

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra

Julijaus Meilučio,
V kurso, Finansų ir mokesčių
teisės studijų šakos studento

Magistro darbas

**ES direktyvų projektai apmokestinant pelno mokesčiu: kryptys ir
tendencijos**

Draft EU directives on corporate taxation: directions and trends

Vadovas: doc. dr. Martynas Endrijaitis
Recenzentas: dr. Vitas Vasiliauskas

Vilnius
2025

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame magistro darbe analizuojamas nacionalinis pelno mokesčio reglamentavimas bei Europos Sąjungos teisės įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių srityje, Europos Komisijos kompetencija tiesioginių mokesčių harmonizavime. Tiriamos naujų apmokestinimo pelno mokesčiu projektų: Ramstis 1, BEFIT ir Unshell kryptys bei taisyklės, vertinamos ES ir pasaulio tendencijos pelno mokesčio harmonizavimo srityje, analizuojamos naujų apmokestinimo pelno mokesčiu projektų perspektyvos jų įgyvendinime.

Pagrindiniai žodžiai: Komisija, Ramstis, BEFIT, Unshell, JAV, valstybės narės

This Master's thesis analyses the national corporate income tax regulation and the influence of European Union law in the field of direct taxation, as well as the competence of the European Commission in the harmonisation of direct taxation. It examines the directions and rules of the new corporate tax projects Pillar 1, BEFIT and Unshell, assesses the EU and global trends in the field of harmonisation of corporate income tax, and analyses the prospects for the implementation of new corporate tax projects.

Keywords: Commission, Pillar, BEFIT, Unshell, USA, member states

TURINYS

IŽANGA	2
1. Pelno mokesčio reglamentavimas Lietuvos Respublikoje	5
1.1. Nacionalinis pelno mokesčio reglamentavimas	5
1.2. ES teisės įtaka pelno mokesčio reglamentavimui	7
2. Apmokestinimo pelno mokesčiu direktyvų projektų kryptys	15
2.1. Ramstis 1	15
2.1.1. Tarptautinio verslo iššūkiai tiesioginių mokesčių sistemoms	15
2.1.2. Dviejų ramsčių sprendimas skaitmeninės ekonomikos apmokestinimui	19
2.1.3. Ramstis 1 projekto taisyklių problematika	22
2.2. BEFIT	26
2.2.1. ES bandymai harmonizuoti pelno mokesčio bazę	26
2.2.2. BEFIT taisyklių vertinimas	28
2.3. Unshell	33
2.3.1. Mokesčių vengimas naudojantis fiktyviomis bendrovėmis	33
2.3.2. Unshell taisyklių kryptis ir vertinimas	34
3. Apmokestinimo pelno mokesčiu projektų vertinimas ir tendencijos	42
3.1. Pelno mokesčio projektai, susiję su pelno mokesčio baze	42
3.2. Pelno mokesčio projektai, susiję su antivengiminėmis normomis	46
IŠVADOS	48
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	49
SANTRAUKA (lietuvių kalba)	60
SUMMARY (anglų kalba)	61

IŽANGA

Po antrojo pasaulinio karo, Europos žemyne įsivyravo taika. Europos valstybės pradėjo bendradarbiauti, siekdamos išlaikyti taiką, įvesti ekonominį tarpusavio bendradarbiavimą ir skatinti politinę integraciją. Šiems tikslams pasiekti buvo įkurta Europos anglių ir plieno bendrija, kuri metams bėgant virto didele ir įtraukia organizacija – Europos Sąjunga, šiandien apimančia 27 Europos Sąjungos valstybes nares. XX a. pabaigoje suklestėjus globalizacijai, o XXI a. pradžioje suklestėjus informacinėms technologijoms, tiek Europos Sąjungos valstybės narės, tiek likusio pasaulio valstybės susidūrė su tarptautinės prekybos ir skaitmeninės ekonomikos iššūkiais tiesioginių mokesčių srityje. Suaktyvėjus mokesčių vengimui tarptautiniu lygiu, išaugus valstybių konkurencijai mokesčiais pritraukiant investicijas bei didėjant ekonominei veiklai skaitmeninėje erdvėje, kur sudėtinga nustatyti pelno mokesčio bazę, kilo poreikis apmokestinimo pelno mokesčiu pokyčiams regioniniu (Europos Sąjungos) ir globaliu lygmeniu. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija kartu su G20 pasaulio valstybėmis ėmėsi veiksmų sprendžiant skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo iššūkius, o Europos Komisija inicijavo pokyčius, stabdančius Europos Sąjungos valstybių narių konkurenciją mokesčiais bei mokesčių vengimą. Tačiau nustatytus tikslus pasiekti nėra lengva – tam reikia ne tik kruopštaus darbo teisėkūroje, bet ir politinio pritarimo iš valstybių, kurios turi įtaką priimant sprendimus dėl norimų permainų. Taigi, kyla klausimas, ar pavyks teisėkūrai tiesioginių mokesčių srityje įveikti tarptautinio verslo keliamus iššūkius ir laimėti valstybių palaikymą? O galbūt siūlomų apmokestinimo pelno mokesčiu projektų taisyklės kilusių problemų neišspręs?

Nagrinėjamos temos aktualumas pasireiškia tuo, kad po COVID-19 pandemijos itin suaktyvėjo teisėkūros procesai ties pelno mokesčio harmonizavimu ne tik Europos Sąjungos lygmeniu, bet ir pasauliniu lygmeniu Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijai kartu su G20 valstybėmis paskelbus apie BEPS 2.0. projektą. Šiuo metu mokesčių teisės pasaulyje naujo teisėkūros turinio tikrai netrūksta – net šeši direktyvų pasiūlymai tiesioginių mokesčių srityje laukia įgyvendinimo (DEBRA, HOT, BEFIT, sandorių kainodaros direktyvos pasiūlymas, DAC 9 ir Unshell), o Ramstis 1 projektas laukia patvirtinimo globalioje arenoje. Taigi, esant tokiam gausiam permainų tiesioginių mokesčių srityje siekiui, verta giliau panagrinėti, kokios yra šių naujų pasiūlymų kryptys.

Objektas yra Ramstis 1, BEFIT ir Unshell projektai. Magistro darbe bus tiriamos projektų kryptys, ryšys su jau priimtomis arba mėgintomis priimti direktyvomis, įgyvendinimo perspektyvos bei BEFIT ir Unshell projektų teisinis pagrindas Europos

Sąjungoje. Siekiant neviršyti magistro darbo apimties reikalavimo, darbe pasirinkti nagrinėti trys nauji projektai tiesioginių mokesčių srityje, kurie magistro darbo autoriaus vertinimu turi didžiausią literatūros šaltinių kiekį ir svarbą tiesioginių mokesčių srityje.

Darbo problematika: Europos Komisijos kompetencijos klausimas tiesioginių mokesčių harmonizavime Europos Sąjungoje; naujų Europos Sąjungos direktyvų projektų ambicijų trintis su Europos Sąjungos valstybių narių ir tarptautinio verslo interesais; Europos Sąjungos naujų direktyvų projektų taisyklių ir Ramstis 1 taisyklių veiksmingumo ir įgyvendinimo iššūkiai.

Tikslas: atskleisti Ramstis 1, BEFIT ir Unshell projektų kryptis ir pateikti projektų vertinimą atsižvelgiant į ekonomines, politines ir istorines tendencijas tiesioginių mokesčių srities harmonizavime.

Originalumas: Ramstis 1, BEFIT bei Unshell projektai dar nėra priimti, todėl aktualu įvertinti šiuos pasiūlymus ir jų priėmimo galimybes, nes šių pasiūlymų priėmimas ar nepriėmimas tiesiogiai paveiks ir Lietuvos Respubliką. Be to, Lietuvos Respublikos teisės doktrinoje nėra daug šaltinių, nagrinėjančių BEFIT pasiūlymą ir praeitus bandymus harmonizuoti pelno mokesčio bazę Europos Sąjungos lygmeniu, o šaltinių, nagrinėjančių Ramstis 1 ir Unshell projektus Lietuvos Respublikos teisės doktrinoje išvis nėra.

Uždaviniai:

1. Aptarti pelno mokesčio reglamentavimą Lietuvos Respublikoje bei Europos Sąjungos teisės įtaką pelno mokesčio reglamentavimui.
2. Atskleisti Europos Komisijos kompetencijos problematiką tiesioginių mokesčių srityje.
3. Išanalizuoti Ramstis 1, BEFIT ir Unshell direktyvų projektų taisykles ir nustatyti šių projektų kryptis, problematiką.
4. Nustatyti Europos Sąjungos valstybių narių poziciją BEFIT ir Unshell projektų atžvilgiu bei Jungtinių Amerikos Valstijų poziciją Pillar 1 projekto atžvilgiu.
5. Pateikti vertinimą dėl Ramstis 1, BEFIT ir Unshell direktyvų projektų įgyvendinimo.

Struktūra: Magistro darbas susidės iš trijų dalių – 1 dalis apims pelno mokesčio reglamentavimą, Europos Sąjungos teisės įtaką tiesioginių mokesčių srityje bei Europos Komisijos kompetenciją. 2 dalis apims apmokestinimo pelno mokesčiu projektų kryptį

nustatymą ir taisyklių analizę. 3 dalis apims apmokestinimo pelno mokesčiu projektų įgyvendinimo vertinimą.

Šaltiniai: Darbe vyrauja užsienio autorių šaltiniai: knygos, moksliniai straipsniai, žiniasklaidos straipsniai, Europos Komisijos leidžiami pasiūlymai, direktyvos, Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos leidžiami šaltiniai. Naudojami ir lietuvių autorių šaltiniai – moksliniai straipsniai, Lietuvos Respublikos įstatymai.

Metodai: darbe naudojamas aprašomasis, istorinis, sisteminis, analitinis ir lyginamasis metodas. *Aprašomasis ir istorinis* metodai naudojami atskleidžiant Europos Sąjungos direktyvų ir direktyvų projektų bei BEPS 1.0. ir BEPS 2.0. ryšį. *Lyginamasis ir sisteminis* metodai naudojami šaltinių, įskaitant teisės doktrinos ir jurisprudencijos analizei tiriant magistro darbe esančius nacionalinius ir Europos Sąjungos teisės aktus, žiniasklaidos straipsnius. *Analitinis* metodas naudojamas vertinant ateities perspektyvas tiesioginių mokesčių srityje ir apmokestinimo pelno mokesčiu projektų taisykles.

1. Pelno mokesčio reglamentavimas Lietuvos Respublikoje

Siekiant magistro darbe atskleisti Europos Sąjungos (toliau – ES) direktyvų projektus apmokestinant pelno mokesčiu ir išanalizuoti jų kryptis ir tendencijas, svarbu suprasti nacionalinės teisės pelno mokesčio reglamentavimą bei ES teisės įtaką nacionaliniam pelno mokesčio reglamentavimui.

1.1. Nacionalinis pelno mokesčio reglamentavimas

Lietuvos Respublikoje valstybinius mokesčius pagal Lietuvos Respublikos Konstitucijos (toliau – Konstitucija) 67 straipsnio 15 punktą nustato Lietuvos Respublikos Seimas (toliau – Seimas), o pagal Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalį mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai (Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014).¹ Taigi, mūsų svarbiausias nacionalinis teisės aktas nustato du svarbius imperatyvus: valstybinius mokesčius nustato vienintelis subjektas – Seimas, o valstybinių mokesčių nustatymo forma privalo būti įstatyminio lygmens.

Pelno mokestis – tai tiesioginis mokestis Lietuvos Respublikos mokesčių sistemoje. Teisės doktrinoje galima rasti tiesioginių mokesčių sąvokos paaiškinimų: „Tiesioginiais mokesčiais laikomi mokesčiai, mokami nuo mokėtojo pajamų ar turto (turto mokesčiai, pajamų, pelno mokesčiai), o netiesioginiais mokesčiais laikomi mokesčiai, mokami per kainų sistemą, taigi nesantys tiesiogiai susiję su mokėtojo turtu ar pajamomis“² (Užubalis, 2012, p. 64). Viešųjų finansų teisės vadovėlyje tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai suprantami panašiai: „Tiesioginius mokesčius <...> tiesiogiai moka atitinkamo apmokestinamojo objekto turėtojai ar naudotojai (pajamas gaunantys gyventojai, pelną gaunantys juridiniai asmenys, žemės savininkai), t.y. asmenys, mokesčių įstatymuose įvardijami kaip atitinkamo mokesčio mokėtojai. Netiesioginiam apmokestinimui (PVM, akcizas) būdinga tai, kad mokestis sudaro prekės (paslaugos) kainos priedą ir nėra susijęs su mokesčio mokėtojo turtu ar pajamomis“³ (Sudavičius, Endrijaitis, 2020, p. 104).

Pelno mokesčiui Lietuvos Respublikoje reglamentuoti pasitelktas Pelno mokesčio įstatymas (toliau – PMI) yra eksplicitiškai skirtas savo normomis reguliuoti pelno mokestį

¹ Lietuvos Respublikos Konstitucija. Lietuvos Respublikos piliečių priimta 1992 m. spalio 25 d. referendume. *Valstybės žinios*, 1992, 33-1014.

² UŽUBALIS, Gediminas (2012). *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*. Daktaro disertacija, Socialiniai mokslai, teisė (01 S), Mykolo Romerio Universitetas. Vilnius: ISBN 978-9955-19-487-3.

³ SUDAVIČIUS, Bronius; ENDRIJAITIS, Martynas (2020). *Viešųjų finansų teisė*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.

ir visus jo elementus (mokesčio objektą ir subjektą, bazę, tarifą, lengvatas, apmokestinimo tvarką) Lietuvos Respublikoje. Kadangi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (toliau – MAĮ) 13 straipsnio 1 dalies 18 punkte nurodo, jog pelno mokestis patenka į MAĮ reglamentavimo ribas, šis įstatymas neatsiejamai svarbus pelno mokesčio reglamentavime, nustatant pagrindines sąvokas ir taisykles, kurių būtina laikytis vykdant mokesčių įstatymus, pagrindinius apmokestinimo mokesčiais teisinio reglamentavimo principus, įtvirtinant Lietuvos Respublikoje taikomų mokesčių sąrašą, nustatant mokesčių administratoriaus funkcijas, teises ir pareigas, mokesčių mokėtojo teises ir pareigas, mokesčių apskaičiavimą ir sumokėjimą, mokesčio bei su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo bei mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004).⁴

Pabrėžtina, kad pelno mokesčio aiškinime mokesčių mokėtojams yra aktualus Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI) parengtas ir nuolat atnaujinamas PMĮ apibendrintas komentaras. Būtent pagal MAĮ 12 straipsnio 1 dalį VMI turi pareigą rengti apibendrintus mokesčių įstatymų paaiškinimus, todėl ne išimtis ir paaiškinimai ties pelno mokesčio reglamentavimu. Visgi VMI parengti paaiškinimai pagal MAĮ 12 straipsnio 2 dalį mokesčių mokėtojui neturi teisės akto galios, todėl jie yra tik rekomendacinio pobūdžio, taigi, nesutikdamas su VMI paaiškinimais mokesčių mokėtojas turi teisę elgtis kitaip, tačiau tokiu atveju, tikėtina, kiltų mokestinis ginčas tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, nes mokesčių administratorius šviesdamas, konsultuodamas ir kontroliuodamas mokesčių mokėtojus mokesčių mokėjimo klausimais, turi atsižvelgti į atitinkamo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo turinį (MAĮ 12 straipsnio 3 dalis).⁵

Dar vienas įstatymas, reglamentuojantis apmokestinimą pelno mokesčiu Lietuvos Respublikoje yra Lietuvos Respublikos minimalaus subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo įstatymas (toliau – MSGALUĮ), tačiau apie jį plačiau bus rašoma magistro darbo 2.2.2. dalyje.

Taigi, apibendrinant galima teigti, jog Lietuvos Respublikoje pelno mokestis yra reglamentuojamas pagal PMĮ, MSGALUĮ ir MAĮ, o rekomendacinius paaiškinimus dėl

⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112. *Valstybės žinios*, 2004, 63-2243.

