

Reg. nr.:  
Reg. data:

VILNIAUS UNIVERSITETAS  
TEISĖS FAKULTETAS  
TARPTAUTINĖS IR EUROPOS SAJUNGOS TEISĖS KATEDRA

Dieninio skyriaus  
V kurso Tarptautinės ir Europos Sąjungos teisės specializacijos  
studentės Vestos Kalvytės

Magistro darbas

TIESIOGINIAI MOKESČIAI EUROPOS BENDRIJOJE: NAUJAUSIOS  
INTEGRACIJOS TENDENCIJOS

Darbo vadovė: asist. Agnė Gobytė  
Recenzentė: doc. dr. Dalia Foigt

Vilnius, 2008

## TURINYS

<b>TURINYS</b> .....	<b>2</b>
<b>IŽANGA</b> .....	<b>3</b>
<b>1. BENDRIJOS INTEGRACIJOS TIESIOGINIŲ MOKESČIŲ SRITYJE PAGRINDAI</b> ..	<b>6</b>
1.1. PAGRINDINIAI VALSTYBIŲ TIESIOGINIŲ MOKESČIŲ SISTEMŲ SKIRTUMAI.....	6
1.2. TIESIOGINIŲ MOKESČIŲ SISTEMŲ INTEGRAVIMO POREIKIS .....	10
1.3. TIESIOGINIŲ MOKESČIŲ INTEGRACIJOS BENDRIJOJE BŪDAI .....	13
1.4. TEISINĖ TIESIOGINIŲ MOKESČIŲ SISTEMŲ INTEGRACIJOS BAZĖ.....	16
<b>2. NAUJAUSIOS TIESIOGINIŲ MOKESČIŲ POZITYVIOSIOS INTEGRACIJOS BENDRIJOJE TENDENCIJOS</b> .....	<b>22</b>
2.1. PRIVALOMO POBŪDŽIO BENDRIJOS TEISĖS AKTŲ TENDENCIJOS.....	22
2.2. NEPRIVALOMO POBŪDŽIO BENDRIJOS TEISĖS AKTŲ TENDENCIJOS .....	24
2.3. BENDROS KONSOLIDUOTOS BENDROVIŲ PELNO MOKESČIO BAZĖS KŪRIMAS .....	30
<b>3. NAUJAUSIOS TIESIOGINIŲ MOKESČIŲ NEGATYVIOSIOS INTEGRACIJOS BENDRIJOJE TENDENCIJOS</b> .....	<b>41</b>
3.1. EUROPOS BENDRIJŲ TEISINGUMO TEISMO VYKDOMA NEGATYVIOJI INTEGRACIJA.....	41
3.1.1. <i>Laisvo judėjimo pažeidimo samprata tiesioginių mokesčių srityje</i> .....	41
3.1.2. <i>Dvigubo apmokestinimo problemos sprendimo naujausios tendencijos</i> .....	45
3.2. PAŽEIDIMŲ PROCEDŪRŲ TIESIOGINIŲ MOKESČIŲ SRITYJE NAUJAUSIOS TENDENCIJOS .....	50
<b>4. ATEITIES PERSPEKTYVOS</b> .....	<b>53</b>
<b>IŠVADOS</b> .....	<b>54</b>
<b>LITERATŪRA</b> .....	<b>56</b>
<b>SANTRAUKA</b> .....	<b>66</b>
<b>SUMMARY</b> .....	<b>68</b>

## IŽANGA

Europos Sąjungos Lisabonos strategijoje iškeltas itin ambicingas tikslas iki 2010 metų tapti „konkurencingiausia ir dinamiškiausia žiniomis pagrįsta ekonomika pasaulyje” ir termino, iki kada šis tikslas turėtų būti pasiektas, mažėjimas verčia peržvelgti integracijos įvairiose srityse pažangą, identifikuojant labiausiai ją stabdančias sritis.

Valstybių tiesioginių mokesčių sistemų integracija *prima facie* neatsiduria keturių prioritetų sąrašė.<sup>1</sup> Tai – natūralu: ši sritis priklauso valstybių narių suverenitetui, todėl bandymas *expressis verbis* įtraukti ją į prioritetų sąrašą tebtų išžūlus ir (valstybėms neabejotinai nepritarus) nevykęs bandymas vykdyti integraciją toje srityje, kurioje Europos Bendrija (toliau – Bendrija) kompetencijos neturi. Tačiau tokia situacija nesuponuoja išvados, kad tiesioginių mokesčių integracija nevyksta ir yra nenagrinėtina. Nors direktyvų priėmimas visiškai stringa dėl *veto* teisės Europos Ministrų Taryboje (toliau – Taryboje) galimybės, 2001 m. Europos Komisija (toliau – Komisija) tyrė tiesioginių mokesčių keliamas kliūtis vidaus rinkai ir nustatė tiesioginių mokesčių sistemų integracijos tikslus bei jų įgyvendinimui ėmėsi aktyvių priemonių. Be to, pastaraisiais metais nepaliaujamai auga Europos Bendrijų Teisingumo Teismo (toliau – ETT) nagrinėjamų bylų ir Komisijos pažeidimo procedūrų tiesioginių mokesčių srityje skaičius. ETT pateikiami sprendimai šioje sudėtingoje srityje dažnai yra pakankamai kontroversiški ir daug kainuoja valstybių biudžetams. Be to, ETT sprendimų *ratio decidendi* galioja visoms valstybėms, todėl jos privalo atitinkamai pakeisti savo nacionalinius įstatymus - priešingu atveju rizikuotų, kad Europos Komisija prieš jas pradės pažeidimo procedūrą ir jos ne tik bus priverstos vis tiek pakeisti įstatymus, bet ir patirs finansinių nuostolių. Todėl normalu, kad tiesioginių mokesčių integracija iš dalies buvo „garsiai” pripažinta ir Lisabonos strategijos kūrėjų: ji patenka į strateginių palankių sąlygų verslo inovacinių idėjų kūrimui sudarymo tikslą.<sup>2</sup>

Šių veiksmų aktualumas sąlygoja tai, kad užsienio literatūroje (daugiausia – straipsnių mokslo leidiniuose pavidalu) tiesioginių mokesčių klausimai analizuojami įvairiais aspektais: tiek atskiros ETT bylos (pavyzdžiui, *Marks & Spencer*,<sup>3</sup> *Cadbury Schweppes*<sup>4</sup>), tiek naujausios ETT praktikos tendencijos (darant, beje, gana skirtingas išvadas), tiek strateginė Komisijos iniciatyva įmonėms sukurti bendrą pelno mokesčio bazę (analizės daugiausia susijusios su priėmimo keblumais, o ne turinio nagrinėjimu). Taip pat užsienio autoriai yra parašę knygų apmokestinimo Bendrijoje klausimais, pavyzdžiui, 1994 m. P. Farmer ir Richard Lyal „EC Tax

<sup>1</sup> 2000 m. kovo 23-24 d. Europos Tarybos patvirtinta Lisabonos strategija numatė 4 prioritetus: klimato kaitos, darnaus transporto, visuomenės sveikatos ir gamtinių išteklių.

<sup>2</sup> Į šį tikslą patenka bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės kūrimas.

<sup>3</sup> 2005 m. gruodžio 13 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-446/03 *Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)* [2005] ECR I-10837.

<sup>4</sup> 2006 m. rugsėjo 12 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-196/04 *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue* [2006] ECR I-07995.

Law”<sup>5</sup>, 2005 m. B.J.M. Terra ir P.J. Wattel „European Tax Law”.<sup>6</sup> Deja, Lietuvos autorių nuomonių šiuo itin aktuali klausimu labai pasigendama: jų tepavyksta aptikti straipsnių ekonomikos ir verslo apskaitos žurnaluose, tokiuose kaip „Viešoji politika ir administravimas”, „Ekonomika: verslo darbai”, „Vadovo pasaulis”, kuriuose apmokestinimo klausimai Lietuvoje su ES siejasi tik tiek, kiek to reikia labai specifiniams apmokestinimo klausimams Lietuvoje aptarti.

Šio darbo objektas nėra detali ETT bylų ar konkrečių politinių sprendimų, iniciatyvų analizė. Darbo objektas – kertinių integracijos principų, kuriais paremtos naujausios integracijos tendencijos, analizė. Konkretios iniciatyvos tiriamos tiek, kiek tai padeda indukcijos metodu nustatyti integracijos krypties principus apskritai.

Siekiant visapusiškai išnagrinėti tyrimo objektą, keliami šie tikslai: išanalizuoti, kokio dydžio tiesioginių mokesčių sistemų skirtumai egzistuoja tarp valstybių narių ir koks šių skirtumų poveikis vidaus rinkai; aptarti integracijos būdus ir įvertinti jų teisinę bazę; išanalizuoti Bendrijos leidžiamų teisės aktų, ETT bylų, Komisijos pažeidimų procedūrų naujausias tendencijas; remiantis gautais duomenimis, įvertinti esamą padėtį ir numatyti galimas tiesioginių mokesčių srities integracijos Bendrijoje perspektyvas.

Siekiant įgyvendinti šiuos tikslus, naudotasi istoriniu metodu nustatant, kokie pasikeitimai įvyko pastaruoju metu, ar konkretios integracijos iniciatyvos yra naujos, ar tai tik patobulintas ankstesnės idėjos variantas, taip pat nustatant ETT vykdomos veiklos tendencijų kaitą. Statistinis metodas naudotas išvelgti ETT ir Komisijos pažeidimo procedūrų skaičiaus kitimui. Sisteminis metodas - tiriant konkrečių iniciatyvų ir priemonių tarpusavio ryšius, ETT bylų tendencijas bei jų ir teisės aktų leidėjo vykdomos veiklos santykį. Lyginamasis metodas naudotas ETT bylų prieštaravimams nustatyti, įvairių autorių nuomonėms palyginti. Teleologinis metodas padėjo nustatyti tikrąjį EB sutarčių tikslą, ypač analizuojant teisinę bazę, bei sustiprinto bendradarbiavimo procedūros taikymo galimybes.

Taigi šio magistro darbo tema Lietuvoje yra nauja, o tarptautiniu lygmeniu išsiskiria tuo aspektu, kad į vykstančius procesus žvelgiama plačiai iš integracijos principų perspektyvos, nagrinėjant, kiek ir kaip Bendrijos teisės aktų leidyba, ETT sprendimai prisideda prie tiesioginių mokesčių Bendrijoje harmonizavimo. Taip pat daug dėmesio skiriama santykio tarp Bendrijos teisės aktų leidybos ir ETT sprendimų, Komisijos pažeidimo procedūrų analizei (o mokslinėje literatūroje paprastai analizuojama arba viena, arba kita).

Darbe remtasi įvairaus pobūdžio literatūra: tiesioginių mokesčių sistemų skirtumams apibūdinti daugiausia naudota 2005 m. B.J.M. Terra ir P.J. Wattel knyga „European Tax Law”, Bendrijos tikslams tiesioginių mokesčių srityje nustatyti daugiausia analizuoti politinio pobūdžio

---

<sup>5</sup> Oxford: Oxford University Press, 1994.

<sup>6</sup> Netherlands: Kluwer Law International, 2005.

aktai – Komisijos komunikatai. Pastarieji daug nagrinėti ir aptariant Bendrijos teisės aktų leidybą bei jos tendencijas. Analizuojant strateginį bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės sukūrimo tikslą, apžvelgtos įvairių autorių nuomonės (pateiktos naujausiuose straipsniuose) Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės darbo grupės rengiami principiniai pasiūlymai direktyvos projektui. Nagrinėjant ETT bylas, analizuotos besiskiriančios užsienio autorių nuomonės, daugiausia remtasi prof. D. Weber straipsniu „In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC”<sup>7</sup>, kurio idėjoms šio darbo autorė iš esmės pritaria. Taip pat išnagrinėta gausi ETT praktika, kuri padėjo patikrinti įvairias pozicijas ir susidaryti savą nuomonę.

---

<sup>7</sup> Weber, D. In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC. *International Tax Review*. Volume 34, Issue 12. 2006. P. 585 – 616.

# 1. BENDRIJOS INTEGRACIJOS TIESIOGINIŲ MOKESČIŲ SRITYJE PAGRINDAI

## 1.1. Pagrindiniai valstybių tiesioginių mokesčių sistemų skirtumai

Valstybėms tiesioginių mokesčių srityje išlaikant suverenitetą, jos gali laisvai nusistatyti mokesčių, jo bazę, tarifą, apmokestinamus subjektus, susikūrė šių elementų atžvilgiu skirtingos tiesioginių mokesčių sistemos. Šie skirtumai sąlygoja harmonizavimo poreikį: Bendrijai siekiant sukurti ekonominę erdvę, kuo artimesnę vidaus rinkai,<sup>8</sup> viena iš problemų tampa laisvo prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo judėjimo fiskalinės kliūtys. Šias kliūtis sukūrus pavienėms valstybėms savo įstatymais, pažeidžiančiais EB teisę, užtektų jas pašalinti teismo keliu: ETT pripažinus atitinkamų valstybių veiksmus prieštaraujančiais EB teisei ir todėl neteisėtais, vidaus rinka galėtų toliau efektyviai funkcionuoti. Ir priešingai: esant esminiams valstybių mokesčių sistemų skirtumams, būtų tikslinga ir kur kas efektyviau juos mažinti integruojančios teisės akto leidybos, kaip pasižyminčios universalumu ir stabilumu, būdu. Šios dalies tikslas – nustatyti, kokio dydžio skirtumai, sukeliančios bendrosios rinkos fragmentaciją, egzistuoja valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemose.

Pripažįstama, kad tiesioginių mokesčių srityje valstybėse egzistuoja tokie pagrindiniai skirtumai: a) taikomi skirtingi metodai, siekiant panaikinti tarptautinį dvigubą apmokestinimą; b) naudojami skirtingi metodai mažinant ar panaikinant dvigubą paskirstyto pelno apmokestinimą.<sup>9</sup>

Tarptautinio dvigubo apmokestinimo problema iškyla tada, kai individas gauna pajamų ne toje valstybėje, kurioje yra jo nuolatinė buveinė ar gyvenamoji vieta, bet užsienio valstybėje. Tuomet abi valstybės gali tas pajamas apmokestinti: buveinės valstybė - remdamasi tuo, kad individas yra jos rezidentas (pasaulinių pajamų apmokestinimas remiantis buveinės principu), o pajamų šaltinio valstybė – atsižvelgdama į tai, jog pajamas individas gavo jos teritorijoje (pajamų šaltinio teritorinis principas).<sup>10</sup>

Iš pirmo žvilgsnio atrodo, jog valstybės galėtų nespresti tarptautinio dvigubo apmokestinimo problemos ir apmokestinti tiek visas pasaulines savo rezidentų pajamas, tiek savo teritorijoje gautas rezidentų ir nerezidentų pajamas. Tačiau, jau netgi nekalbant apie teisinius aspektus, toks pasirinkimas būtų nenaudingas jų biudžetams ekonomiškai: gresiant dvigubam apmokestinimui, niekas nenorėtų toje valstybėje investuoti (nei tiesiogiai, nei netiesiogiai). Todėl valstybės priverstos ieškoti kompromisų ir taikyti tarptautinio dvigubo apmokestinimo

<sup>8</sup> Taip aiškinamos bendrosios rinkos, kurios siekis *expressis verbis* įtvirtintas Europos Bendrijų steigimo sutartyje, savybės. Žr., pvz., 1982 m. gegužės 5 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimą byloje 15/81 *Gaston Schul* [1982] ECR 1409.

<sup>9</sup> Terra B.J.M.; Wattel P.J. *European Tax Law*. Fourth edition. – Netherlands: Kluwer Law International, 2005. P. 250.

<sup>10</sup> *Ibid*, P. 250-251.

išvengimo taisyklės: kapitalo eksporto neutralumo (toliau – KEN) arba kapitalo importo neutralumo (toliau – KIN) sistemas<sup>11</sup>.

Valstybės, kurios remiasi KEN sistema, suteikia mokestinį kreditą pajamoms, gautoms užsienyje. Pavyzdžiui, jei buveinės valstybėje nustatytas 35% pelno mokesčio tarifas, o pajamų šaltinio valstybėje - 20%, individas gali gauti 20% mokestinį kreditą už mokesčius, sumokėtus užsienio valstybėje, ir savo buveinės valstybei už užsienyje gautas pajamas mokėti ne 35%, bet 15% pelno mokestį. Jei ši sistema būtų taikoma nuosekliai, valstybės turėtų suteikti ne tik paprastą kreditą, bet ir pilną tuo atveju, jei pajamų šaltinio valstybės taikomas pelno mokestis būtų didesnis už buveinės valstybės taikomą mokestį. Pavyzdžiui, buveinės valstybei nustačius 35% pelno mokesčio tarifą, o pajamų šaltinio valstybei - 40% tarifą, buveinės valstybė turėtų suteikti 40% mokestinį kreditą: mokesčio dydį, sumokėtą užsienio valstybėje, kad tai nepaveiktų rezidentų sprendimų, kur investuoti (kapitalo eksporto neutralumas) ir galutinis sumokėtas mokestis būtų toks, koks nustatytas buveinės valstybėje. Taigi rinkos neutralumas galėtų būti pasiektas tik tuo atveju, jei valstybės taikytų pilną kreditą, o to jos nedaro. Dar vienas KEN trūkumas yra tas, kad ji neleidžia pasinaudoti užsienio valstybių, kuriose gautos pajamos, suteikiama mokestine nauda (tiek mažesniu mokesčių tarifu, tiek investuotojams suteikiamomis lengvatomis) bei automatiškai apsaugo tiek nuo sąžiningos, tiek nuo nesąžiningos (žalingos) mokesčių konkurencijos tarp valstybių<sup>12</sup>: tuo tarpu pripažinta, jog sąžininga mokesčių konkurencija yra naudinga ir gerina verslo sąlygas. Logiška, kad šią sistemą daugiausia taiko valstybės, turinčios didelę ar uždara savo vidaus rinką: JAV, Didžioji Britanija, Japonija, Italija, Ispanija. Paprastai šių valstybių rezidentams sąlyginai užtenka savo rinkos.<sup>13</sup>

KIN sistema yra priešinga KEN. Ji pagrįsta principu, kad apmokestinamos visos pajamos, gautos jos teritorijoje, nesvarbu, kas jas gavo: rezidentai ar užsienio vienetai, o nuo užsienyje gautų pajamų apmokestinimo valstybės rezidentai atleidžiami. Nuo užsienio valstybėse įgytų pajamų apmokestinimo atleidžiama dviem būdais: 1) šių pajamų neįtraukiant į mokestinę bazę apskritai; 2) pajamas įtraukiant į mokestinę bazę, tačiau jų neapmokestinant. Pastarasis variantas yra pagrįstesnis, nes šiuo atveju atsižvelgiama ne tik į užsienyje gautas pajamas, bet ir patirtas

---

<sup>11</sup> M.J. Graetz ir A.C. Warren, JR mini ir trečią terminą, pavadintą „šalies neutralumu“ (daugiau susijusį su JAV), kurio pagrindinė idėja yra ta, jog vietinės ir užsienio pajamos yra skirtingos, nes valstybė gauna naudos tik iš to mokesčio, kurį surenka; sistema pagrįsta užsienio mokesčių atskaitymu. Plačiau žr. Graetz M. J.; Warren JR A.C. Dividend Taxation in Europe: When the ECJ Makes Tax Policy. Common Market Law Review No. 44, 2007. P. 1582 ir ten pateikiamas nuorodas.

<sup>12</sup> Sąžininga mokesčių konkurencija susijusi su teisėtomis priemonėmis, kuriomis siekiama įgyti didesnę rinkos dalį ir dėl kurių gauna naudos tiek galutiniai vartotojai dėl didesnės prekių pasiūlos, mažesnių kainų, geresnės kokybės, tiek pati rinka dėl to, kad gamintojai būna priversti didinti savo produktyvumą ir efektyvumą, daryti mokslinius tyrimus, diegti naujoves ir didinti produktų kokybę. Ir *vice versa*, nesąžininga (žalinga) konkurencija apima nesąžiningas ir apgaulingas verslo priemones, pakeičiant kitų produktus ar paslaugas rinkoje, bet nedaro teigiamo poveikio rinkai. Išsamiau apie tai žr. Pinto C. Tax Competition and EU Law. Kluwer Law International, P. 7 ir žemiau.

<sup>13</sup> *Supra*, note 9, P. 251-255.

nuostolius, o pirmuoju atveju tiek pajamos, tiek nuostoliai yra ignoruojami. Šią sistemą daugiausia taiko valstybės, kurios turi palyginti nedidelę rinką (Liuksemburgas, Belgija, Suomija, Nyderlandai<sup>14</sup>), nes joms svarbu savo kompanijoms suteikti galimybę investuoti užsienio rinkose konkuruojant jose tomis pačiomis sąlygomis, kaip užsienio rinkų vienetai.<sup>15</sup>

Pažymėtina, kad administraciniu atžvilgiu KIN yra paprastesnė nei KEN, nes nereikia skaičiuoti skirtingų kreditų, bei kur kas geriau atspindi ekonominę realybę: pajamos apmokestinamos toje valstybėje, kurioje vykdyta ekonominė veikla. Tačiau KIN turi rimtą trūkumą: didesnė mokesčių išvengimo rizika, kadangi vienetai tampa suinteresuoti gautas pajamas pervesti į užsienio „mokesčių rojus“ ir už jas mokėti tik ten nustatytus mokesčių tarifus.<sup>16</sup>

Be metodų, kuriuos valstybės naudoja KEN arba KIN sistemose dvigubo apmokestinimo išvengimui, jos, siekdamos panaikinti dvigubo apmokestinimo problemą, taip pat pasirašo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Tačiau ir pastarosios šią problemą sprendžia tik iš dalies: jos nepanaikina visų dvigubo apmokestinimo atvejų, nes tam tikri atvejai iš viso nepaliečiami, o kai kurios nuostatos greičiausiai neatitinka EB teisės, taip pat kyla daug pajamų kvalifikavimo problemų, mokesčių laikotarpių skirtumų<sup>17</sup>

Taigi nėra sukurta bendra sistema, kuri įgalintų išvengti dvigubo apmokestinimo, pretenduojant apmokestinti tas pačias pajamas kelioms valstybėms. Priešingai, valstybės taiko skirtingas KEN ir KIN sistemas; pažymėtina, kad paprastai valstybės taiko jas kompleksiškai, t.y. tiek KEN, tiek KIN, atsižvelgiant į pajamų rūšį; jas taiko įvairiais pagrindais: dvigubo apmokestinimo sutarčių pagalba (kurios, savo ruožtu, paprastai yra dvišalės, todėl su kiekviena valstybe kiekviena valstybė taiko skirtingą režimą) ar remiantis nacionaliniais įstatymais.<sup>18</sup> Matyti, kiek skirtingų situacijų sukuria tarptautinio dvigubo apmokestinimo reguliavimo problema: net jei pavyksta išvengti dvigubo apmokestinimo, toks išvengimas kainuoja daugybę pastangų vertinant valstybių įstatymus ir konkrečias situacijas.

---

<sup>14</sup> Lietuvos įstatymų analizė rodo, kad ir Lietuva labiau taiko KIN sistemą. LR pelno mokesčio įstatymo 55 str. 1 d. numato, kad Lietuvos vienetas iš apskaičiuoto pelno mokesčio sumos gali atskaityti pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą, sumokėtą užsienio valstybėje nuo toje valstybėje per tuos mokesčius metus gautų pajamų. Tai rodo, kad užsienyje gautos pajamos yra įtraukiamos į mokesstinę bazę. Remiantis LR pelno mokesčio 5 str. 1 d. 2 p. užsienio įmonėms taikomas mažesnis – 10% (o ne standartinis 15%, kaip Lietuvos įmonėms) pelno mokesčio tarifas, ir netaikomi atskaitymai. LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 34 str. 1 d. numato, kad Lietuvos nuolatiniai gyventojai turi galimybę atskaityti mokesčių, sumokėtą užsienio valstybėje ryšium su užsienyje gautomis pajamomis. Remiantis šio įstatymo 5 str. 4 d., užsienio gyventojas Lietuvoje gautos pajamos yra apmokestinamos. Manytina, kad toks mažą rinką turinčios valstybės reguliavimas yra pagrįstas.

<sup>15</sup> *Supra*, note 9, P. 253-255.

<sup>16</sup> *Ibid*, P. 253-255.

<sup>17</sup> Helminen M. Tax Treaties Between Member States. Workshop on EC Law and Tax Treaties. 2005. Commission. [Žiūrėta 2008-04-04] Interneto prieiga: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/personal\\_tax/double\\_tax\\_conventions/HELMIN EN\\_5072005\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/HELMIN EN_5072005_en.pdf)

<sup>18</sup> *Supra*, note 11, P. 1583; *supra*, note 9, P. 253-255.



Antras valstybėse egzistuojantis esminis skirtumas – nevienodi metodai, taikomi paskirstyto bendrovių pelno (dividendų) dvigubo apmokestinimo išvengimui. Ši problema paprastai kyla vienos valstybės viduje,<sup>19</sup> bet dėl skirtingų taikomų taisyklių tampa tarptautine. Jeigu nebūtų šių taisyklių, bendrovės gautos pajamos būtų apmokestinamos bendrovės lygmenyje, o po to, šį pelną paskirsčius (kas liko po apmokestinimo), jis dar būtų apmokestinamas kaip akcininko pajamos. Ekonomiškai tokia situacija būtų nepagrįsta,<sup>20</sup> todėl dvigubo apmokestinimo valstybės siekia išvengti. Trys pagrindinės sistemos buvo identifikuotos dar 1970 m. profesoriaus van den Tempel studijoje.<sup>21</sup> Šiuo metu valstybės taiko dar įvairesnes taisykles. Išimtiniais atvejais valstybės leidžia dvigubą apmokestinimą, taikydamos klasikinę sistemą. Kitas išimtinis atvejis yra tas, kai valstybės integruoja įmonių ir individų pajamų mokesčius, taikydamos pilną arba dalinį kreditą akcininkams už prieš tai sumokėtą įmonių mokestį<sup>22</sup>. Pastarosios sistemos silpnoji vieta yra ta, kad galimi atvejai, kai suteikiami kreditai akcininkams už prieš tai dar nesumokėtą įmonių mokestį. Todėl taikoma ir tokia modifikuota sistema, kai valstybės reikalauja įmonių iš anksto sumokėti kompensacinį mokestį. Be to, kaip alternatyvą aptartoms išimtinėms sistemoms, valstybės mažina akcininkų mokėtino mokesčio dydį, taikydamos mažesnę mokestį arba dalinę išimtį dividendams (atsižvelgiant į kitas pajamų rūšis).<sup>23</sup> Tokių sistemų taikymas pasiteisina tuo atžvilgiu, kad pajamos, likusios po apmokestinimo, yra artimos akcininko pajamų mokesčiui, todėl didžiaja dalimi išvengiama dvigubo dividendų apmokestinimo bei užsienio akcininkų dividendų problemų, kylančių tada, kai įmonių ir individų pajamų mokesčiai yra susiejami (antrasis minėtas išimtinis atvejis). Be to, taikomos ir tokios sistemos, kai mokestį moka tik bendrovė, paskirstanti pelną (galutinio pajamų mokesčio sistema), arba tik akcininkas.<sup>24</sup> Taigi matyti, kad dividendus valstybės apmokestina taip pat labai skirtingai.<sup>25</sup>

---

<sup>19</sup> 2003 m. Komisija priėmė komunikatą (COM(2003)810 final), kuriame išaiškino, kad valstybės narės turėtų užsienio dividendus apmokestinti taip pat, kaip savo vidaus dividendus, o užsienio akcininkams taikyti tas pačias apmokestinimo taisykles, kaip ir savo rezidentams. Šį komunikatą „sustiprino“ ETT savo sprendimais *Lenz* ir *Manninen* bylose. *Supra, note 9*, P. 261.

<sup>20</sup> Ekonomikos moksle sutariama, kad dvigubas bendrovės paskirstyto pelno apmokestinimas yra bloga idėja dėl to, kad toks apmokestinimas yra diskriminacinis palūkanų apmokestinimo atžvilgiu (jos nuo apmokestinamų pajamų atskaitomos). Jeigu dividendai būtų apmokestinami, tai paskatintų įmones imti paskolas, o tuomet palūkanų normos padidėjimas galėtų priversti įmones prie bankroto. *Supra, note 9*, P. 261.

