1992, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 1993.

- Kuo greičiau įtvirtinti taip vadinamą ištiestos rankos principą, kada susijusios įmonės tarpusavyje turi sudaryti sandorius taip, lyg jie būtų nepriklausomi asmenys bei ratifikuoti Arbitražo konvenciją;
- Suvienodinti sąlygas, taikomas valstybių narių akcininkams bei akcininkams-ne rezidentams;
- Siekiant panaikinti žalingą konkurenciją tarp valstybių narių, suvienodinti pelno mokesčio tarifą, nustatant ne mažesnę kaip 30 % ir ne didesnę kaip 40 % pelno mokesčio tarifą⁵⁸;
- Nustatyti vienodus mokesčio bazės apskaičiavimo pagrindus.

Gyventojų pajamų mokesčio srityje jokių esminių pasiūlymų nepateikta, išskyrus 1979 m. priimtą Direktyvą, taikomą pasienio darbuotojams⁵⁹. Ši direktyva suvienodino pajamų gavimo tvarką, taikomą šios kategorijos asmenims. Tačiau 1992 m. ji buvo panaikinta.

Apibendrinant mokesčių vienodinimo eigą ES, teigtina, kad valstybių narių bei ES interesai šioje srityje daugmaž sutapo ir PVM mokesčio bei akcizų harmonizavimas nesusidūrė su tokiomis sunkiomis kliūtimis kaip tiesioginių mokesčių derinimas. Žvelgiant iš tiesioginių mokesčių derinimo eigos galima teigti, kad tai apėmė tik pelno mokestį. Nors poreikis vienodinti tiesioginius mokesčius buvo išreikštas jau praėjus vos keleriems metams po EB steigimo sutarties priėmimo Romoje 1957 m., pelno mokesčio vienodinimas sunkiai skynėsi kelią bandant jį nors kiek vienodinti ES lygiu, nes šalys iš karto blokuodavo Europos Komisijos radikalesnius pasiūlymus šioje srityje bijant mokestinių įplaukų netekimo. Būta įvairių ataskaitų bei projektų, tačiau Taryba aktyviai priešinosi siūlymams, argumentuodama, kad tai valstybių narių nacionalinio suvereniteto sritis. Tačiau žvelgiant iš statistinių duomenų⁶⁰, pastebimo dvi tendencijos: pirma, valstybės narės, turinčios sąlyginai aukštus pelno mokesčio tarifus, juos sumažino, siekdamos konkuruoti su kitomis valstybėmis narėmis. Antra, nėra valstybių narių, tuo laiku didinusių pelno mokesčio tarifus, o tai savaime suprantama sąlygojo pelno mokesčio tarifų supanašėjimą.

⁵⁸ Atkreiptinas dėmesys, kad pelno mokesčio tarifų harmonizavimas buvo apibrėžtas kaip ilgalaikis tikslas ES mastu.

⁵⁹ COM (79) 737 final of 12 December 1979, O.J. No. C 21 of January 1980, p.6.

⁶⁰ Žr. 2 priedą.

III DALIS

MOKESČIŲ POLITIKA ES

Antroje dalyje buvo analizuojama tai, kokia kryptimi einama ES mokesčių politikoje nuo EB sukūrimo 1957 m. – mokesčių harmonizavimo, derinimo ir mokestinių sistemų konvergencijos (supanašėjimo). Svarbu pažymėti tai, kad ES pagrindinis tikslas nebuvo ir nėra suvienodinti mokesčių sistemas ar visų tipų mokesčius. ES tai būtina tik tiek, kiek reikalinga pasiekti steigimo sutartyje numatytus tikslus – sukurti darniai funkcionuojančią vidaus rinką, kurioje vyktų laisvas asmenų, kapitalo, prekių, paslaugų judėjimas bei sąžininga konkurencija.

ES steigimo sutartis neįgalina Europos Sąjungos nei įvesti naujus mokesčius, nei jais apmokestinti tam tikras naujas sritis, nei išvis įvesti bendrą mokesčių sistemą. ES ir neturi bendros mokesčių politikos modelio, tad kiekviena valstybė narė savo mokesčių politiką formuoja remdamasi ES steigimo sutartimis, direktyvomis, reglamentais, kurie daro prielaidas sukurti darnią bendrą politiką, ir ji čia atlieka tik pagalbinį vaidmenį. Galima teigti, kad ES mokesčių politika susideda iš kiekvienos valstybės narės vidaus mokesčių politikos. Taip pat teisingas būtų teiginys, kad mokesčių politika Europos Sąjungoje susideda iš atskirų mokesčių politikos, pavyzdžiui, PVM, akcizų ar pelno.

Pastaraisiais metais mokesčių politiką ES veikė keletą veiksnių – ES ekonominė integracija, sukurta ekonominė ir pinigų sąjunga ir vidaus rinkos vystymasis.

Dabartinės mokesčių politikos teisinio reguliavimo pradžia galima laikyti 1996 m. įvykusį Europos Ekonomikos ir finansų ministrų (angl. ECOFIN Council) susirinkime priimtą dokumentą „Apmokestinimas Europos Sąjungoje“⁶¹. Jame apibrėžiami reikalingi pokyčiai narių mokesčių sistemose bei siekis kuo greičiau sukurti vieningą rinką, taip pat pabrėžtas poreikis didinti augimą bei mažinti bedarbystę, stabilizuoti mokesčių sistemas ir kuo greičiau įdiegti vieningą rinką. Jame konstatuota, kad skirtumai tarp narių mokesčių sistemų išlieka viena rimčiausių kliūčių kuriant vieningą Bendrijos rinką, kadangi tai daro neigiamą įtaką prekybai tarp šalių. Tokie iškreipimai veda prie nepakankamo įplaukų paskirstymo bei silpnina visos ES konkurencingumą. Taip pat konstatuota, kad šalys, norėdamos bent kiek stabilizuoti pajamas iš karto susidurdavo su esminėmis problemomis – mokesčių bazės iškreipimu bei vis didesniu darbo pajamų apmokestinimu. Be to, nustatyta, kad vienas iš pagrindinių veiksnių, galinčių padėti

⁶¹ SEC (1996) 487 final

sumažinti šias problemas – tai naujos strategijos pateikimas visuomenei. Šis dokumentas svarbus tuo, kad buvo nubrėžtos gairės tolimesnės mokesčių politikos Europos Sąjungos diskusijoms.

Pagrindinis dokumentas, reglamentuojantis mokesčių politiką Europos Sąjungoje buvo išleistas 2001 m. ir pavadintas “Mokesčių politika ES – prioritetai ateičiai”⁶². Jos priėmimą nemažai įtakojo jau minėtas 1996 m. Komisijos. 2001 m. dokumente apibrėžiamos mokesčių politikos sritys, kuriose reikalingas tobulinimas, siekiant ilgalaikių ES tikslų. Pagrindinis tikslas – užtikrinti, kad mokesčių politika atitiktų platesnius ES mokesčių politikos tikslus, o būtent:

- Mokesčių sistemų aiškumas ir paprastumas. Dabartinės mokesčių sistemos yra pakankamai sudėtingos, pavyzdžiui, dabartinė pereinamoji PVM sistema⁶³ yra ganėtinai sudėtinga ir paini;
- Mokestinių kliūčių ir trikdžių panaikinimas, efektyvesnis mokesčių surinkimas. Mokesčių sistemos turi prisidėti prie prekių, paslaugų, kapitalo bei darbo rinkų plėtojimo;
- Padėjimas pasiekti Lisabonos strategijos tikslus, kurioje apibrėžta, kad ES turi tapti “dinamiškiausia ir konkurencingiausia žinių ekonomikos sistema pasaulyje, kuri leis sukurti daugiau ir geresnių vietų darbo vietų, užtikrins didesnę socialinę sanglaudą”, tikslus;
- Tolimesnis vidaus rinkos diegimas. Nors bendra rinka ir buvo sukurta nuo 1993 m., tačiau ji nėra ideali ir dėl to tobulintina siekiant sukurti tinkamai funkcionuojančią vidaus rinką;
- Prisidėjimas prie mokesčių naštos mažėjimo visoje ES, išlaikant pusiausvyrą tarp fiskalinio vienodumo, pačių mokesčių tarifų mažinimo bei investicijų į viešąsias paslaugas;
- ES ekonomikos, įsidarbinimo, inovacijų, sveikatos apsaugos, vartotojų apsaugos, aplinkos apsaugos bei energijos politikos stiprinimas;
- Žalingos mokesčių konkurencijos bei mokesčių vengimo panaikinimas.

Reikėtų atkreipti dėmesį, kad šiame Komunikate Europos Komisija pasisakė, kad valstybės narės gali rinktis savas mokesčių politikas. Be to konstatuota, kad daugelį išskylančių problemų galima būtų išspręsti geriau sutvarkius atskirų šalių mokesčių politiką, o tai galima padaryti suartinant valstybių narių mokesčių sistemas. Taip pat paminėtina, kad be pastangų suvienodinti mokesčių sistemas Europos Sąjungoje,

⁶² *Cit. op. 26.*

⁶³ Žr. P. 23-24.

komunikate prioritetas daugiau suteiktas Europos Teisingumo Teismo vykdomai prevencinei funkcijai – Europos Komisijai padavus tam tikrą valstybę Europos Teisingumo Teismui dėl teisės aktų nesilaikymo, ETT įgalintas pašalinti iš mokesčių politikos teisės normas, prieštaraujančias ES steigimo sutarties pagrindiniams tikslams. Nors pastaraisiais metais ir padaugėjo bylų prieš valstybes nares, autoriaus nuomone Europos Komisija galėtų imtis daugiau iniciatyvos prieš valstybes nares, pažeidžiančias EB teisę.

Mokesčių politikos sritis galima suskirstyti į dvi dideles grupes: netiesioginių mokesčių politika bei tiesioginių mokesčių politika.

Pažymėtina, kad visumoje naujosios valstybės narės (įstojusios nuo 2004-05-01) pasižymi didesne netiesioginių mokesčių našta, nei senosios valstybės narės⁶⁴. Kadangi tokiu atveju naujosiose valstybėse narėse surenkama daugiau įplaukų iš netiesioginių mokesčių, teigtina, kad pastarosiose netiesioginių mokesčių svarba yra didesnė, nei senosiose valstybėse narėse.

1 Skyrius. Netiesioginių mokesčių politikos teisinis reguliavimas

Fiskaliniai barjerai daugely metų buvo viena iš rimčiausių kliūčių vieningai rinkai⁶⁵, rinkos sukūrimas reikalauja didesnio PVM ir akcizų sistemų harmonizavimo, kuriose atsispindėtų vartotojų ir verslo poreikiai. Deja, dabartinės akcizų bei PVM sistemos yra pakankamai sudėtingos, jose yra nemažai išimčių, kas sąlygoja jų sudėtingumą bei painumą.

1.1. PVM sistemos teisinis reguliavimas

Šeštojoje Direktyvoje yra apibrėžiami apmokestinamųjų asmenų, apmokestinamųjų sandorių sąvokos, apmokestinamųjų sandorių vieta, momentas bei kiti esminiai PVM sistemos elementai. Toks vieningas šio mokesčio elementų įtvirtinimas tapo prielaida to, kad PVM, po muitų, yra labiausiai suharmonizuotas mokeskis ES lygmeniu.

⁶⁴ Žr. priedą Nr. 3.

⁶⁵ Gormley EU Taxation Law, Richmond Law & tax Ltd, United Kingdom, 2005 P. 2

Kaip jau minėta, visos PVM sistemos pagrindinis tikslas yra įdiegti kilmės vietos principą, kur prekės bei paslaugos būtų apmokestinamos ten, kur jos yra pagaminamos ar suteikiamos. Tokiu atveju minimizuojamos galimybės išvengti mokesčių bei sumažinama šio mokesčio administravimo našta. Tačiau šis siekis iki numatytos 1993 01 01 d. taip ir nebuvo pasiektas. Šiuo metu PVM sistema yra pereinamajame laikotarpyje, kada derinama kilmės vietos principas su paskirties vietos principu. Ši sistema yra pasenusi (turėjusi būti įgyvendinta iki 1993 m. pradžios), sudėtinga, joje iki šiol sudarytos plačios galimybės mokesčių vengimui, todėl turėtų būti koreguojama.

Reikėtų atkreipti dėmesį, kad nuo pat paskutinio dešimtmečio pradžios, kada laiku nepavyko įdiegti šios sistemos, Komisija yra pateikusi nemažai pasiūlymų tobulinant PVM sistemą, kurių pagrindinis bruožas buvo PVM harmonizavimas. Remiantis kilmės vietos principu, prekybininkas turėtų PVM mokėti pagal vienos, konkrečios valstybės narės PVM įstatymus. O tam reikėtų beveik vienodų PVM mokesčių sistemų visose valstybėse-narėse, kad nebūtų vienoje šalyje palankesnės apmokestinimo sąlygos nei kad kitoje. Be to, tokios sistemos įvedimas reikalauja ir tarifų harmonizavimo, kadangi esant skirtingiems PVM tarifams prarandamas mokesčio neutralumas, nes tai pradeda veikti konkurenciją bei prekių ir paslaugų judėjimą. Sprendžiant iš daugybės Europos Komisijos pasiūlymų atmetimų, darytina išvada, kad valstybės narės nėra linkusios toliau eiti harmonizuojant PVM tarifus bei apskritai visą PVM sistemą perpaskirstant PVM įplaukas dėl jų svarbos šalių vidaus sistemoms bei apskritai skirtingų PVM nuostatų reguliavimo kiekvienoje valstybėje-narėje. Įvedus kilmės principu paremtą sistemą, PVM tarifų suvienodinimas visose valstybėse narėse bus neišvengiamas procesas.

Europos Komisija, matydama, kad jos pasiūlymai pereiti prie kilmės principu paremtos PVM sistemos iš valstybių narių didelio dėmesio nesusilaukė, 2000 m. išleido strategiją-komunikatą⁶⁶. Komunikate nurodoma, kad egzistuojanti sistema sukelia dideles išlaidas, dėl sudėtingų PVM taisyklių riboja verslą bei prekybą, dėl skirtingų valstybių narių apmokestinimo taisyklių daroma žala rinkai. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad šiame dokumente konstatuota, kad tokia sistema išlieka ilgalaikiu tikslu, o pagrindinis tikslas turi išlikti esamos sistemos gerinimas. Taigi numatyti artimiausi tikslai yra glaudesnis administracinis bendradarbiavimas tarp valstybių narių, vienodesnis taisyklių pritaikomumas bei taisyklių supaprastinimas ir modernizavimas. Nurodyta, kad esminis požymis vertinant sistemos paprastumą yra teisės į atskaitą taisyklių supaprastinimas bei apmokestinamų asmenų rato tikslus apibrėžimas. Taip pat komunikate nustatytos tokios sritys, kuriose reikalingi pakeitimai dėl trikdymo vidaus rinkai, t.y. suvienodinti taisykles

⁶⁶ COM (2000) 348 final

pašto paslaugų sektoriuje, elektroninės komercijos, radijo srityse, peržiūrėti taisykles skirtas viešosioms institucijoms reglamentuoti, draudimo bei finansines paslaugas bei taisykles, reglamentuojančias nuotolinę prekybą. Pažymėtina, kad dauguma tokių pasiūlymų buvo peržiūrėta bei pakoreguota. Pavyzdžiui, vykdydama vieną iš 2000 m. komunikate numatytų tikslų gerinti administracinį bendradarbiavimą, 2003 m. priimtas reglamentas dėl administracinio bendradarbiavimo PVM srityje⁶⁷. Šio reglamento pagrindinė dviejų skirtingų dokumentų pagrindu veikusias 2 administracinio bendradarbiavimo schemas į vieną, bei tokiu būdu mažinti šio mokesčio vengimą ES ir skatinti vienodesnę PVM sistemos taikymą visoje ES teritorijoje.

Po trijų metų, 2003 m. Komisija vėl išleido komunikatą⁶⁸, kuriame pateikta ataskaita apie šių trijų taisyklių pritaikymą per tuos tris metus. Konstatuodama, kad šalys dar nėra pasiruošusios priimti kilmės principu paremtą sistemą, Komisija pareiškė, kad apmokestinimas PVM turi kuo labiau atitikti paskirties vietos principą. Toks Komisijos požiūris automatiškai sąlygojo dar išliksiantį valstybių narių savarankiškumą tarifų srityje. Ji dar kartą konstatavo savo pasiryžimą laikytis aukščiau minėtų trijų taisyklių (vienodesnio taisyklių taikymo, jų supaprastinamo bei glaudesnio administracinio bendradarbiavimo), bei apibrėžė gaires, kurios reikalauja peržiūrėjimo, būtent nuostatos, susijusios su apmokestinimo vietos koregavimu bei mokestinių prievolių supaprastinimu. Deja, antroji ataskaita apie tai, kaip sekasi toliau įgyvendinti 2000 m. nustatytus tikslus bei 2003 m. numatytus prioritetus, 2007 m. kovo mėn. dar nėra išleista.