⁵ Ibid.

PMĮ teikia centrinis mokesčių administratorius, mokesčius nustato tik Seimas įtvirtindamas mokesstinį reglamentavimą įstatymo teisine forma.

Kadangi atskiri pelno mokesčio elementai yra plačiai aptarti tiek teisės doktrinoje, tiek ir ankstesniuose Vilniaus universiteto bei Mykolo Romerio universiteto studentų magistro darbuose, o šiuo magistro darbu siekiama plačiai atskleisti tik ES direktyvų projektus apmokestinant pelno mokesčiu, jų kryptis ir tendencijas, magistro darbo autorius palietė tik patį nacionalinį pelno mokesčio reglamentavimą, kiek tai aktualu tolesniam magistro darbo temos nagrinėjimui. Toliau pirmoje magistro darbo dalyje bus nagrinėjamas ES teisės sąlytis su nacionaliniu pelno mokesčio reglamentavimu.

1.2. ES teisės įtaka pelno mokesčio reglamentavimui

2004 m. gegužės 1 d. yra viena įsimintiniausių ir svarbiausių datų nepriklausomos Lietuvos Respublikos istorijoje. Šią dieną Lietuvos Respublika kartu su dar devyniomis Europos valstybėmis - Latvija, Estija, Lenkija, Čekija, Slovakija, Vengrija, Slovėnija, Malta ir Kipru oficialiai tapo ES valstybėmis narėmis.⁶

ES galima laikyti unikalia ekonomine ir politine 27 demokratiinių Europos valstybių partneryste, panašia į federaciją. Jos valstybės narės yra įsteigusios bendras institucijas, tokias kaip Europos Parlamentas, Europos Vadovų Taryba (toliau – Taryba), Europos Sąjungos Taryba, Europos Komisija (toliau – Komisija) – svarbiausios ES institucijos, kurioms perduoda dalį savo suvereniteto, kad tam tikri bendro intereso klausimai galėtų būti demokratiškai sprendžiami Europos lygmeniu⁷. Skirtumas nuo kitų organizacijų – dalies suvereniteto paaukojimas. Šios aukos dėka ES įgyja nepriklausomus nuo valstybių narių įgaliojimus, kuriais remdamasi gali priimti teisės aktus, turinčius valstybės įstatymų galią ir prioritetą valstybių narių leidžiamiems įstatymams – t.y. ES savo turimos kompetencijos srityse turi supranacionalinę taikymo teisę valstybių narių atžvilgiu. Akto „Dėl Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos ir Slovakijos Respublikos stojimo sąlygų ir sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų“ 2 straipsnyje įtvirtinta, kad: „Nuo įstojimo dienos pirminių Sutarčių ir prieš įstojimą institucijų ir Europos centrinio banko

⁶ European Commission (n.d.). From 6 to 27 members [online]. https://enlargement.ec.europa.eu/enlargement-policy/6-27-members_en

⁷ Europos Sąjunga (n.d.). Institucijų ir įstaigų tipai [interaktyvus]. https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/types-institutions-and-bodies_lt

priimtų aktų nuostatos naujosioms valstybėms narėms yra privalomos ir tose valstybėse taikomos tose Sutartyse ir šiame Akte nustatytomis sąlygomis“.⁸ Ne išimtis ir įstojusių ES valstybių narių mokesčių sistemos, kurioms pirminė ES teisė yra taikoma.

Pabrėžtina, kad reikia skirti ES teisės įtaką valstybių narių tiesioginiams ir netiesioginiams mokesčiams, nes ES turi skirtingą kompetenciją reguliuojant valstybių narių tiesioginius ir netiesioginius mokesčius. Skirtinga ES kompetencija reguliuojant valstybių narių tiesioginius ir netiesioginius mokesčius kyla iš ES, kaip organizacijos, esmės – t.y. laisvo prekių, kapitalo, darbuotojų, paslaugų judėjimo ir vieningos rinkos užtikrinimo ES teritorijoje. Kadangi netiesioginiais mokesčiais galima lengvai sugriauti laisvą prekių ir paslaugų judėjimą vieningos ES rinkos viduje, valstybės narės ES suteikia didesnę kompetenciją ir galią reguliuoti netiesioginius mokesčius, kad bet kuri ES valstybė narė negalėtų vienašališkai įvesti papildomų vartojimo mokesčių ar sudaryti neproporcingai palankias mokesčines sąlygas savo teritorijoje kitų ES valstybių narių atžvilgiu ir taip negalėtų sugriauti ar išbalansuoti ES pamatinių ekonominių idėjų bei pačios organizacijos. Būtent Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo (toliau – SESV) įtvirtina išvardintas keturias pagrindines ES laisvo judėjimo teises bei nustato ES kompetenciją reguliuoti valstybių narių nacionalinius netiesioginius mokesčius:

SESV 28–29 ir 34–37 straipsniai įtvirtina laisvą prekių judėjimą;

SESV 45–48 straipsniai įtvirtina laisvą darbuotojų judėjimą;

SESV 56–62 straipsniai įtvirtina laisvą paslaugų judėjimą;

SESV 63–66 straipsniai įtvirtina laisvą kapitalo judėjimą;

SESV 110–113 straipsniai įtvirtina ES kompetenciją reguliuoti valstybių narių nacionalinius netiesioginius mokesčius, o SESV 30–33 įtvirtina muitų unifikaciją ES – visa muitų reglamentavimo kompetencija atitenka ES (Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo, 2012).⁹

Analizuojant tiek SESV, tiek kitus ES pirminės teisės šaltinius, galima pastebėti, jog nėra niekur eksplacitiškai užsimenama apie tiesioginius mokesčius ar ES kompetenciją reguliuoti tiesioginius mokesčius. Tačiau tai nereiškia, kad ES teisė neturi įtakos valstybių narių tiesioginiams mokesčiams.

⁸ Lietuvos stojimo į Europos Sąjungą aktas (2003).

⁹ Valstybių narių 2012 m. spalio 26 d. sutartis 12012E/TXT Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija. OL C 326, 2012 10 26, p. 47–390.

SESV 115 straipsnis numato, kad: „Nepažeidžiant 104 straipsnio, Taryba, spręsdama pagal specialią teisėkūros procedūrą ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, vieningai leidžia direktyvas dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių tiesioginę įtaką vidaus rinkos sukūrimui ar veikimui, suderinimo“. Būtent naudodamasi šiuo SESV straipsniu, ES sukuria sau kompetenciją įtakoti valstybių narių tiesioginius mokesčius (įskaitant pelno mokestį). Šiuo metu ES pasinaudojusi SESV 115 (buvęs Sutarties dėl Europos bendrijos steigimo 94 straipsnis) straipsniu yra išleidusi šias direktyvas tiesioginių mokesčių srityje:

2011 m. lapkričio 30 d. direktyva 2011/96/ES „dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms“;¹⁰

2003 m. birželio 3 d. direktyva 2003/49/EB „dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių“;¹¹

2009 m. spalio 19 d. direktyva 2009/133/EC „dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą“;¹²

2016 m. liepos 12 d. direktyva 2016/1164, „kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės“ (ATAD1);¹³

2017 m. gegužės 29 d. direktyva 2017/952, „kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais“ (ATAD2);¹⁴

2011 m. vasario 15 d. direktyva 2011/16/ES „dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti Direktyvą 77/799/EEB“ (DAC1);¹⁵

¹⁰ Tarybos 2011 m. lapkričio 30 d. direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OL L 345, 29/12/2011, p. 8–16.

¹¹ Tarybos 2003 m. birželio 3 d. direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. OL L 157, 2003 6 26, p. 49–54

¹² Tarybos 2009 m. spalio 19 d. direktyva 2009/133/EC dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą. OJ L 310, 25.11.2009, p. 34–46

¹³ Tarybos 2016 m. liepos 12 d. direktyva 2016/1164 kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. OL L 193, 2016 7 19, p. 1–14

¹⁴ Tarybos 2017 m. gegužės 29 d. direktyva 2017/952 kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais. OJ L 144, 7.6.2017, p. 1–11

¹⁵ Tarybos 2011 m. vasario 15 d. direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti Direktyvą 77/799/EEB. OL L 64, 11/03/2011, p. 1–12

2014 m. gruodžio 9 d. direktyva 2014/107/EU „kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos, susijusios su privalomais automatiniais apmokestinimo srities informacijos mainais“ (DAC2);¹⁶

2015 m. gruodžio 8 d. direktyva 2015/2376 „kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos, susijusios su privalomais automatiniais apmokestinimo srities informacijos mainais“ (DAC3);¹⁷

2016 m. gegužės 25 d. direktyva 2016/881 „kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos mainų“ (DAC4);¹⁸

2016 m. gruodžio 6 d. direktyva 2016/2258/EU „kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos, susijusios su mokesčių institucijų prieiga prie kovos su pinigų plovimu informacijos“ (DAC5);¹⁹

2018 m. gegužės 25 d. direktyva 2018/822/EU „kuria dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos, susijusios su praneštiniais tarpvalstybiniais susitarimais, mainų iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES“ (DAC6);²⁰

2021 m. kovo 22 d. direktyva 2021/514/EU „kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje“ (DAC7);²¹

2023 m. spalio 17 d. direktyva 2023/2226 „kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje“ (DAC8).²²

ES jau yra išleidusi 13 direktyvų, kuriomis harmonizuojami tiesioginiai mokesčiai (sektorinis tiesioginių mokesčių harmonizavimas), užtikrinamas valstybių narių

¹⁶ Tarybos 2014 m. gruodžio 9 d. direktyva 2014/107/EU kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos, susijusios su privalomais automatiniais apmokestinimo srities informacijos mainais. OJ L 359, 16.12.2014, p. 1–29.

¹⁷ Tarybos 2015 m. gruodžio 8 d. direktyva 2015/2376 kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos, susijusios su privalomais automatiniais apmokestinimo srities informacijos mainais. OJ L 332, 18.12.2015, p. 1–10.

¹⁸ Tarybos 2016 m. gegužės 25 d. direktyva 2016/881 kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos mainų. OL L 146, 2016 6 3, p. 8–21.

¹⁹ Tarybos 2016 m. gruodžio 6 d. direktyva 2016/2258/EU kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos, susijusios su mokesčių institucijų prieiga prie kovos su pinigų plovimu informacijos. OJ L 342, 16.12.2016, p. 1–3.

²⁰ Tarybos 2018 m. gegužės 25 d. direktyva 2018/822/EU kuria dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos, susijusios su praneštiniais tarpvalstybiniais susitarimais, mainų iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES. OJ L 139, 5.6.2018, p. 1–13.

²¹ Tarybos 2021 m. kovo 22 d. direktyva 2021/514/EU kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje. OJ L 104, 25.3.2021, p. 1–26.

²² Tarybos 2023 m. spalio 17 d. direktyva 2023/2226 kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje. OJ L, 2023/2226, 24.10.2023.

informacijos apie tiesioginių mokesčių mokėtojus apsikeitimas bei nustatomos mokesčių antivengiminės taisyklės. Kadangi direktyva yra netiesioginio taikymo ES teisės aktas (valstybės narės privalo perkelti direktyvos reikalavimus į savo nacionalinę teisę), Lietuvos Respublika šias priimtas direktyvas perkėlė į savo nacionalinę teisę:

DAC1-DAC7 direktyvų reikalavimai jau perkelti į MAĮ (dokumento nr. XIV-1658)²³, o DAC8 direktyvos perkėlimo dar laukiama;²⁴

ATAD1 ir ATAD2 direktyvos perkeltos į PMĮ (dokumento nr. XIII-2694);²⁵

Lietuvos Respublika taip pat perkėlė ir direktyvą 2009/133/EC: „Lietuvoje Direktyva buvo įgyvendinta PMĮ, konkrečiai – jo IX skyriuje. Tačiau minėtas skirtas kovoti su mokesčių vengimu Direktyvos 15 straipsnis į PMĮ tiesiogiai perkeltas nebuvo. Kodėl įstatymų leidėjas priėmė tokį sprendimą ir kokia mokesčių vengimo priemonė reorganizavimo ir perleidimo atvejais galėtų būti taikoma (jeigu galėtų būti taikoma) Lietuvoje, nėra aišku – aiškinamajame atitinkamo įstatymo projekto rašte viso labo nurodoma, kad įstatymo nuostatas siekiama suderinti su Direktyva“ (Petkevičiūtė, 2016, p. 115);²⁶

2003/49/EB direktyva buvo perkelta į PMĮ (dokumento Nr. IX-2201);²⁷

2011/96/ES direktyva buvo perkelta į PMĮ (dokumento Nr. XII-2262).²⁸

Taigi, ES teisės įtaka Lietuvos Respublikos pelno mokesčiui yra akivaizdi – Seimas priima įstatymų pakeitimus ir koreguoja PMĮ bei MAĮ pagal ES direktyvų nuostatas.

Vis dėlto, toks ES naudojimasis SESV 115 straipsniu harmonizuojant valstybių narių tiesioginius mokesčius nelieka nepastebėtas ir net susilaukia kritikos teisės mokslininkų

²³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 3, 12, 13, 25, 26, 32, 33, 38, 39, 40-1, 87, 88, 99, 104-2, 126, 139, 140, 164 straipsnių, priedo pakeitimo ir įstatymo papildymo 61-3 straipsniu įstatymas. 2022 m. gruodžio 13 d. Nr. XIV-1658. TAR, 2022, Nr. 26362.

²⁴ KPMG (2024-11-19). Lithuania: Proposed tax changes concerning double taxation, DAC8, submission of tax information, and solidarity contribution [online]. <https://kpmg.com/us/en/taxnewsflash/news/2024/11/tnf-lithuania-proposed-tax-changes-concerning-double-taxation-dac8-submission-of-tax-information-and-solidarity-contribution.html?utm>.

²⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56-1 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 38-3, 40-2, 56-2 straipsniais įstatymas. 2019 m. gruodžio 17 d. Nr. XIII-2694. TAR, 2019, Nr. 21550.

²⁶ PETKEVIČIŪTĖ, Agnė (2016). Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę. *Teisė*, 98, pp. 114–134 [interaktyvus]. DOI: <http://dx.doi.org/10.15388/Teise.2016.98.9972>.

²⁷ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5, 12, 26, 35, 36, 37, 53 straipsnių pakeitimo ir papildymo, įstatymo papildymo 37(1) bei 37(2) straipsniais ir įstatymo 3 priedėlio papildymo įstatymas. 2004 m. balandžio 29 d. Nr. IX-2201. *Valstybės žinios*, 2004, 73-2534.