<sup>21</sup> 1970 m. profesorius van den Tempel studijoje „Corporation Tax and Individual Income Tax in the European Communities“ pateikė analizę, kad tuo metu egzistavo trys pagrindinės sistemos, leidžiančios išvengti dvigubo dividendų apmokestinimo: klasikinė, dvigubo tarifo ir priskyrimo (mokesčio kredito) sistema. Farmer P.; Lyal R. *EC Tax Law*. – Oxford: Oxford University Press, 1994. P. 21.

<sup>22</sup> Manytina, kad tokios sistemos nebebus taikomos atsižvelgiant į ETT sprendimus *Lenz* ir *Manninen* bylose, kuriose nuspręsta, jog mokesčio kreditas turi būti suteikiamas nediskriminuojant, t.y. tiek rezidentams, tiek užsienio akcininkams. Tačiau valstybės nėra suinteresuotos suteikti kreditą užsienio akcininkams, kai jai nesumokėtas joks mokestis. Žr. *supra, note 9*, P. 266.

<sup>23</sup> *Supra, note 11*, P. 1581-1582.

<sup>24</sup> *Supra, note 9*, P. 262-264.

<sup>25</sup> Sistemine LR pelno mokesčio ir LR gyventojų pajamų mokesčio analizė rodo, kad Lietuva pasirinko mažinti standartinį gyventojų pajamų mokestį: įmonė moka 15% pelno mokestį, o gyventojas, gavęs pajamas iš paskirstyto

Be aptartų dviejų pagrindinių skirtumų (nevienodi metodai, taikomi išvengti dvigubam tarptautiniam ir dividendų apmokestinimui) 1992 m. Ruding komiteto ataskaitoje<sup>26</sup>, be to, buvo pažymėta: a) dideli mokesčių tarifų skirtumai; b) laisvųjų ekonominių zonų, kuriomis skatinamos investicijos, buvimo netolygumai; c) mokesstinės bazės apibrėžimo nevienodumas ir skirtingas su šia baze susijusių išimčių, skatinant investicijas, taikymas; d) įvairūs skirtumai, susiję su nevienodų sąlygų rezidentams ir nerezidentams taikymu.<sup>27</sup> Pažymėtina, kad 2001 m. Komisija nurodė, jog Ruding komiteto ataskaita yra vis dar aktuali (per beveik dešimt metų mažai kas pasiekta), o problemos dėl to, jog vis daugiau įmonių Bendrijos teritoriją supranta kaip savo rinką, tampa aktualesnės ir aštrėja.<sup>28</sup>

Taigi valstybėse egzistuoja daug principinių ir mažesnių sistemų skirtumų, kurių sprendimo klausimas dėl globalizacijos ir verslo dinamikos didėjimo tampa vis aktualesnis.

## 1.2. Tiesioginių mokesčių sistemų integravimo poreikis

Tiesioginiai mokesčiai sukelia santykinai mažiau pastebimų pažeidimų Bendrijos prekybai nei netiesioginiai mokesčiai, nes pirmųjų poveikis laisvam judėjimui rinkoje yra netiesioginis ir išskaidytas: tiesioginiai mokesčiai turi įtakos priimant investavimo, įsisteigimo ir įsidarbinimo sprendimus, o šie veiksniai gali ir nedaryti tiesioginės įtakos laisvam judėjimui ir nepatekti į EB sutarties straipsnių taikymo sferą. Tačiau jie gali vienoje valstybėje sudaryti palankesnes darbo sąlygas negu kitoje ir taip sąlygoti pinigų, prekių, darbo jėgos judėjimo srautus. Todėl šie veiksniai daro įtaką ir pačios bendrosios rinkos funkcionavimui.<sup>29</sup>

Siekdama išsiaiškinti, kokių padarinių toks netiesioginis poveikis turi bendrajai rinkai, Komisija dar 1990 m. sudarė Ruding komitetą. Šio komiteto ekspertai nustatė, kad valstybėse egzistuoja daugybė tiesioginių mokesčių sistemų skirtumų (tai jau aptarta 1.1 dalyje),<sup>30</sup> o pastarieji lemia didelius Bendrijos rinkos pažeidimus, kadangi mokesčių klausimai paprastai

---

pelno, moka 15% vietoj standartinio 24% tarifo. Tai, kaip minėta, yra gana patogus variantas. Tačiau atkreiptinas dėmesys, jog, gyventojų pajamų mokesčiui sumažėjus nuo 33% iki 24%, gyventojų mokamas sumažintas gyventojų pajamų mokestis už gautus dividendus išliko nepakitęs. Gyventojų pajamų mokestis turėtų būti mažinamas apytiksliai sumokėta pelno mokesčio dalimi. Šiuo atveju yra taip, 6% (15% minus 9%) paskirstyto pelno yra apmokestinami dvigubai. Tai, be abejo, nėra labai didelis skirtumas, tačiau vis dėlto įstatymų leidėjas turėtų į tai atsižvelgti ir mažinti ne tik standartinį mokesčio tarifą, bet ir specialųjį mokesčio tarifą, taikomą paskirstytam pelnui.

<sup>26</sup> 1990 m. spalio 25 d. Komisija sudarė ekspertų komitetą, vadovaujamą olando Onno Ruding, kad atsakytų į klausimus, ar skirtumai tarp valstybių narių sukelia didelius vidaus rinkos pažeidimus (ypač, ar trukdo investicijoms ir konkurencijai), ar pažeidimai gali būti pašalinti sąžiningos konkurencijos tarp valstybių būdu ir ar reikalingi Bendrijos veiksmai ir kokių specialių priemonių Bendrija galėtų imtis. 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, Luxemburg. - 1992.

<sup>27</sup> *Supra*, note 9, P. 272-273.

<sup>28</sup> *Ibid*, P. 262-264; 279-280.

<sup>29</sup> *Ibid*, P. 239-240; Junevičius H. M. Schofer. Europos Bendrijos bendrosios rinkos teisė. Kaunas, 2005. P. 304-306.

<sup>30</sup> *Supra*, note 21, P. 296-297.

būna vieni svarbiausių priimant verslo sprendimus. O, egzistuojant tokiems dideliems skirtumams, sukuriama rinkos fragmentacija, kuri iš esmės prieštarauja Bendrijos neutralumo vidaus rinkos su harmoningomis taisyklėmis siekiui. Be to, nustatyta, kad tokie dideli skirtumai negali būti pašalinti sąžiningos konkurencijos tarp valstybių būdu.<sup>31</sup>

Vėliau, 2001 m., Komisija paskelbė darbo dokumentą apie bendrovių apmokestinimą vidaus rinkoje. Jame *inter alia* konstatavo, kad užsienio investicijos yra vis dar nepalankiai traktuojamos tiek buveinės, tiek pajamų šaltinio valstybės mokesčių sistemų požiūriu, kad mokesčių sistemų skirtumai sukuria papildomą mokestinę našą arba bent jau priverčia asmenis laikytis 27 valstybių skirtingų mokestinių sistemų, o tai susiję su papildomomis išlaidomis. Komisija pabrėžė, jog tokia situacija yra itin nepalanki Bendrijos tarptautinėms bendrovėms, nes joms daug sunkiau konkuruoti su trečiųjų valstybių įmonėmis, o smulkų ir vidutinį verslą dažnai apskritai atbaido nuo investicijų užsienyje.<sup>32</sup> Paminėtina ir tai, kad skirtingos mokestinės sistemos - ne tik individų, bet ir valstybių problema, nes pastarosios yra priverstos priimti sprendimus, užkertančius kelią mokesčių vengimui ir mokestinių įstatymų apėjimui.<sup>33</sup> Žiūrint dar plačiau, tokia fragmentiška „vidaus“ rinkos situacija neleidžia Bendrijai vystytis, nes ji pažeidžia pamatinius vidaus rinkos neutralumo reikalavimus.<sup>34</sup> Bendrijai tampa vis sunkiau konkuruoti su kitų valstybių didelėmis vidaus rinkomis, pavyzdžiui, JAV ir Japonijos, nes pastarosios turi vieną valiutą ir vieną mokestinę sistemą (bent jau federacijos lygmeniu)<sup>35</sup>.

Tiesioginių mokesčių, lyginant su kitomis sritimis, harmonizavimo poreikis pabrėžiamas 2005 m. spalio 25 d. Europos Komisijos komunikate Tarybai ir Europos Parlamentui dėl Bendrijos Lisabonos programos įgyvendinimo. Šiame komunikate teigiama, kad skirtingų ir kartais netgi abipusiškai nepriimtinių pelno mokesčių sistemų koegzistavimas *de facto* sudaro didelių kliūčių Bendrijos bendrosios rinkos sukūrimui. Komisija pastebi, kad kitose komercinės veiklos srityse Bendrijos įmonės tampa vis labiau įgalintos vystyti veiklą ES kaip vieningoje rinkoje (atliekant tyrimus, gamyboje, išradimuose, pardavimuose), tačiau mokesčių srityje jos

---

<sup>31</sup> Ruding komiteto ataskaitoje daugiausia buvo akcentuojami tokie dalykai: a) mokesčių prasme investuoti užsienyje per dukterinę įmonę yra tris kartus brangiau nei investuoti tokiu būdu buveinės valstybėje (daugiausia dėl pajamų mokesčio, taikomo pajamų šaltinio valstybės, dukterinės įmonės paskirstytam pelnui). Patronuojančių dukterinių bendrovių direktyvos priėmimas yra svarbus žingsnis, bet nepakankamas; b) įsisteigimo sprendimus daugiausia lemia mokestiniai klausimai, o valstybių taikomos mokestinės schemos ar ypač žemi tarifai pritraukia tarptautinį verslą, ypač finansų sektoriuje c) sudėtingos teisinės ir finansinės mokesčių planavimo schemos: pasirinkti dukterinę įmonę ar filialą, vietinio finansavimo ar finansavimo per patronuojančią bendrovę, ir pan. d) administravimo išlaidos (valstybėms) ir laikymasis skirtingų mokestinių schemų (mokesčių mokėtojams). Plačiau žr. *supra*, note 9, P. 272-273.

<sup>32</sup> 2001 m. spalio 23 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui, ir Europos Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Siekiant vidaus rinkos be mokestinių kliūčių. Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės įmonėms suteikimo strategija“ su Komisijos darbo dokumento „Įmonių apmokestinimas vidaus rinkoje“ priedu COM(2001)528 final. {SEC(2001) 1681 } [2008-04-06] Interneto prieiga: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN:PDF> P.231-232.

<sup>33</sup> *Supra*, note 9, P. 272-273.

<sup>34</sup> *Supra*, note 32, P. 223-224.

<sup>35</sup> *Supra*, note 9, P. 239-240.

yra priverstos EB teritoriją „padalyti” į atskiras valstybių narių rinkas, todėl ir kitų sričių harmonizavimas neduoda tokių teigiamų rezultatų. Pavyzdžiui, skirtingi mokesčiai yra viena iš didžiausių Europos Bendrovės problemų. Dėl būtinybės taikyti daugybę skirtingų mokesčių apskaitos sistemų ši verslo organizavimo forma yra ne tokia patraukli, kokia galėtų būti.<sup>36</sup>

Tiesioginiams mokesčiams esant vienam iš pagrindinių Bendrijos rinkos vystymosi stabdžių ir pagrindinių kliūčių sukurti konkurencingiausią ir dinamiškiausią pasaulyje rinką, pripažintina, jog šių mokesčių harmonizavimas (daugiausia turint omenyje įmonių pajamų mokesčius) turėtų (ir galbūt yra) būti prioritetinė sritis. Tai patvirtina ir gausus pastaruoju metu (pradedant 2001 m.) Komisijos leidžiamų komunikatų skaičius, kuriuose nurodoma, kad, esant esminiams valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų skirtumams ir itin mažam problemų sprendimo progresui bei nepaliaujamai augant bylinėjimuisi ETT, neužtenka imtis *ad hoc* priemonių, nes jos neįgalina pašalinti principinių mokesčių sistemų skirtumų: reikalingi ir sisteminiai sprendimai.<sup>37</sup> Todėl 2001 m. Komisija pateikė tiesioginių mokesčių integravimo strategiją, kuria siekiama dviejų tikslų: pirmo - trumpalaikio, šalinti (kur įmanoma) labiausiai vidaus rinką šiuo metu pažeidžiančius mokesčius, ir antro, ilgalaikio – sistemiskai spręsti pagrindines problemas, kylančias dėl labai skirtingų tiesioginių mokesčių sistemų.<sup>38</sup> 2003 m. šią strategiją dar kartą peržvelgus, nuspręsta, kad ji yra tinkama.<sup>39</sup>

2006 m. komunikate Komisija nurodė šiuos bendriausio pobūdžio tikslus, kurie turėtų būti pasiekti valstybėms narėms koordinuojant mokesčių sistemas:

- Diskriminacijos ir dvigubo apmokestinimo panaikinimas;
- Atsitiktinio neapmokestinimo atvejų ir mokesčių vengimo prevencija;
- Išlaidų, patiriamų dėl pareigos laikytis įvairių valstybių skirtingų mokesčių įstatymų, sumažinimas.<sup>40</sup>

Atsižvelgiant į tai, kad šie tikslai kyla iš esminių valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų skirtumų, manytina, kad juos įmanoma įgyvendinti tik vykdant ilgalaikę strategiją, t.y. sistemiskos integracijos keliu. Nors Komisija šių skirtumų mažinimui naudoja, kai kurių autorių

---

<sup>36</sup> 2005 m. spalio 25 d. Europos Komisijos komunikatas Tarybai ir Europos Parlamentui „Mokesčių ir maitų politikos vaidmuo įgyvendinant Lisabonos strategiją” COM(2005) 532. [2008-04-06] Interneto prieiga: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0532:FIN:EN:PDF> P. 4-5.

<sup>37</sup> *Supra*, note 32, P. 4.

<sup>38</sup> *Ibid.*, P. 16.;

<sup>39</sup> 2003 m. lapkričio 24 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui, ir Europos Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Vidaus rinkos be įmonių mokesčių kliūčių pasiekimai, dabartinės iniciatyvos ir likę iššūkiai” COM(2003)726 final. [2008-04-06] Interneto prieiga:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0726:FIN:EN:PDF>

<sup>40</sup> 2006 m. gruodžio 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 final. [2008-04-06] Interneto prieiga:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0823:FIN:EN:PDF> P. 4.

taikliu pastebėjimu, „magiška“ žodį „koordinavimas“,<sup>41</sup> jis greičiausiai naudojamas politiniais sumetimais kaip žymintis mažesnę integracijos laipsnį ir neva mažiau pažeidžiantis valstybių narių tiesioginių mokesčių suverenitetą,<sup>42</sup> tačiau neviseškai atspindi šio proceso esmę. ETT šiuo metu gausiai sprendžiamų bylų skaičius patvirtina faktą, kad problemų kyla vis daugiau, o mokesčių sistemų atitiktis Bendrijos teisei vis tiek nėra aiški nei verslo subjektams, nei valstybėms. Taigi tik nustatius reikalingas bendras taisykles, taptų įmanoma sukurti nefragmentišką ir aiškiomis taisyklėmis pagrįstą bendrąją rinką, pagaliau artimą vidaus rinkos sąlygoms. Šiuo metu dėl e-komercijos, verslo dinamikos, Bendrijos mastu augančių įmonių susijungimų ir išdalijimų skaičiaus, Lisabonos strategijos ambicingų tikslų tiesioginiai mokesčiai, tapę viena didžiausių kliūčių vidaus rinkai, šalintini harmonizavimo keliu, paliekant vietos sąžiningai konkurencijai.

Esant tokiai situacijai, natūralu, kad egzistuoja didelis poreikis harmonizuoti valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemas. Laikui bėgant, šis poreikis visi labiau auga, nes valstybių tiesioginių mokesčių sistemų skirtumai vis labiau trukdo nepaliaujamai augančiai verslo dinamikai. Visa tai ir lemia ES institucijų spaudimą valstybėms narėms imtis harmonizavimo veiksmų.

### **1.3. Tiesioginių mokesčių integracijos Bendrijoje būdai**

Tiesioginių mokesčių sritis priklauso valstybių narių suverenitetui, todėl Bendrijos integracijos procesas tiesioginių mokesčių srityje yra sudėtingas, komplikotas ir labai specifinis, lyginant su kitomis sritimis. Siekiant suprasti integracijos nagrinėjamoje srityje problematiką, tikslinga apžvelgti, kokiais būdais paprastai ji vyksta Bendrijoje, kuo šie būdai ypatingi ir kada turėtų būti naudojami. Tradiciškai skiriamos dvi integracijos rūšys: pozityvioji ir negatyvioji.

Pozityvioji integracija vyksta koordinuojant valstybių narių mokesčių strategijas, įtvirtinant bendras strategijas ir veiklas, laipsniškai vienodinant nacionalinius valstybių narių įstatymus, t.y. integracija vyksta per pozityvius, aktyvius veiksmus<sup>43</sup>. Kitaip tariant, tai yra tiek privalomo, tiek neprivalomo pobūdžio Bendrijos teisės aktų (direktyvų, Komisijos rekomendacijų, ir pan.) leidyba, kuria valstybės narės tampa teisiškai arba bent politiškai įpareigosotos atlikti tam tikrus teisės derinimo veiksmus.

---

<sup>41</sup> Weber D. Tax Coordination: a Joint Responsibility of the Member States. Still a Fantasy? EC Tax Review 2007/4. P. 162.

<sup>42</sup> Politiškai tai kur kas geresnis pasirinkimas, nei federacijos valstybės fobiją turinčiai Europai pasiūlyti „Sutartį dėl Konstitucijos Europai“.

<sup>43</sup> *Supra*, note 9., P. 28.

Teisės aktų leidybai, tuo pačiu ir pozityviajai integracijai, būdingas visuotinumasis: teisės aktas adresuojamas visoms valstybėms narėms<sup>44</sup>. Būtina atkreipti dėmesį, kad teisės aktų leidyba Bendrijoje pasižymi tuo, jog teisės akto išleidimas paprastai žymi didesnę integracijos laipsnį: pavyzdžiui, priėmus direktyvą, gali būti susitariama dėl vienu apmokestinimo taisyklių įmonių susijungimo atvejais, bendros pelno mokesčio bazės, - dėl naujų bendrų taisyklių, kurių iki tol nebuvo. Būtent dėl šių ypatybių pozityvioji integracija sąlygoja nuoseklią ir stabilią politiką atitinkamoje integracijos srityje.

Tačiau siekiant, kad pozityvioji integracija vyktų, būtinas išankstinis politinis sprendimas: Bendrijos institucijos pagal nustatytą procedūrą turi priimti teisės aktą. Procedūra priklauso nuo to, kokio Europos Bendrijų sutarties (toliau- EB sutartis) straipsnio pagrindu (kokioje srityje ir kokių tikslų siekiant) teisės aktas yra priimamas. Būtent reikalavimai procedūrai (vienbalsiškumas, kvalifikuota dauguma ir pan.) gali tapti, o tiesioginių mokesčių srityje ir tapo, kaip bus matyti, didele kliūtimi pozityviajai integracijai<sup>45</sup>.

Priešingai nei pozityvioji integracija, negatyvioji integracija vyksta per teisiškai privalomus draudimus valstybėms narėms, neleidžiant pažeisti Bendrijų teisės nuostatų<sup>46</sup>. Tiesioginių mokesčių kontekste svarbu paminėti, kad draudžiamos priemonės, pažeidžiančios bendrąją rinką varžant laisvą prekių, asmenų, kapitalo ar paslaugų judėjimą, taip pat neteisėtos valstybės pagalbos priemonės. Taigi negatyvioji integracija, taip pat kaip ir jau aptarta pozityvioji, turi turėti pagrindą Bendrijos teisėje: Bendrijos teisė draudžia neteisėtus bendrosios rinkos ar konkurencijos teisės pažeidimus. Tačiau negatyviajai integracijai netrukdo specialios procedūros: tam užtenka teismo sprendimo.

Galėtų atrodyti, jog tokia integracija yra paprastesnė, greitesnė ir galbūt netgi efektyvesnė. Tačiau, priešingai nei pozityvioji integracija, negatyvioji integracija yra vykdoma *ad hoc* ETT sprendžiant konkrečias bylas, remiantis konkrečiomis aplinkybėmis, todėl neturi visuotinio ir stabilumo savybių. Konkrečiu adresatu tampa viena valstybė, kurios bylą ETT išnagrinėjo, o kitos valstybės patiria teismo sprendimo poveikį: sprendimo *ratio decidendi* joms įgyja *erga omnes* galią. Kadangi bylą ETT sprendžia remdamasis konkrečiomis aplinkybėmis, ir neatsižvelgia į kitose valstybėse egzistuojančias sistemas (arba atsižvelgia tik iš dalies, kiek tai susiję su konkrečia byla), pastarosioms *ratio decidendi* privalomoji galia gali turėti ir didelių neigiamų pasekmių. Be to, ETT neturi tiek konsultavimosi galimybių, kiek teisės kūrėjas, todėl negali priimti taip visapusiškai apsvaistytų ir specialistų įvertintų sprendimų. Kartais ETT yra priverstas gana radikaliai keisti savo ankstesnius sprendimus, todėl neverta tikėtis, kad ETT

<sup>44</sup> Kartais susitariama dėl savanoriško teisės akto įgyvendinimo, pvz., direktyvoje gali būti nustatyta, kad valstybės narės gali pasirinkti, įgyvendinti ją ar ne; tačiau tai nepaneigia to fakto, kad jos apskritai turi tokią galimybę, todėl yra adresatės ir teisės aktas taikomas visuotinai.

<sup>45</sup> Išsamiau apie tai žr. 2.1. darbo dalyje.

<sup>46</sup> *Supra*, note 9, P. 28.

sprendimai pasižymės dideliu stabilumu.<sup>47</sup> Komisijos pažeidimo procedūros pasižymi dar didesniu *ad hoc* pobūdžiu: procedūra inicijuojama prieš vieną valstybę, ir pažeidimo byla neturi *erga omnes* poveikio kitoms valstybėms. Tačiau reikėtų atkreipti dėmesį į tai, jog Komisija pastaruoju metu linkusi inicijuoti daug panašaus pobūdžio bylų prieš įvairias valstybes vienu metu. Pavyzdžiui, dėl EB teisės pažeidimų dividendų apmokestinimo srityje Komisija per vieną dieną pradėjo devynias pažeidimo procedūras. To reikėjo, kadangi valstybės neskuba šalinti pažeidimų po ETT sprendimų, kurie nebuvo priimti konkrečiai joms. Taigi nors *de jure* ETT sprendimų *ratio decidendi* įgyja *erga omnes* galią visoms valstybėms, *de facto* reikalingos Komisijos pažeidimų procedūros, kad ši galia būtų įgyvendinta.

Todėl manytina, kad negatyviosios integracijos paskirtis – konstatuoti esamus pažeidimus siekiant, kad valstybės juos panaikintų. Reikėtų pritarti P. Watel, teigiančiam, jog ETT negali/neturėtų spręsti klausimų, kuriuos teisės kūrėjas paliko nereguliuotus. Tai – pozityviosios integracijos funkcija, nes čia reikalinga politinė valia, t.y. Tarybos ir/ar Europos Parlamento sprendimas<sup>48</sup>. Kitaip tariant, ETT, vykdamas negatyviają integraciją Bendrijoje, neturėtų sukurti kažko naujo ar imtis mokesčių sistemų skirtumų naikintojo vaidmens, o turėtų remtis EB sutartimi ir šalinti esamus pažeidimus. Taigi *ad hoc* pobūdžio negatyvioji integracija turėtų eiti koja kojon su pozityviaja, o ne ją keisti.

Pastebėtina, kad pozityvioji ir negatyvioji integracijos yra labai susijusios. Pirma, tose srityse, kur nėra pozityviosios integracijos, valstybės gali įgyvendinti savo suverenitetą, nepažeisdamos negatyviosios integracijos draudimų<sup>49</sup>. Antra, negatyvioji integracija gali paskatinti pozityviają. Pavyzdžiui, srityje, kurioje daug pažeidimų, valstybės gali nuspręsti priimti direktyvą, taip kur kas nuosekliau suvienodindamos teisę ir tuo pačiu apribodamos ETT kompetenciją priimti sprendimus toje srityje: negatyvioji integracija nebegali prieštarauti pozityviajai, nes pastaroji yra negatyviosios teisinis pagrindas. Negatyviosios integracijos galimybių riba yra ten, kur baigiasi pozityvioji integracija. Trečia, gali būti ir atvirkštinė reakcija: priėmus teisės aktą arba parengus jo projektą, bet nepavykus ar nespėjus jo priimti, ETT priima toje srityje itin aktualų esminį sprendimą. Pavyzdžiui, 2003 m. gruodžio 19 d. Komisijai išleidus komunikatą dėl individų dividendų apmokestinimo vidaus rinkoje<sup>50</sup> (neturintį

---

<sup>47</sup> Palyginkite, pavyzdžiui, teismo sprendimus *Kerckhaert-Morres* ir *Schumacker* bylose apmokestinimo prioritetu paskirstymo požiūriu. Išsamiau apie ETT vykdomą negatyviają žr. 3.1. dalyje.

<sup>48</sup> *Supra*, note 9, P. 29.

<sup>49</sup> *Ibid*, P. 28.

<sup>50</sup> 2003 m. gruodžio 19 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialiniam komitetui „Individualių asmenų dividendų apmokestinimas vidaus rinkoje“ COM(2003)810 final. [2008-04-06] Interneto prieiga:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0810:FIN:EN:PDF>

privalomos galios), ETT priėmė sprendimus 2004 m. *Manninen*<sup>51</sup> ir *Lenz*<sup>52</sup> bylose ir tokiu būdu šis komunikatas ar bent pagrindinės jo idėjos tapo teisiškai privalomos.

Šio skyriaus teiginiai bus labai svarbūs vertinant tiesioginių mokesčių integravimo Bendrijoje procesą. Kaip bus matyti toliau, integraciją tiesioginių mokesčių srityje būtų sunku prilyginti idealiam variantui - greičiau tai itin komplikuoatas ir sudėtingas reiškinys iš daugybės kompleksiskai vertintinų detalių.

#### **1.4. Teisinė tiesioginių mokesčių sistemų integracijos bazė**

Teisinę integracijos tiesioginių mokesčių srityje bazę sąlygoja valstybių narių noras suverenitetą šioje srityje pasilaikyti sau, o ne perleisti Bendrijai. Todėl logiška, kad teisinė bazė valstybių narių įstatymų harmonizavimui (pozityviajai integracijai) yra itin siaura. Tiesioginiai mokesčiai konkrečiai nėra minimi visiškai (priešingai nei EB Sutarties 93 straipsnyje netiesioginiai mokesčiai, kurių harmonizavimo atžvilgiu valstybės buvo nusiteikusios palankiau<sup>53</sup>).

EB sutarties 94 straipsnis numato, kad „Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, vieningai leidžia direktyvas dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių tiesioginę įtaką bendrosios rinkos sukūrimui ar veikimui, suderinimo“. Matyti, kad vienintelis privalomas šio straipsnio pagrindu priimtas teisės aktas gali būti direktyva.<sup>54</sup> Taip pat pažymėtina, kad šio straipsnio pagrindu galima priimti tik tuos Bendrijos teisės aktus, kurie tiesiogiai veikia bendros rinkos funkcionavimą. Todėl gyventojų pajamų mokestis šiuo pagrindu neturėtų būti harmonizuojamas, išskyrus nenuolatinių gyventojų apmokestinimą (ypač pasienio darbuotojų).<sup>55</sup> O didžiausia problema yra ta, jog, norint priimti teisės aktą, privaloma jį patvirtinti Taryboje vienbalsiai. Šį procesą ypač apsunkina padidėjęs valstybių narių skaičius: šiuo metu, 2008 m. pradžioje, Europos Sąjungą sudaro dvidešimt septynios valstybės narės.