Šiuo metu PVM sistemoje taikoma 2 tarifų sistema – standartinis (15-25 %), bei sumažintas (nuo 5 iki 15 %) tarifai. Dar yra nustatytas papildomai sumažintas (angl. *super-reduced*) tarifas, kuris negali būti didesnis nei 5 %. Daugelyje šalių sumažinti tarifai taikomi būtiniausioms prekėms (pvz., maisto produktai, vaistai) arba tokioms prekėms ir paslaugoms, kurios nekonkuruoja su kitos valstybės narės prekėmis ir paslaugomis (pvz., būsto sektorius). Išimtys taip pat taikomos visuotinės svarbos paslaugoms (ligoninės, švietimas ir t. t.). Standartinio tarifo srityje 2005 m. gruodžio mėn. 12 d. Europos Taryba iki 2010 12 31 d. pratęsė standartinį tarifą-šis ir toliau turi būti ne mažesnis kaip 15 %. Pagrindinė priežastis, matyt, buvo Europos Sąjungai išsiplėtus iki 27 narių, užtikrinti kuo didesnę vienodą visos PVM sistemos galiojimą visoje ES. Standartiniai tarifai yra gana skirtingi ES ir varijuoja nuo minimalaus 15 % tarifų Kipre bei Liuksemburge iki 25 % Švedijoje bei Danijoje⁶⁹. Pažymėtina, kad valstybės narės

⁶⁷ OJ L 264, 15.10.2003, P. 0001-0011.

⁶⁸ COM (2003) 614 final

⁶⁹ Žr. Priedą Nr. 4.

susitarė dėl maksimalaus 25 % tarifo, tačiau toks susitarimas yra politinės valios išraiška ir teisiškai neįpareigojantis.

Taip pat vertėtų paminėti, kad šiuo metu yra pakankamai didelis skirtumas tarp PVM lengvatų, nustatančių įvairias nuolaidas skirtingoms ES valstybėms narėms. Tokia didelė PVM taikymo išimčių bei sumažintų jo tarifų įvairovė ES šalyse trukdo sudaryti ilgalaikes ES biudžeto įplaukų prognozes⁷⁰. Be to, neprivalomas yra ir pačių sumažintų tarifų taikymas. Šeštojoje PVM direktyvoje yra nustatytas baigtinis lengvatų sąrašas ir pasirinkimo teisė priklauso nuo pačių valstybių narių.

Esminis pasiūlymas Europos Komisijai galėtų būti panaikinti kai kurias PVM taikomas lengvatas, žinoma, prieš tai gerai apsvarsčius bei atlikus detalius tyrimus bei apklausas. Šį pasiūlymą autorius grindžia Europos Komisijos ataskaita⁷¹, kurioje nustatyta, kad lengvatiniai PVM tarifai nėra labai veiksminga priemonė norimam tikslui pasiekti, ir tai sąlygoja palyginti dideles negaunamas pajamas į valstybių biudžetus. Taipogi nustatyta, kad kainos vartotojams ne visai atspindi sumažintą PVM tarifą, nes dalis tolių lėšų yra naudojamos padidinti prekių tiekėjų, paslaugų teikėjų pelną. Be to, nesurinkta pakankamai įrodymų teigti, kad PVM lengvatinių tarifų taikymas skatina užimtumą. Naujesnės ataskaitos apie lengvatinių tarifų poveikį šiai dienai nėra. Tačiau Europos Komisija ne vėliau kaip iki 2007 m. birželio mėn. yra įpareigota pateikti dar vieną ataskaitą apie lengvatinių tarifų poveikį vietoje teikiamoms paslaugoms, įskaitant maitinimo paslaugas, ypač darbo vietų kūrimui, ekonomikos augimui ir tinkamam vidaus rinkos augimui⁷².

Panašias išvadas Lietuvos mastu pateikia palyginti neseniai atlikta Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės ataskaita⁷³, kurioje nustatyta, kad atlikti tyrimai įrodo, kad lengvatiniai PVM tarifai nėra tinkama priemonė produkcijos ir paslaugų kainoms mažinti, nes tiesioginės naudos prekių ir paslaugų vartotojai ir negauna, o kaip žinia, mokestinės lengvatos vienas iš esminių tikslų ir yra duoti tiesioginę naudą vartotojui, t.y. sąlygoti mažesnes produkcijos ir paslaugų kainas. Tyrimais nustatyta, kad taikomi PVM lengvatiniai tarifai neturėjo poveikio arba turėjo tik netiesioginį arba nedidelį poveikį kainoms, kainos nebūtų pasikeitusios arba būtų pasikeitusios nežymiai jei lengvatiniai PVM tarifai nebūtų buvę nustatyti. Be to, nustatyta, kad PVM lengvatų taikymas

⁷⁰ Straipsnis "Parlamentas siūlo patobulinti pridėtinės vertės mokesčio sistemą". Mokesčiai, 12.01.2005. Prieiga per internetą http://www.europarl.europa.eu/news/expert/infopress_page/044-3034-335-12-48-907-20051128IPR02958-01-12-2005-2005-false/default_lt.htm [Žiūrėta 2007 02 13]

⁷¹ Report from the Commission to the Council and the European Parliament – Experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour – intensive services, COM (2003) 309 final.

⁷² Tarybos Direktyva Nr. 2006/18/EB OJ L 51, 22.2.2006, p. 12–13.

⁷³ 2006 12 19 LR valstybės kontrolės valstybinio audito ataskaita dėl PVM lengvatinių tarifų taikymo Nr. 8000-7P-31. Prieiga per internetą www.vkontrolė.lt/veikla_ataskaita.php?1596 [žiūrėta 2007-03-10].

naudingas ne kam kitam, kaip tik įmonėms, parduodančioms PVM lengvatiniu tarifu apmokestinamas prekes ar paslaugas. Išsiplėtęs PVM taikomų lengvatų sąrašas turi tiesioginę įtaką valstybiniam biudžetui, kadangi planuota, kad dėl PVM taikomų lengvatų valstybės biudžetas 2006 m. negaus net 252 mln. litų. Taip pat pažymėtina, kad susirūpinimą Lietuvoje taikomomis PVM lengvatomis yra išreiškęs ir Tarptautinis Valiutos Fondas savo baigiamajame pranešime⁷⁴, kuriame rekomenduota kai kurias PVM lengvatas panaikinti. Tačiau vargu ar tokie radikalūs sprendimai yra itin tikėtini dėl politinių priežasčių (valdžios baimė netekti visuomenės palankumo). Be to, teigti, kad PVM lengvatos neduoda visiškai jokios naudos vartotojams, taip pat būtų neteisinga.

Esminių pokyčių PVM srityje kol kas nenumatoma. Tiesa, verta paminėti, kad šiuo metu svarstomas taip vadinamas PVM paketas, susidedantis iš trijų Komisijos pasiūlymų: PVM prievolės supaprastinimo, apmokestinimo vietos pakoreguotų nuostatų bei specialių apmokestinimo taisyklių elektroninėms paslaugoms. Komisija yra išreiškusi viltį šį paketą priimti iki 2007 m. birželio mėn., tačiau neaišku ar tai yra realiai tikėtina atsižvelgiant į tai, kad sprendimų priėmimas mokesčių srityje yra ganėtinai kompliktuotas.

Elektroninių paslaugų srityje Europos Taryba jau pratęsė elektroninės komercijos Direktyvos galiojimą nuo 2007-01-01 iki 2008-12-31⁷⁵. Jeigu direktyva nebūtų buvusi pratęsta, jos galiojimas būtų pasibaigęs jau 2006-12-31 d., o tai būtų reiškę, kad ES tiekėjams, teikiančioms paslaugas į trečiąsias teritorijas reiktų mokėti PVM, o tokias pat paslaugas teikiančioms tiekėjams iš trečiųjų šalių PVM mokėti nereiktų. Taigi šios direktyvos pratęsimas suteikia teisinį apibrėžtumą bei teigiamus poslinkius verslo srityje. Manytina, kad 2 metų laikotarpis yra pakankamas laiko tarpas priimti šiuo metu svarstomą PVM paketą, įskaitant į elektroninių paslaugų pakoreguotą reglamentavimą. Ta pačia direktyva iki 2008-12-31 taip pat pratęstas nuostatų galiojimas radijo ir televizijos transliavimo paslaugoms.

2005-10-17 buvo priimtas reglamentas dėl vienodesnio PVM sistemos įgyvendinimo ES⁷⁶. Šiuo reglamentu įteisinamos įvairios su PVM susijusios nuostatos, taikomos elektroniniu būdu suteikiamoms paslaugoms, PVM neapmokestinimo taikymui bei kai kurių paslaugų teikimo vietai. Tokių nuostatų įtvirtinimas suteikia skaidrumo ir teisinį tikrumą paslaugų teikėjams, jų nacionalinėms administracijoms.

Svarbu ir tai, kad nauja redakcija buvo išleista šeštoji PVM direktyva⁷⁷. Jos perkėlimas į naujesnį teisės aktą sąlygoja geresnį reguliavimą, visos PVM sistemos

⁷⁴ 2007 01 30 Tarptautinio Valiutos fondo baigiamasis pranešimas. Prieiga per internetą <http://www.imf.org/external/np/ms/2007/013007.htm>. [Žiūrėta 2007-03-11].

⁷⁵ Tarybos Direktyva Nr. 2006/138/EC//. OJ L 384, 29.12.2006. P. 92-93.

⁷⁶ Tarybos reglamentas Nr. 1777/2005/EC// OL L 288, 2005 10 29. P. 1-9.

⁷⁷ Tarybos Direktyva Nr. 2006/112/EC// OJ L 347, 11.12.2006, p. 1-118.

vieningumą, paprastesnes apmokestinimo schemas bei vienodą PVM nuostatų pritaikomumą. Pažymėtina, kad pats teisinis reguliavimas nesikeičia, patikslintos tik kai kurios nuostatos, pavyzdžiui, apmokestinamųjų asmenų, apmokestinamųjų sandorių sąvokos ir pan. Taip pat paprastėja direktyvos struktūra bei pateikimas visuomenei, o tai savo ruožtu gerina visos PVM sistemos kokybę. Nemažiau svarbu dar ir tai, kad šiuo teisės aktu į vieną redakciją buvo sukelti visi ankstesni šeštosios PVM direktyvos pakeitimai, kurių buvo itin nemažai.

Taigi siekiant šiuo metu pagrindinio tikslo - vienesnio PVM sistemos taikymo bei jos supaprastinimo, Europos Komisijos pasiūlymai daugiausiai yra susiję su taisyklių dėl apmokestinamųjų asmenų, prekių tiekimo ir paslaugų teikimo bei prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vietos nuostatų tobulinimu, administraciniu bendradarbiavimu tarp valstybių narių gerinimu bei mokesčių vengimo prevencija. Darytina išvada, kad toks palaipsnis ėjimas link kilmės principu paremtos sistemos davė didesnę naudą nei Komisijos siūlymai pereiti prie kilmės principu paremtos sistemos, nes tai vis tiek būtų sąlygoję jų atmetimą dėl jų baimės netekti mokesčių įplaukų.

Iš esmės PVM sistema, lyginant su kitais mokesčiais, yra pakankamai suvienodinta ES lygiu tad mokesčių politika „nusisuko“ į visai kitas sritis. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad dabartinė PVM sistema nėra tobula, joje sudarytos nemažos galimybės mokesčių vengimui, o tai irgi neprideda prie tinkamai funkcionuojančios vidaus rinkos. Iš tiesų, kilmės principo visiškam įgyvendinimui ES valstybės dar nėra pasiruošusios. Šioje srityje Europos Komisijai dar yra ką nuveikti, ir ji neturėtų pamiršti bei užleisti kitoms sritims (pavyzdžiui, pelno mokesčio suvienodinimui) pirmenybę šios srities sąskaita.

1.2. Akcizų sistemos teisinis reguliavimas

Akcizai vaidina didelę reikšmę ne tik surenkant pajamas į valstybės biudžetus, tačiau ir reguliuojant akcizais apmokestinamų prekių vartojimą bei ribojant jų apmokestinimą. Nepaisant jų svarbos valstybių biudžetinėms pajamoms, akcizai, lyginant su PVM, yra mažiau suvienodinti ES lygiu. Tai iš esmės nulėmė keli esminiai skirtumai tarp PVM ir akcizų, būtent:

- apmokestinamų dalykų sąrašas. PVM yra apmokestinamos visos prekės ir paslaugos išskyrus tam tikras išimtis. Tuo tarpu akcizais yra apmokestinamos tik tam tikros prekės ir produktai. Šis dalykas iš esmės ir lėmė valstybių šalių nenorą suharmonizuoti akcizais apmokestinamų produktų sąrašą. Ir nors ES siekia tai suvienodinti, tačiau kaskart susiduria su valstybių narių pasipriešinimu ir privalo

ieškot kompromisų. Apmokestinamų dalykų skaičius iš esmės ir lemia didesnę PVM įtaką kuriant tinkamai funkcionuojančią vidaus rinką;

- Akcizai, skirtingai nei PVM, nėra Bendrijos nuosavų išteklių dalimi ir nesudaro ES biudžeto dalies, o tai tikrai neprisideda prie akcizo mokesčių taisyklių vienodinimo.

Taigi ES turi mažiau argumentų, kodėl reiktų suvienodinti akcizų mokesčius labiau nei PVM.

Akcizų pagrindinis bruožas yra tas, kad ES reglamentuoja tik tam tikrus elementus, likusį akcizų reglamentavimą turi teisę nusistatyti pačios valstybės narės. Taip pat yra nustatyti minimalūs akcizų tarifai, kuriuos turi atitikti akcizais apmokestinamos prekės. Naujosios valstybės narės yra nustatyti pereinamieji laikotarpiai, tarp jų ir Lietuvai, per kuriuos laipsniškai keliant jais apmokestinamų prekių kainą, jos turi pasiekti minimalius akcizų tarifus.

Kaip jau minėta, pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis akcizus ES lygiu yra 92/12/EEB direktyva – kitaip dar vadinama “horizontaliaja”. Ši direktyva nustato procedūras, taikytinas produktams, apmokestinamiems akcizais ir kitais netiesioginiais mokesčiais, kurie tiesiogiai ar netiesiogiai taikomi tokių produktų vartojimui, išskyrus pridėtinės vertės mokestį bei ES nustatytus mokesčius. Ji su tam tikromis išimtimis yra taikoma visai ES teritorijai, tad visos ES narės privalo ją tinkamai įgyvendinti savo vidaus mokesčių sistemose. Atkreiptinas dėmesys, kad viena iš sąlygų, kurioms esant buvo priimtas šis teisės aktas buvo ta, kad ES kompetencija bus taikoma tik tiems produktams, kurie visose narėse traktuojami kaip apmokestinami akcizais. Taipogi, su tam tikromis išimtimis palikta teisė Bendrijos kompetencijai priklausančias prekes ir produktus siekiant specialių tikslų apmokestinti papildomais netiesioginiais mokesčiais, su sąlyga, kad jie atitinka akcizams ir PVM taikomas apmokestinimo bazės nustatymo, mokesčio apskaičiavimo, apmokestinimo momento nustatymo ir kontrolės taisykles. Pavyzdžiui, Prancūzija tam tikrais socialiniais tikslais papildomai apyvartos mokesčiais yra apmokestinusi alkoholinius gėrimus, kuriuose alkoholio koncentracija viršija 25 procentus. Be to, leidžiama apmokestinti akcizais kitas prekes bei produktus, neįeinančius į ES kompetenciją, jei tai nesukels vidaus rinkos iškreipimų bei jei nebus reikalaujama atlikti formalumus kertant sienas. Pažymėtina, kad Lietuva, apart ES mastu apmokestinamų prekių kategorijų, papildomai neapmokestina jokių produktų.

ES kompetencijai priklauso šios prekių ir produktų kategorijos:

- Cigaretės ir apdorotas tabakas;
- Alkoholis ir alkoholiniai gėrimai;
- Elektros energija bei energetiniai produktai.

Kiekvienai iš šių produktų kategorijų yra priimtos šias jas detalizuojančios „struktūrinės“ direktyvos, nurodant, kokie produktai turi būti apmokestinami akcizais ir kurie nuo jų atleidžiami. Akcizų objektu šios prekės tampa tada, kai jos pagaminamos Bendrijos teritorijoje arba į ją importuojamos. ETT yra pasisakęs⁷⁸, kad šios prekės tampa akcizų objektu ir tada, kai jos į Bendrijos teritoriją patenka kontrabandos būdu.

Trečiąją grupę teisės aktų sudaro direktyvos, nustatančios minimalius akcizų tarifus. Atkreiptinas dėmesys, kad valstybėms narėms leidžiama taikyti didesnius tarifus, negu yra nustatyta, bet taikyti mažesnius galima tik direktyvoje nustatytais atvejais, taigi, jos turi teisę nusistatyti savus tarifus, bet ne mažesnius, nei nustatyti Europos Tarybos. Ir nors minimalūs tarifai daro nemažą įtaką harmonizuojant akcizus, bet jie nėra pakankami siekiant išvengti neigiamos konkurencijos tarp šalių, o savo ruožtu tai gali turėti neigiamos įtakos vieningos rinkos kūrimui.

Akcizų kategorijas **cigaretėms ir apdoroto tabako gaminams** (cigarai ar cigarilės, cigaretės, rūkomasis tabakas, tabakas, skirtas cigaretėms sukti) bei tokių akcizų taikymo ir administravimo principus nustato Tarybos direktyva Nr. 95/59/EC dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui⁷⁹. Minimalius akcizų tarifus Europos Sąjungos lygmeniu reglamentuoja Tarybos direktyva Nr. 92/79/EEB dėl mokesčių už cigaretes derinimo⁸⁰ ir Tarybos direktyva Nr. 92/80/EEB dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui derinimo⁸¹. 2002 m. buvo priimti šių direktyvų pakeitimai⁸². Atkreiptinas dėmesys, kad nuo 2006 m. liepos mėn. 1 d. buvo padidintas cigaretėms nustatytas akcizas nuo 60 iki 64 eurų už 1000 cigarečių 57 % didžiausią paklausą turinčios kainų grupės cigarečių pardavimo mažmeninės kainos, o kai 57 % minimumo reikalavimas yra netaikomas, tai nuo 95 iki 101 eurų už 1000 cigarečių, priskiriamų didžiausią paklausą turinčių kainų grupei.