²⁸ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 32, 33, 34, 35, 36, 40-1, 47, 51, 53 straipsnių ir 3 priedėlio pakeitimo įstatymas. 2016 m. kovo 22 d. Nr. XII-2262. TAR, 2016, 6346.

tarpe. Teisės doktrinoje pastebima, kad Komisija bet kokius tiesioginių mokesčių teisės skirtumus tarp valstybių narių laiko bendros ES rinkos iškraipymu, o toks motyvavimas nėra pakankamas (Prokisch, 2022, p. 5).²⁹ Teisės mokslininkas pastebi, jog Komisija turėtų atkreipti dėmesį į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktiką dėl SESV 115 straipsnio taikymo, kurioje yra išskirti du atvejai teisės aktų leidimui remiantis SESV 115 straipsniu: teisės aktas pagerintų vidaus rinkos veikimą – t. y. ne dėl tikslo reguliuoti rinką dėl žalingų ir nežalingų nacionalinių įstatymų skirtumų; arba pašalintų konkurencijos iškraipymus, tačiau šie iškraipymai turi būti pastebimi ir įrodytini (Prokisch, 2022, p. 5).³⁰ Profesorius emeritas kalbos pabaigoje daro išvadą, kad aktyvus tiesioginių mokesčių harmonizavimas kvestionuoja teisinės kompetencijos ribas, proporcingumo bei subsidarumo principus ir ypač reikalavimą teisingai ir tikslingai motyvuoti priimamus teisės aktus (Prokisch, 2022, p. 17).³¹ Tačiau teisės doktrinoje taip pat galima rasti šios iškeltos problematikos kitokį požiūrio kampą: „Atsižvelgiant į subsidarumo ir proporcingumo principus (Sutarties dėl Europos bendrijos steigimo 5 straipsnis), atrodo, kad ES turi plačius teorinius įgaliojimus taikyti vidaus harmonizavimo priemones tiesioginių mokesčių srityje tiek, kiek tai būtina vidaus rinkai sukurti ir funkcionuoti (SESV 115 straipsnis) <...> Savo ruožtu (ateities) vidaus harmonizavimas gali lemti ES išorės sutarčių sudarymo įgaliojimų atsiradimą (SESV 216 straipsnis), kurie netgi gali tapti išimtinė (aut. pastaba ES) kompetencija (SESV 3 straipsnio 2 dalis) ir turėti (kol kas iš esmės neišnagrinėta) poveikį valstybių narių dvišalėms mokesčių sutartims su trečiosiomis šalimis. Tačiau tiek vidaus, tiek išorės srityje ES veiksmų pažanga ir ribos yra ne tik klausimai, susiję su kompetencijos buvimu (jos nebuvimą gali tikrinti ESTT), bet ir didele dalimi politiniai klausimai dėl vienbalsiškumo reikalavimo (SESV 115 straipsnis ir SESV 218 straipsnio 8 dalis) (Panayi, Traversa, 2020, p. 49-50)“.³² Ir iš tiesų, norint priimti teisės aktą SESV 115 straipsnio pagrindu, reikalingas vienbalsiškumas (Terra, Wattel, 2012, p. 23).³³ Tačiau vienbalsiškumas taip pat reikalingas ir priimant teisės aktą SESV 113 straipsnio pagrindu, kuris reglamentuoja netiesioginių mokesčių harmonizavimą (Terra,

²⁹ PROKISCH, Rainer (2022). Tax matters: The EU Commission going astray. *Maastricht University* [online]. DOI: <https://doi.org/10.26481/spe.20221014rp>.

³⁰ Ibid p. 5.

³¹ Ibid p. 17.

³² PANAYI, HJI Christiana; TRAVERSA, Edoardo (2020). *Research Handbook on European Union Taxation Law*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, p. 49-50.

³³ TERRA, J.M. Ben; WATTEL, J. Peter (2012). *European Tax Law sixth edition*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.

Wattel, 2012, p. 23).³⁴ Tiek SESV 113 straipsnio, tiek SESV 115 straipsnio atveju vienbalsiškumas privalomas Taryboje, Tarybai prieš tai pasikonsultavus su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu. Šis ES institucijų sąrangos organas susideda iš kiekvienos ES valstybės narės ministrų lygmens atstovų pagal politikos sritis.

Jeigu valstybės narės turi vienodą veto teisę tiek balsavime ties netiesioginių mokesčių harmonizavimu, tiek ties tiesioginių mokesčių harmonizavimu, kodėl ES pirminėje teisėje aiškiai ir tiesiogiai neįtvirtinta ES kompetencija tiesioginių mokesčių harmonizavime? Nors tiesiogiai pirminėje ES teisėje ir nėra įtvirtinta tiesioginių mokesčių harmonizavimo, Komisija jau yra išleidusi ne vieną direktyvą, harmonizuojančią tiesioginius mokesčius. Todėl kyla klausimas – kam iš tikrųjų yra naudingas esamas ES kompetencijos abstraktumas tiesioginių mokesčių harmonizavimo srityje – valstybėms narėms, ar ES institucijoms? Pirmiausiai gali pasirodyti, kad tai naudingiau valstybėms narėms, kurios neįtvirtindamos ES kompetencijos tiesioginių mokesčių reglamentavime tarsi apsisaugo nuo „per didelio“ ES teisės kišimosi į savo nacionalinį tiesioginių mokesčių reglamentavimą. Tačiau reikia įvertinti ir tai, kad abstraktumas gali lemti ir didesnę ES teisės „įsikišimą“ į valstybių narių nacionalinę teisę tiesioginių mokesčių srityje negu valstybės narės norėtų. Pavyzdžiui, ATAD 1 direktyvos 4 ir 6 straipsniai reguliuoja ir valstybių narių vidaus situacijas.³⁵

Taigi, esant ES valstybių narių vienbalsiškumo reikalavimui Taryboje ir egzistuojant galimybei ES valstybėms narėms, Europos Parlamentui, Tarybai ar Komisijai pateikti ieškinius ESTT dėl ES priimtų teisės aktų teisėtumo (SESV 263 straipsnis), o ESTT turint kompetenciją priimtus teisės aktus paskelbti negaliojančiais (SESV 246 straipsnis),³⁶ magistro darbo autoriaus nuomone, tokie svarūs saugikliai leidžia SESV įtvirtinti ES Komisijos kompetenciją tiesioginių mokesčių reglamentavime. Tiesioginių mokesčių harmonizavimo kompetencijos priskyrimas Komisijai sukonkretintų ribas, kuriose Komisija galėtų leisti direktyvas tiesioginių mokesčių srityje (kaip sukonkretinta SESV 113 straipsnyje netiesioginių mokesčių srityje). Tai padėtų lengviau pastebėti, ar Komisija viršijo savo kompetenciją tiesioginių mokesčių harmonizavime, nes straipsnyje nubrėžtos

³⁴ Ibid p. 23.

³⁵ PANAYI, HJI Christiana; TRAVERSA, Edoardo (2020). *Research Handbook on European Union Taxation Law*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited.

³⁶ Ibid p. 50

ribos būtu aiškesnės už dabartinį ES Komisijos balansavimą subsidiarumo ir proporcingumo principais.

2. Apmokestinimo pelno mokesčiu direktyvų projektų kryptys

Magistro darbe bus analizuojami šių pelno mokesčio apmokestinimo projektų kryptys: Ramstis 1; BEFIT (Verslas Europoje. Pajamų apmokestinimo sistema) ir Unshell (direktyva, kuria nustatomos taisyklės, kuriomis siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui priedangos subjektais mokesčių tikslais, ir iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES).

2.1. Ramstis 1

2.1.1. Tarptautinio verslo iššūkiai tiesioginių mokesčių sistemoms

Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau – EBPO) yra tarptautinė organizacija, kurios pagrindinis tikslas – nustatyti tarptautinius standartus ir remti jų įgyvendinimą bei padėti šalims siekti stipresnės, teisingesnės ir švaresnės visuomenės.³⁷ Ne išimtis ir tarptautiniai standartai pasaulinėms mokesčių sistemoms. EBPO priklauso visos ES valstybės narės, išskyrus Bulgariją, Kroatiją, Kiprą, Maltą ir Rumuniją, tačiau Bulgarija, Kroatija ir Rumunija šiuo metu yra EBPO šalys kandidatės.³⁸

Būtent EBPO kartu su G20 valstybėmis ir inicijavo BEPS (angl. *Base erosion and profit shifting*) projektą. Ir iš tiesų, pačiame EBPO ir G20 2013 m. liepos 19 d. „veiksmų plane dėl bazės erozijos ir pelno perkėlimo“ pasisakoma, kad dėl globalizacijos nacionalinių ekonomikų ir rinkų integracijos tempas pastaraisiais metais itin išaugo, o tai tarptautinėms bendrovėms atvėrė galimybes gerokai sumažinti savo mokesčių našta randant daug pelningos veiklos geografinėse vietovėse, kurios yra nutolusios nuo jų fizinės buvimo vietos (OECD, 2013, p. 7–9).³⁹ EBPO įžvelgia, jog nors apmokestinimas yra šalių suvereniteto pagrindas, skirtingos valstybių vidaus apmokestinimo taisyklės tarptautinėje rinkoje sukuria ne tik dvigubo apmokestinimo situacijas, tačiau ir dvigubą neapmokestinimą kai tarptautinės bendrovės pasinaudoja skirtingų mokesčių sistemų sąveikų spragomis dvišalių mokesčių sutarčių atveju.⁴⁰

Puikus dvigubo neapmokestinimo pavyzdys yra didelio atgarsio susilaukusi situacija, susidariusi tarp Komisijos, Airijos, Jungtinių Amerikos Valstijų (toliau – JAV) bei „Apple“ įmonių grupės. 2013 m. birželio 12 d. Komisija paprašė, kad Airija pateiktų informaciją

³⁷ OECD (n.d.). The OECD: Better policies for better lives [online]. <https://www.oecd.org/en/about.html>.

³⁸ OECD (n.d.). Members and partners [online]. <https://www.oecd.org/en/about/members-partners.html>.

³⁹ OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing.

⁴⁰ Ibid p. 9-10.

apie savo sprendimų dėl mokesčių priėmimo praktiką, įskaitant sprendimus dėl „Apple“ grupės bendrovių „Apple Sales International“ (toliau – ASI) ir „Apple Operations Europe“ (toliau – AOE).⁴¹ Gavusi prašomą informaciją, Komisija 2014 m. birželio 11 d. pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį priėmė sprendimą pradėti oficialią tyrimo procedūrą dėl Airijos mokesčių inspekcijos sprendimų dėl mokesčių, 1991 m. ir 2007 m. priimtų bendrovių ASI ir AOE atžvilgiu, nes tie sprendimai gali būti valstybės pagalba pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.⁴² Ir iš tiesų, Komisija nustatė, kad Airijos mokesčių inspekcijos sprendimais dėl mokesčių, priimtais bendrovių ASI ir AOE atžvilgiu, toms bendrovėms suteikė atrankųjį pranašumą, kuris yra priskirtinas Airijai ir finansuojamas iš valstybės išteklių, o tuo iškraipoma arba gali būti iškraipyta konkurencija ir gali būti daromas poveikis valstybių narių tarpusavio prekybai.⁴³ Komisija savo sprendime argumentavo, kad Airijos mokesčių administratoriai pasirinko netinkamą apmokestinamo pelno apskaičiavimo metodą, kuris leido ASI ir AOE bendrovėms remtis intelektinės nuosavybės licencija ir nebūti Airijos rezidentėmis mokesčių tikslais ir taip nepriskirti bendrovių turimo pelno likusiems „Apple“ įmonių grupės filialams Airijoje, kurių pelnas būtent ir buvo priskirtas ASI ir AOE bendrovėms.⁴⁴ Taigi, „Apple“ įmonių grupė Airijos mokesčių administratoriaus sprendimų pagalba išvengė savo pardavimams mokestinių prievolių normaliomis rinkos sąlygomis. Sukauptas ir neapmokestintas ASI ir AOE pelnas taip pat nebuvo apmokestintas ir patronuojančiosios „Apple“ įmonių grupės įmonės JAV jurisdikcijoje. „Apple“ teigia sumokėjusi 40 procentų JAV mokesčių tarifą nuo savo deklaruojamo JAV pelno, bet tik 5,8 proc. užsienio pelną. Mažas užsienio tarifas iš esmės atspindi tai, kad mokesčių tikslais „Apple“ maždaug du trečdalius savo pasaulinio pelno perkėlė į Airiją, kur šio pelno neapmokestina nei Airija, nei JAV ar bet kuri kita jurisdikcija (Gardner et. al., 2017, p. 34).⁴⁵ Tai leido bendrovei deklaruoti JAV mokesčių inspekcijai, kad jos didžioji dalis užsienio dukterinių įmonių iš tikrųjų yra viena Airijoje veikianti bendrovė AOI, t. y. bendrovė, kuri nepripažįstama apmokestinama JAV, nes yra įregistruota Airijoje. „Apple“ pripažino, kad

⁴¹ Komisijos 2016 m. rugpjūčio 30 d. sprendimas (ES) 2017/1283 dėl valstybės pagalbos S A.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), kurią Airija suteikė bendrovei „Apple“, p. 1

⁴² Ibid p. 2.

⁴³ Ibid p. 101.

⁴⁴ Ibid p. 64.

⁴⁵ GARDNER, Matthew; McINTYRE, S. Robert; PHILLIPS, Richard (2017). The 35 Percent Corporate Tax Myth. Corporate Tax Avoidance by Fortune 500 Companies, 2008 to 2015, *Institute on Taxation and Economic Policy* [online]. <https://itep.sfo2.digitaloceanspaces.com/35percentfullreport.pdf>.

pasinaudodama šia spraga išvengė mokesčių nuo 44 milijardų JAV dolerių pelno iki 2012 m.⁴⁶

Taigi, „Apple“ agresyviai planuodama savo mokesčius ir pasinaudojusi Airijos mokesčių administratoriaus sprendimais (aut. pastaba 1991 m. ir 2007 m.) atrado spragą, kuria pasinaudodama išvengė didelės dalies mokesčių sumokėjimo. Po teisminių procesų, ESTT galiausiai pripažino, kad Komisija ASI ir AOE suteikto pranašumo atrankų pobūdį pakankamai teisiškai įrodė remiantis ginčijamame sprendime Komisijos pateiktais pagrindiniais motyvais (C-465/20 P).⁴⁷ Tai reiškia, kad nors tiesioginiai mokesčiai yra nacionalinė ES valstybių narių kompetencija, Komisija sugebėjo pažaboti agresyvių tiesioginių mokesčių planavimą valstybėje narėje remdamasi SESV įtvirtintu valstybės pagalbos draudimu, pažeidžiančiu ES vidaus rinką. Teisės doktrinoje tokia ES Komisijos kompetencija kontroliuojant, ar valstybė narė nesuteikė pagalbos tiesioginių mokesčių srityje, yra ginama. „Galima pastebėti, kad Komisijos dalyvavimas valstybės pagalbos procese yra konkrečiai numatytas Sutartyje (aut. pastaba SESV). Tai nėra pačios Komisijos sugalvota ar išplėtotą funkcija. Sutartyje jai priskirtas arbitro, atsakingo už tai, kad valstybės narės netrikdytų vidaus operacijų funkcionavimo savo teritorijose, vaidmuo“ (Panayi, Traversa, 2020, p. 427).⁴⁸ „Taigi, neaišku, ar Komisijos vaidmuo prižiūrint fiskalinę valstybės pagalbą gali būti laikomas kišimusi į mokesčių suverenitetą. Susirūpinimą kelia tai, koku mastu Komisija kišasi į nacionalinių mokesčių institucijų atliekamą išsamų mokestinių klausimų vertinimą. <...> Tačiau mokesčių administratoriaus veiksmų laisvė pasiekia ribas, kai padaryta išvada yra nepagrįsta. Priešingai, nėra jokio pagrindo rodyti tokią pagarbą diskriminaciniais teisės aktams arba diskriminaciniam neutralių (arba tariamai neutralių) teisės aktų taikymui“ (Panayi, Traversa, 2020, p. 428).⁴⁹ Magistro darbo autorius sutinka su teisės doktrinoje išsakyta nuomone dėl Komisijos kompetencijos taikant SESV 107 ir 108 straipsniuose numatytas priemones valstybės pagalbai pažaboti, nes valstybės pagalba yra nustatoma tik individualiais atvejais. Pavyzdžiui, bylose Komisija siekė pripažinti, kad Liuksemburgas taikė valstybės pagalbą „Amazon“ ir „Fiat“ įmonių grupėms, o Nyderlandai taikė valstybės pagalbą „Starbucks“ įmonių grupei, tačiau ES

⁴⁶ Americans For Tax Fairness (n.d.). How much has Apple made overseas and how much taxes has it avoided? [online] <https://americansfortaxfairness.org/files/ATF-Highlights-of-Apples-Tax-Dodging.pdf>, p. 2.

⁴⁷ *Airija ir kt. / Komisija* [ESTT], Nr. C-465/20 P, [2024 m. rugsėjo 24 d.]. ECLI:EU:C:2024:724.

⁴⁸ PANAYI, HJI Christiana; TRAVERSA, Edoardo (2020). Research Handbook on European Union Taxation Law. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited.