Turint omenyje vienbalsiškumo reikalavimą, nieko nuostabaus, kad iki šiol 94 straipsnio pagrindu buvo priimtos tik 4 direktyvos. Daugybė kitų bandymų priimti privalomo pobūdžio

---

<sup>51</sup> 2004 m. rugsėjo 7 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-319/02 *Petri Manninen*, [2004] ECR I-0000.

<sup>52</sup> 2004 m. liepos 15 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-315/02 *Anneliese Lenz v Finanzlandesdirektion für Tirol*, [2004] ECR I-0000.

<sup>53</sup> Netiesioginiai mokesčiai Bendrijos lygmeniu harmonizuoti kur kas labiau nei tiesioginiai mokesčiai.

<sup>54</sup> EB Sutarties 94 straipsnis negali būti pagrindu priimti reglamentams, kurie tiesiogiai taikomi valstybėse narėse. Galima teigti, kad tai – dar vienas harmonizavimo stabdis (nors ir visiškai suprantamas bei pateisinamas valstybių noru tiesioginių mokesčių srityje išlaikyti savo suverenitetą). Direktyvos yra kur kas lėtesnė ir mažesnė harmonizavimo laipsnį užtikrinanti teisinė priemonė, nes jos paprastai neturi horizontalaus tiesioginio veikimo, turi būti įgyvendintos valstybių narių įstatymais per tam numatytą laikotarpį.

<sup>55</sup> *Supra*, note 9, P. 243.



Bendrijos teisės aktą (direktyvą) žlugo. Todėl Komisija išleido vos keletą rekomendacijų, o vėliau apskritai perėjo prie mažesnės teisinės galią turinčių komunikatų.<sup>56</sup>

EB sutarties 94 straipsnis yra pagrindinė ir beveik vienintelė tiesioginių mokesčių harmonizavimo bazė: kiti EB sutarties straipsniai arba šioje srityje apskritai negali būti taikomi, arba taikomi tik ypač specialiais atvejais. Pirma, Nicos sutartimi įtrauktas 95 (1) EB sutarties straipsnis nėra galima integracijos bazė, nes šio straipsnio antroji dalis numato išimtį fiskalinėms priemonėms. Antra, EB sutarties 96 straipsnis leidžia priimti direktyvas kvalifikuota balsų dauguma. Šiuo teisiniu pagrindu priimta direktyva turi būti siekiama panaikinti bendrosios rinkos konkurencijos pažeidimus, egzistuojančius dėl tam tam tikrų valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų skirtumų. Siekiant kitų tikslų, ši teisinė bazė negali būti naudojama. Prieš direktyvos priėmimą Komisija turi inicijuoti konsultacijas su tomis valstybėmis narėmis, kurių įstatymai iškraipo konkurencijos sąlygas. Ir tik konsultacijų metu nesusitarus dėl pažeidimų ištaisymo, Komisija gali teikti direktyvos projektą patvirtinti kvalifikuotų balsų dauguma Tarybai. Taigi šis EB sutarties straipsnis taikomas ne harmonizavimo lygio gilinimui apskritai, o tais atvejais, kai dalis valstybių savo įstatymais pažeidžia konkurencijos sąlygas. Kvalifikuota dauguma šiuo atveju reikalinga tam, kad valstybės, pažeidžiančios EB teisės reikalavimus, negalėtų pasinaudoti savo *veto* teise. Todėl EB sutarties 96 straipsniu, kaip pernelyg išimtinu, nebus remiamasi nagrinėjant tiesioginių mokesčių integracijos procesus apskritai. Trečia, pakomentuotina M. Terra J.B.<sup>57</sup> minima dar viena, jo nuomone, galima harmonizavimo bazė, kuri nereikalauja sprendimų Taryboje priimti vieningai: EB sutarties 87 ir 88(3) straipsniai numato, kad valstybės narės, norėdamos teikti valstybės finansinę pagalbą, galimai prieštaraujančią bendrajai rinkai, privalo prieš tai pasikonsultuoti su Komisija. Vis dėlto šie straipsniai nelaikytini vieningumo reikalavimo priimti sprendimą bendru sutarimu išimtimi, nes jie negali būti pagrindu valstybėms narėms harmonizuoti įstatymus ir vykdyti gilesnę pozityviąją integraciją. Priešingai, šie straipsniai draudžia imtis konkrečių priemonių, prieš tai nepasikonsultavus su Komisija, - taigi atlieka specifinę negatyviosios integracijos funkciją. Ketvirta, EB sutarties 308 straipsnis numato: „jei pasirodytų, kad veikiant bendrajai rinkai vienam iš Bendrijos tikslų pasiekti reikia imtis Bendrijos veiksmų, kuriems ši Sutartis nenumato reikalingų įgaliojimų, Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu, vieningu sprendimu imasi reikiamų priemonių“. Šio straipsnio pagrindu tiesioginių mokesčių srities aktų iki šiol nėra priimta.<sup>58</sup> Manytina, kad apskritai šio straipsnio pagrindu būtų galima harmonizuoti tiesioginius mokesčius; tačiau, ko gero, natūraliau tai yra daryti EB sutarties 94 straipsnio pagrindu, nes

---

<sup>56</sup> *Ibid*, P. 18-19.

<sup>57</sup> *Ibid*, P. 18.

<sup>58</sup> Priimta įmonių teisės srityje – Europos Bendrovės reglamentas.

procedūrinis vieningumo Taryboje reikalavimas išlieka ir nereikia įrodinėti, jog EN sutartis nenumato reikiamų priemonių.

Taigi atsižvelgiant į padidėjusį ES valstybių narių skaičių bei vieningumo Taryboje reikalavimą, priimant direktyvas 94 straipsnio pagrindu, skirtingų valstybių narių ekonominių interesų harmonizavimas tiesioginių mokesčių srityje, atrodytu, nėra įmanomas ir Bendrija turėtų tenkintis vien tik neprivalomo pobūdžio teisės aktais (angl. *soft law*). Tačiau čia, aptarus materialinės teisės teikiamas galimybes, būtina išnagrinėti ir procedūrinės teisės išimtį: sustiprinto bendradarbiavimo procedūros galimybę, įtrauktą Amsterdamo, o detalizuotą Nicos sutartimi.

EB sutarties 11 straipsnis kartu su ES sutarties 40-43 straipsnių nuostatomis suteikia galimybę taikyti sustiprinto bendradarbiavimo procedūrą (angl. *enhanced cooperation*) vietoj įprastosios bendro sprendimo priėmimo procedūros. Ši procedūra leidžia išvengti reikalavimo, kad Taryba turi priimti sprendimą vieningai: užtektų aštuonių valstybių narių iniciatyvos ir kreipimosi į Komisiją su prašymu pateikti teisės akto projektą Tarybai, ir Komisijai šią iniciatyvą kvalifikuota balsų dauguma patvirtinus, sprendimas būtų priimamas ES sutarties 44 straipsnio b dalyje numatytu būdu, t.y. balsuojant tik sustiprintame bendradarbiavime dalyvaujančioms valstybėms. Tačiau šiuo būdu priimtas teisės aktas privalomas tik toms valstybėms, kurios dalyvavo sustiprinto bendradarbiavimo procedūroje.<sup>59</sup> Kitos valstybės narės, nors ir neįsitraukusios į procesą nuo pat pradžių, gali į jį įsitraukti vėliau ir tokiu būdu bendradarbiaujančių valstybių ratas gali išsiplėsti. Iš kitos pusės, tokia galimybė reiškia, jog valstybės, balansuodamos tarp dviejų valstybių grupių, gali kurį laiką nerodyti savo pozicijos, ir tik vėliau pasirinkti tą, kuri labiau atitinka jų interesus. Esant tokiems svyravimams, sunku laiku įvertinti, ar ši procedūra atitinka reikalavimus ir kokias realias pasekmes turės sprendimo priėmimas.

Sustiprinto bendradarbiavimo procedūrai griežti reikalavimai numatyti atsižvelgiant į tai, kad sustiprintame bendradarbiavime dalyvauja ne visos valstybės narės, o apskritai siekiama sukurti vidaus rinką, todėl labai tikėtina, jog toks sustiprintas bendradarbiavimas galėtų skaidyti interesus, numatydamas skirtingas taisykles skirtingiems vidaus rinkos fragmentams, ir taip šią rinką pažeisti. 40 straipsnio a dalis pabrėžia, kad sustiprinto bendradarbiavimo gali būti imamasi tik kaip paskutinės išeities, kai Taryboje nustatoma, kad, taikant atitinkamas Sutarčių nuostatas, sustiprinto bendradarbiavimo tikslų per atitinkamą laikotarpį negalima pasiekti. Be to, ES

---

<sup>59</sup> Sustiprinto bendradarbiavimo procedūros esmė yra ta, kad valstybės, tarpusavyje siekdamos tvirtesnio bendradarbiavimo, inicijuoja šią procedūrą, siekdamos priimti atitinkamą teisės aktą, užtikrinantį tvirtesnę tarpusavio bendradarbiavimą tam tikroje srityje.

sutarties 40 straipsnis numato daugiau reikalavimų<sup>60</sup>, iš kurių svarbiausi bei mokslinėje literatūroje kaip keliantys daugiausia problemų tiesioginių mokesčių srityje yra šie: sustiprintas bendradarbiavimas turi nekenkti vidaus rinkai ir ekonominei sanglaudai, turi padėti siekti Bendrijos ir ES tikslų, stiprinti integraciją, neperžengti Bendrijos įgaliojimų, neturi būti kliūtis prekybai ir konkurencijai tarp valstybių narių bei nekenkti protokolo dėl Šengeno *acquis* integravimo į Europos Sąjungos sistemą nuostatomis<sup>61</sup>. Plačiau šiuos reikalavimus aptarsime analizuodami konkrečias pozityviosios integracijos iniciatyvas 2 darbo dalyje, tačiau šios apžvalgos užtenka, kad matytume, jog sustiprinto bendradarbiavimo procedūra yra problematiška ir turėtų būti naudojama tik kaip paskutinė priemonė.

Apžvelgus dabartinę pozityviosios integracijos teisinę bazę, konstatuotina, jog ji yra itin siaura. 94 straipsnis reikalauja direktyvas Taryboje priimti bendru sutarimu, o sustiprinto bendradarbiavimo procedūros taikymas problematiškas: jos laikantis galimybę priimti direktyvą ir vertinti jos veikimo rezultatus reikia kiekvienu konkrečiu atveju atskirai. Pažymėtina, kad 2007 m. gruodžio 13 d. priimta Lisabonos (Reformų) sutartis (dar neratifikuota) nepaprastai tiesioginių mokesčių harmonizavimo bazės:<sup>62</sup> tai rodo, kad valstybės nėra pasiruošusios tiesioginių mokesčių srityje perleisti savo suvereniteto Bendrijai ir nesiruošia lengvinti sprendimų priėmimo procedūrų.

Negatyviosios integracijos bazė, kaip jau minėta 1.3 dalyje, yra platesnė: ji apima visą egzistuojančią Europos Bendrijų teisę, t.y. remiasi joje įtvirtintais draudimais valstybėms narėms. Valstybės narės gali įgyvendinti savo suverenitetą tiesioginių mokesčių srityje nepažeisdamos EB teisės, t.y. neleistinai nevaržydamos laisvo prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo judėjimo ir neteikdamos neleistinos valstybės pagalbos. ETT tai nuolat pabrėžia savo

---

<sup>60</sup> ES sutarties 40 straipsnis numato, kad sustiprintas bendradarbiavimas galimas, jei jis: a) padeda toliau siekti Sąjungos ar Bendrijos tikslų, saugoti jų interesus ir būti jiems naudingas, stiprinti jų integracijos procesą; b) pripažįsta minėtas Sutartis ir Sąjungos bendrą institucinę struktūrą; c) nekenkia *acquis communautaire* ir priemonėms, kurių buvo imtasi pagal kitas minėtų Sutarčių nuostatas; d) neperžengia Sąjungos ar Bendrijos įgaliojimų ir nėra susijęs su sritimis, kurios priklauso išimtinai Bendrijos kompetencijai; e) nekenkia vidaus rinkai, apibrėžtai Europos bendrijos steigimo sutarties 14 straipsnio 2 dalyje, ar ekonominei ir socialinei sanglaudai, sukurtai pagal tos Sutarties XVII antraštinę dalį; f) nėra kliūtis prekybai tarp valstybių narių ar jos diskriminavimas ir neiškreipia konkurencijos tarp jų; g) apima bent aštuonias valstybes nares; h) gerbia į jį neįsitraukusių valstybių narių kompetencijas, teises, įsipareigojimus; i) nekenkia protokolo dėl Šengeno *acquis* integravimo į Europos Sąjungos sistemą nuostatomis; j) yra atviras visoms valstybėms narėms pagal 43b straipsnį.

<sup>61</sup> Išsamiau apie sustiprintos bendradarbiavimo procedūros prieštaravimą subsidiarumo principui žr. Hrehorovska L. Tax Harmonization in the European Union. *International Tax Review*. Volume 34, Issue 3, 2006. P. 158–166; apie prieštaravimą konkurencijai: O’Brein M. Company taxation, state aid and fundamental freedoms: is the next step enhanced cooperation. *European Law Review*, 2005, Nr. 30(2); apie neigiamą poveikį turintį dviejų priešingus interesus turinčių valstybių grupių susidarymą: *supra*, note 9, P. 249.

<sup>62</sup> Vienintelis aktualus pakeitimas yra tas, kad Lisabonos sutarties 10 straipsnis įtvirtina, jog sustiprintame bendradarbiavime turi dalyvauti bent 9 valstybės (vietoj dabartinių 8). 2007 m. gruodžio 13 d. Lisabonos sutartis, iš dalies keičianti Europos Sąjungos sutartį ir Europos bendrijos steigimo sutartį (neratifikuota). Prieiga per internetą [žiūrėta 2008-03-16]: <http://eur-lex.europa.eu/lt/treaties/dat/12007L/htm/12007L.html>

sprendimuose: „Nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, jos vis tiek privalo įgyvendinti šią kompetenciją laikydamosi Bendrijos teisės”.<sup>63</sup>

Didelė problema yra ta, kad nėra visiškai aiški teisinės negatyviosios integracijos bazės apimtis: draudimai, suformuluoti Bendrijos teisėje, yra labai abstraktūs, todėl lengvai „pasiduodantys” įvairiam aiškinimui, netgi tokiam, kad jie orientuoti į Bendrijos plėtrą ir kad Bendrija turi visas reikalingas galias suformuluotam tikslui pasiekti.<sup>64</sup> Žinoma, dažnai tai vertintina teigiamai: plačiai suformuluotos nuostatos leidžia dinaminį aiškinimą ir netrukdo Bendrijos teisei plėstis, siekiant vis augančių Bendrijos tikslų. Dažnai tai palanku pačioms valstybėms. Tačiau tiesioginių mokesčių srityje dėl valstybių suvereniteto buvimo tokia galimybė kelia daug problemų.

Vis dėlto ironiška, bet subjektas, kuris vykdo negatyviają integraciją ir turi remtis jos baze, - ETT - pats ją ir aiškina vystydamas, t.y. *de facto* ir *de jure* plėsdamas savo paties teisinę bazę, kuria turi vadovautis. Pavyzdžiui, nors lingvistiškai laisvo paslaugų, asmenų ir kapitalo judėjimo nuostatos draudžia tik diskriminacinio pobūdžio bendrosios rinkos suvaržymus ir tik laisvo prekių judėjimo nuostatos suformuluotos plačiau, ETT *Dassonville*<sup>65</sup> ir *Cassis de Dijon*<sup>66</sup> sprendimais laisvo prekių judėjimo srityje nurodė, jog draudžiamos ir kiekybiniais apribojimams lygiavertį poveikį turinčios laisvą judėjimą varžančios priemonės, ir vėliau šią doktriną *Gebhard*<sup>67</sup>, *Alpine Investments*<sup>68</sup>, *Bosman*<sup>69</sup>, *Carpenter*<sup>70</sup> ir *Commission v. United Kingdom (Golden Shares)*<sup>71</sup> sprendimais „perkėlė” kitoms laisvo judėjimo sritims nurodydamas, jog EB sutartis draudžia ir kitokias, nebūtinai diskriminacinio pobūdžio, laisvo judėjimo kliūtis, nes jos taip pat varžo bendrąją rinką. Todėl atskirti, kur ETT peržengė EB ribas, o kur ne, yra labai sunku. Netgi jei mokslinėje literatūroje yra daugybė ETT kritikos apie tai, kad jis priėmė

<sup>63</sup> Žr. pvz., 2007 m. kovo 13 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, [2007] ECR I-02107, para. 25; 2001 m. kovo 8 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas sujungtose bylose C-397/98 ir C-410/98 *Metallgesellschaft and Others* [2001] ECR I-1727, para. 37; 2005 m. gruodžio 13 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-446/03 *Marks & Spencer* [2005] ECR I-10837, para. 29; 2006 m. gruodžio 12 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* [2006] ECR I-0000, paragr. 36.

<sup>64</sup> 1987 m. liepos 9 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas sujungtose bylose 281, 283, 284, 285, 287/85 *Federal Republic of Germany and others v Commission of the European Communities* [1987] ECR 3203, paragr. 28.

<sup>65</sup> 1974 m. liepos 11 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C- 8-74, *Procureur du Roi v Benoît and Gustave Dassonville* [1974] ECR I-00837, paragr. 9;

<sup>66</sup> 1979 m. vasario 29 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-120/78 *Rewe-Zentral AG v Bundesmonopolverwaltung für Branntwein* [1979] ECR 649, paragr. 8.

<sup>67</sup> 1995 m. lapkričio 30 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-55/94 *Reinhard Gebhard v Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano* [1995] ECR I-4165, paragr. 37.

<sup>68</sup> 1995 m. gegužės 10 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-384/93 *Alpine Investments BV v Minister van Financiën* [1995] ECR I-1141, paragr.38.

<sup>69</sup> 1995 m. gruodžio 15 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-415/93 *Union royale belge des sociétés de football association ASBL v Jean-Marc Bosman, Royal club liégeois SA v Jean-Marc Bosman and others and Union des associations européennes de football (UEFA) v Jean-Marc Bosman* [1995] ECR I-4921, paragr. 103.

<sup>70</sup> 2002 m. liepos 11 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-60/00 *Mary Carpenter v Secretary of State for the Home Department* [2002] ECR I-6279, paragr. 39.

<sup>71</sup> 2003 m. gegužės 13 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-98/01 *Commission of the European Communities v United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland* [2003] ECR I-4641, paragr. 47.

sprendimą, nepriklausantį jo kompetencijai, t.y. esantį už pozityviosios integracijos ribos, praktikoje nėra veiksmingų kontrolės organų, galinčių patikrinti ETT kompetencijos ribas ir priversti jį jų neperžengti. Nevertėtų šių teiginių suprasti kaip ETT kaltinimo neprofesionalumu: šiais teiginiais tenorima parodyti, kad EB sutartis ir joje įtvirtintas subsidarumo principas, turėjęs atskirti Bendrijos ir valstybių narių kompetenciją, praktiškai yra neveiksmingas.

Taigi pozityviosios integracijos tiesioginių mokesčių srityje bazė yra skausmingai maža, tuo tarpu negatyviosios integracijos bazė – orientuota į Bendrijos plėtrą, nepriklausomai nuo to, norėjo to valstybės narės ar nenorėjo, stodamos į Bendriją. Turbūt jau galima preliminariai prognozuoti, kokius integracijos rezultatus tokia situacija lemia.

## 2. NAUJAUSIOS TIESIOGINIŲ MOKESČIŲ POZITYVIOSIOS INTEGRACIJOS BENDRIJOJE TENDENCIJOS

### 2.1. Privalomo pobūdžio Bendrijos teisės aktų tendencijos

EB sutartyje įtvirtintas reikalavimas priimant direktyvas tiesioginių mokesčių srityje Tarybai balsuoti vieningai sąlygoja tai, kad iki šiol Bendrija nagrinėjamoje srityje yra išleidusi vos kelis privalomo pobūdžio teisės aktus. Be to, jie išleisti dar tada, kai Europos Sąjungai priklausė 15 (ir mažiau) narių. Bendrijoje buvo išleistos šios direktyvos:

- 1990 m. Įmonių susijungimų direktyva 90/434/EB,<sup>72</sup> kurios veikimo sritis apima trumpalaikių mokestinių problemų, kylančių susijungiant ar išsidalijant tarptautinėms įmonėms, sprendimą. Ji netaikoma vienos valstybės lygmens įmonių susijungimams, netgi tais atvejais, kai egzistuoja užsienio elementas (užsienio filialai ar akcininkai). Šios direktyvos priėmimui prirėikė daugiau kaip 20 metų.<sup>73</sup>
- 1990 m. Patronuojančios – dukterinės įmonės direktyva 90/435/EB,<sup>74</sup> taikoma išvengti dividendų, kuriuos gauna patronuojanti bendrovė iš dukterinės įmonės, apmokestinimui. Šios direktyvos, kaip ir Susijungimų direktyvos, priėmimui prirėikė daugiau kaip 20 metų.<sup>75</sup>
- 2003 m. Palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimo direktyva 2003/49/EB,<sup>76</sup> priimta, siekiant išvengti palūkanų ir autorinių atlyginimų apmokestinimo. Direktyvos priėmimui prirėikė 13 metų.<sup>77</sup>
- 2003 m. Taupymo palūkanų direktyva 2003/48/EB,<sup>78</sup> taikoma užtikrinti minimalų palūkanų, gaunamų už indėlius, apmokestinimo lygį. Direktyvos priėmimui prirėikė 13 metų.<sup>79</sup>

Taigi direktyvų priėmimui nuo jų pirminių pasiūlymų prirėikė 13-20 metų, o daugelio kitų iniciatyvų priimti direktyvas kitose tiesioginių mokesčių srityse apskritai nepavyko įgyvendinti.<sup>80</sup> Pavyzdžiui, vienas iš aktualesnių dar 1990 m. parengtų pasiūlymų – direktyvos projektas dėl atsižvelgimo į nuostolius, patirtus įsisteigus kitose valstybėse narėse ar dukterinėse

<sup>72</sup> 1990 m. liepos 23 d. Tarybos Direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. O.J. No. L 225 1990-08-20.

<sup>73</sup> *Supra*, note 9, P. 536.

<sup>74</sup> 1990 m. liepos 23 d. Tarybos Direktyva 90/434/EEC dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. OL L 225, 1990 8 20. P. 1—5.

<sup>75</sup> *Supra*, note 9, P. 492-493.

<sup>76</sup> 2003 m. birželio 3 d. Tarybos Direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. OL L 157, 2003 6 26.

<sup>77</sup> *Supra*, note 9, P. 525-628.

<sup>78</sup> 2003 m. birželio 3 d. Tarybos Direktyva dėl 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo. OL L 157, 2003 6 26.

<sup>79</sup> *Supra*, note 9, P. 641-643.

<sup>80</sup> Hrehorovska L. Tax Harmonization in the European Union. *International Tax Review*. Volume 34, Issue 3, 2006. P. 161.

įmonėse, esančiose kitose valstybėse narėse.<sup>81</sup> 2001 m. Komisija savo pasiūlymą priimti direktyvą atsiėmė, teigdama, kad ruošia naują variantą, kurį „planavo“ pateikti 2004 m. Tikėtina, kad, nesitikint direktyvos priimti, buvo laukiama, kol bus išspręstos ETT bylos, itin aktualios šiuo klausimu.<sup>82</sup> Ir ETT iš tiesų aplenkė pozityviąją integraciją sprendimais *Marks & Spencer*<sup>83</sup> bei *Ritter*<sup>84</sup> bylose, pasisakęs, kad į nuostolius, patirtus kitose valstybėse, su tam tikromis išimtimis, bet iš esmės turi būti atsižvelgiama. Direktyvos šioje srityje priėmimas vis dėlto išlieka labai svarbus, nes ETT savo sprendimu nepateikė konkretaus mechanizmo, numatančio sąlygas, kaip valstybės turėtų atsižvelgti į įmonių kitose valstybėse patirtus nuostolius. 2004 m. gegužės 1 d., kai į Europos Sąjungą įstojo 10 valstybių ir vieningumo reikalavimas tapo ypač sunkiai įgyvendinamas, direktyvų naujose tiesioginių mokesčių srityse Bendrija nebeišleido.

Direktyvų priėmimui naujose tiesioginių mokesčių integracijos srityse esant sudėtingam, siekiama padaryti bent jau kiek įmanoma efektyvesnę veikiančių direktyvų funkcionavimą, jį nuolat tobulinant. Pakeitimus<sup>85</sup> lemia direktyvos veikimo metu išsiaiškinti trūkumai bei būtinybė pritaikyti tiesioginių mokesčių teisės direktyvas prie kitų sričių (pavyzdžiui, įmonių teisės) pažangos, taip pat naujų valstybių narių įstojimas į Europos Sąjungą. Priimant direktyvų pakeitimus, kiek įmanoma išplečiama jų taikymo sritis (tačiau įmanoma nedaug).

2003 m. buvo išplėsta Patronuojančių-dukterinių įmonių direktyvos taikymo sritis: įtraukta daugiau įmonių teisinių formų. Tai lėmė naujų valstybių narių su naujomis bendrovių teisinėmis formomis įstojimas į Europos Sąjungą, taip pat naujų verslo organizavimo formų Europos Sąjungos mastu atsiradimas – nustatyta, kad direktyva gali būti taikoma ir Europos Bendrovei bei Europos kooperatinei bendrovei. Be to, iki 20% sumažintas minimalus holdingo

---

<sup>81</sup> Proposal for a Council Directive concerning arrangements for the taking into account by enterprises of the losses of their permanent establishments and subsidiaries situated in other Member States, COM (90) 595 final of 6 December 1990, O.J. No. C 53 of 28 February 1991, P. 30.

<sup>82</sup> Žr., *inter alia*, *supra*, note 9, P. 656.

<sup>83</sup> *Supra*, note 3.

<sup>84</sup> 2006 m. vasario 21 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-152/03 *Ritter-Coulais v. Finanzamt GERMERSHEIM* [2006] ECR I-01711.

<sup>85</sup> Priimti šie aktualiausi pakeitimai: 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos Direktyva 2003/123/EB iš dalies keičianti Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OL L 7, 2004 1 13. P. 41–44. 2005 m. vasario 17 d. 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. OL L 58, 2005 3 4. P. 19–27. Tarybos direktyva 2004/66/EB, 2004 m. balandžio 26 d., pritaikanti Europos Parlamento ir Tarybos direktyvas 1999/45/EB, 2002/83/EB, 2003/37/EB ir 2003/59/EB ir Tarybos direktyvas 77/388/EEB, 91/414/EEB, 96/26/EB, 2003/48/EB ir 2003/49/EB laisvo prekių judėjimo, laisvės teikti paslaugas, žemės ūkio, transporto politikos ir mokesčių srityse dėl Čekijos, Estijos, Kipro, Latvijos, Lietuvos, Vengrijos, Maltos, Lenkijos, Slovėnijos ir Slovakijos stojimo. OL L 168, 2004 5 1. P. 35–67. 2004 m. balandžio 29 d. Tarybos Direktyva 2004/76/EB iš dalies keičianti Direktyvą 2003/49/EB dėl galimybės tam tikroms valstybėms narėms nustatyti pereinamuosius laikotarpius taikant bendrą apmokestinimo sistemą, taikomą palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. OL L 157, 2004 4 30. P. 106–113. 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB, pritaikanti Europos Parlamento ir Tarybos direktyvas 1999/45/EB, 2002/83/EB, 2003/37/EB ir 2003/59/EB ir Tarybos direktyvas 77/388/EEB, 91/414/EEB, 96/26/EB, 2003/48/EB ir 2003/49/EB laisvo prekių judėjimo, laisvės teikti paslaugas, žemės ūkio, transporto politikos ir mokesčių srityse dėl Čekijos, Estijos, Kipro, Latvijos, Lietuvos, Vengrijos, Maltos, Lenkijos, Slovėnijos ir Slovakijos stojimo. OL L 168, 2004 5 1. P. 35–67.

procentas, o nuo 2009 m. jis dar mažės iki 10%.<sup>86</sup> 2005 m. buvo pakeista ir Įmonių jungimosi direktyva. Pakeitimai taip pat buvo susiję su Europos Bendrove ir Europos kooperatine bendrove bei naujų įmonių teisinių formų įtraukimu į direktyvos taikymo sritį, naujų įmonių išdalijimo formų numatymu ir pan.<sup>87</sup> Palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimo direktyva kol kas buvo keista tik nustatant pereinamuosius laikotarpius naujoms Europos Sąjungos narėms,<sup>88</sup> tačiau Komisija yra pateikusi pasiūlymus ir dėl turinio pakeitimų.<sup>89</sup> Taupymo palūkanų direktyva šiuo metu peržiūrima, vyksta konsultacijos.<sup>90</sup>

Taigi iš esmės pozityvioji integracija savo vienintele efektyvia forma – privalomų Bendrijos teisės aktų leidyba – patiria stagnaciją, kurią labiausiai sąlygojo 2004 m. gegužės 1 d. dešimties naujų valstybių įstojimas į Europos Sąjungą (o vėliau – dar dviejų), *veto* teisei Taryboje išliekant. Vienintelė labiau tikėtina likusi galimybė – priimti direktyvą sustiprino bendradarbiavimo procedūros būdu. Tačiau tai – *ultima ratio* priemonė, kurios ėmimasis *a priori* turi būti ypač gerai išnagrinėtas, kad nepadarytų daugiau žalos nei naudos.