Valstybių narių cigaretėms taikomi akcizų tarifai gana nemažai skiriasi įvairiose šalyse⁸³. Aiškiai išsiskiria Jungtinė Karalystė, kurioje taikomi akcizų mokesčiai keletą kartų viršija akcizus, taikomus kitose valstybėse narėse, o didesnė dauguma valstybių jei ir yra pasiekusi nustatytą minimalų tarifą, tai nežymiai.

Alkoholio ir alkoholinių gėrimų (alus, vynas, kiti, nei vynas ir alus, fermentuoti gėrimai, tarpiniai produktai bei etilo alkoholis) struktūras reglamentuoja Tarybos

⁷⁸ C-455/98 - Tullihallitus v Kaupo Salumets and others // European Court reports 2000 Page I-04993

⁷⁹ Official Journal L 291 , 06/12/1995 P. 0040 - 0045

⁸⁰ Official Journal L 316 , 31/10/1992 P. 0008 - 0009

⁸¹ Official Journal L 316 , 31/10/1992 P. 0010 - 0011

⁸² Official Journal L 046 , 16/02/2002 P. 0026 - 0028

⁸³ Žr. priedą Nr. 6.

direktyva Nr. 92/83/EEB⁸⁴, o minimalius tarifus nustato Tarybos Direktyva Nr. 92/84/EEB⁸⁵. Pastarojoje nustatyta, kad nustatyti minimalūs tarifai būtų periodiškai peržiūrimi, ir, jei yra poreikis, pakoreguojami. Teikdama tokius pasiūlymus Komisija turi atsižvelgti į tikruosius akcizų tarifus, sutartyje numatytus tikslus bei efektyvų vidaus rinkos funkcionavimą. 2004 m. Europos Komisija savo ataskaitoje⁸⁶ priėjo prie išvados, kad siekiant užtikrinti tinkamą vidaus rinkos veikimą būtina labiau suvienodinti įvairių valstybių narių akcizo tarifus, visų pirma atsižvelgiant į potencialią konkurencijos iškraipymo ir sukčiavimo grėsmę. Tačiau, kaip konstatuojama ataskaitoje, suprantant, kad siekiant pakeisti tarifus reikia visų šalių vieningo sutikimo, šiuo metu toks pasiūlymas neteikiamas. Vietoj to, siekta pradėti diskusijas Taryboje, Europos Parlamente bei Ekonominių ir Socialinių reikalų komitete. Matyt, diskusijos sukėlė teigiamus poslinkius, kadangi 2006 m. rugsėjo mėn. Komisija inicijavo pasiūlymą⁸⁷, kurios tikslai yra pakoreguoti minimalius tarifus, taikomus alkoholiui, tarpiniams produktams ir alui, turinčius įsigaliooti nuo 2008 m. sausio 1 d. bei nustatyti pereinamuosius laikotarpius valstybėms narėms, kurioms gali būti sunku jau nuo 2008-01-01 įdiegti naujus tarifus.

Nors ES siekia suharmonizuoti ne tik akcizų struktūras, tačiau ir tarifus, tačiau šiuo metu valstybėse narėse taikomi tarifai skiriasi, ir tie skirtumai yra gana nemaži⁸⁸. Iš pateikiamų duomenų aiškiai matyti, kad šalių standartiniai tarifai viršija, o kai kur ir smarkiai, nustatytą minimalią 550 eurų sumą už hektolitą, o tokioje šalyje kaip Švedija, ši suma viršija net apie 10 kartų. Taigi šiuo atveju yra logiškas Komisijos pasiūlymas siekiant padidinti minimalius tarifus ir priartinti juos prie esamos situacijos rinkoje. Reikėtų atkreipti dėmesį, kad, pavyzdžiui, etilo alkoholio minimalų tarifą pakėlimas iki siūlomos 720 eurų sumos už gryno alkoholio hektolitą, daugeliui valstybių nesukeltų didelio poveikio, kadangi net ir padidinus minimalius tarifus jose vis tiek nebūtų pasiekta dabartinė riba. Toms šalims, kur siūlomas minimalus tarifas viršija esamą akcizų normą, pasak Komisijos, turėtų būti nustatomi pereinamieji laikotarpiai iki 2010 metų. Lietuva yra tarp šalių, jau dabar viršijusių siūlomą nustatyti minimalią ribą.

Apmokestinant **energetinius produktus bei elektros energiją** (akmens anglis, koksas, naftos dujos, gamtinės dujos, suskystintos naftos dujos, elektros energija, benzinas ir pan.), svarbią reikšmę suvaidino ES įsipareigojimai aplinkosaugos srityje

⁸⁴ *Official Journal L 316*, 31/10/1992 P. 0021 - 0027

⁸⁵ *Official Journal L 297*, 13/10/1992 P. 0012 - 0015

⁸⁶ Komisijos ataskaita Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos Ekonomikos ir Socialinių Reikalų Komitetui apie alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomus akcizo tarifus (pateikta pagal Tarybos direktyvos 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo 8 straipsnį) COM (2004) 223

⁸⁷ Europos Komisijos aiškinamasis memorandumas COM (2006) 486 galutinis

⁸⁸ Žr. priedą Nr. 7.

prisijungiant prie Kyoto protokolo. Energetikos produktų bei elektros akcizų struktūras nustato 2003 m. spalio 27 dienos Tarybos direktyva pakeičianti Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą⁸⁹. Energijai bei aplinkosaugos mokesčių apmokestinimui išskirtinis dėmesys skirtas ir jau anksčiau minėtame 2001 m. Komisijos komunikate „Mokesčių politika Europos Sąjungoje – prioritetai ateičiai“, konstatuojant, kad jų apmokestinimas (per daug skirtingi minimalūs tarifai nuo realiai egzistuojančių, skirtingos apmokestinimo taisyklės, įvairios išimtys) yra smarkiai koreguotinas dėl potencialios grėsmės vidaus rinkos, ir kaip galima labiau derintinas. Energetikos produktų bei elektros akcizų struktūrą nustato Tarybos direktyva Nr. 2003/96/EC, pakeičianti Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą⁹⁰. Jos 2 straipsnyje pateiktas sąrašas energetinių produktų, laikomų akcizo objektu, tačiau jis yra nebaigtinis. ES yra nustačiusi, jog tam tikrais atvejais, kai kurie produktai taip pat turi būti laikomi energetiniais ir privalo būti apmokestinami akcizo mokesčiais.

Šioje srityje tarifai taip pat yra pakankamai skirtingi⁹¹. Minimalus tarifas – 302 eurai grynam alkoholiui už 1000 litrų. Ne visos valstybės yra pasiekusios minimalius tarifus (tarp jų ir Lietuva), tad jų nepasiekusioms nustatyti pereinamieji laikotarpiai.

Be minimalių tarifų didinimo alkoholiui, nuo 2007.03.13 d. EK siūlo padidinti minimalius tarifus dyzelinui nuo 302 eurų už 1000 litrų iki 380 eurų, nors 10 valstybių narių siūloma suteikti pereinamuosius laikotarpius, pavyzdžiui Lietuvai - iki 2017 metų. Lietuvos atstovė Eurokomisarė Dalia Grybauskaitė minimalių tarifų didinimą šioje srityje itin kritikuoja dėl galimo neigiamo poveikio infliacijai bei kainoms⁹². Pažymėtina, kad šiam siūlymui dar turės pritarti Europos Taryba. Tikėtina, kad šis pasiūlymas bus dėl vienbalsiškumo reikalavimo. Taigi tarifų srityje galima išvelgti minimalių tarifų didinimo tendencija.

Atkreiptinas dėmesys, kad ES teisės aktai nenustato asmenų, privalančių sumokėti akcizus į valstybės biudžetus. ETT vienoje savo byloje yra pasisakęs⁹³, kad remiantis direktyva Nr. 92/12/EEB, tai yra šalių narių pareiga užtikrinti, kad įvykus apmokestinamajam įvykiui, akcizai būtinai būtų sumokėti. Subjektus, turinčius sumokėti akcizo mokesčius ir pačias apmokėjimo procedūras nustato kiekviena valstybė narė savo viduje. Esminė taisyklė nustatant apmokestinimo vietą ir momentą yra ta, jog akcizas turi

⁸⁹ *Official Journal L 283*, 31/10/2003 P. 0051 - 0070

⁹⁰ *Official Journal L 283*, 31/10/2003 P. 0051 - 0070

⁹¹ Žr. priedą Nr. 8.

⁹² Linas Balsys, Lietuvos radijas. Straipsnis „D. Grybauskaitė kritikuoja dyzelino akcizo kėlimą“. Prieiga per internetą <http://www.delfi.lt/archive/article.php?id=12492556&categoryID=174757&ndate=1173736800> [Žiūrėta 2007.03.14];

⁹³ C-325/99 G. van de Water v Staatssecretaris van Financiën // European Court reports 2001 Page I-02729

būti sumokamas toje valstybėje narėje ir tuo metu, kurioje ir kada prekės/produktai yra išleidžiami vartojimui, kas visiškai atitinka akcizo kaip vartojimo mokesčio esmę, arba nustatomi trūkumai. Tačiau egzistuoja ir tokios taisyklės išimčių. Problema čia iškyta tame, kad panaikinus pasienio kontrolę, nebeliko galimybių kontroliuoti fizinių asmenų įgytų akcizais apmokestinamų prekių įvežimą į šalį. Faktas, kad akcizai sumokami toje valstybėje, kurioje prekės ar produktai įgyjami, skatina asmenis vykti apsipirkti į tas šalis, kurioje akcizai už tam tikras prekes ar produktus yra mažesni. O tai skatina ne ką kitą kaip tik mokesčių vengimą ir bendros rinkos iškraipymą.

Paminėtina, kad akcizai gali būti nesumokami tik už tokias prekes ir produktus, kurie gaminami, perdirbami ir laikomi mokestiniuose sandėliuose taikant laikinojo akcizų mokėjimo atidėjimo režimą. Tokių taisyklių detalesnis reglamentavimas yra paliktas kiekvienos valstybės narės kompetencijai. Sandėlių savininkai privalo turėti valstybių narių kompetentingų institucijų išduotus leidimus.

Laikinas akcizo mokėjimo atidėjimo režimas taikomas prekes gabenant tarp mokestinių sandėlių, registruotiems prekybininkams, kurie verčiasi su tokiais produktais susijusia ekonomine veikla bei neregistruotiems prekybininkams, retkarčiais gaunantiems tokias prekes savo poreikiams tenkinti. Registruotiems prekybininkams akcizas tampa mokėtiniu prekių priėmimo dieną ir turi būti sumokamas valstybės narės nustatyta tvarka. Neregistruotas prekybininkas priėmęs prekes privalo sumokėti akcizą paskirties valstybėje narėje jos nustatyta tvarka.

Taip pat pabrėžtina, kad ES teisės aktai nereglamentuoja procedūrų, kaip turėtų būti sumokėti akcizo mokesčiai, tai nustato savo vidaus teisės normomis pačios valstybės, užtikrindamos, kad jos taikomos procedūros bei tvarka nebus diskriminacinio pobūdžio ir nesudarys kliūčių laisvam prekių judėjimui bei vieningos rinkos kūrimui. Taigi šalys naudojasi „konkuruojančia“ kompetencija: valstybės narės turi teisę taikyti tokią mokesčių politiką akcizų srityje, kol atitinkamų normų nereglamentuoja ES teisė, žinoma, su sąlyga, kad reglamentavimas neprieštaraus pagrindiniams ES steigimo sutarties nustatytiems principams. Be to, ETT yra pasisakęs⁹⁴, kad dėl skirtingų valstybių narių mokestinių sistemų, valstybės narės neprivalo naudotis visomis taisyklėmis, kurios taikomos akcizais apmokestinamoms prekėms ir produktams, o tik bendraisiais principais.

Taigi nors akcizai yra nemažai suvienodinti ES lygiu, jų harmonizavimo lygis nepakankamas siekiant užtikrinti vieningos rinkos sukūrimą ir laisvą prekių judėjimą, nes skirtingos lengvatos, taikomos išimtyms ir pernelyg skirtingi tarifai skatina konkurenciją ne

⁹⁴ C-434/97 Komisija v Prancūzija // European Court reports 2000 Page I-01129

tarp verslo subjektų, o tarp pačių valstybių narių bei jų mokesčių sistemų, kas yra nesuderinama su pačia vieningos rinkos koncepcija. Kita vertus, yra aiškus valstybių narių nenoras harmonizuoti akcizų sistemą, juolab, kad tokių akcizais apmokestinamų produktai kaip degalai ar elektros energija daro nemažą poveikį šalių ekonominiams rodikliams (inflacijai) bei mokesčių sistemų konkurencingumui. Taigi vertinant padėtį realiai, vargu ar artimiausioje ateityje akcizai pasieks tokį suharmonizavimo laipsnį kaip ir PVM. O pagrindinė to priežastis yra valstybių narių baimė netekti biudžetinių pajamų.⁹⁵

2 Skyrius. Tiesioginių mokesčių politikos teisinis reguliavimas

Kadangi konkretus tiesioginių mokesčių derinimas ES steigimo sutartyse nenumatytas, šis klausimas yra gana subtilus. Ypač atsižvelgiama į kiekvienos valstybės teisę tiesioginių mokesčių pagalba formuoti savo fiskalinę bei mokesčių politiką. Pagrindiniai teisės aktai tiesioginio apmokestinimo sferoje buvo priimami remiantis ES steigimo sutarties 94 (ex 100) str. Šiuo metu yra priimtos vos kelios direktyvos tiesioginio apmokestinimo srityje:

- Tarybos direktyva Nr. 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, dar kitaip vadinama “Susiliejamų direktyva”⁹⁶. Šios direktyvos pagrindinis tikslas yra atidėti apmokestinimą susijungimo, pasidalinimo, turto perdavimo ar keitimosi akcijomis metu iki šių procesų pabaigos ir taikoma tik tada, kai šiuose santykiuose dalyvauja dviejų ar daugiau valstybių narių įmonės. Direktyvoje nustatytų taisyklių pagalba sumažinamos šiame procese atsirandančios įmonių išlaidos. Pagrindiniai direktyvos principai yra leidimas atidėti iš akcijų gaunamo pelno apmokestinimą iki to laikotarpio, kai šios akcijos bus parduotos, o pardavus akcijas pelnas yra apmokestinamas pagal atitinkamoje ES šalyje galiojančius tarifus, leidimas perkelti nepanaudotus mokesčių nuostolius iš vienoje šalyje veikiančių įmonių į kitos šalies įmones, kapitalo prieaugio nebuvimas dėl įmonių susijungimo arba akcijų pakeitimo apmokestinimo, bei dėl tokių sandorių atsirandančių paskirstomų akcijų apmokestinimo panaikinimas. 2005 m. Direktyva buvo papildyta⁹⁷ ir jos taikymo sritis išplėsta, pradedant ją

⁹⁵ Tax Messere K. , F. de Kam, Heady C. . Tax policy: theory and practice in OECD countries. – Oxford: Oxford University Press, 2003. P. 138.