⁴⁹ Ibid p. 428.

teismai nepripažino valstybių pagalbos šioms įmonėms.⁵⁰ Tai dar kartą parodo, kad Komisija kilus pagrįstam įtarimui turi kompetenciją tik vykdydama apsauginę funkciją individualiais atvejais prižiūrėti valstybes nares dėl pagalbos teikimo SESV 107 ir 108 straipsnių ribose, tačiau pati ES nenustato gairių ar kitaip neįgalioja Komisijos tiesiogiai įtakoti valstybes nares tiesioginių mokesčių srityje – kiekvienu atveju daromas atskiras tyrimas, kurio metu kilus įtarimams Komisija siekia įrodyti valstybės pagalbą, o valstybės narės ir įmonės bei įmonių grupės turi teisę gintis nuo Komisijos sprendimų ES teismuose.

Taigi, kad ateityje būtų išvengta panašių situacijų, EBPO kartu su G20 valstybėmis išreiškė susirūpinimą, jog dėl silpnų tarptautinio apmokestinimo vietų politikos formuotojai turi imtis ryžtingų veiksmų, kad būtų užkirstas kelias blogėjančiai padėčiai, nes dėl neveikimo šioje srityje kai kurios jurisdikcijos greičiausiai prarastų pajamas iš pelno mokesčio, atsirastų konkuruojančių tarptautinių mokesčių rinkinių standartų, o dabartinė bendru sutarimu pagrįsta sistema būtų pakeista vienašališkomis priemonėmis, kurios gali sukelti pasaulinį mokesčių chaosą, kurį lems masinis dvigubo apmokestinimo atkūrimas (OECD, 2013, p. 10-11).⁵¹ Būtent todėl EBPO kartu su G20 valstybėmis parengė 15-os veiksmų planą, kuriuo siekiama suteikti šalims vidaus ir tarptautines priemones, kurios padės geriau suderinti teises į mokesčius su ekonominėmis veiklomis (OECD, 2013, p. 11).⁵² Planas susideda iš šių veiksmų, kurie liečia tarptautinio apmokestinimo problemas:

1. Dėl skaitmeninimo kylantys mokesčių iššūkiai;
2. Neutralizuoti hibridinių nesutapimų priemonių poveikį;
3. Kontroliuojama užsienio bendrovė;
4. Palūkanų atskaitymų apribojimas;
5. Žalinga mokesčių praktika;
6. Piktnaudžiavimo mokesčių sutartimis prevencija;
7. Nuolatinės buveinės statusas;
- 8-10. Sandorių kainodara;
11. BEPS duomenų analizė;
12. Privalomos atskleidimo taisyklės;
13. Ataskaitų teikimas pagal šalis;

⁵⁰ European Commission (2024-11-28). Commission closes State aid investigations into Fiat, Amazon and Starbucks tax rulings [online]. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_24_6105.

⁵¹ OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing.

⁵² Ibid, p. 11.

14. Abipusio susitarimo procedūra;

15. Daugiašalė priemonė.⁵³

2.1.2. Dviejų ramsčių sprendimas skaitmeninės ekonomikos apmokestinimui

Pastaruoju metu gausūs tarptautinio pelno mokesčio pakeitimai atspindi teisėtą poreikį pritaikyti tarptautinę mokesčių sistemą prie besikeičiančios ekonomikos. Tarpvalstybiniai sandoriai tapo dažnesni, o daugiau pasaulinių pajamų priskiriama vadinamajam nematerialiajam turtui: abstrakčioms idėjoms, pavyzdžiui, intelektinei nuosavybei, kurią sunku susieti su konkrečia vieta. Dėl šių tendencijų bendrovių pajamas ir jų paskirstymą tarp jurisdikcijų tapo sunkiau apibrėžti (Cole, 2024, p. 2–3).⁵⁴

EBPO 2021 m. spalio 8 d. „Pareiškime dėl dviejų ramsčių sprendimo spręsti kylančius mokesčių iššūkius dėl ekonomikos skaitmeninimo“ paskelbė, jog EBPO ir G20 įtraukioje bazės erozijos ir pelno perkėlimo sistemoje (IF) susitarta dėl dviejų Ramsčių sprendimo (aut. pastaba Ramstis 1 ir Ramstis 2), kaip spręsti mokesčių problemas, kylančias dėl ekonomikos skaitmeninimo.⁵⁵ Pagal 2024 m. gegužės 28 d. duomenis, BEPS įtraukiojoje sistemoje dalyvauja 147 valstybės.⁵⁶

Pabrėžtina, kad viena dviejų Ramsčių sprendimo (BEPS 2.0.) dalis – Ramstis 2 projektas, jau yra įgyvendintas 2022 m. gruodžio 14 d. Tarybai, remiantis SESV 115 straipsniu, priėmus direktyvą Nr. 2022/2523 „dėl visuotinio minimalaus tarptautinių įmonių grupių ir didelių vietos subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo Sąjungoje“. Lietuvoje Ramstis 2 direktyva perkelta į nacionalinę teisę priėmus MSGALUĮ. 147-ioms jurisdikcijoms pavyko susitarti dėl minimalaus efektyviojo apmokestinimo, kuris yra pagrįstas dviejomis svarbiausiomis taisyklėmis – pajamų įtraukimo taisykle (toliau – PĮT) ir nepakankamo apmokestinimo taisykle (toliau – NAPT), skirtomis užtikrinti, kad pelnas, gautas tarptautinių grupių, kurių apyvarta yra bent 750 milijonų eurų, būtų apmokestinamas

⁵³ OECD (n.d.). Base erosion and profit shifting (BEPS) [online]. <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>.

⁵⁴ COLE, Alan (2024). The Impact of BEPS 1.0, *Tax Foundation* [online]. <https://taxfoundation.org/wp-content/uploads/2024/04/FF831.pdf>.

⁵⁵ OECD (2021-10-08). Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy [online]. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>, p. 1.

⁵⁶ OECD (2024-05-28). Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS [online]. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>.

bent 15% efektyviuoju tarifu.⁵⁷ „Lietuvoje įstatymu Direktyva perkeliama tik iš dalies, atsižvelgiant į tai, kad Lietuvos Respublika pasirinko taikyti Direktyvos 50 straipsnyje nustatytą išimtį – ne daugiau kaip 6 metams atidėti privalomųjų apmokestinimo taisyklių – PĮT ir NAPT taikymą“ (VMI, 2024, p. 1–2).⁵⁸ Taigi, atsižvelgiant į valstybių „lenktyniavimą iki dugno“ nustatant pelno mokesčio tarifus, pavyko nustatyti minimalų tarifą į Ramstis 2 taikymo spektrą patenkantiems subjektams.

Tuo tarpu kita BEPS 2.0. pusė – Ramstis 1 projektas, dar nėra įgyvendintas. Šio projekto tikslas yra dalį didžiausių ir pelningiausių tarptautinių įmonių pelno perskirstyti iš ten, kur jos uždirba pajamas, į ten, kur jos parduoda produktus ir paslaugas.⁵⁹ Tokio tikslo siekiamybės priežastis yra vienašalės priemonės, kurių atskiros valstybės gali imtis (arba jau imasi), siekdamos apsaugoti savo mokesčines pajamas. Konkreti problema, kurios sprendimui reikalingas pasaulio valstybių susitarimas dėl pelno perskirstymo skaitmeninėje erdvėje – skaitmeninių paslaugų mokestis (angl. *digital service tax*), kuris sukelia dvigubo apmokestinimo situacijas. Valstybės tarpusavyje yra sudariusios daugybę dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių (toliau – DAIS), tačiau ekonomikai sparčiai plečiantis į skaitmeninę erdvę, esamose DAIS sutartyse atsiveria spraga – „<...> tokios sutartys nėra pritaikytos apmokestinti skaitmeninį verslą, kadangi apmokestinami tik rezidentai ir tradicinę nuolatinę buveinę turintys subjektai“ (Gulbinas, Jogminaitė, 2020, p. 104).⁶⁰ Taigi, valstybės, kurios jau taiko arba ateityje planuoja taikyti atskirą skaitmeninių paslaugų mokestį, skaičiuoja jį ne nuo bazės dėl kurios susitarta DAIS. Valstybių, taikančių skaitmeninių paslaugų mokestį, nėra mažai. 2025 m. kovo 1 d. duomenimis, iš viso pasaulyje 35 valstybės jau yra priėmusios skaitmeninių paslaugų mokesčio įstatymus, o dar 6 valstybės pateikusios pasiūlymus dėl skaitmeninio paslaugų mokesčio parlamente.⁶¹ Pastebėtina, kad skaitmeninių paslaugų mokesčio taikomi tarifai labai skiriasi – jie valstybėse vyrauja nuo 1,5 % iki 15 %. Taip pat skiriasi ir subjektų ratas, kuriam taikomas

⁵⁷ Tarybos 2022 m. gruodžio 14 d. direktyva (ES) 2022/2523 dėl visuotinio minimalaus tarptautinių įmonių grupių ir didelių vietos subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo Sąjungoje. OJ L 328, 22.12.2022, p. 1–58.

⁵⁸ VMI (n.d.). Dėl Lietuvos Respublikos minimalaus subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo įstatymo priėmimo [interaktyvus]. https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/1032511/Informacinis%2Bprane%C5%A1imas%2BMAL%C4%AE_20240620.pdf/c5405514-856b-4dc7-7319-b746aa887512?t=1720601487503, p. 1-2.

⁵⁹ Tax Policy Center (n.d.). What are the OECD Pillar 1 and Pillar 2 international taxation reforms? [online]. <https://taxpolicycenter.org/briefing-book/what-are-oecd-pillar-1-and-pillar-2-international-taxation-reforms>.

⁶⁰ GULBINAS, Alanas; JOGMINAITĖ, Kamilė (2020). Skaitmeninio verslo apmokestinimo problemos ir iššūkiai. Vilnius University Press.

⁶¹ VAT Calc (2025-03-01). Digital Services Taxes DST – global tracker [online]. <https://www.vatcalc.com/global/digital-services-taxes-dst-global-tracker/>.

mokestis – tarptautinės bendrovės įtraukiamos į subjektų ratą, jeigu jurisdikcijoje uždirba nuo 264 000 JAV dolerių iki 25 000 000 eurų. Tiesa, daugiau panašumo tarp valstybių reguliavimo tarptautinių įmonių globalinių pajamų reikalavime, kur vyrauja 750 000 000 eurų riba nuo kurios subjektas įtraukiamas į skaitmeninių paslaugų mokesčio spektrą – vieningai nusitaikyta į didžiausias pasaulio tarptautines bendroves.⁶² Teisės doktrinoje atkreipiamas dėmesys į tai, jog neradus bendro tarptautinio susitarimo, vienašalių priemonių problema stiprės: „Laikui bėgant, didėjant nepasitenkinimui esamu pajamų paskirstymu ir augant skaitmeninių produktų ir paslaugų vaidmeniui, vienašalių priemonių įvairovė neabejotinai plėsis, o esamos priemonės keisis, didės jų taikymo sritis ir mastas.“ (Graetz, 2021, p. 201).⁶³

Ramstis 1 projektas susideda iš dviejų dalių – dalies A ir dalies B. A dalis taikoma tik toms tarptautinėms įmonėms, kurių pasaulinės pajamos viršija 20 milijardų eurų ir kurių bendras pelnas yra didesnis nei 10 % jų pasaulinių pajamų perskirstant 25 % tarptautinės įmonės perteklinio pelno (t. y. grupės pelną, viršijantį 10% jos pajamų) jurisdikcijoms, kuriose gaunamos tarptautinės įmonės pajamos.⁶⁴ B dalyje pateikiama kainodaros sistema, pagal kurią taikant trijų etapų procesą nustatoma pardavimo grąža platintojams, kurių tiekėjams (didžiausioms tarptautinėms bendrovėms) taikoma Ramstis 1 sistema bei pateikiamos rekomendacijos dėl dokumentacijos, pereinamojo laikotarpio klausimų ir mokesčių tikrumo aspektų.⁶⁵

Taigi, BEPS 2.0. sprendimu didžiausioms pasaulio tarptautinėms bendrovėms siekiama taikyti minimalų globaliu mastu sutartą pelno mokesčio tarifą ir nustatyti jurisdikcijoms pagrindą (bazę) surinkti pelno mokestį iš didžiųjų pasaulio tarptautinių bendrovių, kurios neturėdamos fizinės buveinės gauna pelną iš vartotojų ir taip pritaikyti mokestines sistemas prie pasikeitusių ekonominių aplinkybių. Tačiau jeigu pavyko susitarti dėl minimalaus pelno mokesčio tarifo, ar tikrai pavyks pasaulio valstybėms pasidalinti didžiųjų tarptautinių bendrovių pelno dalį, atsižvelgiant į tai, jog natūralu, kad kiekviena valstybė norės kuo didesnės pyrago dalies?

⁶² Ibid.

⁶³ GRAETZ, J. Michael (2021). A Major Simplification of the OECD's Pillar 1 Proposal. *Columbia Law School 101(2) TAX NOTES INTL* 199 [online]. https://scholarship.law.columbia.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3735&context=faculty_scholarship, p. 201.

⁶⁴ OECD (n.d.). Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Overview [online]. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/multilateral-convention-amount-a-pillar-one-overview.pdf>.

⁶⁵ Ibid.

2.1.3. Ramstis 1 projekto taisyklių problematika

Pirmoji Ramstis 1 taisyklių problema yra pasikeitusi taikymo apimtis (Ari, 2024, p. 154).⁶⁶ Originaliai, Ramstis 1 plano ataskaitoje buvo nurodyta, kad subjektai patektų į Ramstis 1 taikymo sritį, jeigu atitiktų veiklos testą – t.y. į Ramstis 1 taikymo sritį patektų automatizuotas skaitmenines paslaugas (toliau – ADS) teikiančios bendrovės ir į vartotojus orientuotos (toliau – CFB) bendrovės (OECD, 2020, p. 19).⁶⁷ ADS galima suprasti kaip automatizuotą paslaugų teikimą, kai sistema yra sukurta, paslaugos teikimas konkrečiam naudotojui reikalauja minimalaus paslaugos teikėjo dalyvavimo ir skaitmeninė paslauga teikiama internetu arba elektroniniu tinklu (OECD, 2020, p. 20).⁶⁸ CFB galima suprasti kaip bendrovių teikiamas paslaugas vartotojams, kurios yra orientuotos į vartotojus, įskaitant pardavimą, nuomą, licenciją, ar pristatymą tiesiogiai ir netiesiogiai – tokia tarptautinė bendrovė turi būti vartojimo produkto ir (arba) paslaugos savininkė ir teisių į susijusį nematerialųjį turtą turėtoja (įskaitant franšizės davėjus ir licencijos davėjus), o Ramstis 1 neapima kitų trečiųjų šalių CFB bendrovės atžvilgiu, pavyzdžiui, gamintojų, didmenininkų ir platintojų, kurie neturi jokių sutartinių ar kitokių santykių su vartotoju (OECD, 2020, p. 21).⁶⁹ Tačiau kaip atskleista magistro darbo 2.1.2. dalyje, dabartiniame Ramstis 1 pasiūlyme subjektų ratas nustatomas pagal kiekybinį kriterijų. Suprantama, kad gali kilti ginčų nustatant, ar bendrovė patenka į ADS ar CFB kriterijus bei padidėtų administracinė našta, tačiau sprendimas pereiti prie kiekybinio kriterijaus, greičiausiai, buvo politinis, nes ADS ir CFB kriterijai apėmė itin didelę dalį JAV bendrovių – skaičiuojama, kad remiantis senąja Ramstis 1 subjektų apimtimi iš visos tikėtinos pagal Ramstis 1 perskirstomos mokesčių sumos, t.y. 100 milijardų JAV dolerių, 65,4 milijardai JAV dolerių būtų perskirstyta iš JAV jurisdikcijos bendrovių (Singh, 2021).⁷⁰ Ramstis 1 subjektų nustatymas pagal kiekybinę apimtį (tarptautinės bendrovės, kurių pasaulinės pajamos viršija 20 milijardų eurų ir kurių

⁶⁶ ARI, Erdem Iisu (2024). Does the OECD's Pillar One Solution Effectively Tax the Digital Economy? A study of the legal and economic incidence of Amount A. *LSE LAW REVIEW*, Vol. IX [online]. <https://lawreview.lse.ac.uk/articles/649/files/65eb2d45cdbcac.pdf>.