## 2.2. Neprivalomo pobūdžio Bendrijos teisės aktų tendencijos

Be minėtų direktyvų ir jų pakeitimų, Bendrija yra priėmusi neprivalomo pobūdžio teisės aktų: daugiašalę 1990 m. Arbitražo konvenciją, 1994 m. rekomendaciją dėl užsienio individualių mokesčių mokėtojų pajamų apmokestinimo (pastarajai privalomumo laipsnį „suteikė“ ETT priimtas *Schumacker*<sup>91</sup> sprendimas), 1994 m. rekomendaciją dėl smulkaus ir vidutinio verslo (toliau – SVV) apmokestinimo, 1997 m. Verslo apmokestinimo kodeksą. Pastaruoju metu pereita prie dar mažesnę teisinę galią turinčių teisės aktų – Komisijos komunikatų.<sup>92</sup>

<sup>86</sup> 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos Direktyva 2003/123/EB iš dalies keičianti Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OL L 7, 2004 1 13.

<sup>87</sup> 2005 m. vasario 17 d. 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. OL L 58, 2005 3 4.

<sup>88</sup> 2004 m. balandžio 29 d. Tarybos Direktyva 2004/76/EB iš dalies keičianti Direktyvą 2003/49/EB dėl galimybės tam tikroms valstybėms narėms nustatyti pereinamuosius laikotarpius taikant bendrą apmokestinimo sistemą, taikomą palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. OL L 157, 2004 4 30, p. 106–113.

<sup>89</sup> Išsamiau žr.: Taxation of cross-border interest and royalty payments in EU. European Commission. [žiūrėta 2008-03-21] Interneto prieiga:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/interests\\_royalties/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/interests_royalties/index_en.htm)

<sup>90</sup> Savings directive review. European Commission. [žiūrėta 2008-03-21] Interneto prieiga: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/personal\\_tax/savings\\_tax/savings\\_directive\\_review/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/savings_tax/savings_directive_review/index_en.htm)

<sup>91</sup> 1995 m. vasario 14 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker* [1995] ECR I-00225.

<sup>92</sup> *Supra*, note 9, P. 18-19, 248-249.



Šis posūkis link neprivalomą teisinę galią turinčių aktų *expressis verbis* išreikštas 2001 m. Komisijos komunikate.<sup>93</sup> Jame Komisija nurodė, kad nuo šiol bus leidžiama kur kas daugiau rekomendacijų, gairių, aiškinamojo pobūdžio teisės aktų, įskaitant pranešimus (angl. „*notices*”) ir komunikatus. 2001 m. komunikate Komisija taip pat nustatė tolimesnės veiklos tiesioginių mokesčių srityje gaires: pirma, šalinti skubiausius ir labiausiai rinką pažeidžiančius veiksnius, antra, imtis sisteminių priemonių, įgalinant bendroves ilgesnio laikotarpio perspektyvoje veikti Bendrijoje laikantis vienos tiesioginių mokesčių sistemos (apie pastarąją kryptį plačiau žr. 2.2 dalyje). Atsižvelgiant į naujausius Komisijos komunikatus ir turint omenyje „skaudžiausius” tiek valstybėms, tiek įmonėms ETT sprendimus, matyti, kad Bendrija pastaruoju metu ypač daug pastangų deda šių sričių koordinavimui:

- dividendų tarptautinio apmokestinimo klausimui (2003 m. Komisijos komunikatas dėl fizinių asmenų gaunamų dividendų apmokestinimo<sup>94</sup>);
- tarptautinio nuostolių įskaitymo klausimui (2006 m. Komisijos komunikatas „Nuostolių apmokestinimo tvarka tarpvalstybiniais atvejais”<sup>95</sup>);
- 2006 m. persikėlimo į kitą valstybę mokesčiams klausimams (2006 m. Komisijos komunikatas „Persikėlimo apmokestinimas ir būtinybė koordinuoti valstybių narių mokesčių politiką”<sup>96</sup>);
- tiesioginių mokesčių vengimo prevencijos klausimui (2007 m. Komisijos komunikatas kovos su piktnaudžiavimu priemonių ES ir trečiųjų šalių atžvilgiu taikymas tiesioginio apmokestinimo srityje<sup>97</sup>);

Nagrinęjant šiuos komunikatus, pastebėtina, kad juose valstybės pabrėžtinai raginamos koordinuoti tiesioginių mokesčių sistemas, išsamiai nurodant egzistuojančias problemas, gana detalius galimus sprendimo būdus ir koordinavimo atveju gautiną naudą. Pažymėtina, kad šie Bendrijos teisės aktai išimtinai remiasi naujausių ETT bylų analize, kitaip tariant, negatyviaja integracija. Viena vertus, Komisijos iniciatyva aiškinti ETT sprendimus vertintina teigiamai. Jais siekiama bent iš dalies sukurti teisinį stabilumą, aiškumą bei nubrėžti valstybėms gaires, kokie įstatymai prieštarauja EB teisei ir kaip tokius nacionalinius įstatymus būtų galima pakeisti.

---

<sup>93</sup> *Supra*, note 32.

<sup>94</sup> *Supra*, note 50.

<sup>95</sup> 2006 m. gruodžio 19 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Nuostolių apmokestinimo tvarka tarpvalstybiniais atvejais”. COM(2006) 824 final. [2008-04-06] Interneto prieiga:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0824:FIN:EN:PDF>

<sup>96</sup> 2006 m. gruodžio 19 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui, ir Europos Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Persikėlimo apmokestinimas ir būtinybė koordinuoti valstybių narių mokesčių politiką”. COM(2006) 825 final. [2008-04-06] Interneto prieiga: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0825:FIN:EN:PDF>

<sup>97</sup> 2007 m. gruodžio 10 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Kovos su piktnaudžiavimu priemonių ES ir trečiųjų šalių atžvilgiu taikymas tiesioginio apmokestinimo srityje”. COM/2007/785 final. [2008-04-06] Interneto prieiga: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0785:FIN:EN:PDF>

Pateikdama išaiškinimus, Komisija nenusižengia draudimui nustatyti naujus privalomo pobūdžio įpareigojimus:<sup>98</sup> detali komunikatų analizė rodo, jog komunikatai iš esmės naudojami pagal paskirtį, juose privalomo pobūdžio normų nėra. Antra vertus, kai per negatyviają integraciją siekiama sukurti pozityviają, susiduriama su negatyviosios integracijos trūkumais: *ad hoc* pobūdžiu, nestabilumu. Šie trūkumai neišvengiamai perduodami pozityviajai, nes negatyvioji integracija šiuo atveju tampa pozityviosios pagrindu. Be abejo, būtų galima prieštarauti ir teigti, jog komunikatais nepriimama naujų privalomo pobūdžio teisės aktų, kad jie skirti tik aiškinimui. Valstybėse (nors šiuo klausimu reikėtų atlikti nuodugnią analizę) komunikatai galbūt ir nedaro didelės įtakos įstatymų tobulinimui: pavyzdžiui, Lietuvoje, išnagrinėjus pelno mokesčių<sup>99</sup> ir gyventojų pajamų mokesčio<sup>100</sup> įstatymus, jų pakeitimus, matyti, kad Lietuva iš esmės reaguoja tik į direktyvų priėmimus ir Komisijos pažeidimo procedūras. Prielaidą, kad valstybėms komunikatai nedaro didelės įtakos, patvirtina faktas, kad Komisija pastaruoju metu pradėjo daug pažeidimo procedūrų dėl diskriminacinio dividendų apmokestinimo – o komunikatas šiuo klausimu buvo išleistas dar 2003 m., taigi valstybės turėjo daug laiko į jį atsižvelgti. Nepanašu, kad Lietuvoje būtų sureaguota ir į 2006 m. komunikatą dėl nuostolių apmokestinimo tvarkos tarpvalstybiniais atvejais, nes galimybės patrunuojančiai bendrovei įskaityti užsienio dukterinės įmonės nuostolius įstatymai nenumato.

Vis dėlto komunikatai teikiami kaip pasiūlymai teisės aktų leidybai, t.y. adresuojami Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui su prašymu pateikti nuomonę. Jais remiantis, Europos Parlamentas yra priėmęs ir kelias rezoliucijas, kuriose pritarė Komisijos nuomonei. Vadinasi, nors komunikatai ir nesaisto teisiškai, bet įpareigoja politiškai, o tai reiškia – įpareigoja *de facto*. Tačiau, nors jie leidžiami kaip potencialus privalomo pobūdžio teisės aktų pagrindas, iš esmės, kadangi privalomo pobūdžio teisės aktų priėmimas yra blokuojamas *veto* teisės, jie faktiškai tik išaiškina ETT sprendimus ir reiškia pažadą, kad jeigu įstatymai prieštarautų išaiškintai ETT praktikai, valstybei gresia tos pačios Komisijos EB sutarties 226 straipsnio pagrindu pradedama pažeidimo procedūra.

Komunikatuose paprastai išdėstoma atitinkamos tiesioginių mokesčių srities problematika ir, atsižvelgiant į aktualius ETT sprendimus, pateikiama visos sferos analizė. 2006 m. komunikate dėl tarpvalstybinių nuostolių apmokestinimo<sup>101</sup> Komisija, remdamasi *Marks & Spencer*,<sup>102</sup> *Futura Participations*<sup>103</sup> ir *AMID*<sup>104</sup> sprendimais, pateikia sisteminių nuostolių

<sup>98</sup> 1997 m. gegužės 20 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-57/95 *French Republic v Commission of the European Communities*, [1997] ECR I-01627.

<sup>99</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su aktualiais pakeitimais). // Valstybės žinios, 2001, Nr. [110-3992](#).

<sup>100</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su aktualiais pakeitimais). // Valstybės žinios, 2002, Nr. [73-3085](#).

<sup>101</sup> *Supra*, note 95.

<sup>102</sup> *Supra*, note 3.

įskaitymo problemos vaizdą: nurodoma, kad, pagal ETT praktiką, nuostolius, patirtus užsienio valstybėje esančiame filiale ar per kitoki „nuolatinį įsisteigimą“, turi būti leidžiama atskaityti nuo įmonės pelno, taip pat tai paprastai turi būti leidžiama padaryti ir dviejų įmonių, pagrindinės ir dukterinės, egzistavimo skirtingose valstybėse atveju (tačiau šiuo atveju kyla kur kas didesnis pavojus dėl dvigubo nuostolių įskaitymo). Kaip nurodo Komisija savo analizėje, daugelis valstybių neleidžia įskaityti užsienio dukterinėje įmonėje patirtų nuostolių:

	<b>Vidaus nuostolių atskaitymas</b>	<b>Nuostolių, patirtų kitoje valstybėje, atskaitymas</b>
<b>Vienoje bendrovėje („nuolatinė buveinė“)</b>	Automatiškai leidžiamas	Leidžiamas daugeliu atvejų
<b>Bendrovių grupėje („pagrindinė bendrovė“ ir „dukterinė bendrovė“)</b>	Leidžiamas pagal specialias taisykles daugelyje valstybių narių	Iš esmės neleidžiamas, išskyrus keletą išimčių

Identifikavusi pagrindinę problemą – tai, kad valstybės neleidžia įskaityti nuostolių, patirtų vienoje iš įmonių grupės bendrovių, esančių užsienyje, Komisija siūlo variantus, kokius mechanizmus galima taikyti, siekiant laikytis ETT sprendimo ir kartu apsaugoti valstybių narių mokesčio bazę. Apibendrinant konstatuotina, kad Komisija, nurodydama sprendimų poveikį konkrečioje tarptautinio nuostolių įskaitymo sferoje, siūlo ir įtikinėja valstybes nustatyti konkrečius mechanizmus, kurie būtų suderinami su Bendrijos teise. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad *Marks & Spencer* sprendimo formuluotė yra ypatingai neapibrėžta, t.y. esminė išvada remiasi proporcingumo kriterijumi. ETT nurodė, jog nuostolių galima neįskaityti tik tais atvejais, jei:

- dukterinė bendrovė nerezidentė išnaudojo visas atsižvelgimo į nuostolius galimybes, kurios egzistuoja jos valstybėje, paprašydama mokesčio sumažinimo einamaisiais mokestiniais metais bei ankstesniais mokestiniais metais, tam tikrais atvejais perkeldama šiuos nuostolius trečiajam asmeniui ar įskaičiuodama minėtus nuostolius į dukterinės bendrovės ankstesnių verslo metų pelną, ir
- nėra jokių galimybių į užsienio dukterinės bendrovės nuostolius atsižvelgti valstybėje, kurioje ji įsteigta, vėlesniais jos ar trečiojo asmens, kai pastarajam perleidžiama dukterinė bendrovė, verslo metais.<sup>105</sup>

<sup>103</sup> 1997 m. gegužės 15 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-250/95, *Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions*, [1997] ECR I-2471.

<sup>104</sup> 2000 m. gruodžio 14 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-141-99 *Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID) v Belgische Staat* [2000] ECR I-11619.

<sup>105</sup> *Supra*, note 3, paragr. 55.

Kyla klausimas, ar, esant tokiai neapibrėžtai formuluotei, Komisija gali konkrečiai nurodyti, kokios schemos prieštarauja ETT sprendimui, o kokios - ne. Šiuo atveju Komisija nurodo, kad, „remiantis sprendimu, galima nustatyti tokius principus ir gaires: pirma, siekdama apsaugoti subalansuotą apmokestinimo galių paskirstymą, pagrindinės bendrovės valstybė galutinių nuostolių atveju leistų tik nuolatinį nuostolių atskaitymą. Antra, poreikis užkirsti kelią tam, kad bendrovės nuostolių neįskaitytų du kartus, gali būti išspręstas, jei nuostolių atskaitymas būtų priklausomas nuo to, ar dukterinės bendrovės išnaudojo neatidėliotinas nuostolių atskaitymo galimybes, kurios suteikiamos valstybėse, kurioje jos yra įsikūrusios. Trečia, mokesčių vengimo pavojus padidėja, kai bendrovių grupė mokesčių tikslais gali laisvai nustatyti kada ir kur ji pageidauja, kad nuostoliai (ir pelnas) būtų įskaitytas. Ši problema didėja, jei bendrovė turi didesnę pasirinkimą atlikdama nuostolių užskaitą horizontaliai arba vertikalčiai mažėjančia tvarka. <...> Komisija įsitikinusi, kad šias problemas iš esmės būtų galima išspręsti, jei tarpvalstybinius atskaitymus būtų galima leisti tik vertikalios didėjimo atvejais”<sup>106</sup>. Ši nuomonė toliau buvo dar labiau detalizuota konkrečių schemų pavyzdžiais. Kyla klausimas, ar Komisija, aiškindama ETT sprendimą, neišsina už savo kompetencijos ribų, nes iš jos argumentų atrodo, jog ETT būtų tai, ką siūlo Komisija, ir pasakė. Manytina, kad vis dėlto Komisija turėtų vengti tokio pobūdžio išaiškinimų, nes jie yra klaidinančio pobūdžio. Papildomai paminėtina, kad gali būti, jog tokį detalų Komisijos išaiškinimą lėmė minėtos 1990 m. direktyvos, kuri – bent kol kas – liko neįgyvendinta, projektas.<sup>107</sup>

2006 m. komunikatas „Persikėlimo apmokestinimas ir būtinybė koordinuoti valstybių narių mokesčių politiką”<sup>108</sup> taip pat kritikuotinas. Komunikate nagrinėjami EB sutartyje nustatyti teisiniai reikalavimai, kuriuos ETT išaiškino *Lasteyrie*<sup>109</sup> byloje ir patvirtino bei išplėtojo *N*<sup>110</sup> byloje, ir šių reikalavimų poveikis asmenims ir bendrovėms taikomiems persikėlimo mokesčiams. Šiame komunikate pateiktas aiškinimas labiau kontroversiškas ne dėl detalumo, bet dėl *ratio decidendi* pritaikymo kitoms (nors ir panašioms) situacijoms. Pavyzdžiui: „Komisija laikosi nuomonės, kad ETT *de Lasteyrie* byloje pateiktas įsisteigimo laisvės aiškinimas dėl fiziniams asmenims taikomų persikėlimo mokesčių taisyklių taip pat turi tiesioginės įtakos persikėlimo mokesčių taisyklėms, kurias valstybės narės taiko bendrovėms”; „Komisija mano, kad tuo atveju, kai dvi valstybės narės nusprendžia įgyvendinti tų pačių pajamų apmokestinimo

---

<sup>106</sup> *Supra*, note 95.

<sup>107</sup> Proposal for a Council Directive concerning arrangements for the taking into account by enterprises of the losses of their permanent establishments and subsidiaries situated in other Member States, COM (90) 595 final of 6 December 1990, O.J. No. C 53 of 28 February 1991, P. 30.

<sup>108</sup> *Supra*, note 96.

<sup>109</sup> 2004 m. gegužės 11 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* [2004] ECR I-02409, paragr. 5.

<sup>110</sup> 2006 m. rugsėjo 7 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje byloje C-470/04 *N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost / kantoor Almelo* [2006] ECR I-07409.

teises, jos turi užtikrinti, kad dėl to neatsirastų dvigubas apmokestinimas. Šį požiūrį taip pat netiesiogiai pagrindžia ETT sprendimas *N* byloje”. Šie teiginiai, pritaikantys ETT sprendimo *ratio decidendi* susijusioms situacijoms, kartu su Komisijos teiginiu tame pačiame komunikate „nors sprendimas *de Lasteyrie* byloje yra susijęs su konkrečios bylos faktais ir aplinkybėmis, remiantis ETT EB teisės aiškinimu galima daryti išvadas dėl persikėlimo mokesčių apskritai” faktiškai atspindi Komisijos siekį išplėsti konkrečioms situacijoms skirtų ETT sprendimų poveikį. Po tokių išaiškinimų valstybės turėtų suprasti, kad ir panašias priemones EB sutartis draudžia ir, į tai atsižvelgdamos, šias priemones pakeisti. Taigi bandoma gauti pozityviosios integracijos rezultatą - universalumą, kaip adresatą nurodant visas valstybes, o kaip objektą - visas su tuo susijusias situacijas. Tačiau, kaip minėta, komunikato pagrindas (ETT sprendimas) kai kuriais atvejais gali būti ir nestabilus: pasirodyti buvęs netinkamas panašioms situacijoms ar vėliau pasikeisti. Tokiems komunikatams tampant praktiškai vienintele teisine priemone, kuri pozityviai formuoja tiesioginių mokesčių politiką, pripažintina, kad *ad hoc* pobūdžio sprendimų sklaida yra suprantama; tačiau teisiškai labai pavojinga.

2007 m. Komisijos komunikatas „Kovos su piktnaudžiavimu priemonių ES ir trečiųjų šalių atžvilgiu taikymas tiesioginio apmokestinimo srityje”<sup>111</sup> – jau nuosaikesnis, jame pabrėžiama, kad komunikatas skiriamas diskusijos tarp valstybių narių pradžiai, kad tikimasi, jog pavyks susitarti dėl koordinavimo. Jis taip pat aiškina ETT praktiką – *Cadbury Schweppes*<sup>112</sup> ir *Thin Caps*<sup>113</sup> bylas, susijusias su kontroliuojamųjų užsienio bendrovių teisiniu mokestiniu reguliavimu ir kapitalo nepakankamumo taisyklėmis. Jame nėra nei tokių detalių pasiūlymų kaip komunikate dėl nuostolių įskaitymo, nei sprendimo *ratio decidendi* išplėtimo panašioms situacijoms kaip komunikate dėl persikėlimo apmokestinimo. Manytina, kad šis komunikatas labiausiai iš aptartųjų atitinka komunikato esmę ir prasmę.

Santykinai ankstesnis 2003 m. Komisijos komunikatas „Individualių asmenų gaunamų dividendų apmokestinimas vidaus rinkoje”<sup>114</sup> aiškino ETT praktiką ir siūlė nustatyti tam tikras taisykles, kurias privalomomis „pavertė” ETT sprendimais *Manninen*<sup>115</sup> ir *Lenz*<sup>116</sup> bylose, - ir šioje srityje ETT aplenkė įstatymų leidėją.

Taigi efektyviausiai pozityviosios integracijos formai – privalomo pobūdžio teisės aktų leidybai - *de facto* atsidūrus aklavietėje, pereita prie Komisijos komunikatų leidimo. Jie atlieka politinio spaudimo integruoti tiesioginių mokesčių sistemas ir ETT sprendimų aiškinimo

---

<sup>111</sup> *Supra*, note 97.

<sup>112</sup> *Supra*, note 4.

<sup>113</sup> 2007 m. gegužės 13 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C- 524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue* [2007] ECR I-02107.

<sup>114</sup> *Supra*, note 50.

<sup>115</sup> *Supra*, note 51.

<sup>116</sup> *Supra*, note 52.

funkcijas bei *de facto* yra paruošiamoji stadija pažeidimo procedūrų „lietui“ atitinkamoje srityje. Pozityviosios integracijos pagrindu tapo negatyvioji integracija, - išskaidytą poveikį turintis reiškinys virto integracijos varikliu.

### 2.3. Bendros konsoliduotos bendrovių pelno mokesčio bazės kūrimas

Dauguma iniciatyvų koordinuoti tiesioginių mokesčių sritį Bendrijoje žlugo, o kai kurios tapo nebe tokios aktualios dėl ETT aktyviai vykdomos negatyviosios integracijos. Vis dėlto šiuo metu viena idėja ryškiai išsiskiria iš kitų. Tai – siekis sistemiskai išspręsti pareigos laikytis 27 skirtingų valstybių narių įstatymų problemą. Idėjos įgyvendinimo būdai tirti 2001 m. Komisijos darbo dokumente „Įmonių apmokestinimas vidaus rinkoje”.<sup>117</sup> Buvo siūlomi trys keliai: sukurti bendrą konsoliduotą pelno mokesčio bazę (BKPMB), nustatyti buveinės valstybės apmokestinimą (toliau - BVA) ir įvesti Europos įmonių mokestį (toliau – EĮM).

Du pastarieji būdai, nors ir toliau Komisijos tirti kartu su BKPMB kaip sistemiskas būdas spręsti mokestinių kliūčių keliamas problemas vidaus rinkai, šiuo metu nėra tokie aktualūs, nes BVA yra išspręstų kur kas mažiau problemų vidaus rinkoje nei BKPMB, o EĮM šiuo metu faktiškai neįmanoma priimti. BVA įgyvendinimui reiktų ne pozityviosios integracijos, bet daugiašalio pripažinimo. Remiantis BVA, įmonių grupės Europos Sąjungoje gautos pajamos būtų apskaičiuojamos pagal pagrindinės įmonės buveinės valstybės mokesčių apskaitos taisykles, o vėliau būtų padalijamos tarp Europos Sąjungos valstybių, kuriose veikia įmonių grupės bendrovės, atsižvelgiant į apyvartą, turto vertę, darbuotojų skaičių jose. BVA viena problema ta, kad pareiga laikytis 27 skirtingų valstybių narių mokesčių įstatymų iš įmonių pereinamųjų valstybių mokesčių administracijoms. Antra problema ta, kad, pavyzdžiui, toje pačioje gatvėje konkuruojančios trys batų parduotuvės, priklausančios skirtingoms įmonių grupėms, būtų priklausomos nuo skirtingų valstybių mokesčių sistemų. Be to, valstybės mokesčių įstatymų pasikeitimai paveiktų visą įmonių grupę, o tai galėtų turėti rimtų padarinių.<sup>118</sup> 2005 m. Komisija išleido komunikatą, kuriame pasiūlė valstybėms narėms abipusio susitarimo principu išbandyti schemą bei siūlė pagalbą dėl tikslesnės schemos numatymo.<sup>119</sup> Tačiau daugiau teisės aktų šiuo klausimu nebuvo priimta ir netgi apie tai nebeužsimenama. Taigi iniciatyva, bent kol kas, nesulaukė didelio palaikymo. Tikėtina, kad laikinai ji užleido vietą BKPMB kūrimui. Tačiau apkritai BVA idėja yra svarstyтина, ir ji galėtų neblogai tikti, kaip kad ir nurodo Komisija 2005

<sup>117</sup> *Supra*, note 32.

<sup>118</sup> *Supra*, note 9, P. 294-298.

<sup>119</sup> 2005 m. gruodžio 23 d. Europos Komisijos komunikatas Tarybai ir Europos Parlamentui „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 {SEC(2005)1785}. [2008-04-06] Interneto prieiga:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0702:FIN:LT:PDF>

m. komunikate, vidutiniam ir smulkiąjam verslui. BVA naudojimas padėtų išvengti pareigos laikytis 27 skirtingų valstybių mokesčių įstatymų, o tai, tyrimo duomenimis, yra viena didžiausių kliūčių SVV tarptautinėje erdvėje.<sup>120</sup> Be to, kaip bus matyti toliau, BVA galėtų būti alternatyva BKPMB, kuri kur kas tinkamesnė stambiajam verslui.

EIM – bendras Europos įmonių pajamų mokestis, kuris jo įgyvendinimo atveju labiausiai integruotų (unifikuotų) įmonių mokesčių sistemas. Mokestis būtų surenkamas ir įvertinamas Europos Sąjungos lygmeniu, o mokesčio bazės ir dydžiai visose valstybėse būtų vienodi.<sup>121</sup> Ši idėja nagrinėta Komisijos komunikatuose, kuriuose daryta išvada, kad šiuo metu įvesti tokį mokestį yra nerealu ir viskas turėtų būti palikta tolimesnei perspektyvai.<sup>122</sup>

BKPMB, kaip minėta, yra bendros konsoliduotos įmonių pelno mokesčio bazės sukūrimas įmonėms, kurios veikia daugiau kaip vienoje Bendrijos valstybėje. Reikia pabrėžti, kad siekiama harmonizuoti tik mokesčio bazę. Kiekviena valstybė narė, įgyvendinus šią harmonizavimo priemonę, taikytų savo tarifą.<sup>123</sup>

Idėja nėra nauja. 1960 m. ji buvo minima Neumark ataskaitoje. Vėliau, 1988 m., buvo paruoštas pirminis idėjos įgyvendinimo variantas, tačiau jis liko neįgyvendintas<sup>124</sup> (BKPMB pagal parengtą projektą įmonėms turėjo būti privalomas). Idėja atgimė 2001 m., iškilus būtinybei imtis sisteminių vidaus rinkos kliūčių šalinimo priemonių. 2001 m. komunikate „Link vidaus rinkos be mokesčių kliūčių. Konsoliduotos pelno mokesčio bazės, taikomos veiklai Europos Sąjungos teritorijoje, sukūrimo įmonėms strategija” nurodoma, kad BKPMB yra vienintelis sistemiškas būdas spręsti vidaus rinkos problemas. Komisijos nuomone, BKPMB atliktų šias Bendrijai itin svarbias funkcijas:

- žymiai sumažintų išlaidas, patiriamas dėl būtinybės laikytis 15 (27)<sup>125</sup> skirtingų mokesčių sistemų reikalavimų vidaus rinkoje;
- panaikintų persikėlimų problemas;
- įgalintų išsamiai subalansuoti ir sujungti gautą pelną ir patirtus nuostolius Europos Sąjungoje;
- supaprastintų daugumą tarptautinių restruktūrizavimo procedūrų;
- sumažintų (neišsiplečiant į gyventojų apmokestinimo sritį) kai kuriuos sunkumus, kylančius dėl koegzistuojančių nesuderinamų tarptautinio apmokestinimo išvengimo taisyklių;

<sup>120</sup> Commission's 2004 European Tax Survey. Taxation Paper No.3. [Žiūrėta 2008-03-20] Interneto prieiga: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/tax\\_survey.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_survey.pdf)

<sup>121</sup> *Supra*, note 9, P. 294-298.