⁹⁶ *OL L 225, 1990 8 20, p. 1–5*

⁹⁷ Tarybos Direktyva 2005/19/EC, *OL L 58, 2005 3 4, p. 19–27*.

taikyti kitiems įmonių tipams, pavyzdžiui, Europos Bendrovėms ir Europos kooperacinėms bendrovėms;

- Tarybos direktyva Nr. 1990/435/EB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, kitaip vadinama „Motininių ir dukterinių įmonių“ direktyva⁹⁸ Vienas iš pagrindinių direktyvos tikslų buvo sumažinti dukterinėms ir motininėms įmonėms tenkančią mokesstinę naštą, nes iki tol ji buvo didesnė nei kad mokesstinė našta tarp dukterinės ir motininės įmonės vienos valstybės viduje⁹⁹. Kitas, ne mažiau svarbus tikslas buvo apsaugoti motinines įmones nuo dvigubo pelno apmokestinimo – paskirstyta pelno dalis (dividendai), gauta iš dukterinės įmonės, neapmokestinama. 2003 m. direktyva buvo papildyta¹⁰⁰, išplečiant įmonių, galinčių pasinaudoti tokiomis lengvatomis, teisinių formų ratą bei sumažinant kapitalo dydį, nuo kada įmonė laikoma motinine kitos įmonės atžvilgiu (20 % iki 2007-01-01, 15 % iki 2009-01-01 ir 10 % nuo 2009-01-01). Iki tol buvo 25 % kapitalo dydžio reikalavimas;
- Tarybos Direktyva Nr. 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių, dar kitaip vadinama „Palūkanų ir atlyginimo už teisių perleidimą apmokestinimo“ direktyva¹⁰¹, taikoma nuo 2004-01-01. Pagrindinis jos tikslas yra panaikinti palūkanoms ar atlyginimui už teisių perleidimą nustatytus mokesčius jų susidarymo valstybėje, kai tokie mokėjimai atliekami tarp skirtingose valstybėse įsteigtų susijusių įmonių bei jų nuolatinių buveinių. Direktyvos esmė – palūkanos ir autoriniai atlyginimai, mokami tarp asocijuotų įmonių bei jų nuolatinių buveinių, yra neapmokestinami. Kad įmonės būtų pripažintos susijusiomis, būtina tiesiogiai valdyti ne mažiau kaip 25 % kapitalo. Atkreiptinas dėmesys, kad kai kurioms valstybėms narėms numatyta pereinančieji laikotarpiai.;
- Tarybos Direktyva Nr. 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo, dar kitaip vadinama „Sentaupų apmokestinimo“ direktyva¹⁰². Šia direktyva siekiama, kad rezidento (nuolatinio gyventojų) gaunamos palūkanos iš kitos valstybės narės būtų apmokestintos tik rezidavimo valstybėje. Joje taip pat

⁹⁸ *OL L 225, 1990 8 20, p. 6–9.*

⁹⁹ Tarybos Direktyvos 90/435/EEB preambulė

¹⁰⁰ Tarybos Direktyva Nr. 2003/123/EB// *OL L 7, 2004 1 13, p. 41–44*

¹⁰¹ *OL L 157, 2003 6 26, p. 49–54.*

¹⁰² *OL L 157, 2003 6 26, p. 38–48*

numatytas palūkanų apmokestinimo už indėlius, laikomus kitos valstybės narės bankuose, mechanizmas. Ilgą laiką tai buvo problema, kadangi galiojo banko paslapties apie savo klientą taisyklė. Direktyvoje numatyta, kad bankas, išmokėdamas kitos valstybės narės rezidentui palūkanas, privalo informuoti savos valstybės mokesčio administratorių, o pastarasis - rezidento valstybės mokesčio administratorių. Tačiau kai kurios valstybės (Belgija, Liuksemburgas, Austrija) išsiderėjo išlygą – jos gali ir toliau nepateikinti duomenų rezidavimo valstybės mokesčių administratoriui, tačiau privalo išskaičiuoti tam tikrą mokesčio dalį (15 % dydžio išskaičiuojamąjį mokestį pirmus tris pereinamojo laikotarpio metus, prasidedančius 2005-01-01, 20 % vėlesnius tris metus ir 35 % iki 2015 m.) ir pervesti rezidento valstybės mokesčių administratoriui;

Pažymėtina, kad priimtomis direktyvomis nėra siekiama tiesioginių mokesčių harmonizavimo. Iš pačių direktyvų pavadinimų aiškiai matyti, kad jomis tesiekama suvienodinti tam tikrus tiesioginio apmokestinimo aspektus. Likę klausimai sprendžiami kiekvienoje valstybėje savarankiškai. Pagrindinis tokių direktyvų priėmimo motyvas buvo siekis išvengti dvigubo apmokestinimo, trikdžių vidaus rinkos tinkamam funkcionavimui bei mokesčių vengimo, atsirandant esant skirtingoms apmokestinimo sąlygoms ES viduje.

Ne ką mažiau svarbus dokumentas – 1995 m. priimta Arbitražo konvencija.¹⁰³ Arbitražo konvencijoje numatoma, kad tais atvejais, kai dviejų valstybių narių įmonės yra susijusios ir tarp jų sudaromi sandoriai skiriasi nuo tų, kurie būtų sudaryti tarp nepriklausomų įmonių, pelnas turi būti priskiriamas tai įmonei, kuri jį būtų gavusi būdama nepriklausoma, ir atitinkamai apmokestinamas. Tačiau kiekvienu atveju toks pelnas turi būti apmokestinamas tik vienoje valstybėje narėje. Atsižvelgiant į tai, Arbitražo konvencija nustato kompetentingų institucijų tarpusavio informavimo bei susitarimo tvarką. Kompetentingoms institucijoms nesusitarus per dvejus metus, sudaroma patariamoji komisija, kuri turi pareikšti savo nuomonę dėl bylos sprendimo. Šios komisijos nuomonė kompetentingoms institucijoms tampa privaloma, jeigu joms pačioms nepavyksta susitarti per 6 mėnesius nuo tokios nuomonės pareiškimo. Konvencijos galiojimas nustatomas penkeriems metams, kaskart šį terminą pratęsiant. Šiuo metu Arbitražo konvencija Lietuvai negalioja, nes ji nėra jos ratifikavusios.

Taigi pagrindinė problema iškylanti derinant tiesioginius mokesčius yra tokio derinimo teisinis pagrindas, kadangi tiesioginių mokesčių derinimas sutartyje išvis

¹⁰³ Konvencija Nr. 90/436/EEC dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną. OJ L 225, 20.8.1990, p. 10–24.

nenumatytas, ir tik remiantis pačia sutarties analize darytina išvada, kad tai įmanoma tik tada, kai yra sudaromos tiesioginės kliūtys siekiant sukurti tinkamai funkcionuojančią vidaus rinką bei laisvą asmenų ir kapitalo judėjimą, kitaip tariant kai tai sukelia tiesioginę grėsmę ES sutartyje nustatytiems tikslams. Tačiau net ir esant tokioms sąlygoms tai yra labai sunku įgyvendinti dėl jau minėto vienbalsiškumo reikalavimo priimant sprendimus Europos Taryboje, ir dažnas balsavimas taip ir sužlunga. Pažymėtina, kad itin svarų indėlį vystant tiesioginių mokesčių derinimą įnešė ETT, išplėtodamas tokius sutartyje įtvirtintus principus kaip laisvas asmenų judėjimas, kapitalo judėjimas, įsisteigimo laisvė bei nediskriminavimo principas. Paminėtina ETT 1986 m. byla¹⁰⁴, kurioje jis aiškiai išreiškė savo nuomonę, kad tiesioginiai mokesčiai ir yra kiekvienos valstybės narės vidaus reikalas, tačiau jiems yra keliamas vienintelis reikalavimas – būti suderintiems su ES steigimo sutartyje įtvirtiniais principais. Šios sąlygos netenkinimas ir yra pagrindinė priežastis to, kad Europos Komisija yra pateikusi nemažai siūlymų suderinti tiesioginį apmokestinimą.

Tiesioginiams mokesčiams nemažai dėmesio buvo skirta ir jau anksčiau minėtame 2001 m. Europos Komisijos priimtame dokumente, nustatančiame ES mokesčių politikos prioritetus. Jame konstatuota, kad siekiant ES steigimo sutarties tikslų, būtina tam tikru laipsniu suvienodinti ES tiesioginius mokesčius, kadangi tuo metu buvęs teisinis reguliavimas daro konkurenciją žalinga ir yra trikdys siekiant sukurti efektyvią dvigubo apmokestinimo išvengimo tinklą, tinkamai funkcionuojančią vidaus rinką su laisvu asmenų bei kapitalo judėjimu. Be to, įtvirtinta, kad tiesioginių mokesčių derinimas sukelia teigiamus poslinkius darant verslą aktyvesniu bei sutelkiant dėmesį į kovą su žalinga mokesčių konkurencija. Itin reikšmingą rolę čia suvaidino 1997 m. politinis dokumentas - taip vadinamos „Gero elgesio taisyklės verslui taisyklės“ (angl. *Code of Conduct for business taxation*)¹⁰⁵. Jomis valstybės narės prisiėmė pareigą panaikinti žalingą mokesčių konkurenciją sukeliančias apmokestinimo priemones bei jų netaikyti ateityje. Kodekse taip pat numatyti kriterijai, kuriais remiantis apmokestinimo priemonės gali būti pripažįstamos žalingomis, pavyzdžiui, kai subjektai turi lengvatas net nevykdydami ekonominės veiklos ar kai mokesčio lengvatos yra skirtos tik ne rezidentams. Be to, draudžiama nustatyti palankesnę apmokestinimo mechanizmą nerezydentams. Nors šis dokumentas ir nėra teisiškai įpareigojantis, o yra tik politinės valios išraiška, jis yra laikomas vienu iš sėkmingiausiai adaptuotų priemonių tiesioginio apmokestinimo srityje. Taigi tai galėtų būti Europos Komisijai paskata imtis aktyvesnės

¹⁰⁴ Byla 270/83 Commission of the European Communities v France (1986). ECR-273.

¹⁰⁵ OJ C 2/01, 06/01/1998. P. 002-006

pozicijos reiškiant pasiūlymus dėl taip vadinamos „švelniosios teisės“ (angl. *soft-law*), taip galėtų būti surandami naujos ir, tikėtina, palankios apmokestinimo taisyklės.

Tiesioginio apmokestinimo sferoje galima išskirti dvi dideles grupes: įmonių apmokestinimas bei gyventojų pajamų apmokestinimas.

2.1. Įmonių apmokestinimas

2001 m. Europos Komisijos atliktame tyrime pavadintame „Įmonių apmokestinimas vidaus rinkoje“¹⁰⁶ nustatyta, kad įmonių apmokestinimo reguliavimas yra trikdys kuriant darniai funkcionuojančią vidaus rinką, darantis žalą ES verslo konkurencingumui. Be to, pasikeitimai yra reikalingi siekiant išsaugoti ekonominį efektyvumą vidaus rinkoje, kuriuos daugiausiai sąlygoja ekonominė integracija ES viduje, auganti tarptautinė konkurencija, padidėjęs ES valstybių narių skaičius, sukurta ekonominė ir pinigų sąjunga bei siekis panaikinti žalingą mokesčių konkurenciją. Svarbus žingsnis tiesioginio apmokestinimo srityje jau yra žengtas - priimtose Direktyvos, reglamentuojančios informacijos apsikeitimo tvarką tarp valstybių narių mokesčių administratorių, pelno, paskirstyto tarp susijusių įmonių, esančių ne vienoje valstybėje narėje, apmokestinimo, įmonių susijungimų, reorganizavimo ar pertvarkymo procese atsirandančių pajamų apmokestinimo, palūkanų ir kitokio atlyginimo, mokamo tarp susijusių asmenų, apmokestinimo tvarką, taip pat Arbitražo konvencija bei „Gero elgesio taisyklės“ Tačiau, anot Komisijos, dabartinė tiesioginio apmokestinimo sritis vis tiek yra tobulintina, kadangi 27 skirtingos mokesčių sistemos, o ypač skirtingi pelno mokesčio tarifai¹⁰⁷ ne tik didina išlaidas ir lemia tarpvalstybinę veiklą užsiimančių Europos įmonių neefektyvumą, bet ir sukelia nuostolius valstybėms narėms dėl sukčiavimo, sandorių kainodaros mokesčių apskaičiavimo tikslais ir mokesčių vengimo.

2001 m. Europos Komisijos Komunikate, nustatančiame mokesčių politikos prioritetus ateičiai, įvardinta bene pagrindinė priemonė ES tiesioginių mokesčių politikos tikslams pasiekti – padaryti tiesioginių mokesčių sistemas (ypač pelno) kuo artimesnes. Komunikate pažymėta, kad toks būdas būtų tinkamiausiai įgyvendinamas įdiegus konsoliduotos pelno mokesčio bazės nustatymo sistemą. Pagal šį principą visos įmonės, vykdančios veiklą ES, pelno mokestį turėtų skaičiuoti pagal tuos pačius apmokestinimo bazės nustatymo pagrindus. Taip pat iškelta idėja įdiegti buveinės valstybės principą įmonėms, vykdančioms tarpvalstybinę veiklą. Buvo pasigirdę ir siūlymų įvesti Europinį

¹⁰⁶ SEC(2001) 1681

¹⁰⁷ Žr. Priedą Nr. 9.

pelno mokesčių, kur pelno mokesčio sistemos valstybėse narėse būtų suvienodinamos iki tokios apimties, kaip PVM bei akcizai, kas sąlygotų nacionalinio suvereniteto netekimą ir tiesioginio apmokestinimo srityje. Būtent dėl šios priežasties šis būdas yra daugiau teorinis. Pastaraisiais metais itin suaktyvėjus diskusijoms dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės, šis pasiūlymas buvo paliktas daugiau nuošalyje. Tačiau neatmestina, kad ateityje Europos Komisija sugrįš prie tokio siūlymo. Tokio mokesčio poveikis priklausytų nuo jo nustatymo metodo. Jeigu šis mokesčių būtų fiksuotas nuo valstybių narių BVP ir atitinkamai sumažinti kiti ES biudžeto šaltiniai, tokią iniciatyvą būtų galima vertinti kaip žingsnį link skaidresnio ir tikslingesnio finansavimo¹⁰⁸. Tačiau jo nesusiejus su šalių ekonominėmis galimybėmis, toks pasiūlymas padarys neigiamą poveikį ekonomiškai silpnesnėms valstybėms narėms (pavyzdžiui Lietuvai) bei padidins šalių įmokas į ES biudžetą. Visgi žvelgiant į ateitį, manytina, kad tokio pasiūlymo priėmimas realiai tikėtinas tik tolimoje ateityje.

2.1.1. Bendra konsoliduota pelno mokesčio bazė

Konsoliduotos mokesčių bazės nustatymo būdas buvo pirmą kartą detalčiau atskleistas 2001 m. Komisijos Komunikate¹⁰⁹. Šios sistemos įvedimas reikštų, kad įmonės, nepriklausomai nuo to kurioje valstybėje narėje jos būtų įsikūrusios, veikiančios daugiau negu vienoje valstybėje ir vykdančios tarpvalstybinę veiklą, mokesčių apskaičiuotų pagal tuos pačius bazės nustatymo pagrindus. Tokios sistemos pagrindinis tikslas – kliūčių įmonių tarptautinei veiklai vykdyti panaikinimas¹¹⁰. Kaip teigiama 2006 m. viename Komisijos Komunikate, skirtame konsoliduotos mokesčio bazės nustatymui apžvelgti¹¹¹, bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (toliau – BKPMB) nustatymas leistų sumažinti mokesčines kliūtis, tokias kaip didelių administravimo kaštų sumažinimas sandoriams, atliekamiems peržengiant vienos šalies ribas, išspręstų dabartines sandorių kainodaros problemas, supaprastintų daugybę tarptautinių operacijų esamą sudėtingumą, sumažintų dvigubo apmokestinimo atsiradimo galimybę, panaikintų daugybę diskriminacinių situacijų bei apribojimų bei padarytų valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemas efektyvesnes, paprastesnes, skaidresnes ir konkurencingesnes. Pažymėtina, kad

¹⁰⁸ Strateginių studijų centras “Lietuvos Europos politikos strategijos trumpuoju ir vidutiniu laikotarpiu gairės”: santrauka: - Vilnius, 2006-11-20.

¹⁰⁹ COM (2001) 582 final

¹¹⁰ Europos Parlamento rezoliucija dėl įmonių apmokestinimo Europos Sąjungoje: bendra konsoliduota pelno mokesčio bazė. (2005/2120(INI))

¹¹¹ COM (2006) 157 final

BKPMB apimtų bendrų apmokestinamojo pelno apskaičiavimo taisyklių rinkinį, įmonių grupės pelno ir nuostolių konsolidavimo mokesčių tikslais taisykles bei mokesčių bazės pasidalijimo tarp valstybių narių mechanizmą¹¹².

2004 m. buvo sudaryta BKPMB darbo grupė, kurioje dalyvaujantys ekspertai iš visų valstybių narių turi išnagrinėti tokius klausimus, kaip BKPMB apibrėžimą, nustatyti pagrindinius bazės nustatymo principus bei struktūrinius elementus. Kadangi ši darbo grupė buvo sudaryta trims metams, tad netrukus ji turėtų pateikti savo ataskaitą.

Tačiau nepaisant Europos Komisijos pateikiamų akivaizdžių tokios sistemos įvedimo pranašumų, vargu ar greitai bus priimtas. Autorius išskiria tokius pagrindinius argumentus:

- valstybėms narėms bus itin sunku susitarti dėl BKPMB apskaičiavimo tvarkos, o vienbalsiškumo reikalavimas padarys tai praktiškai neįmanomu dalyku;
- Suvienodinus pelno mokesčio bazę, ateityje tai sąlygotų pačių tarifų suvienodėjimą, nes nustačius palankią apmokestinimo bazę (pavyzdžiui, leidžiant daug atskaitymų, numatant lengvatas) valstybės narės pradės varžytis dėl pačių mokesčių tarifų, kas, kaip Europos Komisija yra pasisakiusi, yra netgi nepageidautinas dalykas. Be to, tai prieštarauja ES steigimo sutarčiai, kur tiesioginių mokesčių visiškas harmonizavimas nėra numatytas;
- tokia sistema nėra itin naudinga mažus mokesčių tarifus turinčioms valstybėms narėms, pavyzdžiui, Lietuvai. Galima pastebėti tendenciją, kad šį siūlymą linkusios palaikyti didesnius pelno mokesčio tarifus turinčios šalys, kaip antai Vokietija ar Prancūzija, nors priešinasi D. Britanija ar palyginti didelį pelno mokesčio tarifą turinti Danija. Prie idėjos prisidedančios senosios valstybės narės deklaruoja turinčios pretenzijų naujokėms, kad jų pelno mokesčiai yra per daug maži ir naujosios neva dempinguota senąsias - atitraukia kapitalą, mažina darbo vietų skaičių, blogina tų valstybių ekonomikos būklę¹¹³. Lietuva oficialios pozicijos šiuo klausimu dar nėra pareiškusi. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad ji priskiriama prie vienos iš mažiausių pelno mokesčio tarifą turinčių ES valstybių narių bei kad priėmus tokį pasiūlymą Lietuvai tektų didinti pelno mokesčio tarifus, siūlytina jai nepalaikyti pelno mokesčio harmonizavimo Europos Sąjungoje plano;

¹¹² Lietuvos Laisvosios Rinkos Institutas. Analitinė medžiaga „Pelno mokesčio bazės harmonizavimas ES“. 2006 03 30 d. Prieiga per internetą www.lrinka.lt/uploads/files/dir16/8_0.php [žiūrėta 2007 01 30].