⁶⁷ OECD (n.d.). OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [online]. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2020/10/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint_6034ca99/beba0634-en.pdf

⁶⁸ Ibid p. 20

⁶⁹ Ibid p. 21

⁷⁰ KARTIKEYA, Singh (2021). What's It to (the) U.S.? An Impact Analysis of Pillar 1 for U.S. Multinationals [online]. <https://www.taxnotes.com/special-reports/digital-economy/whats-it-us-impact-analysis-pillar-1-us-multinationals/2021/04/09/4lzb8>.

bendras pelnas yra didesnis nei 10 % jų pasaulinių pajamų) nukrypsta nuo BEPS 2.0. esmės – spręsti mokesčių problemas, kylančias dėl ekonomikos skaitmeninimo. „Mažai tikėtina, kad dauguma į A dalį įtrauktų bendrovių yra skaitmeninės arba informacinių technologijų ir telekomunikacijų tarptautinės bendrovės. Iš 200 didžiausių skaitmeninių ir (arba) informacinių technologijų ir telekomunikacijų tarptautinių bendrovių tik 30 atitinka pelningumo ir pajamų ribas. Tiksliau tariant, tik 20 iš jų patenka į 100 didžiausių tarptautinių bendrovių pagal ORBIS duomenų bazę“ (Ari, 2024, p. 166).⁷¹ Ir iš tiesų, taikant kiekybinį kriterijų už borto liktų net tokia gigantiška kaip „Amazon“, kurios pelno marža 2021 m. tik 8,2 %, o 2023 m. pabaigoje – 7,8 %. (Ari, 2024, p. 167).⁷² „Tačiau maža bendra „Amazon“ pelno marža atspindi mažo pelno veiklos (iš fizinių parduotuvių ir kai kuriais atvejais internetinės prekybos) ir didesnio pelno veiklos (iš debesų kompiuterijos, kai kurių trečiųjų šalių pardavėjų paslaugų ir įvairių prenumeratos paslaugų) derinį“ (Graetz, 2021, p. 204).⁷³ Kaip pavyzdžius su panašiomis sritimis galima pateikti ir kitas technologijų gigantes, tokias kaip „Sony“, kuri gamina elektronines prekes, pavyzdžiui, televizorius, bet taip pat teikia debesijos paslaugas „Creators‘ Cloud“ (Ari, 2024, p. 181)⁷⁴ ir „Apple“, kuri tiek pajamas gauna iš išmaniųjų telefonų, kompiuterių ir t.t. gamybos ir pardavimų bei skaitmeninių paslaugų, tokių kaip „Apple Music“, „App Store“ ir t.t. (Graetz, 2021, p. 204).⁷⁵ Problema yra ne tik Ramstis 1 reikalaujama 10 % pasaulinių pajamų pelno marža, tačiau ir 20 milijardų eurų pajamų reikalavimas. „20 milijardų eurų riba paveiktų 37 Europos bendroves, o pelnas pagal A dalį sudarytų 21,2 milijardų JAV dolerių. Kita vertus, jei pajamų riba būtų sumažinta iki 750 milijonų eurų, 334 Europos bendrovėms, kurių pelno ir pardavimų santykis viršija 10 %, būtų taikomas Ramstis 1, o pagal A dalį būtų galima gauti

⁷¹ ARI, Erdem Ihsu (2024). Does the OECD’s Pillar One Solution Effectively Tax the Digital Economy? A study of the legal and economic incidence of Amount A. *LSE LAW REVIEW*, Vol. IX [online]. <https://lawreview.lse.ac.uk/articles/649/files/65eb2d45cdbac.pdf>, p. 166.

⁷² Ibid p. 167.

⁷³ GRAETZ, J. Michael (2021). A Major Simplification of the OECD’s Pillar 1 Proposal. *Columbia Law School 101(2) TAX NOTES INTL* 199 [online]. https://scholarship.law.columbia.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3735&context=faculty_scholarship, p. 204.

⁷⁴ ARI, Erdem Ihsu (2024). Does the OECD’s Pillar One Solution Effectively Tax the Digital Economy? A study of the legal and economic incidence of Amount A. *LSE LAW REVIEW*, Vol. IX [online]. <https://lawreview.lse.ac.uk/articles/649/files/65eb2d45cdbac.pdf>, p. 181.

⁷⁵ GRAETZ, J. Michael (2021). A Major Simplification of the OECD’s Pillar 1 Proposal. *Columbia Law School 101(2) TAX NOTES INTL* 199 [online]. https://scholarship.law.columbia.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3735&context=faculty_scholarship.

43,8 milijardus JAV dolerių“ (Tandon, Rao, 2022, p. 14).⁷⁶ Toks kartelės nuleidimas leistų perskirstyti daugiau mokestinių pajamų tarp jurisdikcijų ir susitapatintų su Ramstis 2 pajamų riba, išlaikant BEPS 2.0. vientisumą. Ramstis 1 taikymo apimties problematika, sukelianti mokestinių pajamų sumos perskirstymo trūkumą bei nuokrypį nuo skaitmeninės ekonomikos iššūkių sprendimo, priveda ir prie daugiau problemų.

Antra problema yra pats mokestinių pajamų perskirstymas tarp jurisdikcijų. Teisės doktrinoje kritikuojamas ne tik 10 % pasaulinių pajamų maržos neliečiamumas, bet ir per mažas 25 % likusio tarptautinių bendrovių pelno perskirstymo procentas. Toks procentas ypatingai nenaudingas žemų ir vidutinių pajamų valstybėms (toliau – LMIC); „Oxford Economics“ nustatė, kad esant 20 proc. likutinio pelno perskirstymo daliai, grynasis Ramstis 1 poveikis LMIC gali būti neigiamas, o neturtingesnės šalys gali prarasti apie 230 milijonų JAV dolerių. Jei G24 pasiūlytų didesnę 30 proc. likutinio pelno perskirstymo dalį, „Oxfam“ skaičiavimais, poveikis LMIC nebūtų didelis – apie 10 milijonų JAV dolerių papildomų pajamų kiekvienai šaliai, o kai kurios šalys gautų tik 1 milijoną JAV dolerių papildomų pajamų per metus. Pagal šį scenarijų įgyvendinimo išlaidos gali būti didesnės nei bet koks galimas grynasis pelnas“⁷⁷ (McCarthy, 2022, p. 14). Be to, ne tik 25 % likusio tarptautinių bendrovių pelno perskirstymo procentas, bet ir pats perskirstymo principas nėra naudingas LMIC: „Remiantis Shih „šypsenos kreivės“ požiūriu, pridėtinė vertė gamyboje dažniausiai sukuria gamybos grandinės pradžioje, mokslinių tyrimų ir technologinės plėtros etape, o grandinės pabaigoje – pardavimo ir aptarnavimo etape. Sutapimas, kad būtent į šiuos du galus orientuota skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo politika. Priešingai, gamybos procesas – daugiausia vykstantis besivystančiose šalyse – sukuria mažesnę pridėtinę vertę. Kaip teigia Christians, dėl to susidaro situacija, kai „didesnės pajamos gaunančioms šalims atiteks liūto dalis pelno“, o šalys, kuriose vykdoma intensyvesnė gamyba, gali būti nustumtos į šalį“⁷⁸ (Ari, 2024, p. 183). Taigi, LMIC valstybės, kurios taiko skaitmeninių paslaugų mokestį, tikėtina, ne tik surinktų mažiau

⁷⁶ TANDON, Suranjali; RAO, Chetan (2022). Evaluating the impact of Pillars One and Two. *South Centre, research paper 165* [online]. https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2022/10/RP165_Evaluating-the-Impact-of-Pillars-One-and-Two_EN.pdf

⁷⁷ MCCARTHY, Julie (2022). A bad deal for development: Assessing the impacts of the new inclusive framework tax deal on low- and middle-income countries. *BROOKINGS GLOBAL WORKING PAPER #174* [online]. https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2022/05/Tax-and-Bad-Deal-for-Development_Final.pdf

⁷⁸ ARI, Erdem Ilisu (2024). Does the OECD's Pillar One Solution Effectively Tax the Digital Economy? A study of the legal and economic incidence of Amount A. *LSE LAW REVIEW*, Vol. IX [online]. <https://lawreview.lse.ac.uk/articles/649/files/65eb2d45cdbac.pdf>, p. 183.

mokestinių pajamų, tačiau ir nukentėtų įgyvendinus Ramstis 1 projektą, nes pagal Ramstis 1 38 straipsnį, valstybės turėtų panaikinti esamas vienašales priemones, numatytas A priede.⁷⁹

Vis dėlto, šiuo klausimu yra vietos ir trečiai Ramstis 1 taisyklių problemai. JAV teisės doktrinoje baiminamasi, kad skaitmeninių paslaugų mokesčių draudimas gali būti apeitas. „Ramstis 1 projekte taip pat panaikinamas A sumos skyrimas šalims, kurios nepanaikina politikos, atitinkančios sutarties projekte pateiktą skaitmeninių paslaugų mokesčių ir atitinkamų panašių priemonių apibrėžtį: 1. Mokestį lemia klientų ar naudotojų buvimo vieta. 2. Paprastai juo apmokestinamos užsienio įmonės. 3. Tai nėra pajamų mokestis ir yra už susitarimų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ribų“⁸⁰ (Bunn, 2024, p. 7). Autorius įžvelgia, kad silpnoji A priede išvardintų skaitmeninių paslaugų mokesčių vieta yra antras kriterijus, nes jeigu skaitmeninių paslaugų mokestis valstybėje būtų taikomas tiek vietos, tiek užsienio bendrovėms šiek tiek jį subalansavus, būtų galima apeiti vienašalių priemonių draudimą (Bunn, 2024, p. 7).⁸¹ Ir iš tiesų, jeigu kai kurios valstybės (ypač tikėtina, kad tai būtų LMIC valstybės) pastebėtų, kad Ramstis 1 joms suteikia mažiau mokestinių pajamų negu prieš tai taikytos vienašalės priemonės, arba netgi nuostolius dėl administracinės naštos, viršijančios mokestines pajamas iš Ramstis 1 mokesčių perskirstymo, jos galėtų bandyti vėl taikyti naujas vienašales priemones, nes joms nebūtų aktuali pagal Ramstis 1 tenkanti mokestinių pajamų dalis. Tačiau ko gero tokios valstybės išvis nesutiktų dėl Ramstis 1 konvencijos įgyvendinimo.

Apibendrinant galima teigti, kad Ramstis 1 taisyklių taikymas subjektams pagal dabartinį kiekybinį kriterijų nesutampa su BEPS 2.0. tikslu sprendžiant skaitmeninės ekonomikos keliamus iššūkius apmokestinimui. Tačiau jeigu netgi Ramstis 1 tikslas nebūtų perskirstyti ADS ir CFB bendrovių pelno mokesčius, Ramstis 1 spektro kartelė yra per aukšta, nes didelėmis pastangomis būtų apimtas itin mažas subjektų ratas. Be to, nustatytų subjektų rato pelno mokesčio perskirstymas palankesnis EBPO narėms, kuriose yra didesnis vartojimas negu LMIC valstybėse, kurioms tektų mažesnė pyrago dalis. Tačiau Ramstis 1 projekto įgyvendinimas, tikėtina, nebūtų itin naudingas ir EBPO narėms, taikančioms

⁷⁹ OECD (2023-10-11). The Multilateral Convention to implement Amount A of Pillar One [online]. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>.

⁸⁰ BUNN, Daniel (2024). The OECD's Pillar One Project and the Future of Digital Services Taxes. *Tax Foundation* [online]. <https://gop-waysandmeans.house.gov/wp-content/uploads/2024/03/Bunn-Testimony.pdf>.

⁸¹ Ibid

vienašales priemonės, nes dabartinis Ramstis 1 spektras ir pelno mokesčio perskirstymo procentas nesukuria reikšmingos sumos, kurią dalintųsi pasaulio valstybės.

2.2. BEFIT

2.2.1. ES bandymai harmonizuoti pelno mokesčio bazę

BEFIT (*angl. Business in Europe: Framework for Taxation*) projektas nėra naujiena. Tai yra tęsinys idėjų ir ES bandymų harmonizuoti pelno mokesčio bazę ES jurisdikcijoje.

Dar 1963 m. Fiskalinio ir finansų komiteto ataskaitoje (Neumarko ataskaita) buvo pabrėžiama, kad ateityje ES reikės derinti mokesčių politiką, todėl ataskaitoje finansų ekspertai Komisijai patarė nedelsiant imtis iniciatyvos.⁸² Toks patarimas nedelsiant įvesti vieningą pelno mokesčio sistemą buvo itin tikslus, tačiau permainos neįvyko. Po septynerių metų, 1970 m. A. J. van den Tempel ataskaitoje pasisakė, kad reikia bandyti įgyvendinti pelno mokesčių derinimą dviem etapais: pirma suvienodinti pelno mokesčio sistemas valstybėse narėse, o antra reikia suvienodinti pelno mokesčių bazes ir tarifus. Vėliau po šios ataskaitos 1975 m. sekė nepavykęs pasiūlymas dėl direktyvos dėl 45–55 proc. mokesčių tarifų suderinimo, tačiau 1990 m. ES pavyko priimti jau magistro darbe minėtas direktyvas 2009/133/EC ir 2011/96/EU bei Arbitražo Procedūros Konvenciją (90/436/EEC)⁸³ – pradėtas sektorinis harmonizavimas tiesioginių mokesčių srityje. 1992 m. vėl buvo grįžta į ambicingesnę kelią tiesioginių mokesčių srityje, kai buvo pateikta Rudingo ataskaita, kuri nustatė minimalius pelno mokesčio bazės standartus ir 30–40 % mokesčių tarifų intervalą,⁸⁴ tačiau ataskaita kaip ir prieš tai dvi paminėtos ataskaitos permainų nesukėlė. Visgi Komisija 2011 m. kovo 16 d. remdamasi SESV 115 straipsniu pateikė direktyvos pasiūlymą dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (toliau – BKPMB).

Direktyva siūlomas bendras taisyklių rinkinys, kurį tarptautinės įmonės galėtų taikyti apskaičiuodamos savo apmokestinamąjį pelną ES, užuot turėjusios reikalų su skirtingomis nacionalinėmis sistemomis.⁸⁵

⁸² European Parliament (n.d.). BEFIT – Business in Europe: framework for income taxation [online]. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/754631/EPRS_BRI\(2023\)754631_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/754631/EPRS_BRI(2023)754631_EN.pdf).

⁸³ European Parliament (n.d.). DIRECT TAXATION: PERSONAL AND COMPANY TAXATION [online]. https://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/en/FTU_2.6.10.pdf.

⁸⁴ European Commission (2015-06-17). Corporate Income Taxation in the European Union [online]. https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/016b26df-a535-429a-9713-92b6ca980b2f_de p. 5.

⁸⁵ European Commission (2015-06-17). Questions and Answers on the CCCTB re-launch [online]. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/el/memo_15_5174.