<sup>122</sup> *Supra*, note 32.

<sup>123</sup> Tiesa, šis tarifas galėtų skirtis nuo to, kuris taikomas valstybėje įmonėms, nepasirinkusioms BKPMB taikymo.

<sup>124</sup> *Supra*, note 80. P. 159.

<sup>125</sup> 2001 m. Europos Sąjungai priklausė 15 valstybių, šiuo metu – 27, todėl galima teigti, kad išlaidos laikantis skirtingų valstybių narių mokesčių įstatymų dar labiau didėja ir mažina verslo dinamiką Europos Sąjungoje.

- padėtų išvengti daugelio dvigubo apmokestinimo situacijų;
- pašalintų daugumą diskriminacinių situacijų ir suvaržymų.<sup>126</sup>

Siekio priimti BKPMB nuosekli tąsa - 2006 m. gruodžio 19 d. Komisijos komunikatas.<sup>127</sup>

Nors šis komunikatas nelaikytinas skirtu išimtinai BKPMB, greičiau teisine įtikinėjimo priemone valstybėms narėms koordinuoti savo veiksmus apskritai, tačiau jame BKPMB skiriama nemažai dėmesio. Komunikate BKPMB vėl pabrėžtinai vadinama „sistemišku būdu išspręsti pagrindines įmonių pelno mokesčių mokėtojams daugiau nei vienoje valstybėje narėje kylančias mokesčių kliūtis“, pabrėžiama jos prioritentinė reikšmė vidaus rinkos kūrimo baigimo procesui ir atnaujintos Lisabonos strategijos įgyvendinimui. Taip pat Komisija paragino valstybes nares, verslo subjektus ir ES institucijas pasinaudoti šios iniciatyvos siūlomomis perspektyvomis.

2007 m. gegužės 2 d. Komisija priėmė dar vieną komunikatą, šį kartą – skirtą konkrečiai BKPMB. Jame buvo pereita prie konkrečių dalykų: aptartas BKPMB kūrimo procesas bei pasiekti rezultatai, darbo grupėje išskylantys klausimai, konsultacijos su valstybių narių, verslo ir akademinės visuomenės atstovais.<sup>128</sup>

Įgyvendinus BKPMB idėją, įmonės galėtų rinktis, taikyti BKPMB ar ir toliau remtis dabartine sistema: BKPMB veiktų paraleliai dabar egzistuojančioms nacionalinėms mokesčių sistemoms.<sup>129</sup> Įmonių grupė, veikianti keliose valstybėse narėse, būtų apmokestinama tik vieną kartą kaip verslo vienetas, apskaičiavus jos visą pelną, nepaisant skirtingų verslo organizavimo formų (filialai, dukterinės įmonės, kontroliuojamos įmonės, susijusios įmonės ir pan.) ir nepaisant įmonių grupei priklausančių įmonių skaičiaus. Atsižvelgiant į nustatytus kriterijus, grupės konsoliduotos pajamos būtų padalijamos tarp Europos Sąjungos valstybių, kuriose veikia įmonių grupės bendrovės.<sup>130</sup> Komisijos darbo dokumente pateikiamas toks BKPMB veikimo pavyzdys: bendrovė Z, turinti buveinę valstybėje narėje A ir valdanti 100% dukterinės įmonės Y akcijų valstybėje narėje B, apskaičiuoja tiek Z, tiek Y mokesčio bazę pagal sukurtą BKPMB. Z ir Y apskaičiavimai pateikiami A valstybės administracijai. Kai šioji pritaria įmonės atliktiems apskaičiavimams ir mokesčio bazė paskirstoma tarp valstybių narių, Z sumoka mokestį pagal valstybės A tarifą valstybei A, o Y moka valstybei B pagal pastarosios tarifą.<sup>131</sup>

<sup>126</sup> *Supra*, note 32.

<sup>127</sup> 2006 m. gruodžio 19 d. Komisijos komunikatas tarybai, Europos Parlamentui ir Europos Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų koordinavimas vidaus rinkoje” KOM(2006) 823 galutinis.

<sup>128</sup> Commission communication „Implementing the Community Programme for improved growth and employment and the enhanced competitiveness of EU business: Further Progress during 2006 and next steps towards a proposal on the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)”. COM(2007) 223 final.

<sup>129</sup> Atsižvelgdama į tai, kad ankstesni panašūs bandymai, siekė įtvirtinti privalomą sistemą, žlugo, Komisija nuolat akcentuoja komunikatuose, jog BKPMB taikymą įmonės turėtų rinktis savanoriškai.

<sup>130</sup> *Supra*, note 80, P. 159.

<sup>131</sup> Commission staff working document. *Company Taxation in the Internal Market*. SEC(2001) 1681. P. 376.



Iniciatyvos BKPMB gilesnis nagrinėjimas susideda iš dviejų pjūvių: BKPMB turinio ir priėmimo galimybių analizės.

Kol BKPMB projektas tik rengiamas (planuojama parengti direktyvos projektą iki 2008 m. pabaigos)<sup>132</sup> ir turinys nėra iki galo aiškus, daugiausia teisinėje literatūroje analizuojamas BKPMB priėmimo realumas. Siekiant BKPMB įdiegti Bendrijoje efektyviai, reikia priimti valstybėms narėms privalomo pobūdžio teisės aktą. Prisimintina, kad tiesioginių mokesčių srityje šiuo atveju galima taikyti tik vieną teisinę bazę - EB sutarties 94 straipsnį, o šio straipsnio pagrindu galima priimti tik direktyvas. Be to, tokiam priėmimui reikalingas Tarybos, kuri susideda iš asmenų, atstovaujančių skirtingų valstybių interesams, vieningas pritarimas. Kad tokio pritarimo greičiausiai nebus, matyti jau iš to, kad ne visos valstybės pritarė pačiai iniciatyvai: iš tuo metu dvidešimt penkių valstybių idėjai pritarė dvidešimt. Ypač šią iniciatyvą remia aukštus pelno mokesčių tarifus turinčios šalys - tokios kaip Vokietija (38,7%) ir Prancūzija (34,4%) - , teigiančios, kad BKPMB padės išvengti mažus pelno mokesčius turinčių valstybių narių vykdomo mokesčių dempingo,<sup>133</sup> o priešinasi daugiausia mažesni mokesčio tarifą turinčios valstybės - Lietuva (15%), Slovakija (19%), Airija (12,5%), Estija (0%)<sup>134</sup>, Jungtinė Karalystė (30%) -, teigiančios, kad tai – tik pirmas žingsnis, mažinantis konkurenciją ir nukreipiantis tarifų harmonizavimo link.<sup>135</sup> Atsižvelgiant į vienbalsiškumo reikalavimą, mokslinėje literatūroje pastaruoju metu mažai analizuojama vieningo sprendimo galimybė. Kur kas dažniau nagrinėjama sustiprinto bendradarbiavimo procedūra (kuri mokesčių srityje dar nebuvo naudota)<sup>136</sup> ir su ja susijusios keliamos problemos.<sup>137</sup>

Pirma fundamentali problema yra ta, kad sustiprintame bendradarbiavime dalyvautų ne visos valstybės - užtektų aštuonių. Todėl BKPMB įdiegus valstybėse, kurios nuspręš dalyvauti sustiprinto bendradarbiavimo procedūroje, neišvengiamai Bendrija pasidalys į dvi dalis: vieną, kuri BKPMB sėkmingo pritaikymo atveju pritrauktų tarptautines kompanijas ir investicijas, su pagreičiu vystydamosi toliau, ir antrą dalį, kuri savo noru liktų už borto ir tik vėliau palaipsniui

<sup>132</sup> 2006 m. gruodžio 19 d. Komisijos komunikatas tarybai, Europos Parlamentui ir Europos Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų koordinavimas vidaus rinkoje” KOM(2006) 823 galutinis. P. 1. Spengel C. Common Corporate Consolidated Tax Base – Don't Forget the Tax Rates! EC Tax Review 2007/3. P. 118.

<sup>133</sup> *Supra*, note 80, P. 159.

<sup>134</sup> Estija apskritai neapmokestina nepaskirstyto pelno. Tačiau, jeigu norėtų taikyti BKPMB, turėtų atsisakyti tokios sistemos. Išsamiau žr. O'Brein M. *Company taxation, state aid and fundamental freedoms: is the next step enhanced cooperation*. European Law Review, 2005, Nr. 30(2); P. 226.

<sup>135</sup> LR Seimo Europos reikalų komiteto 2006 m. pavasario sesijos darbų ataskaita (2006 m. sausio 18 d. - 2006 m. liepos 21 d.) [Žiūrėta 2008-03-20] Prieiga per internetą: <http://209.85.135.104/search?q=cache:kUDoz83Hqk0J:www3.lrs.lt/docs2/MCDQDCYS.DOC+pelno+mokes%C4%8Dio+baz%C4%97s+harmonizavimas&hl=lt&ct=clnk&cd=18&gl=lt>; Europos Teisingumo Teismo sprendimas gali turėti įtakos EK siekiui suvienodinti pelno mokesčių ES šalyse. [Žiūrėta 2008-03-20] Prieiga per internetą: <http://www.euro.lt/old/ivykiai/readnews.php3?ItemID=4728&TopMenuID=1&MenuItemID=180&LangID=1>

<sup>136</sup> *Supra*, note 140, P. 250.

<sup>137</sup> O'Brein M. *Company taxation, state aid and fundamental freedoms: is the next step enhanced cooperation*. European Law Review, 2005, Nr. 30(2); *Supra*, note, 80, P. 160-161; *Supra*, note 9, P. 249.

įsitrauktų (*Europe à la carte fiscale*). Iš esmės Europa pasidalytų į dvi ar daugiau grupių. Vienoje iš jų vidaus rinka funkcionuotų, o kitose – tik iš dalies. Pažymėtina, kad panašių situacijų Europos Sąjungos istorijoje jau yra buvę: tai - Šengeno scenarijus (susijęs su imigracija, pabėgėliais ir laisvu asmenų judėjimu) bei euro įvedimas, po kurių Europa pasidalino į dvi dalis su skirtingais integracijos greičiais.<sup>138</sup> Kadangi pastarosios taip pat dar nėra išspręstos (pavyzdžiui, euras įvestas dar ne visose valstybėse narėse ir tiksliai neaišku, kada tai įvyks), BKPMB įdiegimas pagilintų atskirtį tarp Europos Sąjungos narių grupių. Antra vertus, tikėtina, kad tokių padarinių numatymas skatins valstybes įsitraukti į sustiprinto bendradarbiavimo procedūrą ir gal netgi bus pasiektas rezultatas, panašus į rezultatą po vieningo Tarybos balsavimo. Nors valstybės ir saugo savo suverenitetą mokesčių srityje, matydamos, kad, nepriėjungusios prie BKPMB, praras investicijas ir ekonomiškai nukentės, jos gali pakeisti savo poziciją. Juk nenoras atsisakyti suvereniteto mokesčių srityje daugiausia reiškia nenorą atsisakyti ekonominės naudos.

Antra sustiprinto bendradarbiavimo procedūros taikymo problema – galimas griežtų šios procedūros reikalavimų priimant BKPMB neatitikimas. Pavyzdžiui, M. O'Brien abejoja, ar nebūtų pažeista ES sutarties 40(f) straipsnio nuostata, reikalaujanti, kad sustiprinto bendradarbiavimo procedūra nesukurtų diskriminacijos ir nepažeistų konkurencijos tarp valstybių narių.<sup>139</sup> Vis dėlto reikia atkreipti dėmesį, jog po to, kai Nicos sutartimi buvo sušvelnintos kai kurios Amsterdamo sutarties nuostatos, nebereikalaujama, kad valstybių, nedalyvaujančių sustiprinto bendradarbiavimo procedūroje, *acquis communautaire*, teisėms ir kompetencijai nebūtų padaromas joks poveikis. Nustatytas švelnesnio pobūdžio reikalavimas, kurį teisiškai pažeisti yra gana sunku: valstybių, nedalyvaujančių procedūroje, teisės turi būti gerbiamos.<sup>140</sup> Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, manytina, kad valstybėms, jeigu jos norėtų blokuoti procedūrą kreipdamosi į ETT, būtų gana sunku įrodyti, kad ji pažeidžia vidaus rinkos reikalavimus ir konkurenciją tarp valstybių narių, nes BKPMB, priešingai, yra nukreipta šių problemų sprendimui. Nelabai tikėtina, kad ETT, nuolat pasisakantis prieš problemas, kylančias dėl skirtingų valstybių tiesioginių mokesčių sistemų, nuspręstų, jog BKPMB priėmimui taikoma sustiprinto bendradarbiavimo procedūra yra neteisėta. Manytina, kad ETT BKPMB priėmimą pavadintų kažkuo panašiu į „laikiną iškraipymą vidaus rinkoje“, kurio ilgalaikis poveikis ypač atitinka Bendrijos ir ES tikslus, todėl padarytų išvadą, kad sustiprinto bendradarbiavimo procedūra yra teisėta.

---

<sup>138</sup> *Supra*, note 9, P. 249.

<sup>139</sup> O'Brien M. Company taxation, state aid and fundamental freedoms: is the next step enhanced cooperation. *European Law Review*, 2005, Nr. 30(2). P. 226.

<sup>140</sup> Craig P.; De Burca G. *EU Law. Text, Cases, and Materials*. Third edition. – Oxford: Oxford University Press, 2003. P. 48.

Trečia problema, iš dalies susijusi su aptartosiomis, yra tiesioginių mokesčių harmonizavimo prieštaravimas subsidiarumo principui. L. Hrehorovska teigia, kad tiesioginių mokesčių sritis priklauso valstybių narių kompetencijai. Aiškinama, kad valstybės neperleido savo kompetencijos šioje srityje Bendrijai: EB sutartyje nėra nė vienos konkrečios nuorodos į Bendrijos kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje. Anot L. Hrehorovskos, šią išvadą patvirtina ir tai, kad tiesioginių, priešingai nei netiesioginių, mokesčių srityje didžiosios dalies privalomo pobūdžio teisės aktų nepavyko priimti, o tai neva patvirtina valstybių narių poziciją.<sup>141</sup> Vis dėlto manytina, kad nesėkmės priimant privalomo pobūdžio teisės aktus sietinos tik su išimtinai siaura teisine baze, bet neturi reikšmės įrodinėjant, kad Bendrija neturi jokios kompetencijos tiesioginių mokesčių srityje. O grįžtant prie teiginio, kad Bendrija turi tik suteiktą kompetenciją, manytina, kad pagal ETT Bendrijos kompetencijos aiškinimo tendencijas subsidiarumo principas problemų nekels. EB sutarties 5 straipsnis numato, kad „Bendrija veikia neperžengdama šios Sutarties jai suteiktų įgaliojimų ir paisydama jai šia Sutartimi iškeltų tikslų. Pagal subsidiarumo principą Bendrija imasi veiksmų srityse, kurios nepriklauso jos išimtinai kompetencijai, tik tada ir tokia apimtimi, kai siūlomo veiksmo tikslų valstybės narės negali deramai pasiekti, o Bendrija dėl siūlomo veiksmo masto arba poveikio gali juos pasiekti geriau. Bendrija nesiima jokių veiksmų, kurie nėra būtini siekiant šios Sutarties nustatytų tikslų“. Atrodytų, kad šis straipsnis galėtų apsaugoti valstybes nares. Tačiau ETT, remdamasis numanomų galių principu, labai plačiai aiškina Bendrijos teisės straipsnius. Pavyzdžiui, *Germany v. Commission* byloje teismas nurodė, kad „kai EB sutarties straipsnis <...> paskiria konkretų uždavinį, tuomet turi būti suprantama, kad <...> jis *per se* suteikia galias, kurios yra neatsiejamoms nuo tikslo pasiekimo“.<sup>142</sup> Atsižvelgiant į tai, kad tiesioginių mokesčių bazė – EB sutarties 94 straipsnis – konkrečiai įvardija tikslą sukurti bendrąją rinką, o tam trukdo tiesioginių mokesčių sukuriama kliūtis laisvam judėjimui, manytina, kad BKPMB priėmimas direktyvos forma nepažeis subsidiarumo principo – tokio, kaip jis suprantamas ETT praktikoje. Apskritai teisės moksle vis dažniau daroma išvada, kad subsidiarumo principas visiškai netinkamai suformuluotas bei nepadaeda atskirti Bendrijos ir valstybių narių galių.<sup>143</sup> Reikėtų sutikti su J. Weiler, teigiančiu, jog faktiškai neįmanoma rasti veiklų, kurios nepatektų į EB veikimo sritį ir nepriklausytų Bendrijos kompetencijai.<sup>144</sup>

---

<sup>141</sup> *Supra*, note 40, P. 160-161.

<sup>142</sup> *Supra*, note 64, paragr., 28.

<sup>143</sup> Žr., pvz., Davies G. Subsidiarity: The Wrong Idea, in the Wrong Place, at the Wrong Time. *Common Market Law Review* No. 44, 2006. P. 63-84. Straipsnyje *inter alia* teigiama, kad EB sutarties santykinė tyla valstybių narių turimos kompetencijos klausimu atsisuka prieš jų interesus. Pateikiama nuomonė, kad net tuo atveju, jei Europos Sąjunga nuspręstų priimti privalomo pobūdžio teisės aktą, nurodantį, jog nuo šiol visoje Bendrijoje nacionalinė kalba bus anglų (nes daugelio skirtingų kalbų buvimas sukelia kliūtis laisvam judėjimui), remiantis subsidiarumo principu, nebūtų galima pateikti įtikinamų prieštaravimų.

<sup>144</sup> *Supra*, note 140, P. 125.

BKPMB analizuojant antruoju pjūviu – turinio aspektu, kai kurių autorių nuomone, neužtenka harmonizuoti bendrą pelno mokesčio bazę.<sup>145</sup> Pavyzdžiui, prof. dr. Cristoph Spengel teigia, kad kartu būtina nustatyti ir minimalų mažiausią pelno mokesčio tarifą, nes, įgyvendinus BPMB idėją, tarp valstybių žymiai padidėtų mokesčių konkurencija, o jos rezultatas būtų tas, jog valstybės būtų suinteresuotos dar labiau mažinti mokesčių tarifus. Autoriaus nuomone, tokia situacija pažeistų valstybių autonomiją ir darytų neigiamą poveikį bendrajai rinkai, kadangi sprendimus, kur investuoti, daugiausia lemtų mokestiniai klausimai.<sup>146</sup> Tačiau reikia atkreipti dėmesį, kad siūlymas nustatyti minimalų mažiausią mokesčio tarifą neatitinka EB sutarties 94 straipsnio reikalavimo, numatančio, kad Bendrija leistų aktus, kurie yra būtini bendrosios rinkos efektyviam funkcionavimui. Minimalaus tarifo nustatymas mažintų konkurenciją tarp valstybių narių, bet nepadėtų spręsti vidaus rinkos problemų. Kaip matyti iš žemiau pateiktos lentelės, mokesčių tarifai valstybėse iš tiesų labai skiriasi (nuo 0% Estijoje iki 38,7% Vokietijoje):

---

**Pelno mokesčio dydžiai valstybėse narėse (federacijos ir vietiniu lygmeniu)<sup>147</sup>**

Austrija	25%	Latvija	15%
Belgija	34%	Lietuva	25%
Bulgarija	10%	Liuksemburgas	29,6%
Kipras	10%	Malta	35%
Čekijos Respublika	24%	Nyderlandai	25,5%
Danija	28%	Lenkija	19%
Estija	0%	Portugalija	27,5%
Suomija	26%	Rumunija	16%
Prancūzija	34,4%	Slovakija	19%
Vokietija	38,7%	Slovėnija	23%
Graikija	25%	Ispanija	32,5%
Vengrija	17,5%	Švedija	28%
Airija	12,5%	Jungtinė Karalystė	30%
Italija	37,3%		

---

Esant tokiems skirtingiems pelno mokesčių dydžiams ir padarius vienodą pelno mokesčio bazę Bendrijos mastu veikiančių įmonių grupėms, akivaizdu, kad vienomis svarbiausių konkurencijos priemonių taps pelno mokesčių tarifai. Iš tiesų tikėtina, kad kai kurios valstybės ims mažinti pelno mokesčius. Netgi manytina, kad tokia konkurencija yra užprogramuota. Tačiau tarifų skirtumų mažėjimas nereiškia automatiško neigiamo poveikio Bendrijos rinkai. Pažymėtina, kad Komisija dėl tarifų susivienodinimo taip pat nenuogaštauja. Remdamasi

---

<sup>145</sup> Siūlymą nustatyti minimalų mokesčio tarifą kai kurios valstybės pateikė ir Komisijai. Žr. Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004. [Žiūrėta 2008-03-20] Interneto prieiga: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/CCTBWPNon\\_Paper.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCTBWPNon_Paper.pdf)

<sup>146</sup> Spengel C. Common Corporate Consolidated Tax Base – Don't Forget the Tax Rates! EC Tax Review 2007/3. P. 120.

<sup>147</sup> *Supra*, note 46, P. 118.

ekonominiiais tyrimais, ji teigia, kad plati mokesčio bazė ir maži tarifai – tai pati palankiausia situacija ekonomikos vystymuisi.<sup>148</sup> Be to, 2007 m. tyrimų duomenimis, Europa mokesčių atžvilgiu vidutiniškai išlieka aukšto apmokestinimo vieta, todėl mokesčių mažėjimas apskritai gali būti naudingas.<sup>149</sup> O teigti, kad sprendimus, kur investuoti, tariamai pradės lemti mokesčiniai klausimai, yra netikslu, nes ir dabar tokius sprendimus didžiaja dalimi sąlygoja mokesčių skirtumai. Todėl BKPMB įdiegimas situacijos nepakeis.<sup>150</sup> Taigi minimalaus tarifo nustatymas neprisidėtų prie bendros rinkos funkcionavimo efektyvumo ir juo labiau nėra būtinas tokiam funkcionavimui užtikrinti. Papildomai paminėtina, kad prof. dr. Cristoph Spengel siūlymas kartu nustatyti ir minimalų pelno mokesčio tarifą yra netinkamas dėl didelių patvirtinimo keblumų: iš karto susitarti dėl dviejų valstybėms narėms itin jautrių dalykų politiškai būtų per sunku. Darytina išvada, kad, rengiant BKPMB direktyvos projektą, nevertėtų į jį įtraukti minimalaus įmonių pajamų mokesčio tarifo.

Direktyvos projektą, kaip minėta, planuojama parengti iki 2008 m. pabaigos. Direktyvos rengimui sukurta Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės darbo grupė, kuri, konsultuodamasi su valstybių narių, verslo ir akademinės bendruomenės atstovais, rengia BKPMB priėmimui būtinus tris dokumentus: dėl galimų techninių principų elementų, pasidalijimo mechanizmo elementų ir administravimo sistemos elementų.<sup>151</sup> Pažymėtina, kad šių dokumentų projektai jau yra parengti, tačiau diskusijos ir susitikimai dar tebevyksta. Atsižvelgiant į BKPMB esmę ir dabartinį progresą, matyti, kad valstybėms narėms bus nelengva susitarti dėl kai kurių esminių dalykų, pavyzdžiui:

- dėl įmonių grupės, kuri bus imama kaip vienetas, apibrėžimo: kurios dukterinės įmonės ir bendros įmonės pateks į apibrėžimą, o kurios ne;
- dėl pačios mokesčio bazės apibrėžimo: kas į ją įeina, o kas ne;
- dėl pelno paskirstymo formulės (angl. *allocation formula*) apibrėžimo: kokie veiksniai lems pelno paskirstymą tarp jurisdikcijų, ir koku laipsniu kiekvienas iš šių veiksnių bus svarbus.
- kadangi BKPMB esmė – pajamų ir nuostolių konsolidavimas, o po to vidurkio pagrindu pagal nustatytus veiksnius (pavyzdžiui, apyvartą, darbuojų skaičių) –

---

<sup>148</sup> 2007 m. gegužės 2 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Bendrijos augimo, užimtumo ir ES įmonių konkurencingumo didinimo programos įgyvendinimas. Pažanga 2006-aisiais ir tolesni žingsniai rengiant bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB) pasiūlymą“. COM(2007) 223 final. [2008-04-06] Interneto prieiga:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0223:FIN:EN:PDF>

<sup>149</sup> Taxation trends in the European Union. European Commission. 2007. [žiūrėta 2008-03-21] Interneto prieiga: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm)

<sup>150</sup> 2004 m. European Tax Survey duomenimis, mokesčiai yra itin svarbus faktorius nusprendžiant, kur investuoti. Taxation papers. European Tax Survey. Working paper no 3/2004. European Commission. [žiūrėta 2008-03-20] Interneto prieiga: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/tax\\_survey.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_survey.pdf)

<sup>151</sup> Neale Tom. Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) // Konferencijos medžiaga. ERA, 5<sup>th</sup> Annual Symposium on Community taxation, 28 November, Trier.

paskirstymas, tik daliai valstybių toks „vidurkio efektas“ bus naudingas. Valstybės, kuriose iki šiol daugiausia buvo patiriami nuostoliai, bus suinteresuotos BKPMB įdiegimu, ir *vice versa*, tos, kuriose buvo „rankos ilgio“<sup>152</sup> principu gaunamas pelnas, ir todėl joms mokami mokesčiai, BKPMB įvedimui priešinsis;<sup>153</sup>

- neaišku, kaip spręsti pajamų, gaunamų trečiose valstybėse, klausimą. Jei jos būtų įtrauktos į BKPMB, tuomet neaišku, kurios valstybės jurisdikcijai reiktų priskirti įmonę ir kuriai valstybei turėtų būti mokami mokesčiai. Kai kurie autoriai rekomenduoja tokių pajamų į BKPMB neįtraukti, nes toks įtraukimas keltų daug sunkumų.<sup>154</sup> Tačiau pagal dabartinę situaciją vis dėlto darosi aišku, kad taip nebus. Dar 2006 m. Komisija komunikate nurodė, kad trečioiose valstybėse gautų pajamų neįtraukimas į bendrą bazę diskriminuotų įmones, veikiančias ir trečioiose valstybėse tik Bendrijoje veikiančių įmonių atžvilgiu ir iš dalies pažeistų vidaus rinką.<sup>155</sup> Pažymėtina, kad minėtos pajamos šiuo metu yra įtrauktos ir į techninių principų elementų projektą,<sup>156</sup> tačiau jų padalijimo tarp valstybių klausimas išlieka aktualus.
- mokesčių sutarčių taikymo klausimas: kurios Europos Sąjungos valstybės kuri mokesčių sutartis turėtų būti taikoma situacijose, susijusiose su trečiosiomis valstybėmis. Vienas sprendimo būdas būtų taikyti sutartis, kurias sudarė tos įmonių grupės pagrindinė įmonė. Antra būdas – taikyti tarptautinę sutartį tos valstybės narės, kurioje įsisteigusi ta įmonių grupės bendrovė, kuriai turėtų būti priskiriamos ne Bendrijoje gautos pajamos (remiantis standartinėmis tarptautinės mokesčių sutarčių teisės principais). Tačiau, be abejo, paprasčiausia būtų sudaryti ir taikyti vieną Europos Sąjungos mokesčių sutartį su trečiosiomis valstybėmis;<sup>157</sup>
- BKPMB neapims individualių mokesčių mokėtojų ir nebūtinai bus taikoma visiems įmonių pelno mokesčių mokėtojams ir (arba) valstybėms narėms, todėl reikės spręsti BKPMB ir kitų tiesioginių mokesčių sistemų aspektų sąveiką.<sup>158</sup>

---

<sup>152</sup> „Rankos ilgio“ principas (angl. *the arm's length principle*) yra sąlyga, kad šalys, sudarydamos sandorį, būtų nepriklausomos ir vienodoje padėtyje. Mokesčių teisėje šis principas dažnai naudojamas kalbant apie įmonių grupių sandorius: jie turi būti tokie, kad po jų sudarymo abi šalys gautų vienodai, t.y. sandoris vyktų lygiai taip pat, jei įmonės ir nebūtų susijusios.