¹¹³ Rasa Laukaitytė, straipsnis „Kyla diskusijos dėl pelno mokesčio harmonizavimo ES“, www.delfi.lt, 2006 m. kovo mėn. 27 d. Prieiga per internetą <http://www.delfi.lt/news/economy/law/article.php?id=9142240> [žiūrėta 2007 01 15]

- šalys sutiktų laikytis tokios sistemos tik su sąlyga, kad joms bus leista pasilikti tam tikrų išimčių ar lengvatų. Galima prognozuoti, kad tokių lengvatų išsiderėjimas tik dar labiau apsunkintų mokesčio apskaičiavimą, neprisidėtų ir prie siekio panaikinti mokestines kliūtis tarpvalstybinę veiklą vykdančioms įmonėms.

2.1.2. Buveinės valstybės principo nustatymas smulkioms ir vidutinėms įmonėms

Atkreiptinas dėmesys, kad BKPMB nustatymas yra palankus didelėms įmonėms, vykdančioms tarptautinę veiklą daugiau nei dvejose valstybėse narėse. Tuo tarpu smulkioms bei vidutinėms įmonėms, irgi vykdančioms veiklą daugiau dvejose ar daugiau šalių, Europos Komisija siūlo apskaičiuojant pelną taikyti motininės įmonės buveinės valstybės principą. Nustatyta, kad tik 3 % smulkių ir vidutinių įmonių vykdo veiklą kitoje valstybėje narėje, nei kad rezidavimo¹¹⁴. Anot Komisijos¹¹⁵, smulkios ir vidutinės įmonės mažiau dalyvauja vidaus rinkoje palyginus su didelėmis įmonėmis būtent dėl fiskalinių priežasčių. Todėl ekonomika veikia neefektyviai, prarandamas ekonomikos augimo ir darbo vietų kūrimo potencialas, o dėl to kyla pavojus kad nebus pasiektas bendrieji mokesčių politikos tikslai, nustatyti 2001 m. Komisijos Komunikate. Be to, tokiu būdu mažinama tokių įmonių augimo galimybės rinkose, tarpvalstybinėje veikloje bei jų pajėgumuose įsisteigti kitoje valstybėje. Pagrindinis tikslas yra tokių įmonių mokesčių administravimo naštos sumažinimas bei taisyklių, taikomų smulkioms ir vidutinėms įmonėms, supaprastinamas. EK siekia įdiegti 5 metų bandomąjį laikotarpį, per kurį įmonės galėtų vadovautis šiuo principu ir po kurio būtų matyti tokio taikymo rezultatai. Tačiau ir čia valstybės narės yra pakankamai skeptiškai nusiteikusios šiuo atžvilgiu, manydamos, kad Europos Komisijos pateikiamos apklausos apie vidutinių bei smulkių įmonių našta yra pernelyg perdėtos. Ir iš tikrųjų, žvelgiant iš valstybės pozicijų, manytina, kad tokios sistemos įdiegimas suteiktų didesnę naudą daugiau verslo subjektui nei pačiai valstybei narei, kadangi motininės įmonės būtų steigiamos tose valstybėse, kuriose tarifai būtų mažiausi. O tai savo ruožtu skatintų ne ką kitą kaip tik mokesčių vengimą. Be to, tokia sistema galėtų būti taikoma tik esant pakankamai suvienodintiems pelno mokesčio tarifams, ko šiuo metu nėra.

¹¹⁴ UEAPME „The voice of SME’s in Europe“ Press release, 2006. Prieiga per internetą http://www.ueapme.com/docs/press_releases/pr_2006/060110_HomeStateTax.pdf [žiūrėta 2007 03-05].

¹¹⁵ Komisijos Komunikatas Kliūčių, susijusių su mažoms ir vidutinėms įmonėms taikomu pelno mokesčiu, mažinimas vidaus rinkoje – numatomo bandomojo projekto dėl apmokestinimo pagal buveinės valstybės reikalavimus metmenys. COM (2005) 702 final

2.2. Gyventojų pajamų apmokestinimas

2001 m. Komunikate „Mokesčių politika – prioritetai ateičiai“ konstatuota, kad gyventojų apmokestinimas gali būti paliktas valstybių narių nacionaliniam suverenitetui net ir esant didesnei ekonominei integracijai. Tačiau tuo pačiu Komisija pripažino, kad kai kuriais atvejais koordinavimas šioje srityje būtinas siekiant panaikinti dvigubą apmokestinimą ar atvejus kai subjektai išvis gali būti neapmokestinti, bei mokesčių vengimą. Vienas iš tokių atvejų – pensijų apmokestinimas.

Matant būtinybę suvienodinti tam tikrus pensijų apmokestinimo aspektus, 2001 m. Komisija priėmė Komunikatą „Dėl mokesčių kliūčių panaikinimo pensijoms, išmokančioms kitų ES šalių gyventojams.“¹¹⁶ Šiame Komunikate pateikiama strategija, kaip panaikinti mokesčines kliūtis, atsirandančias išmokant pensijas kitų valstybių narių piliečiams. Taip pat įtvirtintas reikalavimas, kad pensijų išmokėjimo taisyklės atitiktų ES steigimo sutartyje numatytus pagrindinius tikslus bei ypač nediskriminavimo principą. Po Komunikato priėmimo, Komisija ėmėsi veiksmų prieš kai kurias valstybes (Belgiją, Ispaniją, Prancūziją, Airiją, Portugaliją, Ispaniją bei Prancūziją bei Didžiąją Britaniją) kurių pensijų apmokestinimo sistema to neatitiko. Neapsiribodama vien 2001 m. priimtu Komunikatu, 2003 m. buvo priimta Pensijų fondų Direktyva Nr. 2003/41/EC¹¹⁷, kurios tikslas – sumažinti kliūtis išmokant pensijas į kitas ES valstybes nares bei investicijas į investicinius fondus.

Kalbant apskritai, valstybės narės taiko pakankamai skirtingus gyventojų pajamų tarifus¹¹⁸, tačiau, atsižvelgiant į paliktą suverenitetą kiekvienai valstybei narei šioje srityje, vargu ar šie tarifai bus kada nors suvienodinti. Kaip teigiama, Bendrijos šalys narės yra pasirengusios išlaikyti ryškius gyventojų pajamų mokesčių dydžių svyravimus ir nacionalinės valdžios manevravimo laisvę ilgesniu laikotarpiu, nors tokie apmokestinimo skirtumai gali veikti personalinį tarptautinį taupymą, investavimo sprendimus, migraciją ir netiesiogiai – įmonių kūrimosi vietas¹¹⁹. Žinoma, teoriškai yra teisinis pagrindas tai padaryti siekiant panaikinti dėl gyventojų pajamų apmokestinimo išskylančias kliūtis kuriant tinkamai funkcionuojančią vidaus rinką bei įgyvendinant kitus ES steigimo sutartyje numatytus tikslus. Tačiau praktiškai artimoje ateityje bent koks gyventojų pajamų tarifų ar kitų mokesčio elementų suvienodinimas yra sunkiai įsivaizduojamas, nors poreikis derinti atskirtus gyventojų pajamų mokesčio elementus

¹¹⁶ COM (2001) 214 final.

¹¹⁷ OJ L 235, 23.9.2003, p. 10–21

¹¹⁸ Žr. Priedą Nr. 10.

¹¹⁹ Buškevičiūtė E. „Mokesčių sistema“. Kaunas, Technologija, 2003. P. 279.

siekiant ES steigimo sutartyje numatytų tikslų ir yra. Ir apskritai, į gyventojų pajamų apmokestinimą ES įsikiša tik tada, kai mato būtinybę panaikinti diskriminaciją, dvigubą apmokestinimą, mokesčių vengimą, kliūtis laisvam asmenų bei kapitalo judėjimui. Būtent dėl šių priežasčių ES ir priėmė bene vienintelę Direktyvą gyventojų pajamų apmokestinimo srity – jau anksčiau minėtą „Sutaupų apmokestinimo“ direktyvą. Kai kur ES pasigirsta siūlymai įvesti vieningą gyventojų pajamų mokesčio tarifą, tačiau toks pasiūlymas vargu ar yra realiai tikėtinas.

3 Skyrius. Europos Teisingumo Teismo reikšmė

EB steigimo sutarties 234 straipsnis suteikia ETT teisę priimti preliminarius nutarimus dėl Bendrijos teisės aktų galiojimo ir išaiškinimo. Pagal šį straipsnį, jei kuriam nacionaliniam teismui taikant Bendrijos teisės normas kyla teisės aktų aiškinimo ar galiojimo klausimas, jis turi teisę kreiptis į ETT su prašymu pateikti preliminarų nutarimą. Remiantis tuo išaiškinimu, nacionalinis teismas juo privalo vadovautis priimant galutinį sprendimą. Tam tikrą vaidmenį čia atlieka ir Europos Komisija, kuri, pagal EB 226 str. turi teisę tam tikros valstybės narės elgesį perduoti svarstyti ETT, jei valstybė nesutinka su Komisijos pasiūlyta nuomone. Pagal EB steigimo sutarties 228 str., ETT sprendimai yra privalomi vykdyti ir jei jų nevykdoma, gali būti skiriamos tam tikros sankcijos sprendimo nevykdančiai šaliai.

ETT įtaka mokesčių srityje yra gana žymi, ypač tiesioginiams mokesčiams. Kadangi tiesioginių mokesčių srityje harmonizavimas apima tik atskirus mokesčio elementus, o ir pats tiesioginių mokesčių teisinis reglamentavimas yra subtilus, ES rado kitą būdą paveikti valstybes nares šioje srityje, būtent per Europos Teisingumo Teismo praktiką, kadangi į ją šalys privalo atsižvelgti ir jai neprieštarauti. Čia ypač svarbus steigimo sutarties 90 bei 91 str., įtvirtinantis nediskriminavimo principą, kur draudžiama diskriminuoti prekes nacionalinio priklausomumo pagrindu. Kitaip tariant, bet kurios valstybės narės apmokestinimo sistema negali diskriminuoti prekių, kad ir kokios kilmės jos būtų. Diskriminacijos atveju prekės gali judėti tarp valstybių narių, tačiau investicijų sąlygos tarp šalių bus nevienodos, o tokie mokesčių režimų skirtumai tarp šalių darys tinkamai funkcionuojančią vieningą rinką neįmanomu dalyku. Be to, ETT yra pasisakęs¹²⁰, kad diskriminacijos buvimas yra vienas iš esminių požymių, pagal kurį privalo būti vertinamas mokesčių sistemos suderinamumas su EB teise. Taigi ES narės

¹²⁰ Case 112/84 Michel Humblot v Directeur des services fiscaux // *European Court reports 1985 Page 01367*

turi suderinti savo vidaus teisės nuostatas su EB teisės normomis net jei ir nėra atitinkamiems teisiniams santykiams Tarybos direktyvų, priimtų pagal sutarties 93 straipsnį. Dėl to šių priešasčių nediskriminavimo principo įtvirtinimo bei jo laikymosi užtikrinimo reikšmė yra itin svari. Ir nors šis principas neužtikrina mokestinių režimų sulyginimo tarp šalių, jis yra rimtas pagrindas teigti, kad ES narės turi suderinti savo vidaus teisės nuostatas su EB teisės normomis net jei ir nėra atitinkamiems teisiniams santykiams priimtų teisės aktų pagal steigimo sutarties 93 bei 94 straipsnius.

ETT pastaruoju metu yra priėmęs nemaža sprendimų šioje srityje, tokiu būdu priversdamas valstybes nares paklusti pagrindiniams ES steigimo sutartyje įtvirtintiems principams bei veddamas jas prie vieningos rinkos kūrimo. Ir nors ETT neturi tokios galios kaip suvienodinti tiesioginių mokesčių tarifus ES, jis stengiasi panaikinti bet kokius šalių skirtumus nuo ES apmokestinimo sistemos, kurie joms suteiktų fiskalinį savarankiškumą ar nepriklausomumą šioje srityje. Pažymėtina, kad bylos tiesioginio apmokestinimo srityje daugiausiai kyla ne iš mokesčių teisės aktų netinkamo interpretavimo, nes kaip jau minėta tiesioginio apmokestinimo srityje yra priimtose vos kelios direktyvos, bet remiantis ES steigimo sutarties bei joje įtvirtintų principų neteisingu įgyvendinimu¹²¹

Labai daug išaiškinimų ETT yra priėmęs ir netiesioginių mokesčių srityje. Pavyzdžiui, PVM klausimais ETT yra priėmęs net keli šimtai dėl įvairių PVM direktyvų nuostatų išaiškinimo, į kuriuos privalo atsižvelgti tiek nacionaliniai teismai, tiek mokesčių administratoriai, tiek patys mokesčių mokėtojai.

Taigi mokesčių politika ES susideda iš kiekvienos valstybės narės mokesčių politikos, tačiau joms keliamas reikalavimas yra neprieštarauti ES steigimo sutarties pagrindiniams tikslams. Netiesioginių mokesčių srityje mokesčiai yra beveik suharmonizuoti, tačiau tiesioginio apmokestinimo srityje mokesčių vienodinimo procesas ne toks aktyvus dėl steigimo sutartyje apribotos ES kompetencijos šioje srityje. Nepaisant to, dėl ETT galios uždrausti prieštaraujančias ES steigimo sutarčiai valstybių narių vidaus teisės normas bei galimybės išplėtoti tokius sutarties principus kaip laisvas asmenų, kapitalo, prekių bei paslaugų judėjimas bei nediskriminavimo principas, vidaus mokesčių sistemos srityje akivaizdžiai supanašėjo.

¹²¹ Šimonytė I. "Apmokestinimo tvarkos pasikeitimai Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare". Euroverslo naujienos", Nr. 34, 2004 m. vasaris.

4. Skyrius. Mokesčių nuostatos ES Konstitucijoje

Iš esmės dabartinės ES steigimo sutartyje įtvirtintos mokestinės nuostatos ES Konstitucijoje¹²² nekeičiamos: laisvas asmenų, prekių, paslaugų, kapitalo judėjimas bei nediskriminavimo principas kuriant tinkamai funkcionuojančią vidaus rinką ir toliau išlieka laisva prekyba paremtos vidaus rinkos pagrindu. Kompetencijos pasidalijimas tarp institucijų irgi išlieka beveik toks pat, tik Parlamentui ir Tarybai suteikiama teisė prašyti Europos Komisijos teikti pasiūlymus arba atlikti tyrimus, ko ES steigimo sutartyse nebuvo. Taip pat verta paminėti, kad III-157 str. išplečiamas laisvo kapitalo judėjimo principas jį taikant ne tik ES viduje, bet ir santykiuose su trečiosiomis šalimis

Pabrėžtina, kad Konstitucija išplėtos ir subsidiarumo principo ribos, nustatant, kad jį taikant turi būti atsižvelgiama į regioninį ir vietinį lygmenį. Sąjunga ima veikti tik tada, kai valstybės narės numatomo veiksmo tikslų negali pasiekti „centrinio, regioninio ir vietinio lygiu“, neviršydama Konstitucijoje įtvirtintų tikslų, išskyrus, kai tai priklauso išimtinai Bendrijos kompetencijai. Atkreiptinas dėmesys, kad skirtingai nei EB steigimo sutartyse, Konstitucijoje aiškiai apibrėžtos išimtinės Kompetencijos ribos. Tai pat pažymėtina, kad Konstitucija suteikia visiškai naują teisę nacionaliniams parlamentams dalyvauti atliekant subsidiarumo principo stebėseną. Tuo atveju, kai nacionalinis parlamentas nustato šio principo pažeidimą, Europos institucija (paprastai Europos Komisija), teikianti siūlomo akto projektą, turi atsižvelgti į pareikštas pastabas. Kai už pagrįstas nuomones, kad akto projektas neatitinka subsidiarumo principo, atiduodama ne mažiau kaip trečdalis nacionalinių parlamentų balsų, projektą teikianti Europos institucija turi jį persvarstyti. Dar kitaip tai vadinama „išankstinio perspėjimo“ sistema. Be to, Konstitucija įtvirtina Europos Sąjungos institucijų, dalyvaujančių mokestinių nuostatų siūlyme bei priėmimo, pareigą visus ruošiamus priimti bei jau priimtus teisės aktus siųsti ir nacionaliniams parlamentams.

Konstitucijoje ypač atsispindi mokesčių sistemų koordinavimo būtinybė. I-12 str. nustato valstybių narių pareigą koordinuoti ekonominę politiką, tačiau kita vertus galima ir suabejoti ar mokesčių politika įeina į ekonominės politikos sampratą. Politikos koordinavimas nurodomas ir kitame straipsnyje, kur teigiama, kad tam tikrose srityse, esant tam tikroms sąlygoms ir neperžengiant kompetencijos ribų, ES gali imtis priemonių koordinuojant valstybių narių veiksmus. Jei mokesčių politiką turėta omeny kaip viena iš

¹²² OJ C 310 16/12/2004 P. 0474 - 0474

„tam tikrų sričių“, tai ES institucijos įgyja plačias galimybes paveikti valstybių narių mokestines sistemas.