Pagrindiniai BKPMB tikslai yra: reikalavimų laikymosi išlaidų mažinimas, tarptautinio dvigubo apmokestinimo pašalinimas ir per didelio apmokestinimo panaikinimas dėl tarpvalstybinių nuostolių padengimo galimybės nebuvimo (Terra, Wattel, 2012, p. 798).⁸⁶

Toks gražus BKPMB pasiūlymas turi ir „kabliuką“: „Vienodų bazės nustatymo taisyklių taikymas yra svarbus pasiūlymo aspektas, tačiau jame kalbama ne tik apie pelno mokesčių bazės nustatymo tvarkos sinchronizavimą – bendrą pelno mokesčio bazę (*angl. common corporate tax base, CCTB*), bet ir apie apskaičiuotos mokesčių bazės konsolidavimą – t. y. įmonei ar jų grupei būtų apskaičiuojama viena bendra mokesčių bazė ES, o po to, direktyvoje nustatyta tvarka ji paskirstoma tarp valstybių narių (mokestinių jurisdikcijų), kur būtų apmokestinama jose taikomais tarifais“ (Lukas, 2013, p. 226).⁸⁷ Būtent tai paskatino 8 ES valstybes nares – Jungtinę Karalystę (įvykis dar iki BREXIT), Airiją, Lenkiją, Nyderlandus, Malta, Bulgariją, Rumuniją ir Švediją nesutikti su 2011 m. BKPMB pasiūlymu. Valstybės narės motyvavo, kad BKPMB pasiūlymas ne tik kelia ES kompetencijos klausimą tiesioginių mokesčių srityje, tačiau akcentavo ir konsolidavimo problematiką, baimindamosi dirbtinio pelno perkėlimo, neatitinkančio pridėtinės vertės, kuri daugiausiai sukurama ten, kur yra įmonių turtas ir dauguma darbuotojų.⁸⁸ Taip pat išreikštas susirūpinimas dėl BKPMB neprivalomumo, nes jeigu ne visos valstybės narės sutiktų dalyvauti BKPMB sistemoje, ji neveiktų dėl to, kad verslas turėtų būti dvejose ar trijose skirtingose mokesčių sistemose, o tai sukeltų chaosą.⁸⁹ Galiausiai BKPMB pakirstų ir mažų valstybių narių interesus, nes valstybėse narėse veiklą vykdančios bendrovės paprastai daugiau materialiojo turto, darbo jėgos ir pardavimų turi didesnėse šalyse (o tai yra BKPMB formulės elementai), todėl mažoms šalims šis paskirstymas gali būti nenaudingas.⁹⁰

Komisija, atsižvelgusi į pirminio projekto kritiką, 2016 m. spalio 25 d. SESV 115 straipsnio pagrindu išleido naują pasiūlymą – direktyvos dėl bendros pelno mokesčio bazės

⁸⁶ TERRA, J.M. Ben; WATTEL, J. Peter (2012). *European Tax Law sixth edition*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, p. 798.

⁸⁷ LUKAS, Mindaugas (2013). *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*. Daktaro disertacija, Socialiniai mokslai, teisė (01 S).

⁸⁸ Matthew Gilleard (2011-05-23). Eight member states show CCCTB yellow card [online] <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a68rfy5bw2ycq10jss88/eight-member-states-show-ccctb-yellow-card>.

⁸⁹ Ibid

⁹⁰ Ibid

(toliau – BPMB) projektą. Šiame direktyvos projekte ES pripažino, kad pirminis bandymas iškart taikyti konsoliduotos pelno mokesčio bazės variantą yra per daug platus ir greitas, todėl nusprendė pasiūlymą išskirti į dvi dalis. Pirmiausia bus atidėtas konsolidavimas ir bus siekiama pažangos dėl kitų BKPMB aspektų, t.y. bendros bazės ir tarptautinių elementų, kuriais siekiama užkirsti kelią bazės erozijai ir pelno perkėlimui, o kai bus užtikrinta bendra bazė, antruoju etapu bus įvestas konsolidavimas.⁹¹ Taip pat Komisija šį kartą nustatė direktyvos privalomumą, taikomą tam tikrą dydį viršijančioms grupėms, kad būtų padidintas sistemos atsparumas kovojant su agresyvaus mokesčių planavimo praktika.⁹² Deja, tačiau ir šis ES Komisijos bandymas nebuvo sėkmingas ir direktyvos priimti nepavyko.

2.2.2. BEFIT taisyklių vertinimas

Vis dėlto, Komisija nepasiduoda ir toliau siekia harmonizuoti pelno mokesčio bazę. 2023 m. rugsėjo 19 d. Komisija, remdamasi SESV 115 straipsniu, išleido direktyvos projektą „dėl sistemos „Verslas Europoje. Pajamų apmokestinimo sistema“ (BEFIT). Komisija, panašiai kaip ir ankstesnių iniciatyvų atveju, direktyvos reikalingumą grindžia skirtingų ES valstybių narių mokesčių sistemų sąveikos sudėtingumu ir skirtumais, kurie sudaro nevienodas sąlygas, todėl didėja mokesstinis netikrumas bei mokesčių prievolių vykdymo išlaidos įmonėms, veikiančioms daugiau nei vienoje ES valstybėje narėje. Taip pat akcentuojamas vidaus rinkos iškraipymas dėl skirtingo valstybių narių mokesčių sistemų prisitaikymo prie ekonomikos tendencijų.⁹³ Naujas Komisijos argumentas direktyvos reikalingumui harmonizuojant pelno mokesčio bazę yra naujų nuosavų ES išteklių pagrindo sudarymas. Ir iš tiesų, nauji nuosavi ES ištekliai yra problematinė ir aktuali tema. Šiuo metu ES nuosavų išteklių sistemą sudaro 4 ištekliai, surenkami iš ES valstybių narių:⁹⁴

Tradiciniai nuosavieji ištekliai – 75 procentai surinktų muitų (25 procentus valstybės narės pasilieka sau muitų surinkimo išlaidoms padengti);

Nustatyti atskaitymai nuo PVM bazės (0.3% vienodo pareikalavimo tarifas);

⁹¹ European Commission (2015-06-17). Questions and Answers on the CCCTB re-launch [online]. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/el/memo_15_5174.

⁹² Komisijos 2016 m. spalio 25 d. pasiūlymas COM(2016) 685 final dėl bendros pelno mokesčio bazės (BPMB), p. 8.

⁹³ Komisijos 2023 m. rugsėjo 12 d. pasiūlymas COM(2023) 532 final dėl sistemos „Verslas Europoje. Pajamų apmokestinimo sistema“ (BEFIT).

⁹⁴ European Union (n.d.). Own resources [online]. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM:community_own_resources.

Nustatyti atskaitymai nuo bendrųjų nacionalinių pajamų. (Valstybės narės įmoka tiek, kiek neužtenka tradicinių nuosavųjų išteklių, neperdirbto plastiko pakuočių surinktos sumos ir atskaitymų nuo PVM bazės ES išlaidoms finansuoti. Bendroje sumoje pagal Tarybos sprendimo 2020/2053 „dėl Europos Sąjungos nuosavų išteklių sistemos, kuriuo panaikinamas Sprendimas 2014/335/ES, Euratomas“ 3 straipsnį, bendra nuosavų išteklių suma, paskirta Sąjungai metiniams mokėjimų asignavimams padengti, negali viršyti 1,40 % visų valstybių narių bendrų nacionalinių pajamų sumos, o į Sąjungos biudžetą įskaitytų įsipareigojimų asignavimų bendra metinė suma negali viršyti 1,46 % visų valstybių narių bendrų nacionalinių pajamų sumos);⁹⁵

Nustatytas vienodo pareikalavimo tarifas dėl valstybės narės susidarančių neperdirbto plastiko pakuočių (0,80 Eur už kilogramą).⁹⁶

Akivaizdu, kad ES valstybės narės turi skirtingo dydžio ekonomikas, todėl 1,40% nuo bendrų nacionalinių pajamų sudaro labai skirtingas sumas, įmokamas į ES biudžetą, todėl ES valstybės narės su mažesnėmis ekonomikomis gauna didesnę tiesioginę naudą iš ES negu valstybės narės, kurių ekonomikos yra didesnės. Taip pat kyla poreikis ieškoti naujų nuosavųjų išteklių, susijusių su ES tikslais ir vertybėmis, būtent todėl buvo sudaryta ekspertų grupė dėl nuosavųjų išteklių, kurios tikslas sieti būsimus nuosavus išteklius su ES politikos kryptimis.⁹⁷

Taigi, magistro darbo autoriaus nuomone, Komisijos argumentas dėl BEFIT ryšio su ateities perspektyvomis naujų nuosavų ES išteklių srityje pagrįstai sustiprina Komisijos poziciją papildant ankstesnių direktyvų siūlymų argumentus.

Pačio BEFIT pasiūlymo kryptis ir idėjos neatrodo pasikeitusios nuo ankstesnių neįgyvendintų direktyvų projektų (BKPMB ir BPMB).⁹⁸ Žinoma, skirtumų tarp BEFIT ir ankstesnių neįgyvendintų direktyvų projektų yra.

⁹⁵ Tarybos 2020 m. gruodžio 14 d. sprendimas 2020/2053 dėl Europos Sąjungos nuosavų išteklių sistemos, kuriuo panaikinamas Sprendimas 2014/335/ES, Euratomas.

⁹⁶ KPMG (n.d.). Plastic taxes – A European perspective [online]. https://www.meijburg.nl/sites/default/files/2022-12/plastic-taxes_eng_20221222_0.pdf.

⁹⁷ European Commission (n.d.). High-level group on own resources [online] https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/long-term-eu-budget/2014-2020/revenue/high-level-group-own-resources_en.

⁹⁸ Ellex (2021-05-20). Pelnų apmokestinimas 21 amžiaus verslui: ką projektuoja Europos Komisija? [interaktyvus]. <https://ellex.legal/lt/pelno-apmokestinimas-21-amziaus-verslui-ka-projektuoja-europos-komisija/>.

Remiantis BEFIT, įmonių pelno mokesčio įsipareigojimais būtų nustatomi pagal nacionalines mokesčių taisykles, o ne pagal BEFIT bazę (Bray, Mengden, 2023).⁹⁹ Kiekvienas BEFIT grupės narys einamųjų finansinių metų preliminarų mokestinį rezultatą apskaičiuoja pagal BEFIT taisykles. Preliminarūs mokestiniai rezultatai yra sumuojami į vieną BEFIT mokesčio bazę, kai BKPMB atveju pelnas apskaičiuojamas pagal formulę. Vienintelė BEFIT nuostata, daranti tiesioginį poveikį bendrovių mokestiniams įsipareigojimams būtų ta, kad panaikintinas išskaičiuojamasis mokestis ES, taikomas deklaracijas teikiančioms įmonėms, taip sumažinant jų tarpvalstybinės veiklos sąnaudas. Lyginant su BKPMB pasiūlymu, ES valstybės narės galėjo atlikti tik nedidelius nacionalinių mokesčių bazių pakeitimus, pavyzdžiui, priimti sprendimus dėl pensijų sąskaitų atskaitymo, taigi, tokiu pakeitimu Komisija palieka daugiau laisvės ES valstybėms narėms sumažindama harmonizacijos lygį (Bray, Mengden, 2023).¹⁰⁰

Kitas skirtumas yra įvestas pereinamasis laikotarpis (BEFIT 45 straipsnis).¹⁰¹ BPMB pasiūlyme buvo aiškiai indikuojama, kad įgyvendinus visą iniciatyvą ir priėmus konsolidavimą ir proporcingai paskirstytos dalies apskaičiavimo formulę, visi mokesčio mokėtojai, kuriems taikomos bendros bazės taisyklės, automatiškai pereis prie BKPMB sistemos (kurios pajamų paskirstymo formulė susideda iš darbuotojų skaičiaus, materialaus turto, pardavimų).¹⁰² BEFIT atveju, formulė po pereinamojo laikotarpio nėra žinoma, tačiau doktrinoje yra manoma, kad nauja formulė vis tiek bus pagrįsta BKPMB formulės elementais (Blaakman, Korving, 2024, p. 365).¹⁰³ Tiesa, pakeitimų formulės viduje tikėtis galima, nes Komisija atkreipė dėmesį į prieš tai buvusių pasiūlymų trūkumą nematerialaus turto atžvilgiu, todėl užsimenama apie mokesčio bazės paskirstymo galimybę, apimančią formulę be nematerialiojo turto, į kurią įtrauktas nematerialusis turtas.¹⁰⁴ Taigi, gali būti, kad nematerialus turtas bus įtrauktas į vieną iš egzistuojančių formulės elementų.

Taip pat skiriasi ir pajamų apibrėžtis, nes BEFIT atveju pelnas apibrėžiamas apskaitos standartuose ir pakoreguotas taip, kad labiau atitiktų apmokestinamąjį pelną, o BKPMB

⁹⁹ Sean Bray, Alex Mengden (2023-10-20). CCCTB vs. BEFIT: How Have the Proposals Changed? [interaktyvus]. <https://taxfoundation.org/blog/ccctb-befit-eu-corporate-tax-base/>.

¹⁰⁰ Ibid

¹⁰¹ Komisijos 2023 m. rugsėjo 12 d. pasiūlymas COM(2023) 532 final dėl sistemos „Verslas Europoje. Pajamų apmokestinimo sistema“ (BEFIT).

¹⁰² Komisijos 2016 m. spalio 25 d. pasiūlymas COM(2016) 685 final dėl bendros pelno mokesčio bazės (BPMB).

¹⁰³ BLAAKMAN, Stijn; KORVING, Jasper (2024). The Tax Base in Befit and Pillar Two: Harmony, Dissonance, or OffKey? *Intertax*, 52(5), 361-386.

¹⁰⁴ Komisijos 2023 m. rugsėjo 12 d. pasiūlymas COM(2023) 532 final dėl sistemos „Verslas Europoje. Pajamų apmokestinimo sistema“ (BEFIT), p. 8

atveju apmokestinamasis pelnas nustatomas pagal bendrosios mokesčių bazės taisyklės (Bray, Mengden, 2023).¹⁰⁵

Dar vienas svarbus pasikeitimas nuo ankstesnių direktyvų pasiūlymų aplinkybių yra išorinis. Tai yra naujos apmokestinimo taisyklės – Ramstis 2 direktyva. Svarbu pažymėti, kad neatitikimas tarp taisyklių rinkinių (BEFIT ir Ramstis 2) gali lemti BEFIT pasiūlymo tikslų nepasiekiamumą. Nukrypimai nuo Ramstis 2 direktyvos gali sukelti papildomus skaičiavimus ir dėl to padidėtų atitikties užtikrinimo išlaidos (Blaakman, Korving, 2024, p. 373-374).¹⁰⁶ BEFIT 15 straipsnis nustato, kad BEFIT grupės nariai, kurie vykdo laivybos veiklą ir gauna pelną iš veiklos, kuriai taikomas tonažo mokesčio režimas, neįtraukiamas į mokesčio bazę, o Ramstis 2 direktyvos 17 straipsnis nustato, kad tarptautinės laivybos pajamos (ir dalis papildomų pajamų) taip pat turi būti neįtraukiamos į mokesčio bazę (Blaakman, Korving, 2024, p. 374).¹⁰⁷ Dar vienas BEFIT ir Ramstis 2 direktyvos neatitikimas lemia tai, kad pagal BEFIT nuostatas leidžiama atskaityti tik 95 proc. dividendų paskirstymo arba kapitalo prieaugio ar nuostolių, o Ramstis 2 direktyvoje leidžiama taikyti visišką 100 proc. išimtį, o tai gali turėti didelį poveikį, ypač didesnėms įmonių grupėms, kuriose yra daugiasluoksnės holdingo struktūros (Blaakman, Korving, 2024, p. 375).¹⁰⁸ Atsižvelgiant į teisės doktrinoje pateiktas pastabas dėl ne pilno BEFIT suderinimo su jau priimta Ramstis 2 direktyva, veiksmingam ir rezultatų duodančiam BEFIT pritaikymui ES jurisdikcijoje dar reikia įdirbio. 8 ES valstybių narių parlamentai (Lietuvos, Airijos, Švedijos, Maltos, Suomijos, Lenkijos, Slovėnijos ir Italijos) pateikė nuomones dėl BEFIT pasiūlymo. Švedijos parlamentas pabrėžė valstybių narių mokesčių suvereniteto svarbą tiesioginių mokesčių srityje, pabrėždamas būtinybę suderinti harmonizavimą su nacionaline kompetencija, Airijos parlamentas pareiškė, kad tiesioginio apmokestinimo klausimai priklauso valstybių narių kompetencijai, o Maltos parlamentas nurodė, kad vien tik nacionalinių mokesčių įstatymų skirtumų nustatymas nėra pakankamas pagrindas mokesčių derinimui be papildomo paaiškinimo, kad tokie skirtumai iš tikrųjų iškraipo ES konkurenciją arba daro neigiamą poveikį bendrosios rinkos veikimui.¹⁰⁹

¹⁰⁵ Sean Bray, Alex Mengden (2023-10-20). CCCTB vs. BEFIT: How Have the Proposals Changed? [interaktyvus]. <https://taxfoundation.org/blog/ccctb-befit-eu-corporate-tax-base/>.