Wikipedia. The Free Encyclopedia. [Žiūrėta 2008-03-20] Prieiga per internetą: [http://en.wikipedia.org/wiki/Arm's\\_length](http://en.wikipedia.org/wiki/Arm's_length)

<sup>153</sup> *Supra*, note 9, P. 296-297.

<sup>154</sup> *Supra*, note 9, P. 296-297.

<sup>155</sup> *Supra*, note 40.

<sup>156</sup> CCCTB: possible elements of a technical outline. CCCTB/WP057/doc/en. Working document. Brussels, 13 November 2007. [Žiūrėta 2008-03-20] Prieiga per internetą: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/CCCTBWP057\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP057_en.pdf)

<sup>157</sup> *Supra*, note 9, P. 296-297.

<sup>158</sup> *Supra*, note 40, P. 1.

Dar vienas keblus BKPMB aspektas yra tas, kad greičiausiai BKPMB bus naudinga išimtinai didžiosioms tarptautinėms įmonėms, kadangi pradiniais apskaitos principams nustatyti pagrindu imamos Tarptautinės apskaitos taisyklės (toliau – TAS) ir Tarptautiniai finansinių ataskaitų standartai (toliau – TFAS), kurių daugelis valstybių neleidžia taikyti SVV. Todėl šioms įmonėms bus reikalingas užtruksiantis pereinamasis laikotarpis.<sup>159</sup> Be to, SVV konkuruoti užsienio rinkose yra linkusios kur kas mažiau, todėl iš esmės BKPMB sustiprins didelių tarptautinių įmonių pozicijas rinkose. Pažymėtina, kad Smulkaus ir vidutinio verslo sąjunga BKPMB įdiegimui nepritaria, teigdama, kad tai turės neigiamos įtakos konkurencijai.<sup>160</sup> Komisija iš pradžių taip pat pripažino, jog BKPMB išimtinai naudinga didžiosioms įmonėms, akivaizdžiai siūlydama SVV taikyti NVA modelį.<sup>161</sup> Tačiau vėliau, 2007m., nuomonę pakeitė ir jau teigia, kad SVV šis modelis taip pat tinkamas (bet pagrįstų motyvų nenurodo).<sup>162</sup> Taigi lieka neaišku, kiek iš tikrųjų BKPMB modelis bus naudingas SVV, tuo pačiu – ir visai konkurencijai. Paminėtina, kad stambusis verslas turi kur kas geresnes lobizmo galimybes.

Aptarti BKPMB priėmimo ir turinio klausimai, kurie, nors ir sunkiai, bet pavieniui, tikėtina, būtų išspręsti, atskleidžia pagrindinę problemą: BKPMB valstybių tiesioginių mokesčių sistemas integruos kur kas labiau, nei kol kas teigiama. Pirma, nors teoriškai BKPMB įdiegimas valstybių tarifų neliečia, *de facto* jie suvienodės. Antra, nors Bendrijoje iki šiol buvo pripažįstama, kad individualių mokesčių 94 straipsnio pagrindu negalima harmonizuoti (išskyrus muitinės darbuotojų pajamas ir pajamas, gaunamas užsienyje), BKPMB įdiegimas neišvengiamai privers valstybes daryti pakeitimus ir šioje srityje tiek, kiek tai nesiderins su BKPMB. Komisija 2007 m. komunikate jau subtiliai apie tai užsimena: „BKPMB negali atitikti visų individualių mokesčių mokėtojų sistemų bruožų, todėl atskirais atvejais Komisija kartais pasiūlys kitokias taisykles”.<sup>163</sup> Šis klausimas, beje, jau iškilo ir BKPMB darbo grupės diskusijų metu, vienam iš atstovų pasisakius, kad jų individualių mokesčių sistema neatitiks BKPMB modelio.<sup>164</sup> Trečia,

---

<sup>159</sup> CCCTB: possible elements of a technical outline. CCCTB/WP057\doc\en. Working document. Brussels, 13 November 2007. [Žiūrėta 2008-03-20] Interento prieiga:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/CCCTBWP057\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP057_en.pdf)

<sup>160</sup> *Supra*, note 40, P. 159.

<sup>161</sup> Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004. [Žiūrėta 2008-03-20] Prieiga per internetą:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/CCTBWPNonPaper.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCTBWPNonPaper.pdf)

<sup>162</sup> 2007 m. gegužės 2 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Bendrijos augimo, užimtumo ir ES įmonių konkurencingumo didinimo programos įgyvendinimas. Pažanga 2006-aisiais ir tolesni žingsniai rengiant bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB) pasiūlymą”. COM(2007) 223 final. [2008-04-06] Interneto prieiga:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0223:FIN:EN:PDF>

<sup>163</sup> *Ibid.*

<sup>164</sup> Summary record of the meeting of the common consolidated corporate tax base working group, held in Brussels on 12 December 2007. [Žiūrėta 2008-03-20] Interneto prieiga:



valstybių mokesčių administracijos bus priverstos bendradarbiauti kur kas intensyviau nei iki šiol, todėl sistema iš dalies taps panaši į federacijos valstybių sistemą. Ketvirta, situacijos nekeičia tai, kad BKPMB taikymas įmonėms bus savanoriškas ir alternatyvus egzistuojančioms sistemoms: BKPMB pasiteisins, paraleliai egzistuojančios sistemos palaipsniui nunyktų. Taigi BKPMB neišvengiamai darys didžiulę įtaką iš pirmo žvilgsnio nesusijusiems elementams ir integracija vyks net tose srityse, kurios pagal EB sutartį ir valstybių valią neturėtų vykti. Todėl faktiškai BKPMB peržengia net plačiai aiškinamas EB sutarties ribas.

Prognozuotina, kad BKPMB priėmimo procesas dėl turinio suderinimo sudėtingumo atsižvelgiant į skirtingus ekonominius valstybių interesus bus ilgas ir komplikotas procesas. Vis dėlto, vertinant Bendrijų ir Europos Sąjungos ambicingus tikslus, mokesčių srityje BKPMB iš principo atrodo esantis tinkamas sprendimas sistemiškai spręsti vidaus rinkos fragmentacijos problemas. Tačiau rengiant BKPMB projektą, reikėtų išsamiau įvertinti jo poveikį vidaus rinkos konkurencingumui apskritai, nes tokia sistema iki šiol niekur nėra taikyta ir remiasi tik teorinėmis prielaidomis (JAV sistema pakankamai skiriasi). Pateikiant teisinį BKPMB įvertinimą, manytina, kad EB sutarties požiūriu ji yra teisėta ir tiesiogiai nėra draudžiama (kadangi turi tiesioginę įtaką bendrosios rinkos sukūrimui ar suderinimui). Bendrijos teisės požiūriu BKPMB sukūrimas atrodo pagrįstas, nors *de facto* subsidiarumo principas ir atrodo esąs pažeistas.

Įvertinus visas aplinkybes, telieka konstatuoti, kad vis dėlto geresnės išeities kaip BKPMB sukūrimas gali ir nebūti (preziumuojant, kad negatyvioji integracija nevyksta nuosekliai, stabiliai ir efektyviai). Jis padėtų iš dalies vėl grįžti prie pozityviosios integracijos bei smarkiai pagilinti integracijos lygį tiesioginių mokesčių srityje – norint toliau siekti Lisabonos strategijos tikslų (nors ir ne iki 2010 m., bet bent jau vėliau) toks žingsnis yra reikalingas. Tačiau dėl žymaus integracijos lygio padidinimo ir kyla pagrindinės problemos, nes, nors BKPMB ir būtų taikomas kaip *ultima ratio* priemonė, jis, manytina, bent jau *de facto* pažeistų dalies valstybių interesus ir potencialiai sukurtų *Europe à la carte fiscale*.



### 3. NAUJAUSIOS TIESIOGINIŲ MOKESČIŲ NEGATYVIOSIOS INTEGRACIJOS BENDRIJOJE TENDENCIJOS

#### 3.1. Europos Bendrijų teisingumo teismo vykdoma negatyvioji integracija

Pirma ryški tendencija tiesioginių mokesčių bylose yra spartus jų skaičiaus augimas. Šis faktas svarbus tuo atžvilgiu, kad neišvengiamai priverčia ETT spręsti bylas ir pateikti atsakymus, kaip nacionalinės priemonės atitinka EB sutartį. Taigi bylų skaičius sąlygoja negatyviosios integracijos proceso spartą ir apimtį.

Kaip jau nagrinėta 2.1. darbo dalyje, negatyvioji integracija pretenduoja tapti pozityviosios integracijos, kuri pastaruoju metu patiria stagnaciją, pagrindu. Todėl ypač svarbu, kad „namo pamatai“ būtų stabilūs ir turėtų aiškius principus bei jų taikymo koncepciją. Šioje darbo dalyje, aiškinantis naujausias ETT praktikos tendencijas, ir siekiama nustatyti, ar ETT formuojama naujausia praktika yra stabili ir patikima ir ar ji tinka būti pozityviosios integracijos pagrindu. Be to, bus tiriamas klausimas, ar ETT, aiškindamas draudimus, kuriais remiasi vykdoma negatyvioji integracija, neperžengia EB sutarties ribų, t.y. ar negatyvioji integracija visada turi pagrindą EB teisėje (net atsižvelgiant į tai, kad EB sutarties draudimai valstybėms narėms pasižymi itin plačiu formuluotės pobūdžiu).

#### 3.1.1. Laisvo judėjimo pažeidimo samprata tiesioginių mokesčių srityje

ETT, tirdamas galimus keturių EB sutarties judėjimo laisvių pažeidimus, taiko dvejopo pobūdžio metodus. Pirmasis – diskriminacino požiūrio metodas. Tiesioginiai diskriminuojančios nacionalinės priemonės (priemonės, kurios užsieniečio asmenis traktuoja mažiau palankiai pilietybės ar įsisteigimo vietos atžvilgiu) pateisinamos tik EB sutartyje įtvirtintais pagrindais (kuriuos, beje, ETT paprastai aiškina kiek įmanoma siauriau). *In contrario*, netiesiogiai diskriminuojančios priemonės (kurios tiesiogiai nenurodo, kad taisyklė taikoma skirtingai kilmės atžvilgiu, bet *de facto* poveikis yra užsienio asmens nepalankus traktavimas) gali būti pateisinamos ne tik EB sutartyje numatytais pagrindais, tačiau, pagal ETT išvystytą praktiką, ir imperatyviais viešojo intereso reikalavimais. Pastaraisiais nacionalinė priemonė gali būti pateisinama, jei ji yra tinkama siekiamam tikslui (viešajam interesui) pasiekti ir proporcinga (t.y. nevaržo labiau nei reikia ir nėra priemonių, kurios varžytų mažiau). Tiesioginių mokesčių srityje šis diskriminacinis laisvo judėjimo pažeidimo požiūris gerai atsispindi 1986 m. *Avoir Fiscal*<sup>165</sup> sprendime (pirmoji byla, kurioje ETT tiesioginių mokesčių srityje pritaikė laisvo judėjimo

---

<sup>165</sup> 1986 m. sausio 28 d. Europos Teisingumo teismo sprendimas byloje 270/83, *Commission of the European Communities v French Republic*, [1986] ECR 273.

nuostatas), taip pat *Schumacker*<sup>166</sup>, *Wielockx*<sup>167</sup> ir *Royal Bank of Scotland*<sup>168</sup> ir kituose sprendimuose. Nagrinėdamas, ar nacionalinė priemonė nepažeidžia EB sutarties laisvių, ETT, jei laikosi diskriminacinio pobūdžio, taiko trijų pakopų testą: a) ar situacijos buvo panašios? b) ar elgesys buvo skirtingas? c) Ar skirtingas elgesys gali būti pateisinamas?<sup>169</sup>

Taikydamas antrąjį metodą, ETT nagrinėja, ar nacionalinė priemonė yra kliūtis laisvam judėjimui – nesvarbu, ar ji diskriminacinė, ar ne. Ši idėja į tiesioginių mokesčių sritį buvo perkelta iš *Bosman*<sup>170</sup>, *Gebhard*<sup>171</sup> ir *Säger*<sup>172</sup> sprendimų. Šiuo atveju ETT taiko dviejų pakopų testą: a) ar nacionalinė priemonė galėjo pažeisti arba padaryti mažiau patrauklią judėjimo laisvę? b) jei taip, ar ji gali būti pateisinama? Taikant šį metodą, tiesiogiai diskriminuojanti priemonė gali būti pateisinama taip pat tik EB sutarties įtvirtintų reikalavimų pagalba. Tiesioginių mokesčių srities bylų būdingi pavyzdžiai – 1999 m. *Saint Goban*<sup>173</sup>, 1997 m. *Futura participations*<sup>174</sup>.<sup>175</sup>

Lyginant diskriminacinį ir kliūčių laisvam judėjimui pažeidimo požūrius, atkreiptinas dėmesys, kad kliūčių laisvam judėjimui doktrina leidžia pripažinti neteisėtomis ir tas nacionalines priemones, kurios, nors ir nėra diskriminacinės, bet kuriuo nors būdu varžo EB sutarties ginamą laisvą judėjimą. Natūralu, kad paprastai, taikant šį tyrimo būdą, kur kas daugiau nacionalinių priemonių patenka į neteisėtumo sferą. Tiesioginių mokesčių sritis yra specifinė tuo atžvilgiu, kad ypač sunku atskirti diskriminuojančias ir nediskriminuojančias priemones. Teismas vartoja tiek diskriminuojančių priemonių, tiek kliūčių laisvam judėjimui sąvokas. Teisinėje literatūroje nuomonės išsiskiria: vienų autorių teigimu, kliūčių laisvam judėjimui terminologija atspindi tikrovę;<sup>176</sup> kitų nuomone, nepaisant ETT terminologijos pasikeitimo, visose bylose galima įžvelgti diskriminaciją;<sup>177</sup> o dar kiti kliūtis laisvam judėjimui įžvelgia tik

<sup>166</sup> 1995 m. vasario 14 d. Europos Teisingumo teismo sprendimas byloje C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker*, [1995] ECR I-00225.

<sup>167</sup> 1995 m. rugpjūčio 11 d. Europos Teisingumo teismo sprendimas byloje C-279/93 *G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen*, [1995] ECR I-2493.

<sup>168</sup> 1999 m. balandžio 29 d. Europos Teisingumo teismo sprendimas byloje C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc v Elliniko Dimosio (Greek State)*, [1999] ECR I-2651.

<sup>169</sup> Kingston S. *A Light in the Darkness: Recent Developments in the ECJ's Direct Tax Jurisprudence*. Common Market Law Review No. 44, 2007. P. 1328-1330.

<sup>170</sup> 1995 m. gruodžio 15 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-415/93 *Union royale belge des sociétés de football association ASBL v Jean-Marc Bosman, Royal club liégeois SA v Jean-Marc Bosman and others and Union des associations européennes de football (UEFA) v Jean-Marc Bosman* [1995] ECR I-4921.

<sup>171</sup> 1998 m. liepos 16 d. Europos teisingumo teismo sprendimas byloje C-55/94 *Gilberte Gebhard v European Parliament*, [1995] ECR I-4165.

<sup>172</sup> 1991 m. liepos 15 d. Europos teisingumo teismo sprendimas byloje C-76/90, *Manfred Säger v Dennemeyer & Co. Ltd*, [1991] ECR I-4221.

<sup>173</sup> 1999 m. rugsėjo 17 d. Europos teisingumo teismo sprendimas byloje C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt*, [1999] ECR I-6161.

<sup>174</sup> 1997 m. gegužės 15 d. Europos teisingumo teismo sprendimas byloje C-250/95, *Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions*, [1997] ECR I-2471.

<sup>175</sup> *Supra*, note 169.

<sup>176</sup> Pvz., S. Kingston nenagrinėja, kad kliūčių laisvam judėjimui iš tikrųjų tėra kita terminologija; jos manymu, ETT tiesiog šio termino nenaudoja taip plačiai, kaip kitose srityse. Žr. *Ibid*, P. 1321-1359.

<sup>177</sup> Apie šią nuomonę plačiau žr. Snell J. *Non-discriminatory Tax Obstacles in Community Law*. International and Comparative law Quartely. – 2007. Part 2 (Vol 56). P. 339-370, taip pat Farmer P. The Court's case law on taxation:

vienoje – *Futura Participations*<sup>178</sup> byloje,<sup>179</sup> kuri buvo susijusi su procedūriniais dalykais: Liuksemburgo įstatymai leido įskaityti ankstesnius nuostolius tik tuo atveju, jei jie buvo ekonomiškai susiję su Liuksemburge gautomis pajamomis ir buvo nurodyti apskaitoje, atitinkančioje Liuksemburgo taikomus reikalavimus. Tokiu būdu nerezidentai *de facto* atsiduria nepalankesnėje situacijoje, nes jie, turintys buveines kitose valstybėse, yra priversti tvarkyti dvigubą apskaitą. Galima ginčytis, kad ir ši byla yra susijusi su diskriminacija, bet ne matoma, o paslėptąja: nors taisyklė ir taikoma visoms įmonėms vienodai, užsienio įmonės faktiškai atsiduria nevienodoje padėtyje. Tačiau kur kas svarbiau yra išsiaiškinti, kodėl teismas apskritai pradėjo naudoti kliūčių laisvam judėjimui terminą, jei praktiškai visos situacijos susijusios su diskriminacinėmis priemonėmis. Prisiminus „trijų pakopų“ ir „dviejų pakopų“ testus, manytina, kad pastarojo taikymas dažnai yra paprastesnis, nes nereikia nustatinėti, ar situacijos buvo panašios/skirtingos ir ar elgesys buvo skirtingas/vienodas, kadangi EB teisei prieštarauja tiek skirtingas elgesys esant panašioms sąlygoms, tiek vienodas elgesys esant skirtingoms sąlygoms. Kur kas paprasčiau taikyti vadinamąjį „ekonominį“ požiūrį, analizuojant, ar konkreti nacionalinė priemonė nepažeidžia ir ar negali pažeisti laisvo judėjimo. Pastebėtina, kad ir kitose srityse ETT pastaruoju metu vis dažniau tiria nacionalinę priemonę ne diskriminacijos, bet kliūčių laisvam judėjimui požiūriu, net jei pažeidimas akivaizdžiai diskriminacinio pobūdžio.

Taigi darytina išvada, kad terminologijos pakeitimas nepadarė didelio poveikio ETT praktikai: vis tiek EB teisės pažeidimais pripažįstamos diskriminuojančios priemonės. Tai – natūralu: tiesioginių mokesčių srityje nėra lengva rasti nediskriminuojančių situacijų. Todėl aktualiausias klausimas yra ne tai, ar priemonė yra diskriminuojančio pobūdžio, bet tai, iš ko kyla neigiamas poveikis laisvam judėjimui. Tolimesnės analizės aiškumui tikslinga išskirti dvi šio neigiamo poveikio kilmės priežastis, kurias naudoja generalinis advokatas Geelhoed<sup>180</sup> ir prof. D. Weber:<sup>181</sup>

- vienos valstybės įstatymai („kalta“ viena valstybė);
- įvairių skirtingų tiesioginių mokesčių sistemų koegzistavimas Bendrijoje („kaltos“ dvi arba daugiau valstybių).

Anot prof. D. Weber, neigiamas poveikis, kylantis dėl to, kad Bendrijoje egzistuoja skirtingos tiesioginių mokesčių sistemos ir jų taikymas susikerta, neturėtų būti laikomas EB teisės pažeidimu. Priešingu atveju valstybės *a priori* būtų įpareigojamos atsižvelgti į kitų

---

a castle built on shifting sands. [2003] European Tax Review, 75,81 ir Lyal R. Non-discrimination and direct tax in Community law [2003] European Tax Review 68, 74.

<sup>178</sup> 1997 m. gegužės 15 d. Europos teisingumo teismo sprendimas byloje C-250/95, *Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions*, [1997] ECR I-2471.

<sup>179</sup> *Supra, note, 7*, P. 585 – 616. Taip pat žr. generalinio advokato *Lenz* nuomonę byloje.

<sup>180</sup> Žr. generalinio advokato Geelhoed nuomonę Europos Teisingumo Teismo byloje C-513/05 *Kerckhaert Morres*, paragr. 18; taip pat jo nuomonę byloje C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, paragr. 55.

<sup>181</sup> *Supra, note, 7*, P. 586.

valstybių mokesčių sistemas, nustatinėdamos savo taisykles, o tai iš esmės prieštarauja jų suvereniteto principui tiesioginių mokesčių srityje, t.y. galimybei laisvai nusistatyti mokestį, mokesčio bazę (pasirinkti, kokias pajamas apmokestinti ir ko ne), mokesčio tarifą, mokesčio subjektą.<sup>182</sup> Jei valstybė turėtų atsižvelgti į kitos valstybės taisykles, ji nebegalėtų nusistatyti savų; be to, būtų neaišku, kaip atsižvelgti į daugelio skirtingų valstybių mokesčių sistemas. Valstybių vienintelė pareiga – priimti tokias taisykles, kurios nebūtų diskriminacinio pobūdžio, atsižvelgiant į jų pačių nustatytas taisykles. Todėl taip pat į EB sutarties taikymo sritį neturėtų patekti ir nacionalinės priemonės, kurios sukuria neigiamą poveikį dėl to, kad valstybė nusprendė neapmokestinti tam tikrų pajamų ar subjektų.<sup>183</sup> Valstybė turėtų vadovautis principu: jei nusprendė apmokestinti tam tikrą subjektą, ji privalo jo nediskriminuoti kitų subjektų atžvilgiu (pvz., vienodai leisti atskaitymus, atsižvelgti į patirtus nustolius), o jei nusprendė apriboti savo mokesčių jurisdikciją, tuomet ji negali to subjekto nei apmokestinti, nei suteikti jam mokestinių privilegijų.

Atkreiptinas dėmesys, kad tokią EB sutarties pažeidimo sampratą siūlė ir generalinis advokatas Geelhoed *FII Test Claimants* byloje, tik taikė kitus terminus: kvazi-pažeidimai ir pažeidimai. Jo teigimu, kvazi-pažeidimai, kylantys dėl to, kad tiesioginių mokesčių sistemos išliko nacionalinės ir susikirsdamos daro neigiamą poveikį laisvam judėjimui, nepatenka į laisvo judėjimo taisyklių taikymo sritį ir gali būti panaikinti tik pozityviojo harmonizavimo keliu remiantis EB sutarties 94 straipsniu. Ir *vice versa*, kur laisvo judėjimo suvaržymas atsiranda dėl vienos valstybės priimtų diskriminacinio pobūdžio įstatymų, tai sudaro tikrą EB sutarties laisvo judėjimo pažeidimą. Manytina, kad vis dėlto tiksliau naudoti prof. D. Weber siūlomas sąvokas „pažeidimas“ ir „nepažeidimas“ – tai geriau atspindi reiškinio esmę.

Siūlytina, kad ETT, nagrinėdamas bylas, taikytų „vienos valstybės“, o ne visaapimančio požiūrio principą. Visaapimančio požiūrio principas kerta per pačius valstybių suvereniteto pamatus ir turi būti paliktas pozityviajai harmonizacijai, be to, jo nuoseklus taikymas praktikoje dėl pareigos atsižvelgti į kitų valstybių įstatymus būtų ypač komplikuoatas. Vargu, ar visaapimančio požiūrio principas galėtų turėti teigiamą poveikį integracijai: nors jį taikant pašalinamos visos laisvo judėjimo kliūtys, tai yra problemos sprendimas *ad hoc*, sukuriantis kur kas daugiau neigiamų nei teigiamų pasekmių dėl *ratio decidendi* privalomumo ir kur kas daugiau teisinio netikrumo ir nestabilumo. Konceptiškai jis yra visiškai nepagrįstas, nes neaišku, kuri valstybė koku atveju į ką turi atsižvelgti. Pažymėtina, kad nors, kai kurių autorių nuomone, ETT, 2006 m. pateikęs atsakymą prejudicinėje *Kerckhaert Morris*<sup>184</sup> byloje, aiškiai

---

<sup>182</sup> *Ibid.*, P. 586-587.

<sup>183</sup> *Ibid.*, P. 587.

<sup>184</sup> 2006 m. lapkričio 14 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-513/04 *Mark Kerckhaert and Bernadette Morres v Belgische Staat* [2006] ECR I-10967.

parodė, kad teikia pirmenybę „vienos valstybės“ požiūrio principui,<sup>185</sup> reikėtų atkikti detalesnę ETT praktikos analizę. Toliau, 3.1.2 dalyje, analizuojant naujausią ETT praktiką problematiškiausiais tarptautinio ir ekonominio dvigubo apmokestinimo klausimais (dažnai kylančiais dėl esminių mokesčių sistemų skirtumų – žr. 1.1 darbo dalyje), bus nustatyta, kokią koncepciją taiko ETT ir kiek tokia koncepcija gali prisidėti prie tiesioginių mokesčių sistemų integracijos Bendrijoje.

### 3.1.2. Dvigubo apmokestinimo problemos sprendimo naujausios tendencijos

Tarptautinio dvigubo apmokestinimo klausimas, kylantis dėl kelių valstybių siekio apmokestinti tas pačias pajamas remiantis skirtingais – buveinės valstybės ir pajamų šaltinio valstybės – principais, yra vienas problematiškiausių tiesioginių mokesčių srityje. EB sutarties 293 straipsnis tenurodo, kad: „Prireikus valstybės narės veda tarpusavio derybas, kad savo nacionaliniams subjektams užtikrintų <...> dvigubo apmokestinimo panaikinimą Bendrijoje“. Kyla klausimas, kaip turi būti aiškinama ši nuostata: ar taip, kad valstybės pripažino dvigubo apmokestinimo problemą, tačiau nurodė, kad ji gali būti išspręsta tik pozityviais veiksmais; ar taip, kad, nepaisant šio straipsnio, dvigubas apmokestinimas kaip kliūtis laisvam judėjimui prieštarauja EB sutarčiai ir gali būti šalinamas ir negatyviosios integracijos keliu.

Prof. J. Snell čia išvelgia analogiją su *Überseering*<sup>186</sup> bylos situacija.<sup>187</sup> Faktinės bylos aplinkybės buvo susijusios su teisinio subjektiškumo išsaugojimu įmonei perkėlus buveinę į kitą valstybę. Ši klausimą, pagal 293 straipsnį, valstybės taip pat turėtų spręsti derybomis. Tačiau ETT griežtai atmetė argumentą, kad šį straipsnį reikia aiškinti taip, jog įsisteigimo laisvė neapima teisinio subjektiškumo pripažinimo, kol šiuo klausimu nėra pasirašyta daugiašalė sutartis. ETT nurodė, jog „nors konvencijos, priimtose EB sutarties 293 straipsnio pagrindu, palengvintų įsisteigimo laisvės įgyvendinimą, šios laisvės įgyvendinimas negali būti priklausomas nuo tokių konvencijų priėmimo“<sup>188</sup>. Reikėtų pritarti J. Snell, teigiančiam, jog ši ETT išvada reiškia, kad 93 straipsnyje numatytų derybų objektams laisvo judėjimo nuostatos negali būti netaikomos automatiškai.<sup>189</sup> Kita vertus, tokia išvada *per se* nesuponuoja, kad dvigubo apmokestinimo klausimas patenka į EB sutarties keturių laisvių *ratione materiae*: tai lemia ir kiti veiksniai. Natūralu, kad tiesioginių mokesčių srityje dėl valstybių suvereniteto ETT

<sup>185</sup> Žr., *inter alia, supra, note 159*, P. 1321-1359.

<sup>186</sup> 2002 m. lapkričio 5 d. Europos teisingumo teismo sprendimas byloje C-208/00 *Überseering BV v Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC)* [2002] ECR I-9919.