Taigi ES Konstitucija dar kartą patvirtina siekį sukurti tinkamai funkcionuojančią vidaus rinką, nemažą dėmesį skiriant mokesčių sistemų koordinavimui. Konstitucija tinkamai paskirstė balansą tarp koordinavimo ir subsidiarumo principo¹²³ ir kaip bus laikomasi šio balanso, jei ES Konstitucija visgi bus visų valstybių narių ratifikuota, priklausys tik nuo pačių valstybių narių bei pačios ES.

5 Skyrius. Lietuvos mokesčių sistemos suderinamumas su ES teise

Lietuva, stodama į ES, įsipareigojo per keletą metų nuo įstojimo pradžios perimti visą ES *acquis communautaire* mokesčių srityje, t.y. perimti ES galiojančių taisyklių ir normų sąvadą bei suderinti ES mokesčių teisę su Lietuvos mokesčių teisės aktais. Tai numatyta Lietuvos Respublikos Derybinėje pozicijoje „Mokesčiai“¹²⁴.

Lietuvoje PVM ir akcizai harmonizuojami pagal Lietuvos Vyriausybės parengtą ir vyriausybės Europos integracijos komisijos patvirtintą Lietuvos pasirengimo narystei ES programą¹²⁵.

2001 m. įsigaliojo naujasis akcizų įstatymas¹²⁶, kuriuo įgyvendinamos privalomos ES teisės normos akcizų srityje. Naujosios akcizų įstatymo nuostatos visiškai suderintos su akcizus reguliuojančia pagrindine direktyva 92/12/EEC bei „struktūrinėmis“ ir „tarifu“ direktyvomis, reglamentuojančiomis alkoholio ir alkoholinių gėrimų, apdoroto tabako, energetinių produktų bei elektros energijos apmokestinimo struktūrą bei minimalias taikytinas normas. Tačiau siekiant apsaugoti Lietuvos vartotojus nuo per didelio kainų kilimo, Lietuva išsiderėjo pereinamuosius laikotarpius: laipsniškai keliant akcizus, benziniui, minimalius tarifus įsipareigota pasiekti iki 2010-12-31, dyzeliniams degalams iki 2012-12-31. Pažymėtina, kad kartu su Latvija, kurios pereinamieji laikotarpiai yra tokie patys kaip ir Lietuvoje, tai ilgiausi pereinamieji laikotarpiai, kuriuos buvo išsiderėta¹²⁷. Taip pat iki 2009-12-31 išsiderėti pereinamieji laikotarpiai tabako gaminiams.

¹²³ Myles G. D. „Tax policy and European Union Governance“. University of Exeter and Institute for Fiscal Studies, December 2005.

¹²⁴ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: Teorija ir praktika. – Kaunas: Technologija, 2004.P. 99.

¹²⁵ *Cit. op. 9, P. 35.*

¹²⁶ Valstybės žinios, 2001 11 23, Nr. 98-3482.

¹²⁷ Mokesčių žinios Nr. 10 (522) 2007.03.05-12.

Naujoji pridėtinės vertės mokesčio įstatymo redakcija įsigaliojo 2002 m.¹²⁸, sudariusi prielaidas įvykdyti Lietuvos įsipareigojimą iki narystės Europos Sąjungoje datos visiškai suderinti nacionalinę teisę PVM srityje su atitinkamomis PVM nuostatomis ES lygmeniu. Naujosios PVM sistemos pagrindinis principas yra kad prekių vežimas iš kitos valstybės narės - nebe importas, o prekių išvežimas į kitą valstybę narę – nebe eksportas. Naujasis įstatymas rėmėsi Šeštojoje PVM direktyvoje naudojamomis sąvokomis, jos struktūra bei pagrindiniais principais. Tarifai nustatyti irgi atsižvelgiant į Šeštojoje Direktyvoje leidžiamas ribas – standartinis tarifas 18 %, lengvatiniai – 5 %, 9 % bei nulinis tarifas. Taigi nauju PVM įstatymu LR nuostatos PVM sferoje buvo visiškai suderintos su šeštąja Direktyva, o jai prieštaraujančios – pašalintos. Atkreiptinas dėmesys, kad Lietuvai šioje srityje nebuvo suteikti pereinamieji laikotarpiai, skirtingai nei akcizams, tačiau Lietuva išsuderėjo gana nemažą išlygą: ES asmuo privalo registruotis PVM mokesčio mokėtoju kai jo metinė apyvarta sudaro daugiau nei 5000 eurų, t.y. apie 17 300 Lt, tuo tarpu Lietuvoje – kai jo metinė apyvarta sudaro 100 000 Lt.

Naujojoji pelno mokesčio redakcija, įsigaliojusi 2001 m.¹²⁹, taip pat buvo suderinta su ES *acquis* šioje srityje. Pavyzdžiui, įtvirtintos nuostatos, susijusios su tarptautinio apmokestinimo reglamentavimu (sandorių kainodaros taisyklės) bei nuostatos, padedančios kovoti su mokesčių vengimu (CFC taisyklės). Šis įstatymas taip pat buvo suderintas su atskirus pelno mokesčio elementus reglamentuojančiomis Direktyvomis¹³⁰.

Gyventojų pajamų įstatyme, įsigaliojusiam 2003 m.¹³¹, yra palyginti nedaug nuostatų, perkeltų iš ES mokesčių teisės. Ir tai savaime suprantama, kadangi gyventojų pajamų apmokestinimas paliekamas nacionalinei kompetencijai. ES tik užsitikrino, kad šiame įstatyme būtų įtvirtintas vienas svarbiausių ES principų – nediskriminavimo principas.

Taigi Lietuvai reformavus mokesčių sistemą, buvo pilnai įvykdyti Lietuvos įsipareigojimai, priiimti integracijos į ES procese, kurių tikslas buvo suderinti Lietuvos mokesčių sistemą su ES *acquis communautaire*.

¹²⁸ Valstybės žinios, 2002 04 05, Nr.35-1271.

¹²⁹ Valstybės žinios: 2001 12 29 Nr.110-3992

¹³⁰ Žr. P. 44-45.

¹³¹ Valstybės žinios, 2002 07 19 Nr.73-3085.

6 Skyrius. Tolimesnės mokesčių politikos perspektyvos ES

Šiuo metu yra sunku spręsti apie tai, kokių kelių pasuks Europos Sąjunga mokesčių politikos srityje. Autoriaus nuomone, tai priklauso nuo tolesnės ES plėtros dilemos išsprendimo. Europos Sąjungoje iki šiol vienu metu vyko du procesai: ES plėtra (angl. *broadening*) bei vidinė ES integracija (angl. *deepening*), pasižyminti siekiu suvienodinti mokesčius. ES vidinės integracijos procesas reikalauja didesnės valstybių narių socialinių, ekonominių ir politinių charakteristikų bei interesų konvergencijos, o plėtros procesas priešingai, didina skirtumus tarp valstybių narių mokesčių sistemų. Tikėtina, kad dėl ES plėtros gali dar labiau padidėti ir taip nemaži skirtumai tarp šalių mokesčių sistemų. Taigi jeigu ES nuspręstų vykdyti tolimesnę ES plėtrą, manytina, kad didesnis mokesčių harmonizavimo laipsnis vargu ar yra realiai įgyvendintinas ir teigtina, kad ir toliau bus apsiribota minimalių ribų nustatymu netiesioginiams mokesčiams, o tiesioginių mokesčių srityje šalys narės ir toliau išlaikys visišką suverenumą. Jei Europos Sąjunga mokesčių politikos sferoje pasiryžus eiti link tolimesnio mokesčių harmonizavimo, visgi ji turėtų priimti ribotą skaičių valstybių narių. Autoriaus nuomone, tokiu atveju Europos Komisija pasiūlytų padidinti minimalią PVM ribą bei įvesti minimalią pelno mokesčio ribą, tokiu būdu pasistūmėjant link didesnės mokesčių harmonizavimo apimties. Teigtina, kad tai atitiktų senųjų ES valstybių narių interesus. Valstybės narės, turinčios didesnius mokesčius¹³², sieks, kad ir kitos valstybės narės juos didintų ir taip būtų sudarytos sąlygos vienodai konkurencijai visose valstybėse narėse. Tuo tarpu naujosios valstybės narės (tarp jų ir Lietuva), turinčios konkurencinį pranašumą dėl jose egzistuojančių mažesnių mokesčių, sieks šį pranašumą išlaikyti, tuo pritraukiant didesnes užsienio investicijas bei skatinant verslą. O jei Europos Sąjunga ir toliau vykdys abu šiuos procesus vienu metu, tikėtina, kad, nepanaikinus vienbalsiškumo reikalavimo, teisės aktų priėmimas Europos Sąjungoje bus visiškai paralyžuotas.

¹³² Dažniausiai senosios valstybės narės

IŠVADOS

1. Mokesčių harmonizavimas yra visada siejamas su nacionalinio reglamentavimo neprieštaravimu EB teisei arba kompetencijos dalies apmokestinimo srityje perdavimu iš nacionalinio į ES lygmenį. Šis procesas yra itin politiškai jautri sfera, kadangi, viena vertus, ES teigia, kad mokesčių harmonizavimas padeda pasiekti ES steigimo sutartyje numatytus tikslus bei sukelia teigiamus poslinkius valstybių narių mokestinėse sistemose, kita vertus, juntamas aiškus valstybių narių noras išlaikyti nacionalinį suverenitetą šioje srityje. Būtent dėl šios priešpriešos mokesčių politika Europos Sąjungoje ir toliau išliks itin problemine sritimi, kuri gali būti sumažinta tik abiem pusėms pasiryžus eiti į kompromisus;

2. Valstybės narės ES kompetencijai atidavė dalį suvereniteto netiesioginių mokesčių srityje, tačiau tokių aiškių galių jos neišreiškė tiesioginio apmokestinimo srityje. Tai sąlygoja skirtingą jų galimą harmonizavimo apimtį - netiesioginiai mokesčiai gali būti harmonizuojami, o tiesioginiai – tik derinami. Be to, priimant teisės aktus mokesčių klausimais Europos Taryba privalo balsuoti vieningai. Viena vertus, tai užtikrina mažųjų valstybių narių interesus, tačiau kita vertus, daro sprendimų priėmimą šioje srityje itin sudėtingu, tai ypač akivaizdu po 2004 m. naujų valstybių priėmimo. Tad priimant teisės aktus tam tikrose srityse galėtų būti atsisakoma vienabalsiškumo reikalavimo.

3. Žvelgiant į mokesčių politiką Europos Sąjungoje istoriniu aspektu eiga darytina išvada, kad, skirtingai nei vienodinant netiesioginius mokesčius, dėl itin didelių skirtumų tarp valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų, pastarųjų suvienodinimui pritrūko valstybių narių politinės valios;

4. Dabartinė mokesčių politika Europos Sąjungos lygmeniu netiesioginių mokesčių srityje susideda iš esamų taisyklių supaprastinamo bei koregavimo, tuo tarpu tiesioginio apmokestinimo srityje – iš mokesčių (pelno) derinimo apimties išplėtimo. Pagrindinis mokesčių politikos bruožas yra jos dinamiškumas;

5. Valstybių narių nacionalinės apmokestinimo sistemos nors ir netiesiogiai, bet yra veikiamos pagrindinių Europos Sąjungos steigimo sutarties tikslų, tad jos nėra visiškai laisvos priimdamos nacionalinės teisės normas. Pagrindinis dalyvis čia yra Europos Teisingumo Teismas, užtikrinantis, kad prieštaraujančios nacionalinės teisės normos bus pašalinamos iš sistemos;

6. Šiuo metu sunku pasakyti, kur link mokesčių politika Europos Sąjungoje pasisuks. Visgi manytina, kad ES įtaka mokesčių politikai ir toliau išliks ribota, nebent vietoj vienbalsiškumo reikalavimo būtų įvedama kvalifikuotos balsų daugumos sistema;

7. Darbe pasitvirtino iškelta hipotezė, kad PVM bei akcizų harmonizavimo lygis nėra pakankamas siekiant užtikrinti darniai funkcionuojančią vidaus rinką bei kad tiesioginių mokesčių apmokestinimas ir toliau turėtų išlikti valstybių narių konkurencijos objektu.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Norminiai aktai:

Europos Sąjungos teisės aktai:

1. Europos Bendrijų steigimo sutartis // OJ C 340, 10/11/1997 P. 0145 – 0172;
2. Europos Sąjungos Steigimo sutartis // OJ C 340, 10/11/1997 P. 0145 – 0172;
3. Sutartis dėl Konstitucijos Europai // OJ C 310 16/12/2004 P. 0474 – 0474;
4. First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes // OL 71, 14.4.1967, P. 1301—1303;
5. Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes - Structure and procedures for application of the common system of value added tax // OL 71, 14.4.1967, P. 1303–1312;
6. Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment // OJ L 145, 13.6.1977, P. 0001–0040;
7. Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC (approximation of VAT rates) // OJ L 316, 31/10/1992, P. 0001 – 0004;
8. Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers // OJ L 272, 17.9.1992, P. 0072–0072;
9. Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes // OL 71, 14.4.1967, p. 1301—1303;
10. Council Directive 92/111/EEC of 14 December 1992 amending Directive 77/388/EEC and introducing simplification measures with regard to value added tax // OJ L 197, 6.8.1993, P. 0057–0057;
11. Council Directive 2006/18/EC of 14 February 2006 amending Directive 77/388/EEC with regard to reduced rates of value added tax // OJ L 51, 22.2.2006, P. 0012–0013;
12. Council Directive 2006/138/EC of 19 December 2006 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the period of application of the value added tax arrangements applicable to radio and television

- broadcasting services and certain electronically supplied services // OJ L 384, 29.12.2006, P. 0092-0093;
13. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax// OJ L 347, 11.12.2006, P.0001–0118;
 14. Tarybos Direktyva dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės 92/12/EEB 1992 m. vasario 25 d. // OJ L 316, 1992 10 31, P. 0012.
 15. Tarybos Direktyva 95/59/EB 1995 m. lapkričio 27 d. dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui // OJ L'1995 Nr.291-40;
 16. Tarybos Direktyva 92/79/EEC 1992 m. spalio 19 d. dėl mokesčių, taikomų cigaretėms, derinimo // OJ L 316 , 31/10/1992 P. 0008 – 0009;
 17. Tarybos Direktyva 92/80/EB 1992 m. spalio 19 d. dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui derinimo // OJ L 316, 31/10/1992 P. 0010 – 0011;
 18. Tarybos Direktyva 92/83/EEB 1992m. spalio 19 d. dėl akcizų, taikomų alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams, struktūrų suderinimo // OJ L 316, 31/10/1992 P. 0021 – 0027;
 19. Tarybos Direktyva 92/84/EEB 1992 m. spalio 19 d. dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo // OJ L 316, 31/10/1992 P. 0029 – 0031;
 20. Tarybos Direktyva 2003/96/EB 2003 m. spalio 27 d. pakeičianti Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą // OJ L 283, 31/10/2003 P. 0051 – 0070;
 21. Tarybos Direktyva Nr. 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis // OJ L 225, 20/08/1990 P. 0001—0005;
 22. Tarybos Direktyva Nr. 1990/435/EB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms// OJ L 225, 20/08/1990, P. 0006—0009;
 23. Tarybos Direktyva 2005/19/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis // OJ L 58, 17/02/2005 P. 0019—0027;
 24. Tarybos Direktyva 2003/123/EB iš dalies keičianti Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms // OJ L 7, 13/01/2004, P. 0041—0044;

25. Tarybos Direktyva Nr. 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių, dar kitaip vadinama // OJ L 157, 26/06/2003, P. 0049—0054;
26. Tarybos Direktyva Nr. 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo // OJ L 157, 26/06/2003, P. 0038—0048;
27. Tarybos Direktyva Nr. 2003/41/EB dėl įstaigų, atsakingų už profesinių pensijų skyrimą, veiklos ir priežiūros // OJ L 235, 23/09/2003, P. 0010—0021;
28. Completing the internal market: White paper from the Commission to the European Council (Milan, 28-29 June 1985). COM/85/0310 FINAL;
29. Resolution of the Council and the representatives of the governments of the member states meeting within the Council of 1 of December 1997 on a Code of Conduct for business taxation// OJ C 2/01, 06/01/1998, P. 002-006;
30. Konvencija Nr. 90/436/EEC dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (Arbitražo konvencija) // OJ L 225, 20.8.1990, P. 10–24;
31. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinantį Reglamentą (EEB) Nr. 218/92 // OJ L 264, 15.10.2003, P. 0001-0011;
32. Council Regulation (EC) No 1777/2005 of 17 October 2005 laying down implementing measures for Directive 77/388/EEC on the common system of value added tax // OJ L 288, 2005 10 29. P. 0001-0009;
33. 2001-05-25 Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee on Tax policy in the European Union-Priorities for the years ahead, COM (2001) 260 final // OJ C 284 10/10/2001, P. 0006-0019;
34. Commission of the European Communities “A Common System of VAT, A Programme for the Single Market”, COM (96) 328 final, 22.07.1996, Brussels, 1996;
35. Commission of the European Communities „Completion of the internal market: approximation of indirect tax rates and harmonization of indirect tax structure“ Global Communication from the Commission, COM (87) 320 final, Brussels, 1987;
36. Communication from the Commission to the Council and European Parliament “A strategy to improve the operation of VAT system within the context of the internal market” 07 06 2000, COM (2000) 348 final, Brussels, 2000;

37. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and social Committee „Review and update of VAT strategy priorities“, 2003.10.20, Brussels, 2003;
38. Communication from the Commission „A Constitution for the Union“, COM (2003) 548 final, 2003.09.17, Brussels, 2003;
39. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee “Towards an Internal Market without tax obstacles - A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities”, COM (2001) 582 final, 23.20.2001, Brussels, 2001;
40. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee “The elimination of tax obstacles to the cross-border provision of occupational pensions”, COM (2001) 214 final, 19.04.2001, Brussels, 2001;
41. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui bei Europos Ekonomikos ir Socialinių Reikalų Komitetui “Bendrijos Lisabonos programos įgyvendinimas - Pažanga ir tolesni žingsniai bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB) link” COM (2006) 157 final, Briuselis, 2001;
42. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui bei Europos Ekonomikos ir Socialinių Reikalų Komitetui “Kliūčių, susijusių su mažoms ir vidutinėms įmonėms taikomu pelno mokesčiu, mažinimas vidaus rinkoje - Numatomo bandomojo projekto dėl apmokestinimo pagal buveinės valstybės reikalavimus metmenys” {SEC(2005)1785}, Briuselis, 2001;
43. 2006-12-19 d. Komisijos Komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų koordinavimas vidaus rinkoje“ COM (2006) 823 galutinis, Briuselis, 2001;
44. Komisijos ataskaita Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos Ekonomikos ir Socialinių Reikalų Komitetui apie alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomus akcizo tarifus (pateikta pagal Tarybos direktyvos 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo 8 straipsnį) COM (2004) 223;
45. Proposal for a decision setting up a committee on excise duties COM/72/225 FINAL // Official Journal C 043 , 29/04/1972 P. 0023;

46. Proposal for a Council directive on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding movement of such products. COM/90/431 FINAL // Official Journal C 322 , 21/12/1990 P. 0001 – 0011;
47. Proposal for a Council Directive concerning the harmonization of systems of company taxation and of withholding taxes on dividends. Transmitted to the Council by the Commission on 1 August 1975. COM (75) 392 final, 23 July 1975. Bulletin of the European Communities, Supplement 10/75;
48. 2006 09 08 Proposal for a Council Directive amending Directive 92/84/EEC on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages. COM (2006) 486 final. Brussels, 2006;
49. Neumark Report „*Report of the Fiscal and Financial Committee*“, Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation), 1962;
50. *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, Commission of the European Communities, March 1992, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 1993;
51. 2003 06 02 Report from the Commission to the Council and the European Parliament – Experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour – intensive services, COM (2003) 309 final;
52. *ECOFIN* Taryboje 1996 04 13 d. priimtas dokumentas “ Apmokestinimas Europos Sąjungoje, SEC (1996) 487 final (Verona paper);;
53. Commission staff working paper on Company Taxation in the Internal Market, SEC (2001) 1681;

LR teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija, Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014;
2. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) Valstybės žinios, 2001 11 23, Nr. 98-3482;
3. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokestis (su pakeitimais ir papildymais), Valstybės žinios 2002 04 05, Nr.35-1271;
4. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais), Valstybės žinios: 2001 12 29 Nr.110-3992;

5. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais), Valstybės žinios, 2002 07 19 Nr.73-3085.

Specialioji literatūra:

Knygos:

1. Fehr H., Rosenberg C., Wiegard W. Welfare Effects of Value-Added Tax Harmonisation in Europe – A computable General Equilibrium Analysis:-Springer – Verlag Berlin- Heidelberg,. Germany, 1995;
2. Terra B. J. M., Wattel P. J. European Tax Law:- London, Boston, the Hague: Kluwer Law International, 2nd edition, 2002;
3. Tax Messere K. , F. de Kam, Heady C. Tax policy: theory and practice in OECD countries. – Oxford: Oxford University Press, 2003;
4. Craig P., De Burca G. EU law:- Oxford: Oxford University Press, 3rd edition, 2003;
5. Gormley EU Taxation Law, Richmond Law & tax Ltd, United Kingdom, 2005
6. Europos Sąjungos enciklopedinis žinynas/ Red. G. Vitkus. Antras leidimas. Vilnius:Eugrimas, 1999.
7. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema: vadovėlis. – Kaunas: Technologija, 2003;
8. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: Teorija ir praktika. – Kaunas: Technologija, 2004.

Monografijos, straipsniai, kiti leidiniai:

1. Research in official statistics: Structures in the taxation systems in the European Union, European Communities, 2006;
2. Myles G. D. “Tax policy and European Union Governance”. University of Exeter and Institute for Fiscal Studies, December 2005. Prieiga per internetą <<http://www.economia.unimi.it/uploads/wp/wp244.pdf>>;
3. Commission of European Communities “The overall challenge” [summary of the Cecchini Report] SEC (88) 524 final, 13 April 1988. Prieiga per internetą <http://aei.pitt.edu/3813/01/000209_1.pdf>, [žiūrėta 2007-02-24];
4. Schu R. Harmonisation of Direct Taxation in the EEC, 1993. Prieiga per internetą

- <<http://ruessmann.jura.uni-sb.de/rw20/people/rschu/public/taxes.htm>> [žiūrėta 2006-12-15];
5. Ramanauskienė E., Stačiokas R. Mokesčių harmonizavimas pagal Europos Sąjungos direktyvas: teigiami ir neigiami aspektai.- Kaunas: Inžinerinė ekonomika Nr. 4 (35), 2003;
 6. Dagilinė I. Teoriniai ir praktiniai mokesčių apskaitos harmonizavimo aspektai ES: tarptautinės konferencijos pranešimų medžiaga.- Kaunas: Technologija, 2005;
 7. Parlamentas siūlo patobulinti pridėtinės vertės mokesčio sistemą". 12.01.2005. <http://www.europarl.europa.eu/news/expert/infopress_page/044-3034-335-12-48-907-20051128IPR02958-01-12-2005-2005-false/default_lt.htm> [Žiūrėta 2007 02 13];
 8. 2006 12 19 LR valstybės kontrolės valstybinio audito ataskaita dėl PVM lengvatinių tarifų taikymo Nr. 8000-7P-31. Prieiga per internetą <www.vkontrolė.lt/veikla_ataskaita.php?1596> [žiūrėta 2007-03-10];
 9. 2007 01 30 Tarptautinio Valiutos fondo baigiamasis pranešimas. Prieiga per internetą <<http://www.imf.org/external/np/ms/2007/013007.htm>>, [Žiūrėta 2007-03-11];
 10. Linas Balsys, Lietuvos radijas „D. Grybauskaitė kritikuoja dyzelino akcizo kėlimą“<<http://www.delfi.lt/archive/article.php?id=12492556&categoryID=174757&ndate=1173736800>> - prieiga per internetą; [Žiūrėta 2007.03.14];
 11. Strateginių studijų centras “Lietuvos Europos politikos strategijos trumpuoju ir vidutiniu laikotarpiu gairės”:santrauka:-Vilnius, 2006-11-20;
 12. Lietuvos Laisvosios Rinkos Institutas. Analitinė medžiaga „Pelno mokesčio bazės harmonizavimas ES“. 2006 03 30 d. Prieiga per internetą <www.lrinka.lt/uploads/files/dir16/8_0.php> [žiūrėta 2007 01 30];
 13. Rasa Laukaitytė, straipsnis „Kyla diskusijos dėl pelno mokesčio harmonizavimo ES“, www.delfi.lt, 2006 m. kovo mėn. 27 d. Prieiga per internetą <<http://www.delfi.lt/news/economy/law/article.php?id=9142240>> [žiūrėta 2007-01-15];
 14. Šimonytė I. “Apmokestinimo tvarkos pasikeitimai Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare”. Verslo naujienos, Nr. 34, 2004 m. vasaris.
 15. UEAPME „The voice of SME’s in Europe“ Press release, 2006. <http://www.ueapme.com/docs/press_releases/pr_2006/060110_HomeStateTax.pdf> - prieiga per internetą; [žiūrėta 2007 03-05];
 16. Europos Parlamento rezoliucija dėl įmonių apmokestinimo Europos Sąjungoje: bendra konsoliduota pelno mokesčio bazė (2005/2120(INI)). Prieiga per internetą;

<<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P6-TA-2005-0511+0+DOC+XML+V0//LT>>;

17. Savaitraštis "Mokesčių žinios: Nr. 10 (522) 2007.03.05-12;

18. European Commission: VAT rates applied in the Member States of the European Community DOC/2108/2007. Prieiga per internetą

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf> ; [žiūrėta 2007 02 15];

19. European Commission Directorate General Taxation and Customs Union tax policy, Excises duty tables. Part III Manufactured Tobacco. REF 1.023 July 2006. Prieiga per internetą

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf> [žiūrėta 2007 02 15];

20. European Commission Directorate General Taxation and Customs Union tax policy, Excises duty tables. Part I alcoholic beverages. REF 1.023 July 2006. Prieiga per internetą

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf> [žiūrėta 2007 02 16].

ETT sprendimai:

1. Byla C391/97 Frans Gschwind v. Finanzamt Aachen-Auschenstadt [1995] ECR I-5451;
2. C-455/98 - Tullihallitus v Kaupo Salumets and others // European Court reports 2000 Page I-04993;
3. C-325/99 G. van de Water v Staatssecretaris van Financiën // European Court reports 2001 Page I-02729;
4. C-434/97 Komisija v Prancūzija // European Court reports 2000 Page I-01129;
5. Byla 270/83 Commission of the European Communities v France (1986). ECR-273;
6. Case 112/84 Michel Humblot v Directeur des services fiscaux // *European Court reports 1985 Page 01367*

Internetiniai puslapiai:

1. Europos Sąjungos portalas www.eu.int
2. Europos Komisijos puslapis http://ec.europa.eu/index_en.htm
3. Lietuvos Laisvosios Rinkos institutas www.lrinka.lt

SANTRAUKA

Mokesčių politikos teisinis reguliavimas Europos Sąjungoje

Legal regulation of tax policy in the European Union

Pagrindinės sąvokos: mokesčių politika, mokesčių harmonizavimas, mokesčių derinimas, tiesioginių mokesčių harmonizavimas, netiesioginių mokesčių harmonizavimas, Europos Sąjunga, tiesioginiai mokesčiai, netiesioginiai mokesčiai, PVM, akcizai, pelno mokestis, gyventojų pajamų mokestis.

Šiame darbe yra nagrinėjami mokesčių harmonizavimo ypatumai ES, apžvelgiama jos kompetencija mokesčių srityje. Taip pat dėmesys skiriamas tiesioginių bei netiesioginių mokesčių istorinei raidai bei pačiai mokesčių politikai ES lygmeniu. Darbo tikslas yra atskleisti svarbiausių ES lygmeniu mokesčių (PVM, akcizai, pelno mokestis, gyventojų pajamų mokestis) istorinės raidos bei dabarties taikymo ypatumus bei ateities perspektyvas.

Mokesčiai ES lygmeniu yra politiškai jautri sfera. Nors ES valstybės narės ir atidavė dalį suvereniteto šioje srityje ES organizacijai, tačiau Europos Sąjungos kompetencija šioje srityje yra ribota. Tinkamai funkcionuojančios vidaus rinkos siekis neišvengiamai veda prie mokesčių sistemų bei harmonizavimo, o visiškas harmonizavimas ES steigimo sutartyse nėra numatytas. Pagrindinė problema kyla tarp valstybių narių siekio išlaikyti nacionalinį suverenitetą bei ES atiduotos kompetencijos mokesčių srityje.

Darbe iškeliamos kelios hipotezės: 1. netiesioginiai mokesčiai yra suharmonizuoti Europos Sąjungos lygmeniu, bet visgi jų harmonizavimas nėra pakankamas siekiant sukurti vieningą rinką, 2. nėra ES valstybių narių vieningos politinės valios suvienodinti tiesioginius mokesčius. Šios hipotezės darbe yra tikrinamos nagrinėjant mokesčių politiką nuo pat EB įsteigimo pradžios iki dabartinės mokesčių politikos bei jos perspektyvų.

Išnagrinėjus šią temą teigtina, kad iškeltos hipotezės pasitvirtino. Tai lėmė ne tik valstybių narių nenoras atsisakyti suvereniteto šioje srityje, bet ir įtvirtinto sprendimų Europos Taryboje priėmimo proceso sudėtingumas, reikalaujantis visų valstybių narių vienabalsiškumo.

SUMMARY

Legal regulation of tax policy in the European Union

Main concepts: tax policy, tax harmonisation, tax coordination, harmonisation of direct taxes, harmonisation of indirect taxes, direct taxes, indirect taxes, Value Added Tax, excises, corporate tax, personal income tax.

In this analysis it is important to examine peculiarities of tax harmonisation process in the European Union. Also attention is paid to a historical aspect of direct and indirect taxes and to the tax policy of European Union. The aim of this analysis is to reveal the historical aspect, nowadays application and future perspectives of main taxes of the European Union such as Value Added Tax, excises, corporate tax and personal income tax.

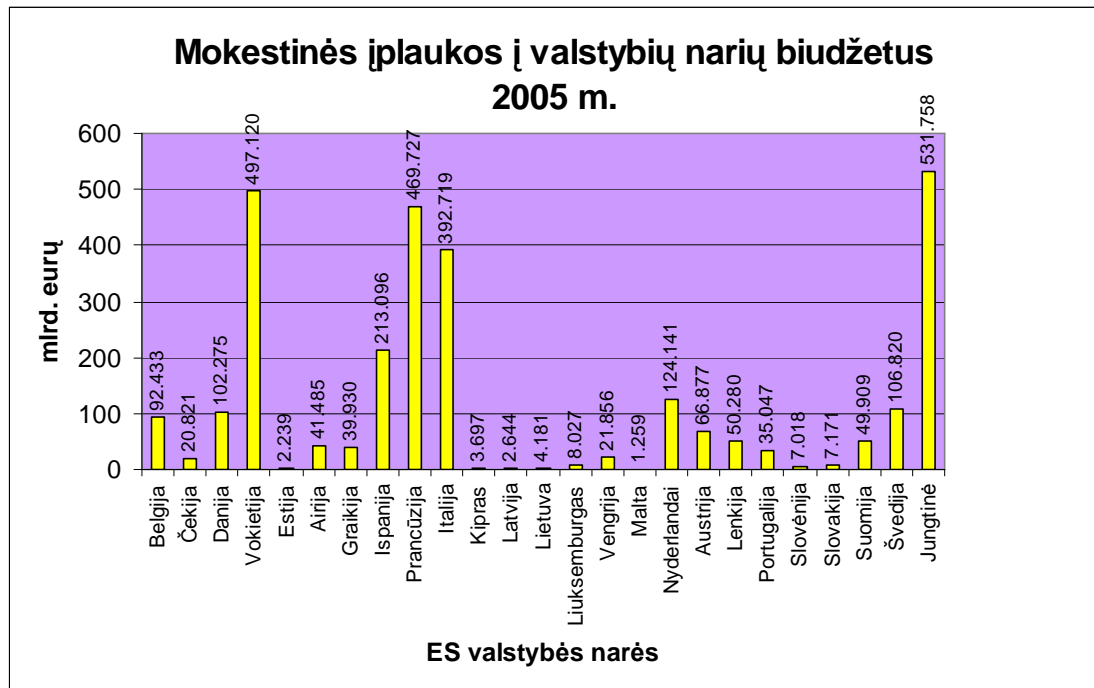
Taxes in the European Union is politically sensitive area. Though member states gave some sovereignty in this area to this organisation, the competence of the European Union in this sphere is restricted. Properly functioning internal market inevitably leads to harmonisation of tax systems. On the other hand, overall harmonisation is not envisaged. The main problem arises from member states' objective to retain national sovereignty and from its' given competence to the European Union,

In this reseach some hypothesis are raised: 1. indirect taxes are harmonized in the European Union level, but still it is not sufficient in creating properly functioning internal market, 2. There is no political will of member states to harmonise direct taxes. These hypothesis are verified from the very beginning of the European Community to current tax policy and its' perspectives.

It can be said, that at last these hypothesis were verified. The difficulties are governed not only by unwillingness of member states to refuse their sovereignty in the field of taxation, but also by problematical decision making process in European Council, which is difficult due to the principle of unanimity.

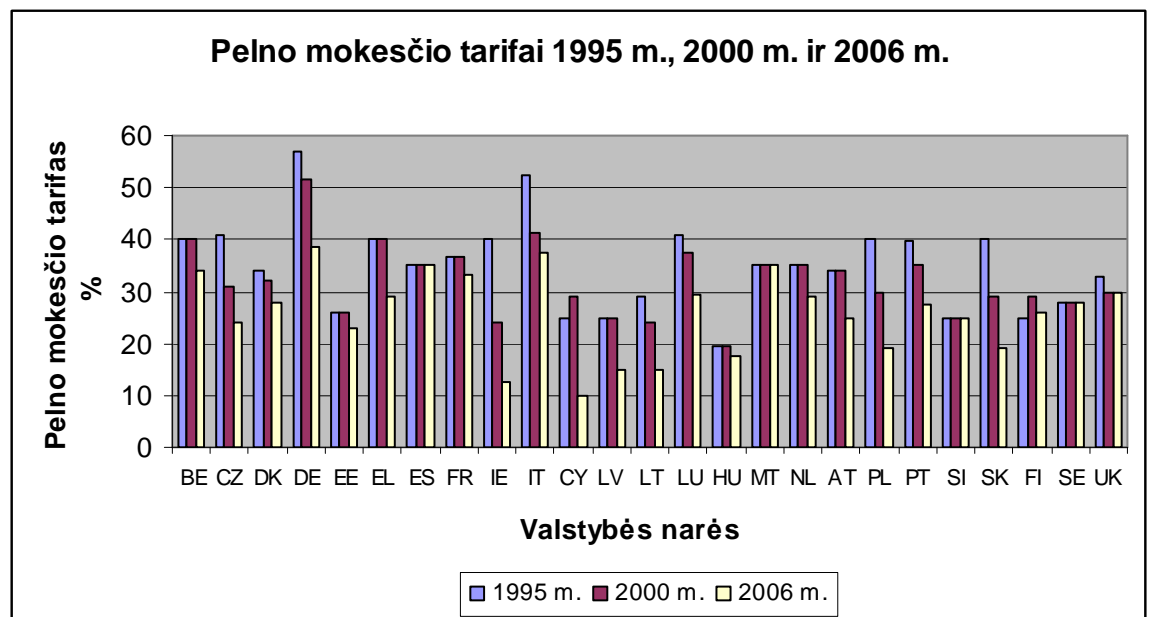
PRIEDAI

Priedas Nr. 1



Šaltinis: pagal Eurostat duomenys.