¹⁰⁶ BLAAKMAN, Stijn; KORVING, Jasper (2024). The Tax Base in Befit and Pillar Two: Harmony, Dissonance, or OffKey? *Intertax*, 52(5), 361-386, p. 373-374.

¹⁰⁷ Ibid p. 374

¹⁰⁸ Ibid p. 375

¹⁰⁹ European Parliament (n.d.). BEFIT – Business in Europe: framework for income taxation [online]. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/754631/EPRS_BRI\(2023\)754631_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/754631/EPRS_BRI(2023)754631_EN.pdf).

Suomijos, Lenkijos ir Slovėnijos parlamentai išreiškė susirūpinimą dėl techninių mokestinių klausimų ir paragino tęsti darbą, susijusį su prieštaravimu dėl tarpvalstybinių nuostolių padengimo mechanizmo, fiskalinio suverenumo apribojimų ir galimos administracinės naštos įgyvendinant BEFIT pasiūlymą.¹¹⁰ Italijos ir Lietuvos parlamentai pareiškė nuomonę, kad BEFIT atitinka subsidiarumo principą, tačiau taip pat atkreipė dėmesį į tai, kad nemažai mokestinių techninių problemų. Pavyzdžiui, (šią problemą kėlė ir Švedijos parlamentas) pagal dabartinę BEFIT 48 straipsnio 2 dalies redakciją būtų visiškai palikta galimybė taikyti nacionalinius pelno mokesčio įstatymus ir faktiškai panaikinta BEFIT 1 straipsnio 3 dalis, pagal kurią bendrovei arba nuolatinei buveinei, kuriai taikoma direktyva, nebetaikomi nacionaliniai pelno mokesčio įstatymai visose valstybėse narėse, kuriose ji yra įsteigta, visais direktyvoje reglamentuojamais klausimais (jei pačioje direktyvoje nenustatyta kitaip).¹¹¹ Minima BEFIT 48 straipsnio 2 dalis skamba taip: „be 1 dalyje išvardytų koregavimų, valstybė narė gali leisti papildomais straipsniais padidinti arba sumažinti BEFIT grupės narius, kurie toje valstybėje narėje yra rezidentai mokesčių tikslais arba yra įsteigę nuolatinę buveinę, priskirtą dalį“.¹¹² Iš tiesų, šioje BEFIT nuostatoje palikta daug abstraktumo ir erdvės nukrypti nuo BEFIT sistemos ir tokia spraga ES valstybėms narėms galėtų suteikti per daug laisvės įsiterpti ir iškraipyti BEFIT sistemą.

Taigi, ES valstybių narių parlamentai pateikė pastebėjimų tiek iš teisėkūros pusės, tiek iš politinės pusės dėl ES Komisijos kompetencijos neatitikimo siūlant BEFIT direktyvos projektą. Pastebėtina, kad Komisija po ankstesnių nesėkmingų bandymų harmonizuoti pelno mokesčio bazę šiek tiek sušvelnino harmonizavimo lygį pateikiant laikiną paskirstymo formulę (bent pereinamuoju laikotarpiu), pateikė naują argumentą dėl BEFIT direktyvos būtinumo, tačiau harmonizavimo kryptis išlieka nepakitusi nuo ankstesnių direktyvų projektų – Komisija vis tiek siekia pelno mokesčio bazės harmonizavimo ES lygmeniu ateityje įvedant pelno mokesčio paskirstymo formulę, kuri būtų privaloma ES valstybių narių jurisdikcijose. Toks spaudimas (7 metai naujai formulei pateikti) gali turėti įtakos priimant BEFIT direktyvos projektą (Korving, 2024, p. 516).¹¹³ Ir šiuo atveju tai yra

¹¹⁰ Ibid

¹¹¹ IPEX.eu (2024-03-06). Italian Chamber of Deputies [online] <https://secure.ipex.eu/IPEXL-WEB/document/COM-2023-0532/itcam>.

¹¹² European Parliament (n.d.). BEFIT – Business in Europe: framework for income taxation [online]. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/754631/EPRS_BRI\(2023\)754631_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/754631/EPRS_BRI(2023)754631_EN.pdf).

¹¹³ KORVING, Jasper (2024). “BEFIT and HOT: FASTER and SAFE!” EU Law or Slogan for Slimming Pills? *European Taxation December 2023* [online]. <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2024-03/free-article-befit-and-hot-faster-and-safe-eu-law-or-slogan-for-slimming-pills-ibfd.pdf>.

neigiama įtaka, nes vėl Komisija atsimuša į raudoną liniją – tiesioginių mokesčių kompetenciją, priskirtą valstybėms narėms. Kadangi nėra tiesiogiai įtvirtintos Komisijos kompetencijos tiesioginių mokesčių srityje, vargu ar subsidiarumo ir proporcingumo principų panaudojimas leis Komisijai pasiekti savo tikslus. Net ir atsižvelgus į subalansuotos vidaus rinkos esmę, laisvą darbuotojų ir kapitalo judėjimą, magistro darbo autoriaus nuomone, sudėtinga įžvelgti nekonsoliduotos ir ne bendros pelno mokesčio bazės prieštaravimą pamatinėms ES idėjoms ir trukdymą bendros vidaus rinkos netrukdomam funkcionavimui. Nebent Komisijos tikslas yra vidaus rinkos konkurencijos mažinimas, tačiau ar toks tikslas atneš teigiamų rezultatų inovacijoms, vartotojams ir atotrūkio mažinimui tarp ES valstybių narių, diskutuotina.

2.3. Unshell

2.3.1. Mokesčių vengimas naudojantis fiktyviomis bendrovėmis

Tarptautinė tiriančiųjų žurnalistų asociacija (toliau – ICIJ) 2021 m. spalio 3 d. paskelbė informaciją apie tyrimą, kurio metu daugiau nei 600 žurnalistų iš 150 naujienu agentūrų surinko daugiau nei 11,9 milijonų konfidencialių bylų, dvejus metus jas peržiūrino, ieškojo sunkiai randamų šaltinių, gilinosi į teismo įrašus ir kitus viešus dokumentus iš dešimčių šalių.¹¹⁴ Atlikusi tyrimą, ICIJ nutekino 14 ofšorinių paslaugų įmonių įrašus iš viso pasaulio, kurios steigia fiktyvias įmones (*angl. shell companies*) ir kitas ofšorines užuomazgas klientams, dažnai siekiantiems, kad jų finansinė veikla liktų šešėlyje.¹¹⁵ Šokiruoja tai, jog ICIJ, atlikusi slapčių dokumentų analizę, nustatė 956 ofšoriniuose rojuose veikiančias įmones, susijusias su 336 aukšto rango politikais ir valstybės pareigūnais, įskaitant šalių vadovus, ministrų kabinetų ministrus, ambasadorius ir kitus asmenis.¹¹⁶ Aukščiausias valstybines pareigas užimantys pareigūnai aktyviai naudojami teisės spragomis slėpdami savo turtą, taip vengdami įprastai jiems tenkančių mokestinių prievolių. Turtas, kurį slėpė fiziniai asmenys yra itin didelės vertės. Pavyzdžiui, Kataro valdančioji šeima išvengė mokesčių už 18,5 milijonų svarų sterlingų slėpdami Londone esančius rūmus, Jordanijos karalius slėpė 70 milijonų svarų sterlingų išlaidas nekilnojamajam turtui

¹¹⁴ ICIJ (2021-10-03). Offshore havens and hidden riches of world leaders and billionaires exposed in unprecedented leak [online]. <https://www.icij.org/investigations/pandora-papers/global-investigation-tax-havens-offshore/>.

¹¹⁵ Ibid

¹¹⁶ Ibid

Jungtinėje Karalystėje ir JAV per slapta valdomas bendrovės, Azerbaidžano valdančioji šeima slėpė nekilnojamojo turto sandorius Jungtinėje Karalystėje, kurių vertė viršija 400 milijonų svarų sterlingų, o Čekijos ministras pirmininkas nedeklaravo ofšorinės investicinės bendrovės, kuri buvo naudojama dviem Prancūzijos viloms už 12 milijonų svarų sterlingų įsigyti.¹¹⁷ Ir tai tik nedidelė dalis atskleistų atvejų vadinamajame *Pandora Papers* tyrime. Tyrimas parodė, kad norint paslėpti savo turtą nuo mokestinės naštos tereikia įsteigti fiktyvią bendrovę vienoje iš šalių ar jurisdikcijų, kuriose taikomas aukštas slaptumo lygis, tačiau turtingiausių pasaulio subjektų turto slėpimas Tarptautinio valiutos fondo teigimu pasaulio vyriausybės kasmet kainuoja iki 600 milijardų JAV dolerių mokestinių pajamų!¹¹⁸ Palyginimui, 2025 m. sausio 29 d. duomenimis, Airijos, kuri yra 25-ta pagal dydį ekonomika pasaulyje, nominalusis bendras vidaus produktas yra 587,3 milijardai JAV dolerių.¹¹⁹ Taigi, toks didelis turto slėpimas naudojantis fiktyviomis bendrovėmis sukėlė pasaulinio lygio skandalą.

Vis dėlto, ES jau ėmėsi veiksmų pažabojant mokesčių vengimą naudojantis fiktyviomis bendrovėmis anksčiau negu ICIJ nutekino duomenis apie didelio masto turto slėpimą. 2021 m. gegužės 18 d. Komisija pranešime apie verslo apmokestinimą 21-ame amžiuje (COM(2021) 251) paskelbė, kad ES dar labiau sustiprins kovą su piktnaudžiavimu fiktyviomis bendrovėmis, t. y. bendrovėmis, kurios iš esmės nedalyvauja ir nevykdo realios ekonominės veiklos, pasitelkdama naują teisėkūros iniciatyvą, kuria siekiama neutralizuoti piktnaudžiavimą fiktyviais subjektais mokesčių tikslais.¹²⁰

2.3.2. Unshell taisyklių kryptis ir vertinimas

2021 m. gruodžio 22 d. Komisija paskelbė Unshell direktyvos projektą, remdamasi SESV 115 straipsniu. Nors pastaraisiais metais ES mokesčių sistemos srityje padarė didelę pažangą, ypač priėmus Kovos su mokesčių vengimu direktyvą (ATAD) ir išplėtus direktyvos dėl administracinio bendradarbiavimo (DAC) taikymo sritį, juridiniai asmenys, neturintys minimalaus turinio ir ekonominės veiklos, ir toliau kelia riziką, kad bus naudojami

¹¹⁷ BBC (2021-10-05). Pandora Papers: A simple guide to the Pandora Papers leak [online]. <https://www.bbc.com/news/world-58780561>.

¹¹⁸ Ibid

¹¹⁹ Investopedia (2025-01-29). The Top 25 Economies in the World [online]. <https://www.investopedia.com/insights/worlds-top-economies/>.

¹²⁰ Commission (2021-05-18). Business Taxation for the 21st Century COM(2021) 251 final [online]. https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/d1e05cbb-b3fd-4f1d-bd21-bc218ee4461c_en?filename=communication_on_business_taxation_for_the_21st_century.pdf.

netinkamiems mokesčių tikslams, pavyzdžiui, mokesčių vengimui ir slėpimui, kaip patvirtina neseniai žiniasklaidoje plačiai nuskambėję atskleidimai.¹²¹ Taigi, direktyvos projekto kryptis yra aiški – mokesčių vengimo užkardymas papildant jau priimtas ES direktyvas mokesčių vengimo srityje, nustatant prevenciją ties mokesčių vengimu naudojantis fiktyviomis bendrovėmis (Unshell direktyvos pasiūlymas dar vadinamas ATAD3). Tą Komisija siekia padaryti, visų pirma, direktyvos projekte nustatydama tris subjektų rizikos kriterijus, kurie yra: subjektų gaunamų pajamų rūšis; didžiosios subjekto dalies pajamų gavimas per kitą jurisdikciją; subjekto valdymo ir administravimo didžiosios dalies perdavimas išorės paslaugų teikėjams.¹²²

Pagal pirmąjį kriterijų, daugiau kaip 75 % subjekto pajamų turi sudaryti Unshell 4 straipsnyje nurodytos baigtinio sąrašo pajamos, kurios plačiaja prasme apima pasyviasias pajamas – pavyzdžiui, pajamas iš finansinės nuomos, pajamas iš nekilnojamojo turto, palūkanas, autorinius atlyginimus, dividendus ir pajamas iš akcijų perleidimo, ir t.t.¹²³ Po ES Komisijos pasiūlymo, ES Parlamento rekomendacijomis sugriežtinta siūlomos direktyvos nuostata, pakeičiant 75 % reikalavimą į 65 % reikalavimą ties pasyviomis subjekto gaunamomis pajamomis (Kinanis, Pelesis, 2023).¹²⁴

Pagal antrąjį kriterijų, daugiau kaip 60 % subjekto turto buhalterinės vertės bent dvejus metus buvo ne bendrovės valstybėje narėje arba daugiau kaip 60 % subjekto atitinkamų pajamų buvo gaunama iš tarpvalstybinių sandorių.¹²⁵ Vėlgi, taip pat kaip ir pirmojo kriterijaus atveju, po ES Komisijos pasiūlymo, ES Parlamento rekomendacijomis sugriežtinta siūlomos direktyvos nuostata, pakeičiant 60 % reikalavimą į 55 % užsienio jurisdikcijos pajamų reikalavimą (Kinanis, Pelesis, 2023).¹²⁶

¹²¹ Komisijos 2021 m. gruodžio 22 d. pasiūlymas COM(2021) 565final kuriuo nustatomos taisyklės, kuriomis siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui fiktyviais subjektais mokesčių tikslais, ir iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES (Unshell).

¹²² Commission (n.d.) Unshell Proposal [online]. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/unshell-proposal_en.

¹²³ Komisijos 2021 m. gruodžio 22 d. pasiūlymas COM(2021) 565final kuriuo nustatomos taisyklės, kuriomis siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui fiktyviais subjektais mokesčių tikslais, ir iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES (Unshell).

¹²⁴ Christos Kinanis, Marios Pelesis (2023-03-04). The Third Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD 3) – The EU Parliament Recommendations – The End Of Shell Companies [online]. <https://www.mondaq.com/cyprus/tax-authorities/1293224/the-third-anti-tax-avoidance-directive-atad-3-the-eu-parliament-recommendations-the-end-of-shell-companies>.

¹²⁵ European Parliament (n.d.). 'Unshell': Rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes [online]. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2022/733648/EPRS_BRI\(2022\)733648_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2022/733648/EPRS_BRI(2022)733648_EN.pdf).