<sup>187</sup> Snell J. *Non-discriminatory Tax Obstacles in Community Law*. International and Comparative law Quartely. – 2007. Part 2 (Vol 56). P. 363-364.

<sup>188</sup> 2002 m. lapkričio 5 d. Europos teisingumo teismo byla C-208/00 *Überseering BV v Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC)* [2002] ECR I-9919, paragr. 55.

<sup>189</sup> *Supra, note 189*, P. 364.

sprendimas galėtų būti ir priešingas *Überseering* sprendimui. Vadinas, analizuojant tiesioginių mokesčių sritį dvigubo apmokestinimo klausimu, EB sutartis šiuo atžvilgiu yra *tabula rasa*, nes nepateikia atsakymo. Iš šios išvados seka dar viena: kadangi *a priori* neaišku, ar EB sutarties laisvo judėjimo nuostatos draudžia dvigubą apmokestinimą, logiška, kad ji taip pat nenurodo ir prioriteto teisių, kuri valstybė - pajamų šaltinio ar buveinės - turėtų teisę į apmokestinimą (ir kurios valstybės įstatymai prieštarautų EB teisei) tuo atveju, jei visgi dvigubas apmokestinimas būtų draudžiamas.

ETT praktika dvigubo apmokestinimo klausimu yra prieštaringa. Atrodytų, kad 2006 m. *Kerckhaert Morris* byloje ETT pagaliau pateikė aiškų atsakymą: EB sutarties laisvo judėjimo nuostatos nedraudžia tokio valstybės narės teisės akto, pagal kurį, apmokestinant pajamų mokesčiu, dividendams už šios valstybės teritorijoje įsteigtų bendrovių akcijas ir dividendams už kitoje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių akcijas taikomas vienodo dydžio apmokestinimas, nenumatant galimybės atskaityti šioje kitoje valstybėje narėje prie šaltinio sumokėto mokesčio. Nepalankių pasekmių, kurias galėtų sukelti tokios pajamų apmokestinimo sistemos taikymas, iš tikrųjų atsiranda dėl to, kad dvi valstybės narės tuo pačiu metu vykdo savo kompetenciją mokesčių srityje. Tačiau dabartinė Bendrijos teisė tokioje situacijoje nenustato kompetencijos, susijusios su dvigubo apmokestinimo Bendrijos viduje panaikinimu, pasidalijimo tarp valstybių narių bendrų kriterijų.<sup>190</sup> Taip pat iš to seka, kad valstybės nėra įpareigosotos atsižvelgti į kitų valstybių mokesčių įstatymus. Tai – akivaizdus „vienos valstybės“ principo pripažinimas ir Bendrijos abipusio pripažinimo (angl. *mutual recognition*) principo, pradėto taikyti *Cassis de Dijon*<sup>191</sup> sprendimu laisvame prekių judėjime, atmetimas tiesioginių mokesčių srityje.

Be abejo, *Kerckhaert Morris* byla susilaukė labai prieštaringų vertinimų. Viena vertus, ETT šiuo sprendimu tvirtai pareiškė, kad nenustatinės apmokestinimo prioritetų ir gerbs valstybių narių suverenitetą. Kita vertus, ETT sprendimas sąlygos vidaus rinkos problemų sprendimo stagnaciją, ypač atsižvelgiant į tai, kad dvigubas apmokestinimas yra viena skaudžiausių jos problemų.<sup>192</sup> Pastarąją poziciją palaikantieji teigia, kad sprendimas *Kerckhaert Morris* byloje atlygina valstybių neaktyvumą, nes jos dar nuo 1957 m. nesugebėjo susitarti dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo.<sup>193</sup> Taip pat teigiama, kad nors EB sutartis ir nenurodo prioriteto teisių, tačiau ETT tokias teises yra ne kartą „savarankiškai“ nustatęs. Pavyzdžiui,

<sup>190</sup> *Supra*, note 189, paragr. 20-24.

<sup>191</sup> 1979 m. vasario 29 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-120/78 *Rewe-Zentral AG v Bundesmonopolverwaltung für Branntwein* [1979] ECR 649.

<sup>192</sup> Žr., *inter alia*, generalinio advokato Ruiz-Jarabo Colomer nuomonę D byloje C-376/03, kur jis teigė, kad „faktas, jog tas pats mokesčinis įvykis gali būti apmokestintas du kartus, yra pats didžiausias laisvo asmenų ir kapitalo judėjimo pažeidimas, koks tik gali būti“.

<sup>193</sup> Schonewille P. *Infringement Cases and Requests for Preliminary Rulings on Withholding Taxes on Dividend and Interest*. Konferencijos medžiaga. ERA 5th annual symposium on Community Taxation, 2007 m. lapkričio 27-28 d.

*Keck*<sup>194</sup>, *Groenveld*<sup>195</sup>, *Alpine Investments*<sup>196</sup> bylose ETT nusprendė, kad kompetencija reguliuoti produkto gamybos taisykles priklauso buveinės valstybei, o kompetencija reguliuoti rinkos sąlygas – valstybei, kurioje produktas parduodamas. Be to, netgi tiesioginių mokesčių srityje yra buvę atvejų, kai ETT paskirstė apmokestinimo teisę (pavyzdžiui, *Schumacker*<sup>197</sup> byloje). Mokesčių kompetencijos paskirstymas būtų jautresnis dalykas, tačiau, šią nuomonę palaikančiųjų teigimu, iš esmės niekuo nesiskirtų nuo ankstesnės ETT praktikos.<sup>198</sup> Taip pat teigiama, kad ETT, paskirstydamas teisę apmokestinti, galėjo remtis gera tarptautine praktika: OECD pavyzdinės sutarties, kurią taiko didelė dalis valstybių, 10 straipsnis numato, jog mokestinį kreditą privalo suteikti buveinės valstybė.<sup>199</sup> *In contrario*, taip pat egzistuoja nuomonių, kad šį kreditą turėtų suteikti pajamų šaltinio valstybė: neva tai seka iš laisvo judėjimo reikalavimų, kad asmeniui pajamų šaltinio valstybėje turi būti suteikiamas jos nacionalinis režimas.<sup>200</sup> Nuomonių skirtumai atskleidžia ne tik tai, kad Bendrija nenustatė prioriteto teisės kuriai nors valstybei, bet ir tai, kad toks parinkimas nėra lengvai išvedamas iš kitų nuostatų (o tai liudija, kad tokį dalyką turėtų nuspręsti įstatymų leidėjas). Vis dėlto, reikia pripažinti, kritika vidaus rinkos padarinių požiūriu yra pakankamai pagrįsta. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad ji remiasi būtinybe pašalinti dvigubą apmokestinimą neatsižvelgiant į valstybių narių suverenitetą (tai būtų tolygu pripažinimui, kad Bendrijos kompetencijai nėra ribų) bei reikalavimu, kad tiesioginių mokesčių pažeidimo sampratai būtų taikomas visaapimantis požiūris ir iš to sekantis abipusio pripažinimo principas.

Tačiau abipusio pripažinimo principas (kuriuo būtų remiamasi nurodant, kad pajamų šaltinio arba buveinės valstybė turi pripažinti kitos valstybės teisę į apmokestinimą) tiesioginių mokesčių srityje nevisiškai atitiktų abipusio pripažinimo principo taikymo tikslą. *Cassis de Dijon* taisyklės esmė yra ta, kad valstybei neleidžiama taikyti savo taisyklių atsižvelgiant į tai, kad ta vertybė, kurią ji siekia apginti taikydama savo taisykles, jau yra apginta kitos valstybės. Akivaizdu, kad tiesioginių mokesčių srityje abipusio pripažinimo principo taikymas nepadėtų valstybei A surinkti pajamų į biudžetą, o tik leistų jas surinkti valstybei B.<sup>201</sup>

---

<sup>194</sup> 1993 m. lapkričio 24 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-267-268/91 *Criminal proceedings against Bernard Keck and Daniel Mithouard* [1993] ECR I-6097.

<sup>195</sup> 1979 m. lapkričio 8 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje 15/79 P.B. *Groenveld BV v Produktschap voor Vee en Vlees* [1979] ECR 3409.

<sup>196</sup> 1995 m. gegužės 10 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-384/93 *Alpine Investments BV v Minister van Financiën* [1995] ECR I-1141.

<sup>197</sup> 1995 m. vasario 14 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker* [1995] ECR I- I-00225.

<sup>198</sup> *Supra*, note 189, P. 364.

<sup>199</sup> *Supra*, note 194.

<sup>200</sup> *Supra*, note 9, P. 82-83.

<sup>201</sup> *Supra*, note 189, P. 365.

Pažymėtina, kad ETT gerbė valstybių suverenitetą ir abipusio pripažinimo principo paprastai netaikydavo nei netiesioginių, nei tiesioginių mokesčių srityje: *Wiegel*<sup>202</sup>, *Schempp*<sup>203</sup> ir *Gilly*<sup>204</sup> bylose jis pripažino, kad „EB sutartis nesuteikia jokių garantijų, kad, perkėlus savo veiklą į kitą valstybę, ji bus tokia pat neutrali, kiek tai susiję su apmokestinimu”.<sup>205</sup> Vėliau šios idėjos buvo įtvirtintos *Kerckhaert Morris* ir *ACT Group Litigation*<sup>206</sup> bylose. Pastarojoje ETT nusprendė, kad pajamų šaltinio valstybė, suteikianti kreditą rezidentams siekdama išvengti dvigubo dividendų apmokestinimo, neprivalo šio kredito teikti akcininkams, esantiems kitose valstybėse.<sup>207</sup>

Dar kartą akcentuotina, kad būtent šis „vienos valstybės” požiūrio principas yra teisingiausias. Jo netaikant, valstybių mokesčių sistemos tampa priklausomos nuo kitų valstybių tiesioginių mokesčių sistemų. Tik jis leidžia nepažeisti EB sutarties nuostatų, sprendžiant tiesioginio apmokestinimo bylas, ir turėti aiškų atspirties tašką. Šio principo netaikymą būtų galima pateisinti nebent tuo atveju, jei valstybės vieningai nuspręstų, kad vidaus rinkos kliūčių sumažinimas yra svarbiau už valstybių suvereniteto tiesioginių mokesčių srityje išsaugojimą. Tačiau valstybės nesiima aktyvių harmonizavimo veiksmų, taip tylomis patvirtindamos, kad šioje srityje jų suvereniteto nereikėtų liesti. Jei jos nusprendė, kad vidaus rinkos privalumai nėra svarbesni už jų suverenitetą tiesioginių mokesčių srityje, reikėtų tai gerbti – juk būtent jos ir sukūrė Bendriją. Ir nors, kaip minėta, ETT *Kerckhaert Morris* ir *ACT Group Litigation* bylose nepažeidė šių pamatinių principų, naujausių bylų analizė, deja, rodo ir priešingas tendencijas. Todėl tikslinga jas nagrinėti detaliau.

Prof. D. Weber teigimu, ETT nekreipė pakankamai dėmesio valstybių suverenitetui taikydamos abipusio pripažinimo principą šiose bylose: *Bosal Holding*,<sup>208</sup> *Marks & Spencer*,<sup>209</sup> *Ritter*<sup>210</sup> ir *Manninen*<sup>211 212</sup>. Manytina, kad valstybių suverenitetas buvo pažeistas ir naujesnėse

---

<sup>202</sup> 2004 m. balandžio 24 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-387/01 *Harald Weigel and Ingrid Weigel v Finanzlandesdirektion für Vorarlberg* [2004] ECR I- I-4981.

<sup>203</sup> 2005 m. liepos 12 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-403/03 *Egon Schempp v Finanzamt München V* [2003] ECR O-6421.

<sup>204</sup> 1998 m. gegužės 12 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-336/96 *Mr and Mrs Robert Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin* [1998] ECR O-2793.

<sup>205</sup> *Supra*, note 7, P. 590-591.

<sup>206</sup> 2006 m. gruodžio 12 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue* [2004] ECR I-0000.

<sup>207</sup> *Supra*, note 189, P. 366.

<sup>208</sup> 2003 m. rugsėjo 18 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-168/01, *Bosal Holding BV v Staatssecretaris van Financiën* [2003] ECR I-9409.

<sup>209</sup> *Supra*, note 3.

<sup>210</sup> 2006 m. vasario 21 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-152/03 *Hans-Jürgen Ritter-Coulais and Monique Ritter-Coulais v Finanzamt Germersheim* [2006] ECR I-01711.

<sup>211</sup> *Supra*, note 51.

<sup>212</sup> *Supra*, note 7, P. 595-599.



*Amurta*<sup>213</sup> bei *Denkavit*<sup>214</sup> bylose. *Bosal Holding* byloje ETT išaiškino, kad įstatymas, leidžiantis atskaityti akcijų turėjimo dukterinėje bendrovėje išlaidas, patirtas patronuojančios bendrovės tik tuo atveju, jei ta dukterinė įmonė turėjo apmokestinto pelno patronuojančios bendrovės valstybėje, prieštarauja EB teisei.<sup>215</sup> *Marks & Spencer* byloje ETT pripažino, kad „aplinkybė, jog valstybė neapmokestina jos teritorijoje įsteigtų patronuojančių bendrovių dukterinių bendrovių nerezidenčių pelno, nepateisina grupės lengvatos taikymo tik bendrovių rezidenčių patirtų nuostolių atžvilgiu“<sup>216</sup> ir kad į šiuos nuostolius turi būti atsižvelgiama, jei į juos nebuvo atsižvelgta dukterinės įmonės valstybėje. Tačiau reikia atkreipti dėmesį, kad tokį sprendimą itin sunku taikyti praktiškai. Visų pirma, valstybėse žymiai skiriasi mokesčio bazės nustatymo taisyklės. Pavyzdžiui, Belgijoje patirti nuostoliai gali būti vertinami 10 milijonų, o Jungtinėje Karalystėje – 8 milijonais eurų arba jie netgi pagal apskaičiavimo taisyklės gali būti laikomi pelnu. Dalis nuostolių niekada nebus įskaityti; taip pat jie nebus įskaityti, jei pagal patronuojančios bendrovės įstatymus bus laikomi pelnu, o ne nuostoliais.<sup>217</sup> *Ritter* byloje kilo klausimas, ar valstybė A turi atsižvelgti į nuostolius, susijusius individų nuosavų namų naudojimu valstybėje B, jei pagal valstybių A ir B dvišalę dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį pajamos iš nekilnojamojo turto valstybėje A apskritai nėra apmokestinamos, t.y. valstybė A šių pajamų atžvilgiu yra atsisakiusi savo jurisdikcijos. ETT išvengė atsakymo į šį klausimą, tačiau generalinis advokatas Léger siūlė priimti sprendimą, kad valstybė A turi atsižvelgti į valstybėje B patirtus nuostolius.<sup>218</sup> *Denkavit* byloje ETT nusprendė, kad draudžiami nacionaliniai įstatymai, kurie tik patronuojančioms bendrovėms nerezidentėms numato mokėti prie šaltinio už dukterinių bendrovių rezidenčių išmokėtus dividendus, net jei šį mokėti prie šaltinio leidžianti mokesčių srities sutartis, nagrinėjamos valstybės narės sudaryta su kita valstybe nare, numato galimybę iš šioje kitoje valstybėje mokėtino mokesčio atskaityti pagal šiuos nacionalinės teisės aktus sumokėtą mokesčio sumą, jei patronuojanti bendrovė negali pasinaudoti minėtoje sutartyje numatytu atskaitymu šioje kitoje valstybėje narėje“.<sup>219</sup> *Denkavit* byloje priimtas sprendimas yra visiškai priešingas EFTA teismo sprendimui *Focus Bank* byloje,<sup>220</sup> kurioje buvo taikytas teisingas „vienos valstybės“ požiūrio principas. O *Amurta* byla netgi atspindi visaapimančio

<sup>213</sup> 2007 m. lapkričio 8 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-379/05 *Amurta SGPS v Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam* [2007] ECR I- 00000.

<sup>214</sup> 2006 m. gruodžio 14 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C- 170/05 *Denkavit Internationaal BV and Denkavit France SARL v Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* [2006] ECR I-11949.

<sup>215</sup> *Supra*, note 7, P. 595.

<sup>216</sup> *Supra*, note 3, paragr. 40.

<sup>217</sup> *Supra*, note 7, P. 605-606.

<sup>218</sup> 2005 m. kovo 1 d. generalinio advokato Léger nuomonė byloje C-152/03 *Hans-Jürgen Ritter-Coulais and Monique Ritter-Coulais v Finanzamt Germersheim* [2006] ECR I-01711.

<sup>219</sup> 2006 m. gruodžio 14 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C- 170/05 *Denkavit Internationaal BV and Denkavit France SARL v Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* [2006] ECR I-11949, paragr. 57.

<sup>220</sup> *Supra*, note 194.

požiūrio taikymo absurdiškumą. Joje netgi Komisija, kuri paprastai laikosi gana radikalaus požiūrio šalinant kliūtis laisvam judėjimui, pripažino, kad šį požiūrį labai sunku pritaikyti praktikoje. Tačiau ETT ir čia tyrė dviejų valstybių tiesioginių mokesčių santykį. *Amurta* byloje, norint išsiaiškinti, ar pajamų šaltinio valstybės sukeltas (ETT nuomone) neigiamas pasekmes neutralizuoja buveinės valstybės mokestinis kreditas, atsižvelgiant į mokesčių teisės specifiką, didelėms įmonėms gali paaiškėti tik po trejų metų – tiek laiko prireiktų išsiaiškinti, ar įmonė gavo pakankamai pelno, kad būtų gautas mokestinis kreditas.<sup>221</sup>

Reziumuojant galima teigti, kad šiose bylose ETT akivaizdžiai taikė abipusio pripažinimo principą: valstybės, nustatydamos savo taisykles, privalo atsižvelgti į kitų valstybių įstatymus. Jau nekalbant apie tai, kad sunku įsivaizduoti mechanizmus, kaip valstybės turėtų atsižvelgti į kitų valstybių įstatymus, sprendimai šiose bylose iš esmės prieštarauja *Kerckhaert Morris* ir *ACT Group Litigation* sprendimams. Mokesčių teisės prasme nėra jokio skirtumo tarp mokesčių kreditų suteikimo ir atsižvelgimo į patirtus nuostolius. O ir ETT nepateikė argumentų, kodėl sprendimai šiose bylose turi taip fundamentaliai skirtis.

Taigi negatyvioji integracija tarptautinio dvigubo apmokestinimo klausimu remiasi „visaapimančiu“ pažeidimo požiūriu. Tai reiškia, kad, *ad hoc* sprendžiant bylą, stengiamasi žūtbūt panaikinti neigiamas pasekmes konkrečiu atveju atsižvelgiant ne tik į „teisiamą“ teisės aktą, bet ir į kitos valstybės įstatymus bei dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Todėl tokių sprendimų *ratio decidendi* yra labai pavojingi teisinio stabilumo požiūriu, nes jie, nors formuojami bendro pobūdžio atsakymai, iš tikrųjų yra paremti dviejų valstybių konkrečia situacija. Taip pat jie nesuteikia jokio teisinio aiškumo, yra ypač sunkiai pritaikomi praktikoje ir iš esmės prieštarauja valstybių suverenitetui.

### 3.2. Pažeidimų procedūrų tiesioginių mokesčių srityje naujausios tendencijos

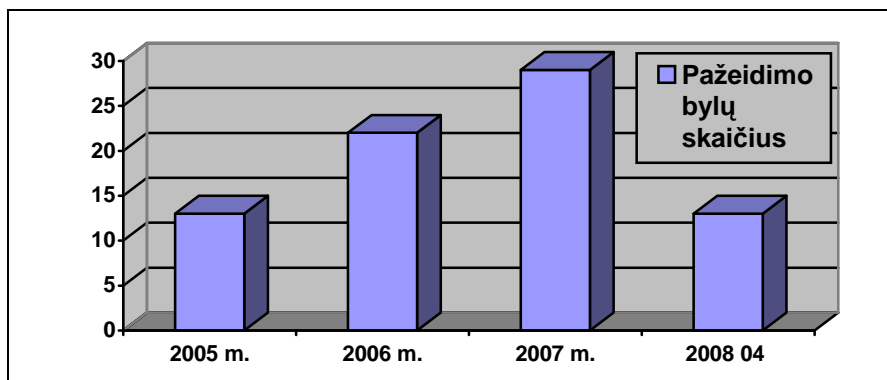
Komisija, kaip ir ETT, Bendrijoje *inter alia* vykdo negatyviosios integracijos funkciją. Ji prižiūri, kaip valstybės laikosi EB sutarties nuostatų ir vykdo ETT sprendimus. Siekdama šių tikslų, ji vadovaujasi EB sutarties 226 straipsnyje įtvirtinta pažeidimo procedūra. Pažeidimo procedūra susideda iš trijų stadijų: formalus įspėjimo, pagrįstosios nuomonės ir, jei pastarųjų metu valstybė pažeidimo nepanaikina, kreipimosi į teismą.

Pažeidimų procedūrų skaičius tiesioginių mokesčių srityje, taip pat kaip ir ETT sprendžiamų bylų skaičius, žymiai išaugo. Pačios Komisijos teigimu, pereita iš retroaktyvios į proaktyvią veiklą. Progresyvų skaičiaus augimą galima pavaizduoti grafiškai:<sup>222</sup>

---

<sup>221</sup> *Ibid.*

<sup>222</sup> Pažeidimo bylų skaičiaus statistiniai duomenys pagal kategorijas. [žiūrėta 2008-04-06]. Prieiga per internetą: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/infringements/by\\_area/IP\\_categorisation\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/infringements/by_area/IP_categorisation_en.pdf)



Kaip matyti iš grafiko, potencialiai 2008 m. pabaigoje pažeidimo bylų skaičius gali du kartus viršyti 2007 m. iškeltų pažeidimo bylų skaičių ir būti artimas 60 (grafike pateikti tik 2008 m. pirmojo ketvirčio duomenys). Remiantis Komisijos interneto tinklalapyje skelbiama statistika, dominuoja pajamų mokesčio ir dividendų apmokestinimo bylos.

Taigi pradedama vis daugiau pažeidimo procedūrų. Būtų sunku pateikti tikslią informaciją, kaip į šias procedūras reaguoja valstybės. Tačiau, sprendžiant iš to, kad Vengrija uždraudė pajamų mokesčio pažeidimus, Didžioji Britanija 2006 m. balandį ištaisė ES teisę pažeidžiančius įstatymus, susijusius su pensijų fondais, Nyderlandai 2007 m. vasarį taip pat ištaisė pažeidimus (išskyrus susijusius su EEA/EFTA valstybėmis),<sup>223</sup> o į ETT patenka tik mažuma pažeidimo bylų, manytina, jog pažeidimo procedūra atlieka savo paskirtį. Įdomu tai, kad 2007 m. gegužės 7 d. Komisija nusiuntė devunioms valstybėms formalius išpėjimus dėl dividendų ir palūkanų apmokestinimo, *inter alia* Lietuvai.<sup>224</sup> Po šio išpėjimo Lietuva pakeitė įstatymus, susijusius su nerezidentų gaunamų dividendų apmokestinimu, tačiau dėl nerezidentų gaunamų palūkanų diskriminacinio apmokestinimo veiksmų nesiėmė<sup>225</sup> ir todėl 2008 m. vasario 28 d. gavo pagrįstąją nuomonę dėl palūkanų apmokestinimo.

Taigi Komisijos pažeidimo procedūros veikia efektyviai. Tačiau reikia prisiminti, kad dažniausiai jos remiasi ETT praktika, todėl būtina, kad ETT praktika būtų formuojama aiškiai ir stabiliai: priešingu atveju valstybės gali taisyti pažeidimus, kurių iš tikrųjų nėra. Taigi Komisija padeda įgyvendinti ETT praktiką ir, kadangi veikia kaip ją stiprinantis veiksnys, potencialiai gali prisidėti prie dar didesnio nestabilumo (kol kas galbūt tokių atvejų pasitaiko retai, nes pažeidimų bylos susijusios su pakankamai nekontroversiškais ETT sprendimais), vykdydama pažeidimo procedūrų „lietu“ įvairiose srityse. Manytina, kad mechanizmas ETT → Komisija turi panašų

<sup>223</sup> *Supra*, note 194.

<sup>224</sup> Direct taxation: Commission asks 9 Member States for information on discriminatory taxation of dividend and interest paid to foreign pension funds. IP/07/616. Brussels, 7 May 2007.

<sup>225</sup> Taxation of outbound dividends and interest: Commission takes steps against Lithuania and Latvia. IP/08/334. Brussels, 28 February 2008.

tikslą kaip teisės aktų harmonizavimas, siekiant visuotinio galiojimo pobūdžio, tik daug neefektyviau.

#### 4. ATEITIES PERSPEKTYVOS

Vertinant dabartinę tiesioginių mokesčių integracijos Bendrijoje situaciją, pastebimos trys kryptys. Pirmą - stagnacijos, kurią sąlygoja *veto* teisės Taryboje galimybė ir ETT sprendimas *Kerckhaert Morris* byloje, kad tarptautinis dvigubas apmokestinimas neprieštarauja EB sutarties laisvo judėjimo nuostatomis. Antra – integracijos chaotiškumas ir aiškių principų nebuvimas, kuri lemia tai, kad integracija iš esmės vyksta tik teisiniu *ad hoc* būdu ir dažnai taikant tiesioginių mokesčių srityje netinkamą abipusio pripažinimo principą. Trečioji – spaudimas valstybėms narėms imtis pozityvių veiksmų, pasireiškiantis Komisijos komunikatais, pažeidimų bylomis bei – ypač - nepalankiais valstybių narių suverenitetui ETT sprendimais (daug kainuojančiais valstybės biudžetui – tokiais kaip *Marks & Spencer*). Analizuojant šių kryptų ryšius, prognozuotina, kad artimiausią dešimtmetį iš esmės niekas nepasikeis. Kad bus pakeista stagnaciją ir chaosą didžiaja dalimi sąlygojanti teisinė harmonizacijos bazė (kas būtų logiška), kol kas nerealu: to nenumato netgi Lisabonos sutartis (beje, kol kas taip pat neratifikauta). ETT, susidūręs su naujais savo visaapimančio požiūrio praktinio nepritaikomumo įrodymais, turėtų palaipsniui koreguoti savo poziciją. Tai iš dalies padės sukurti stabilumą, tačiau, kita vertus, prisidės prie stagnacijos.

Aptariant BKPMB perspektyvas, pasakytina, kad ji, matyt, galėtų įvykdyti persilaužimą tiesioginių mokesčių integracijos srityje. Be abejo, neaišku, ar iniciatyvai pritariančios valstybės tarpusavyje susitars dėl jos principų. Susitarimo atveju gali būti, kad BKPMB suformuos *Europe à la carte fiscale* arba, pasidavusios spaudimui,<sup>226</sup> prie sustiprinto bendradarbiavimo procedūros prisidės beveik visos ar net visos valstybės. Tačiau, net ir nepavykus BKPMB įgyvendinti, jo kūrimo procesas skatina daug diskusijų. Galbūt jo kūrimo metu harmonizavimui nepritariančios valstybės suvoks harmonizacijos svarbą. Bet kuriuo atveju tai taip pat atims daug laiko.

Apskritai Komisijos nuostata skatinti valstybes nares harmonizuoti nacionalinius įstatymus (ypač matoma komunikatuose) atrodo teisinga. Manytina, kad ne artimiausiu metu, bet labai palaipsniui jos ims koordinuoti vieną kitą tiesioginio apmokestinimo sritį. Be abejo, ambicingi Lisabonos strategijos tikslai, kiek jie susiję su tiesioginiais mokesčiais, tokioje situacijoje atrodo pasiekiami tik tolimoje perspektyvoje.

---

<sup>226</sup> Neprisijungus gali būti labai daug prarasta ( investicijų ir pan.).