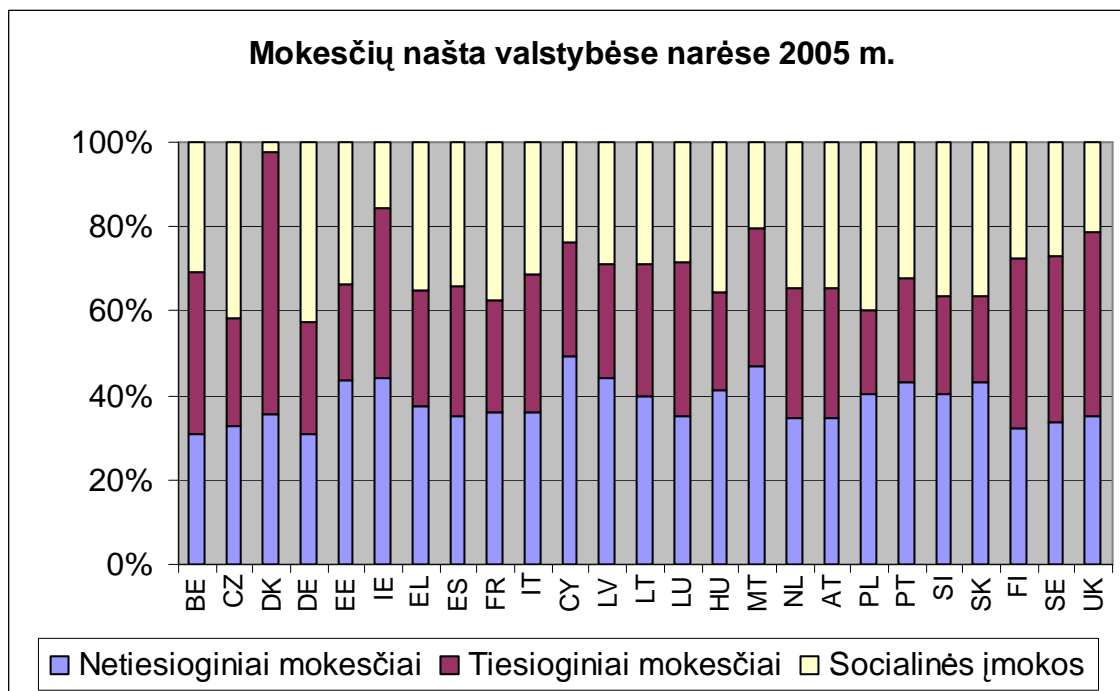
Priedas Nr. 2



Šaltinis: Europos Komisija¹³³

¹³³ Research in official statistics: Structures in the taxation systems in the European Union, European Communities, 2006.

Priedas Nr. 3



Šaltinis: European Commission¹³⁴

¹³⁴ Ibid.

Priedas Nr. 4

2007 m. sausio mėn. 1 d. PVM tarifai buvo tokie:

Valstybė narė	sumažintas tarifas (super- reduced rate)	Sumažintas tarifas	Standartinis tarifas	„Parking“ tarifas*
Airija	4.4	13.5	21	13.5
Austrija	-	10	20	12
Belgija	-	6	21	12
Bulgarija		7	20	
Čekija	-	5	19	-
Danija	-	-	25	-
Estija	-	5	18	-
Graikija	4.5	9	19	-
Ispanija	4	7	16	-
Italija	4	10	20	-
Jungtinės Karalystės	-	5	17.5	-
Kipras	-	5/8	15	-
Latvija	-	5	18	-
Lenkija	3	7	22	-
Lietuva	-	5/9	18	-
Liuksemburgas	3	6	15	12
Malta	-	5	18	-
Nyderlandai	-	6	19	-
Portugalija	-	5/12	21	-
Prancūzija	2.1	5.5	19.6	-
Rumunija		9	19	
Slovakija	-	10	19	-
Slovėnija	-	8.5	20	-
Suomija	-	8/17	22	-
Švedija	-	6/12	25	-
Vengrija	-	5	20	-
Vokietija	-	7	19	-

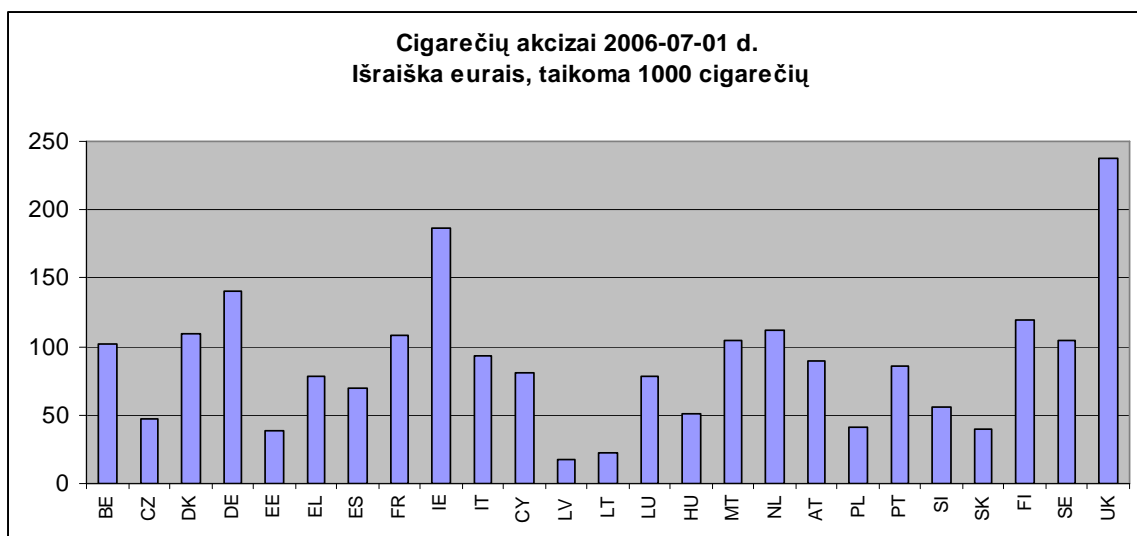
* - tarifas, taikomas įvairioms paslaugoms bei prekėms, daugiausiai tokioms kaip energijos produktai, alkoholiniai gėrimai (vynas).

Šaltinis: European Commission¹³⁵

¹³⁵ European Commission: VAT rates applied in the Member States of the European Community DOC/2108/2007.

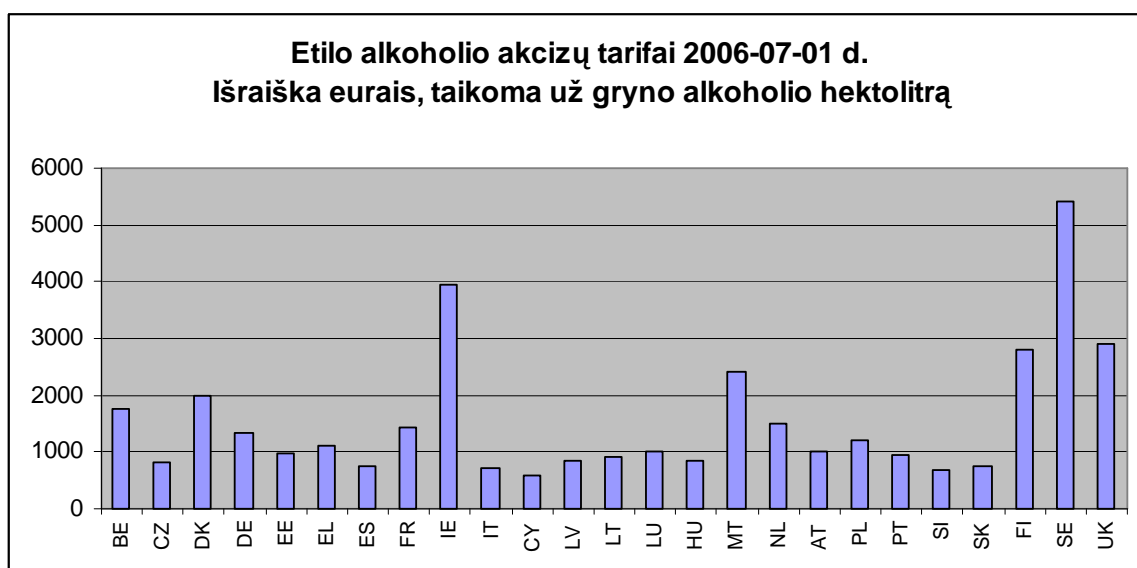
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf [žiūrėta 2007 02 15].

Priedas Nr. 5



Šaltinis: Europos Komisija¹³⁶

Priedas Nr. 6

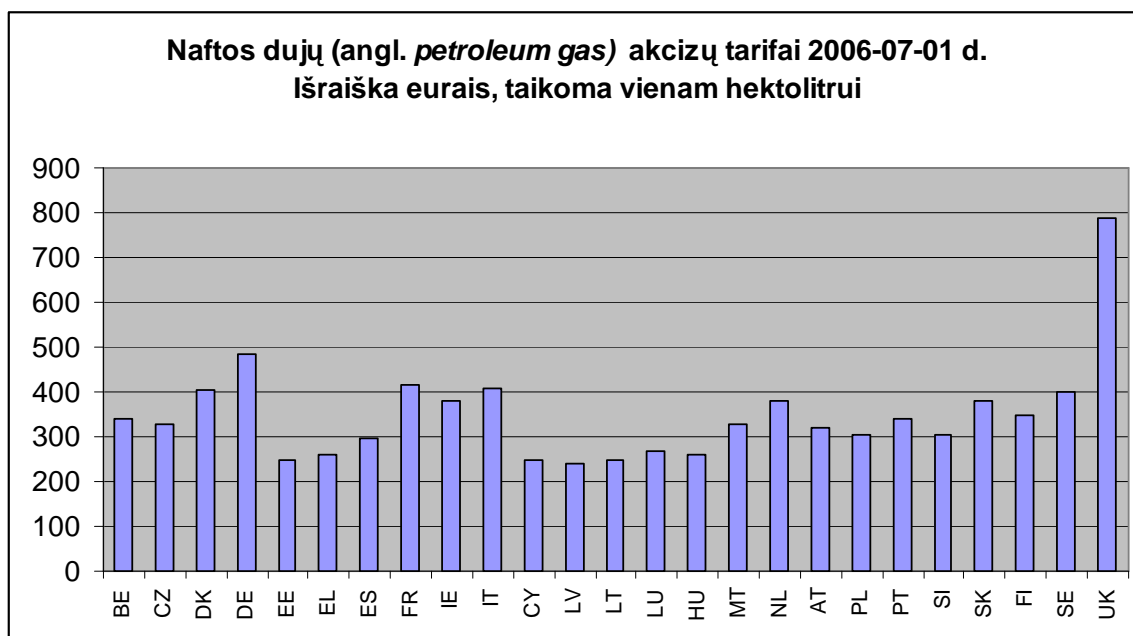


Šaltinis: Europos Komisija¹³⁷

¹³⁶ European Commission Directorate General Taxation and Customs Union tax policy, Excises duty tables. Part III Manufactured Tobacco. REF 1.023 July 2006. Prieiga per internetą http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf [žiūrėta 2007 02 15].

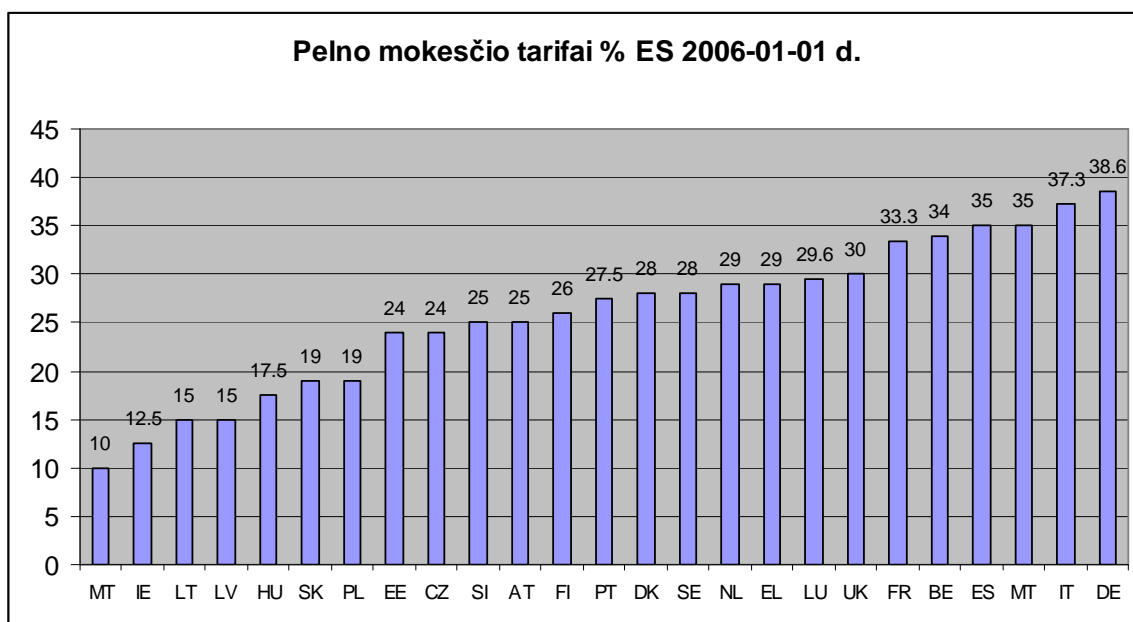
¹³⁷ European Commission Directorate General Taxation and Customs Union tax policy, Excises duty tables. Part I alcoholic beverages. REF 1.023 July 2006. Prieiga per internetą http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf [žiūrėta 2007 02 16].

Priedas Nr. 7



Šaltinis: Europos Komisija¹³⁸

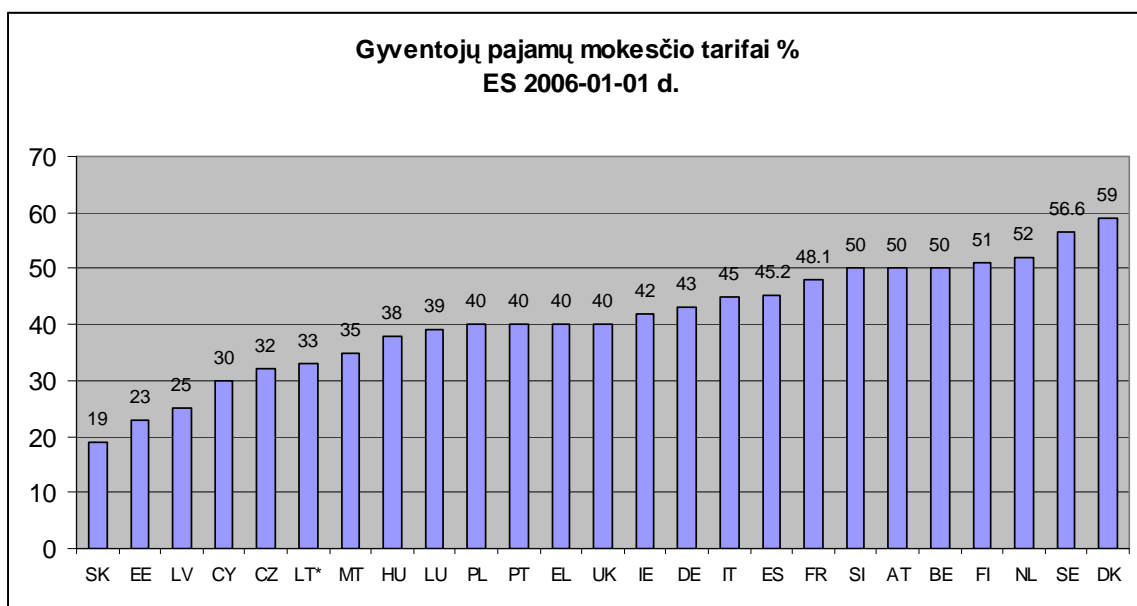
Priedas Nr. 8



Šaltinis: Europos Komisija¹³⁹

¹³⁸ European Commission Directorate General Taxation and Customs Union tax policy, Excises duty tables. Part II Energy products and electricity. Prieiga per internetą http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products-en.pdf. [žiūrėta 2007 02 16].

Priedas Nr. 9



* nuo 2006-07-01 d. Lietuvoje taikomas 27 % gyventojų pajamų mokesčio tarifas

Šaltinis: Europos Komisija¹⁴⁰

¹³⁹ Cit. op. 133.

¹⁴⁰ Cit. op. 133