## IŠVADOS

1. Suverenitetas tiesioginių mokesčių srityje priklauso valstybėms narėms, todėl tiesioginiai mokesčiai išlieka beveik neharmonizuoti. Egzistuoja esminiai valstybių tiesioginių mokesčių sistemų skirtumai, susiję su tarptautinio ir ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimu, taip pat mokesčio bazės apibrėžimu ir mokesčio tarifais – reikalaujantys politinio sprendimo.
2. Didelis integracijos tiesioginių mokesčių srityje poreikis, dėl objektyvių priežasčių žymiai atsiliekant nuo kitų sferų, lemia spaudimą harmonizuoti nacionalinius įstatymus ir siekti efektyvios vidaus rinkos bei ambicingų Lisabonos strategijos tikslų.
3. Vienbalsiškumo Taryboje reikalavimas sąlygojo tai, kad pozityviosios integracijos srityje įsigalėjo stagnacija: pozityviajai harmonizacijai dalinį privalomumą suteikia tik ETT sprendimai. Todėl *ad hoc* pobūdžio negatyvioji integracija tampa potencialiu pozityviosios integracijos pagrindu.
4. Siekis priimti direktyvą įdiegiant BKPMB yra sistemiška ir politine valia besiremianti problemų sprendimo priemonė. Tačiau jos priėmimas žymiai išbrautų į valstybių suvereniteto sritį. Toks žingsnis nebūtų kritikuotinas, jei visos valstybės nuspręstų iš dalies atsisakyti savo suvereniteto. Tačiau panašu, kad BKPMB, jei dėl jos principų pavyks susitarti bent daliai valstybių, bus priimama sustiprinto bendradarbiavimo procedūros tvarka. O tai reiškia, kad tikėtina, jog susikurs *Europe à la carte fiscale* – Europa su skirtingais tiesioginių mokesčių sistemų vystymosi greičiais ir dalis valstybių, jei neprisijungs, negalės naudotis patobulintais vidaus rinkos privalumais. Tokiu būdu BKPMB kūrimas veikia ir kaip didelis spaudimas jos nepalaikančioms valstybėms.
5. Naujausios ETT praktikos analizė rodo, kad ETT, spręsdamas, kas tiesioginių mokesčių srityje sudaro EB laisvo judėjimo pažeidimą, neturi aiškios koncepcijos. *Kerckhaert Morris* byloje pripažinęs, kad dvigubas apmokestinimas neprieštarauja EB teisei, jis taikė „vienos valstybės“ įstatymų pažeidimo principą. Tačiau kitose bylose ETT nusprendė priešingai, taikydamas *Cassis de Dijon* abipusio pripažinimo principą: esą valstybės turi atsižvelgti į kitų valstybių įstatymus – t.y. taikė visaapimančią pažeidimo požiūrį. Deja, šis principas yra ypač sunkiai pritaikomas praktikoje, iš esmės pažeidžia valstybių suverenitetą ir sukuria didelį nestabilumą.
6. Didėjantys Komisijos pažeidimų bylų skaičiai ir bylų efektyvumas valstybėms ištaisant pažeidimus sukuria didelį ETT sprendimų *ratio decidendi* sklaidos efektą ir *de facto* prisideda prie ETT vykdomos negatyviosios/pozityviosios integracijos, t.y. sustiprina jos poveikį (potencialiai ne visada teigiamą).

7. Logiškiausia būtų praplėsti „butelio kaklelį“ ir apsispręsti, kad Taryboje direktyvoms tiesioginių mokesčių klausimams priimti užtenka ir kvalifikuotos daugumos (nors tai ir neatrodo realu) bei susitarti dėl pačių problematiškiausių sričių harmonizavimo, taip iš dalies neutralizuojant negatyviosios integracijos neigiamas padarinius. Be to, rekomenduotina ETT grįžti prie „vienos valstybės“ požiūrio principo ir taikyti abipusio pripažinimo principą tik procedūrinio pobūdžio bylose.

## LITERATŪRA

### Teisės norminiai aktai

#### Europos Sąjungos teisės aktai

1. 2005 m. vasario 17 d. 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. OL L 58, 2005 3 4. P. 19—27.
2. 2004 m. balandžio 29 d. Tarybos Direktyva 2004/76/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 2003/49/EB dėl galimybės tam tikroms valstybėms narėms nustatyti pereinamuosius laikotarpius taikant bendrą apmokestinimo sistemą, taikomą palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. OL L 157, 2004 4 30, p. 106—113.
3. 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB, pritaikanti Europos Parlamento ir Tarybos direktyvas 1999/45/EB, 2002/83/EB, 2003/37/EB ir 2003/59/EB ir Tarybos direktyvas 77/388/EEB, 91/414/EEB, 96/26/EB, 2003/48/EB ir 2003/49/EB laisvo prekių judėjimo, laisvės teikti paslaugas, žemės ūkio, transporto politikos ir mokesčių srityse dėl Čekijos, Estijos, Kipro, Latvijos, Lietuvos, Vengrijos, Maltos, Lenkijos, Slovėnijos ir Slovakijos stojimo. OL L 168, 2004 5 1. P. 35—67.
4. 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos Direktyva 2003/123/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OL L 7, 2004 1 13. P. 41—44 .
5. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos Direktyva dėl 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo. OL L 157, 2003 6 26. P. 38—48.
6. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos Direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. OL L 157, 2003 6 26. P. 49—54.
7. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos Direktyva 90/434/EEC dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. OL L 225, 1990 8 20. P. 1—5.
8. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos Direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. O.J. L 225 1990-08-20. P. 6-9.



9. 2007 m. gruodžio 10 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Kovos su piktnaudžiavimu priemonių ES ir trečiųjų šalių atžvilgiu taikymas tiesioginio apmokestinimo srityje”. COM/2007/785 final. [2008-04-06] Interneto prieiga:  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0785:FIN:EN:PDF>
10. 2007 m. gegužės 2 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Bendrijos augimo, užimtumo ir ES įmonių konkurencingumo didinimo programos įgyvendinimas. Pažanga 2006-aisiais ir tolesni žingsniai rengiant bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB) pasiūlymą”. COM(2007) 223 final. [2008-04-06] Interneto prieiga:  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0223:FIN:EN:PDF>
11. 2006 m. gruodžio 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 final. [2008-04-06] Interneto prieiga:  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0823:FIN:EN:PDF>
12. 2006 m. gruodžio 19 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Nuostolių apmokestinimo tvarka tarpvalstybiniais atvejais”. COM(2006) 824 final. [2008-04-06] Interneto prieiga:  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0824:FIN:EN:PDF>
13. 2006 m. gruodžio 19 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui, ir Europos Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Persikėlimo apmokestinimas ir būtinybė koordinuoti valstybių narių mokesčių politiką”. COM(2006) 825 final. [2008-04-06] Interneto prieiga:  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0825:FIN:EN:PDF>
14. 2005 m. gruodžio 23 d. Europos Komisijos komunikatas Tarybai ir Europos Parlamentui „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 {SEC(2005)1785}. [2008-04-06] Interneto prieiga:  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0702:FIN:LT:PDF>
15. 2005 m. spalio 25 d. Europos Komisijos komunikatas Tarybai ir Europos Parlamentui „Mokesčių ir muitų politikos vaidmuo įgyvendinant Lisabonos strategiją” COM(2005) 532. [2008-04-06] Interneto prieiga:  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0532:FIN:EN:PDF>

16. 2003 m. gruodžio 19 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Individualių asmenų dividendų apmokestinimas vidaus rinkoje” COM(2003)810 final. [2008-04-06] Interneto prieiga:  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0810:FIN:EN:PDF>
17. 2003 m. lapkričio 24 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui, ir Europos Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Vidaus rinkos be įmonių mokesčių kliūčių pasiekimai, dabartinės iniciatyvos ir likę iššūkiai” COM(2003)726 final. [2008-04-06] Interneto prieiga:  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0726:FIN:EN:PDF>
18. 2001 m. spalio 23 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui, ir Europos Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Siekiant vidaus rinkos be mokesčių kliūčių. Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės įmonėms suteikimo strategija” su Komisijos darbo dokumento „Įmonių apmokestinimas vidaus rinkoje” priedu COM(2001)528 final. {SEC(2001) 1681} [2008-04-06] Interneto prieiga:  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN:PDF>
19. 2007 m. gruodžio 13 d. Lisabonos sutartis, iš dalies keičianti Europos Sąjungos sutartį ir Europos Bendrijos steigimo sutartį (neratifikuota). [Žiūrėta 2008-03-16] Interneto prieiga: <http://eur-lex.europa.eu/lt/treaties/dat/12007L/htm/12007L.html>

### *Travaux préparatoires*

1. CCCTB: possible elements of the administrative framework. CCCTB/WP061\doc\en. Working document. Brussels, 26 July 2007. European Commission. [Žiūrėta 2008-03-20] Interneto prieiga:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/CCCTBWP061\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP061_en.pdf)
2. CCCTB: possible elements of the sharing mechanism. CCCTB/WP060\doc\en. Brussels, 13 November 2007. European Commission. [Žiūrėta 2008-03-20] Prieiga per internetą:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/CCCTBWP060\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP060_en.pdf)
3. CCCTB: possible elements of a technical outline. CCCTB/WP057\doc\en. Working document. Brussels, 13 November 2007. European Commission. [Žiūrėta 2008-03-20] Interneto prieiga:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/CCCTBWP057\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP057_en.pdf)

4. Proposal for a Council Directive concerning arrangements for the taking into account by enterprises of the losses of their permanent establishments and subsidiaries situated in other Member States, COM (90) 595 final of 6 December 1990, O.J. No. C 53 of 28 February 1991, P. 30.

### **Lietuvos teisės aktai**

1. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su aktualiais pakeitimais). // Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.
2. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su aktualiais pakeitimais). // Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.

### **Specialioji literatūra**

1. Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004. [Žiūrėta 2008-03-20] Interneto prieiga:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/CCTBWPNon\\_Paper.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCTBWPNon_Paper.pdf)
2. Commission's 2004 European Tax Survey. Taxation Paper No.3. European Commission. [Žiūrėta 2008-03-20] Interneto prieiga:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/tax\\_survey.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_survey.pdf)
3. Craig P., De Burca G. EU Law. Text, Cases, and Materials. Third edition. – Oxford: Oxford University Press, 2003.
4. Davies G. Subsidiarity: The Wrong Idea, in the Wrong Place, at the Wrong Time. Common Market Law Review No. 44, 2006. P. 63-84.
5. Direct taxation: Commission asks 9 Member States for information on discriminatory taxation of dividend and interest paid to foreign pension funds. IP/07/616. Brussels, 7 May 2007.
6. Europos Teisingumo Teismo sprendimas gali turėti įtakos EK siekiui suvienodinti pelno mokesčių ES šalyse. [Žiūrėta 2008-03-20] Interneto prieiga:  
<http://www.euro.lt/old/ivykiai/readnews.php3?ItemID=4728&TopMenuID=1&MenuID=180&LangID=1>
7. Farmer P., Lyal R. EC Tax Law. – Oxford: Oxford University Press, 1994.

8. Graetz M. J.; Warren JR A.C. Dividend Taxation in Europe: When the ECJ Makes Tax Policy. *Common Market Law Review* No. 44, 2007. P. 1577-1623.
9. Helminen M. Tax Treaties Between Member States. Workshop on EC Law and Tax Treaties. 2005. Commission. [Žiūrėta 2008-04-04] Interneto prieiga: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/personal\\_tax/double\\_tax\\_conventions/HELMINEN\\_5072005\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/HELMINEN_5072005_en.pdf)
10. Hrehorovska L. Tax Harmonization in the European Union. *International Tax Review*. Volume 34, Issue 3, 2006. P. 158 –166.
11. Junevičius H. M., Schofer. *Europos Bendrijos bendrosios rinkos teisė*. Kaunas, 2005.
12. Kingston S. A Light in the Darkness: Recent Developments in the ECJ's Direct Tax Jurisprudence. *Common Market Law Review* No. 44, 2007. P. 1321-1359.
13. Lodin S.O., Gammie M. *Home State Taxation; Tax Treaty Aspects*. IBFD, Amsterdam, the Netherlands, 2001.
14. Lodin S.O., Gammie M. *The Taxation of the European Company*. European taxation, 1999. P. 286-194.
15. LR Seimo Europos reikalų komiteto 2006 m. pavasario sesijos darbų ataskaita (2006 m. sausio 18 d.- 2006 m. liepos 21 d.) [Žiūrėta 2008-03-20] Interneto prieiga: <http://209.85.135.104/search?q=cache:kUDoz83Hqk0J:www3.lrs.lt/docs2/MCDQDCYS.DOC+pelno+mokes%C4%8Dio+baz%C4%97s+harmonizavimas&hl=lt&ct=clnk&cd=18&gl=lt>
16. Neale T. Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Konferencijos medžiaga. ERA 5th annual symposium on Community Taxation, 2007 m. lapkričio 27-28 d.
17. O'Brein M. Company taxation, state aid and fundamental freedoms: is the next step enhanced cooperation. *European Law Review*, 2005, Nr. 30(2), P. 209-233.
18. Pažeidimo bylų skaičiaus statistiniai duomenys pagal kategorijas. Komisijos interneto tinklalapis.[žiūrėta 2008-04-06]. Prieiga per internetą: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/infringements/by\\_area/IP\\_categorisation\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/infringements/by_area/IP_categorisation_en.pdf)
19. Pinto C. *Tax Competition and EU Law*. Kluwer Law International.
20. 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, Luxemburg.- 1992
21. Savings directive review. European Commission. [žiūrėta 2008-03-21] Interneto prieiga: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/personal\\_tax/savings\\_tax/savings\\_directive\\_review/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/savings_tax/savings_directive_review/index_en.htm)

22. Shipwright A.J., Keeling E. Some Taxing Problems Concerning Non-discrimination and the ECJ Treaty. *European Law Review*. 1995, 20(6), P. 580-597.
23. Schonewille P. Infringement Cases and Requests for Preliminary Rulings on Withholding Taxes on Dividend and Interest. Konferencijos medžiaga. ERA 5th annual symposium on Community Taxation, 2007 m. lapkričio 27-28 d.
24. Snell J. Non-discriminatory Tax Obstacles in Community Law. *International and Comparative Law Quarterly*. – 2007. Part 2 (Vol 56). P. 339-370.
25. Spengel C. Common Corporate Consolidated Tax Base – Don't Forget the Tax Rates! *EC Tax Review* 2007/3. P. 118-120.
26. Steichen A. Tax Treaty Law and EU Law. Konferencijos medžiaga. ERA 5th annual symposium on Community Taxation, 2007 m. lapkričio 27-28 d.
27. Summary record of the meeting of the common consolidated corporate tax base working group, held in Brussels on 12 December 2007. [Žiūrėta 2008-03-20] Interneto prieiga: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/CCCTBWP063summarydec2007\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP063summarydec2007_en.pdf)
28. Taxation of cross-border interest and royalty payments in EU. European Commission. [žiūrėta 2008-03-21] Interneto prieiga: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/interests\\_royalties/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/interests_royalties/index_en.htm)
29. Taxation of outbound dividends and interest: Commission takes steps against Lithuania and Latvia. IP/08/334. Brussels, 28 February 2008.
30. Taxation papers. European Tax Survey. Working paper no 3/2004. European Commission. [Žiūrėta 2008-03-20] Interneto prieiga: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/tax\\_survey.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_survey.pdf)
31. Taxation trends in the European Union. European Commission. 2007. [žiūrėta 2008-03-21] Interneto prieiga: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm)
32. Terra B.J.M., Wattel P.J. *European Tax Law*. Fourth edition. – Netherlands: Kluwer Law International, 2005.
33. Weber, D. In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC. *International Tax Review*. Volume 34, Issue 12. 2006. P. 585 – 616.
34. Weber D. Tax Coordination: a Joint Responsibility of the Member States. Still a Fantasy? *EC Tax Review* 2007/4. P. 162-163.

35. Wikipedia. The Free Encyclopedia. [Žiūrėta 2008-03-20] Interneto prieiga: [http://en.wikipedia.org/wiki/Arm's\\_length](http://en.wikipedia.org/wiki/Arm's_length)
36. Williams D. Freedom of Establishment and Double Taxation Agreements. *European Law Review*. 1994, 19(3), P. 313-319.

## **Praktinė medžiaga**

### **Europos Teisingumo Teismo sprendimai**

1. 2007 m. lapkričio 8 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-379/05 *Amurta SGPS v Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam* [2007] ECR I- 00000.
2. 2007 m. kovo 13 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, [2007] ECR I-02107.
3. 2006 m. gruodžio 14 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C- 170/05 *Denkavit Internationaal BV and Denkavit France SARL v Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* [2006] ECR I-11949.
4. 2006 m. gruodžio 12 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue* [2006] ECR I-0000.
5. 2006 m. lapkričio 14 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-513/04 *Mark Kerckhaert and Bernadette Morres v Belgische Staat* [2006] ECR I-10967.
6. 2006 m. rugsėjo 12 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-196/04 *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue* [2006] ECR I-07995.
7. 2006 m. rugsėjo 7 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-470-04 *N v Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo* [2006] ECR I-07409.
8. 2006 m. vasario 21 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-152/03 *Hans-Jürgen Ritter-Coulais and Monique Ritter-Coulais v Finanzamt Germersheim* [2006] ECR I-01711.
9. 2005 m. gruodžio 13 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-446/03 *Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)* [2005] ECR I-10837.
10. 2005 m. liepos 12 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-403/03 *Egon Schempp v Finanzamt München V* [2005] ECR I-6421.

11. 2004 m. rugsėjo 7 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-319/02 *Petri Manninen*, [2004] ECR I-0000.
12. 2004 m. liepos 15 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-315/02 *Anneliese Lenz v Finanzlandesdirektion für Tirol*, [2004] ECR I-0000.
13. 2004 m. gegužės 11 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* [2004] ECR I-02409.
14. 2004 m. balandžio 14 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C--387/01 *Harald Weigel and Ingrid Weigel v Finanzlandesdirektion für Vorarlberg* [2004] ECR I-I-4981.
15. 2003 m. rugsėjo 18 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-168/01, *Bosal Holding BV v Staatssecretaris van Financiën* [2003] ECR I-9409.
16. 2003 m. gegužės 13 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-98/01 *Commission of the European Communities v United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland* [[2003] ECR I-4641.
17. 2002 m. lapkričio 5 d. Europos Teisingumo Teismo byla C-208/00 *Überseering BV v Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC)* [2002] ECR I-9919.
18. 2002 m. liepos 11 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-60/00 *Mary Carpenter v Secretary of State for the Home Department* [2002] ECR I-6279.
19. 2001 m. kovo 8 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas sujungtose bylose C-397/98 ir C-410/98 *Metallgesellschaft and Others* [2001] ECR I-1727.
20. 2000 m. gruodžio 14 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-141-99 *Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID) v Belgische Staat* [2000] ECR I-11619.
21. 1999 m. rugsėjo 17 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt*, [1999] ECR I-6161.
22. 1999 m. balandžio 29 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc v Elliniko Dimosio (Greek State)*, [1999] ECR I-2651.
23. 1998 m. liepos 16 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-55/94 *Gilberte Gebhard v European Parliament*, [1995] ECR I-4165.
24. 1998 m. gegužės 12 d. Europos Teisingumo Teismo byla C- 336/96 *Mr and Mrs Robert Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin* [1998] ECR I-02793.
25. 1997 m. gegužės 15 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-250/95, *Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions*, [1997] ECR I-2471.

26. 1997 m. gegužės 20 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-57/95 *French Republic v Commission of the European Communities*, [1997] ECR I-01627.
27. 1995 m. gruodžio 15 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-415/93 *Union royale belge des sociétés de football association ASBL v Jean-Marc Bosman, Royal club liégeois SA v Jean-Marc Bosman and others and Union des associations européennes de football (UEFA) v Jean-Marc Bosman* [1995] ECR I-4921.
28. 1995 m. lapkričio 30 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-55/94 *Reinhard Gebhard v Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano* [1995] ECR I-4165.
29. 1995 m. rugpjūčio 11 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-279/93 *G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen*, [1995] ECR I-2493.
30. 1995 m. gegužės 10 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-384/93 *Alpine Investments BV v Minister van Financiën* [1995] ECR I-1141.
31. 1995 m. vasario 14 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker* [1995] ECR I-00225.
32. 1993 m. lapkričio 24 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-267-268/91 *Criminal proceedings against Bernard Keck and Daniel Mithouard* [1993] ECR I-6097.
33. 1991 m. liepos 15 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-76/90, *Manfred Säger v Dennemeyer & Co. Ltd*, [1991] ECR I-4221.
34. 1987 m. liepos 9 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas sujungtose bylose 281, 283, 284, 285, 287/85 *Federal Republic of Germany and others v Commission of the European Communities* [1987] ECR 3203.
35. 1986 m. sausio 28 d. Europos Teisingumo teismo sprendimas byloje 270/83, *Commission of the European Communities v French Republic*, [1986] ECR 273.
36. 1982 m. gegužės 5 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje 15/81 *Gaston Schul* [1982] ECR 1409.
37. 1979 m. vasario 29 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje 120/78 *Rewe-Zentral AG v Bundesmonopolverwaltung für Branntwein* [1979] ECR 649.
38. 1974 m. liepos 11 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje 8-74, *Procureur du Roi v Benoît and Gustave Dassonville* [1974] ECR I-00837.

#### **Generalinių advokatų nuomonės**

1. 2006 m. balandžio 6 d. generalinio advokato Geelhoed nuomonė byloje C-513/04 *Mark Kerckhaert and Bernadette Morres v Belgische Staat* [2006] ECR I-10967.



2. 2006 m. vasario 23 d. generalinio advokato Geelhoed nuomonė byloje C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue* [2006] ECR I-11673.
3. 2005 m. kovo 1 d. generalinio advokato Léger nuomonė byloje C-152/03 *Hans-Jürgen Ritter-Coulais and Monique Ritter-Coulais v Finanzamt Germersheim* [2006] ECR I-01711.
4. 2004 m. spalio 26 d. generalinio advokato Ruiz-Jarabo Colomer nuomonė byloje C-376-03 *D. v Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen* [2004] ECR I-05821.
5. 1996 m. lapkričio 5 d. generalinio advokato Lenz nuomonė byloje C-250/95 *Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions* [1996] ECR I-02471.

## SANTRAUKA

Valstybėms tiesioginių mokesčių srityje išlaikant suverenitetą ir laisvai nusistatant tiesioginių mokesčių rūšį, bazę, tarifą, apmokestinamus subjektus, atsiranda esminiai skirtumų, sukuriančių rinkos fragmentaciją ir didelių kliūčių efektyviam Bendrijos vidaus rinkos funkcionavimui. Visa tai ir atsilikimas nuo kitų sričių harmonizavimo lemia integracijos poreikį ir spaudimą valstybėms narėms harmonizuoti. Tačiau tiesioginių mokesčių pozityviosios integracijos bazė reikalauja, kad Taryboje priimant direktyvas būtų sprendžiama vieningai (nuo 2004 m. – 27-ųjų valstybių konsensu). Tai *de facto* blokuoja privalomų teisės aktų leidybą ir sukuria politinių sprendimų stagnaciją. Priešingai nei pozityvioji integracija, negatyvioji integracija (daugiausia besiremianti laisvo judėjimo pažeidimų draudimais), vyksta itin sparčiai, nepalaujamai didėjant ETT sprendžiamų bylų ir jų *ratio decidendi* sklaidą užtikrinančių Komisijos pažeidimo procedūrų skaičiui. ETT, sprenddamas bylas, taiko „visaapimantį“ požiūrį: vertinant vienos valstybės įstatymų atitiktį EB teisei, analizuojami ne tik jos įstatymai, bet ir kitos, susijusios valstybės, įstatymai bei jų tarpusavio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, t.y. aplinkybių visuma, todėl netgi tas pats įstatymas santykyje su valstybės A įstatymais gali prieštarauti EB teisei, o su valstybės B – jau nebe. Tokia doktrina remiasi *Cassis de Dijon* abipusio pripažinimo principu: valstybė turi atsižvelgti į kitos valstybės įstatymų nuostatas; tačiau jis tiesioginių mokesčių srityje netinkamas, nes ne tik kerta per valstybių suvereniteto pagrindus (valstybių tiesioginių mokesčių sistemos tampa priklausomos viena nuo kitos), bet ir yra ypač sunkiai pritaikomas praktikoje, todėl destabilizuoja situaciją. ETT *Kerckhaert Morres* byloje pripažintas faktas, kad tarptautinis dvigubas apmokestinimas neprieštaruoja EB sutarčiai, atrodo pernelyg pavienis visos doktrinos terpėje, kad paneigtų abipusio pripažinimo principo taikymo tendencijas tiesioginių mokesčių srityje – greičiau jis rodo doktrinos prieštaravimą pačiai sau. ETT *ad hoc* sparčiai ir chaotiškai vykdoma tiesioginių mokesčių veikla ne tik tampa potencialiu pagrindu pozityviajai integracijai (konkretūs pasiūlymai įstatymų leidybai Komisijos komunikatuose remiasi būtent ETT bylomis, besąlygiškai pripažįstant sprendimų *ratio decidendi*), bet iš esmės pati pozityviai integruoja: sukuriama naujos taisyklės, kurių nebeapima net labai plačiai suvokiami EB sutarties draudimai. Nuo 2001 m. aktyviai siekiama strateginė harmonizacijos iniciatyva iš dalies sumažinti šį poveikį ir sistemiškai išspręsti vidaus rinkos fragmentacijos problemas sukuriant bendrą įmonių pelno mokesčio bazę yra *ultima ratio* priemonė, vertintina prieštaringai: net jei daliai valstybių pavyktų susitarti dėl pagrindinių nuostatų, sustiprinto bendradarbiavimo procedūra *de facto* veiktų kaip didelis spaudimas kitų valstybių suverenitetui. Todėl arba jos tam spaudimui pasiduos, arba susikurs *Europe à la carte fiscale*, - o tai

prieštarauja Bendrijos vidaus rinkos idėjai; nors *de jure* ši iniciatyva greičiausiai ir būtų apginta dėl ETT požiūrio į integraciją.

## SUMMARY

While Member States retain direct tax sovereignty and determine the tax, its base, rate, taxable subjects discretionary, fundamental differences occur, resulting in market fragmentation and big obstacles for effective functioning of Community internal market. These differences and the gap between harmonization in direct taxes and other spheres stipulate the need of harmonization and pressure for the Member States. However, the sole harmonization base requires the Council to act unanimously (starting from year 2004 – by consent of 27 states). This *de facto* blocks the law-making of compulsory acts and leads to stagnation of political decisions. Contrary to positive integration, negative integration (mostly founded on prohibitions to restrict free movement) proceeds rapidly, while in the meantime the number of cases solved by European Court of Justice (ECJ) and infringement procedures initiated by Commission which ensure the spread of ECJ cases' *ratio decidendi* is constantly growing. ECJ when providing the decisions applies overall approach: evaluation of one Member State's laws means taking into account the whole situation, including the laws of other related Member State and their inter-tax treaties. Therefore the same law is liable to be restrictive in relation to the laws of Member State A, but not restrictive in relation with the laws of Member State B. This doctrine is based under the *Cassis de Dijon* principle of mutual recognition: Member State is obliged to consider the laws of other Member State. This notwithstanding, in direct taxation this principle is not reasonable: it seriously breaks Member States' sovereignty (makes direct tax systems dependant on each other) and in practice leads nowhere thus creates destabilization. The fact accepted by ECJ in *Kerckhaert Morres* that international double taxation does not contradict to EC law is too separate to compare with the whole doctrine that it would be able to deny the tendency of application of the principle of mutual recognition in direct taxation. Even more – it expressly shows the conflicts in doctrine of ECJ itself. ECJ *ad hoc* rapid and chaotic activity in the field of direct taxation not even becomes the potential background for positive integration (Commission in its proposals for laws expressly agrees with ECJ *ratio decidendi* without any doubt), but in principle pursues positive integration itself: new rules not encompassed by even broadly interpreted boundaries of the EC law prohibitions are created. The sole active strategic aim starting from 2001 to establish common consolidated corporate tax base is *ultima ratio* measure which is difficult to evaluate: even if a part of Member States would agree on basic principles, enhanced cooperation *de facto* would be a pressure for sovereignty of other Member States. Thus it is probably that they will submit it due to negative consequences to be experienced in case of refusal. Or, as an alternative, *Europe à la carte fiscale* will be created, which in the

essence is contradictory to the whole nature of the internal market. However, following the position of the ECJ expressed to integration, this initiative is possible to defend *de jure*.