¹²⁶ Christos Kinanis, Marios Pelesis (2023-03-04). The Third Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD 3) – The EU Parliament Recommendations – The End Of Shell Companies [online]. <https://www.mondaq.com/cyprus/tax->

Pagal trečiąjį kriterijų, subjektas perdavė savo kasdienės veiklos administravimą ir sprendimų priėmimą.¹²⁷ ES Parlamentas palietė ir šį kriterijų, pasiūlydamas panaikinti nereikalingą reglamentavimą – siūloma atsisakyti Unshell 6 straipsnio 2 dalies e) punkte esančios Unshell netaikymo išimties: „bendrovės, turinčios ne mažiau kaip penkis visą darbo dieną dirbančius darbuotojus arba narius, kurie užsiima tik veikla, iš kurios gaunamos atitinkamos pajamos“¹²⁸. Siūloma, kad darbuotojų skaičius nevaidentų jokio vaidmens ir nesudarytų jokios prielaidos, kad jis yra esminis elementas Unshell taikyme (Kinanis, Pelesis, 2023).¹²⁹ Magistro darbo autorius sutinka tiek su Europos Parlamento pozicija griežtinant procentines vertes pirmo ir antro kriterijaus atvejais, tiek eliminuojant Unshell 6 straipsnio 2 dalies e) punkte esančią Unshell netaikymo išimtį. Kadangi Unshell direktyva teisinės pasekmės sukeltų tik bendrovėms, kurios atitinka visus išvardintus kriterijus, Unshell direktyvos projekto taikymo spektras nedarytų įtakos ekonominę veiklą vykdančioms bendrovėms, kurios veikia vykdydamos įprastas ir natūraliais ekonominiais procesais grįstas ūkines operacijas, apart administracinės naštos. Visgi teisės doktrinoje galima rasti prieštaraujančių argumentų, kad Unshell direktyvos projekto įgyvendinti neverta dėl poreikio nebuvimo ir per didelės administracinės naštos sąžiningoms bendrovėms, formaliai atitinkančioms tris Unshell direktyvos projekto taikymo kriterijus, tačiau iš tikrųjų vykdančioms ekonominę veiklą. „Pasiūlymo taikymo sritis apima 25,3 milijonų ES veikiančių įmonių, tačiau pasiūlymas skirtas tik 25 000 subjektų, o tai, pasak autorės, yra nepagrįsta priežastis, dėl kurios ES valstybės narės turėtų jo laikytis“ (Cotrut, 2024, p. 1–3).¹³⁰ Be to, kritikuojančio straipsnio autorė akcentuoja ir tai, jog dėl nepakankamai aiškių apibrėžčių ir kriterijų, kurių turi laikytis bendrovės ir mokesčių administratoriai, bus patiriamos didesnės išlaidos, susijusios su pasiūlymo laikymusi (Cotrut, 2024, p. 1–3).¹³¹ Magistro darbo autoriaus vertinimu, tokie kontrargumentai

authorities/1293224/the-third-anti-tax-avoidance-directive-atad-3-the-eu-parliament-recommendations-the-end-of-shell-companies.

¹²⁷ European Parliament (n.d.). 'Unshell': Rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes [online]. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2022/733648/EPRS_BRI\(2022\)733648_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2022/733648/EPRS_BRI(2022)733648_EN.pdf).

¹²⁸ Komisijos 2021 m. gruodžio 22 d. pasiūlymas COM(2021) 565final kuriuo nustatomos taisyklės, kuriomis siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui fiktyviais subjektais mokesčių tikslais, ir iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES (Unshell).

¹²⁹ Christos Kinanis, Marios Pelesis (2023-03-04). The Third Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD 3) – The EU Parliament Recommendations – The End Of Shell Companies [online]. <https://www.mondaq.com/cyprus/tax-authorities/1293224/the-third-anti-tax-avoidance-directive-atad-3-the-eu-parliament-recommendations-the-end-of-shell-companies>.

¹³⁰ COTRUT, Madalina (2024). Hopefully We Will Say Goodbye to the Unshell Proposal. *IBFD* [online]. <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2024-08/hopefully-we-will-say-goodbye-to-the-unshell-proposal.pdf>.

¹³¹ Ibid

Unshell direktyvos projektui yra abstraktūs. Visų pirma, pateikiama informacija tik dėl 25 000 galimų fiktyvių bendrovių kiekio nėra paremta šaltiniais, o be to sudėtinga nustatyti, kiek apytiksliai mokesčių išvengia subjektai, naudodamiesi fiktyviomis bendrovėmis – net sąlyginai mažas fiktyvių bendrovių skaičius gali sukelti didelius mokestinius praradimus ES jurisdikcijoje. Atsakant į klausimą, ar administracinės išlaidos neviršys surinktų mokesčių, reikia pabrėžti tai, jog šis direktyvos projektas priklauso antivengiminei direktyvų grupei, taigi, atlieka prevencinę funkciją. Tai yra principo reikalas protingumo principo ribose užkardyti kuo daugiau galimų mokesčių vengimo būdų, o ne vien atsižvelgti į verslo poreikius. Komisija antivengiminėmis direktyvomis, pirmiausiai, nesiekia tiesiogiai surinkti kuo daugiau mokesčių fiksuodama pažeidimus – pirminis tikslas išlieka siekiamybė, kad kuo daugiau bendrovių veiktų teisėtai ir, atitinkamai, sąžiningai atliktų savo mokestines prievolės be antivengiminių nuostatų intervencijos. Kita vertus, argumentas dėl nepakankamai aiškių Unshell apibrėžčių yra pagrįstas, ypač dėl fiktyvios bendrovės apibrėžimo: „Unshell direktyvoje nepateikiama fiktyvios bendrovės (subjekto arba bendrovės) apibrėžtis. Joje remiamasi keliais rodikliais, pagal kuriuos, viena vertus, išskiriami subjektai, privalantys teikti ataskaitas, ir, kita vertus, minimalus turinys, kad nebūtų laikomi fiktyviais subjektais. Tokie rodikliai veikia atskirai, susieti su konkrečiomis išimtimis, todėl sukuriamas nereikalingas sudėtingumas, kuris neišvengiamai sukeltų teisinį netikrumą“ (Pistone *et al.*, 2022, p. 190).¹³²

Išimties atsisakymas dėl 5-ių nuolat bendrovėje dirbančių darbuotojų taip pat yra gera iniciatyva, nes bendrovės, patekusios į Unshell direktyvos projekto taikymo spektrą, tikrai aktyviai naudotų tai kaip argumentą, jog bendrovė nėra fiktyvi, nes susikurti šį argumentą nėra sudėtinga, o jo svoris būtų pernelyg didelis. Magistro darbo 2.1.1. dalyje nagrinėtos „Apple“ bylos atveju vienas iš argumentų buvo, jog jų fiktyvioje bendrovėje veikė valdyba, kuri priiminėjo svarbius ekonominius sprendimus, o Komisija turėjo tai paneigti, todėl padidėjo ES institucijų įrodinėjimo našta. Teisės doktrinoje taip pat nepritariama bendrovės darbuotojų išimčiai: „Išimtyje neatsižvelgiama į darbuotojų darbo užmokesčio dydį, į tai, ar jie turi patirties ar kvalifikacijos minėtoms funkcijoms atlikti, į jų buvimo vietą, į tai, ar atitinkamos funkcijos priskiriamos bendrovei ar nuolatinei buveinei ir t. t. <...> todėl šiuo

¹³² PISTONE, Pasquale; NOGUEIRA, Pinto Félix João; TURINA Alessandro *et al.* (2022). Abuse, Shell Entities and Right of Establishment: A Plea for Refocusing Current Proposals and Achieving Deeper Coordination within the Internal Market. *World Tax Journal* May 2022 [online]. https://www.ibfd.org/sites/default/files/2023-04/free_article_april_2023_abuse_shell_entities_and_right_of_establishment_-ibfd.pdf

kriterijumi galima lengvai manipuliuoti, užsiimant tarptautine darbo jėgos nuoma ir jurisdikcijoje įdarbinant penkis darbuotojus, kurių darbo užmokesčio dydis yra nedidelis, jei jie skiriami išimtinai „veiklai, iš kurios gaunamos atitinkamos pajamos“, kaip nurodyta Direktyvoje, vykdyti“ (Panayi, 2023, p. 255).¹³³

Pagal Unshell direktyvos projekto 7 straipsnio 1 dalį, bendrovės, atitinkančios nustatytus kriterijus (išskyrus išimtis 6 straipsnio 2 dalyje), kiekvienų mokestinių metų metinėje mokesčių deklaracijoje turi deklaruoti, ar jos atitinka minimalaus turinio rodiklius. Bendrovės, pavyzdžiui, turi nurodyti, kad turi bent vieną nuosavą ir veikiančią banko sąskaitą ES; turi nurodyti, jog mokesčių tikslais bendrovė yra rezidentė bendrovės valstybėje narėje arba ne didesniu atstumu nutolusi nuo tos valstybės narės, jei toks atstumas yra suderinamas su tinkamu jų pareigų vykdymu; bendrovė turi įrodyti, kad yra kvalifikuota ir įgaliota priimti sprendimus, susijusius su veikla, iš kurios bendrovė gauna atitinkamas pajamas, arba susijusi su įmonės turtu ir t.t.

Unshell direktyvos projekto 7 straipsnio 2 dalis papildomai reikalauja dokumentinių įrodymų, pavyzdžiui, bendrovės bendrųjų pajamų suma ir jų rūšis; bendrovės verslo veiklos, vykdytos atitinkamoms pajamoms gauti, rūšis; bendrovės patalpų adresas ir tipas ir t.t. Šioje vietoje ties turinio mokesčių tikslais duomenų pateikimu pažeriama kritikos, kad reikalaujami duomenys nebeatitinka šiuolaikinio verslo tikrovės. Pavyzdžiui, reikalavimas pateikti duomenis, kad vienas iš direktorių ir (arba) darbuotojų gyvena netoli bendrovės, neatsižvelgia į šiuolaikinio verslo realijas, nes egzistuoja mobilūs darbuotojai, nuotoliniu dirbantys darbuotojai, taip pat bendrų biurų naudojimas, o COVID-19 pandemija įrodė, kad verslui vykdyti nereikia patalpų ir kad ekonominę veiklą galima vykdyti iš namų, biuro ar bet kurios kitos pasaulio vietos (Valderrama, 2022).¹³⁴ Be to, reikalavimas bendrovės direktoriui būti tos jurisdikcijos rezidentu yra diskriminuojančio pobūdžio, nes direktorius gyvendamas kitos valstybės pasienyje su bendrovės jurisdikcija (kad ir 25 kilometrų atstumu nuo bendrovės) turėtų įrodyti, kad atstumas nekliudo tinkamam pareigų vykdymui, kai tuo tarpu jeigu tas pats direktorius būtų bendrovės jurisdikcijos rezidentas, tačiau

¹³³ PANAYI, HJI Christiana (2023). Corporate tax reform in the European Union: are the stars finally aligned? *Yearbook of European Law*, 2023, 42, 232–261. <https://doi.org/10.1093/yel/yead006>

¹³⁴ Irma Johanna Mosquera Valderrama (2022-05-19). Is the Unshell Directive Proposal really necessary? [online]. <https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/2022/05/19/is-the-unshell-directive-proposal-really-necessary/>

gyventų, sakykime, 1000 kilometrų atstumu nuo bendrovės, neturėtų nieko įrodinėti (Pistone, 2022, p. 215).¹³⁵

Jeigu bendrovė, atitinkanti tris Unshell direktyvos projekto kriterijus, deklaruoja, jog atitinka minimalius turinio rodiklius (Unshell direktyvos projekto 7 straipsnio 1 dalis) ir pateikia pakankamus dokumentinius įrodymus (Unshell 7 straipsnio 2 dalis), tokia bendrovė laikoma turinčia minimalų mokestinių metų turinį. Jeigu bendrovė deklaruoja, kad neatitinka vieno ar daugiau Unshell 7 straipsnio 1 dalyje nustatytų rodiklių, arba nepateikia pakankamų patvirtinamųjų dokumentų pagal Unshell 7 straipsnio 2 dalį, laikoma neturinčia minimalaus turinio mokestiniais metais.¹³⁶ Pabrėžtina, kad Unshell 9 straipsnis suteikia galimybę tris kriterijus atitinkančioms bendrovėms, kurioms nepavyko įgyvendinti Unshell 7 straipsnio reikalavimų, pateikti papildomus verslo veiklos, kurią bendrovė vykdo siekdama gauti atitinkamų pajamų, įrodymus.

Bendrovės, kurios pagal Unshell direktyvos projektą atitinka tris kriterijus, tačiau neįrodo pakankamo turinio mokesčių tikslais pagal Unshell 7 arba 9 straipsnius ir joms nėra taikoma išimtis iš Unshell nuostatų, patirs pasekmes. Pasekmės yra įtvirtintos Unshell 11 ir 12 straipsniuose:

bendrovės akcininko valstybė narė įgauna teisę apmokestinti atitinkamas bendrovės pajamas pagal savo nacionalinę teisę taip, tarsi jos būtų tiesiogiai gautos įmonės akcininko;

valstybės narės, išskyrus bendrovės valstybė narę, įgauna teisę neatsižvelgti į jokių susitarimus ir konvencijas, kuriose numatyta panaikinti dvigubą apmokestinimą (tai reiškia, kad negalioja ir palūkanų bei autorinių atlyginimų, motininių-dukterinių įmonių direktyvos);

valstybės narės įgauna teisę atmesti prašymą išduoti bendrovei rezidavimo vietos mokesčių tikslais pažymėjimą, skirtą naudoti už šios valstybės narės jurisdikcijos ribų;

valstybės narės įgauna teisę išduoti rezidavimo vietos mokesčių tikslais pažymėjimą, kuriame nurodoma, kad įmonė neturi teisės naudotis susitarimų ir konvencijų, numatančių pajamų ir, kai taikoma, kapitalo dvigubo apmokestinimo panaikinimą, ir panašaus tikslo ar

¹³⁵ PISTONE, Pasquale; NOGUEIRA, Pinto Félix João; TURINA Alessandro *et al.* (2022). Abuse, Shell Entities and Right of Establishment: A Plea for Refocusing Current Proposals and Achieving Deeper Coordination within the

Internal Market. *World Tax Journal May 2022* [online]. https://www.ibfd.org/sites/default/files/2023-04/free_article_april_2023_abuse_shell_entities_and_right_of_establishment_-ibfd.pdf.

¹³⁶ Komisijos 2021 m. gruodžio 22 d. pasiūlymas COM(2021) 565final kuriuo nustatomos taisyklės, kuriomis siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui fiktyviais subjektais mokesčių tikslais, ir iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES (Unshell).

poveikio tarptautinių susitarimų bei Direktyvos 2011/96/ES 4, 5 ir 6 straipsnių ir Direktyvos 2003/49/EB 1 straipsnio privalumais.¹³⁷

Teisės doktrinoje pasisakoma, kad tokios Unshell sankcijos bendrovėms, kurios pripažįstamos fiktyviomis, yra per griežtos: „Jei bendrovė neturi minimalaus turinio mokesčių tikslais valstybėje narėje, kurioje ji yra rezidentė mokesčių tikslais, ta valstybė narė turi atsisakyti išduoti rezidavimo mokesčių tikslais pažymėjimą, net jei tai yra viena iš kelių veiklos rūšių, dėl kurių bendrovė įgyja fiktyvios bendrovės statusą. Be to, panaikinamos patronuojančiųjų ir dukterinių įmonių bei Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvų lengvatos, neatsižvelgiant į tai, kad šiose direktyvose jau yra nuostatų dėl kovos su piktnaudžiavimu ir GAAR (aut. Pastaba bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė). Tai, ko gero, yra perteklinis sprendimas“ (Panayi, 2023, p. 255).¹³⁸ Diskutuojant dėl Unshell poveikio priemonių griežtumo, svarbu išgryninti Unshell taikymo apimtį ES teisės sistemoje. Straipsnio autorė teisingai pastebėjo, kad ankstesni ir jau priimti ES teisės aktai nustato bendras kovos su piktnaudžiavimu taisykles (GAAR), įtvirtintas ATAD 6 straipsnyje.¹³⁹ Tačiau koks ryšys egzistuoja tarp GAAR ir Unshell? Teisės doktrinos straipsnyje „Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 6 straipsnis – ar jis gyvena savarankišką gyvenimą?“ analizuojama sąveika tarp GAAR, CFC (kontroliuojamų užsienio bendrovių taisyklių, įtvirtintų ATAD 7 ir 8 straipsniuose) ir Unshell. Autoriai straipsnyje pastebi galimą CFC bei Unshell persidengimą (Scherleitner, Korving, 2022, p. 21).¹⁴⁰ Ir iš tiesų, CFC bei Unshell subjektų kriterijai yra panašūs.¹⁴¹ Taigi, yra tikimybė, kad subjektas, atitinkantis Unshell kriterijus, atitiks ir CFC kriterijus. „Atsižvelgiant į tai, kad CFC taisyklėmis ir Unshell direktyva siekiama panašaus tikslo, t. y. tam tikromis iš anksto nustatytomis aplinkybėmis panaikinti bendrovių šydą tiesioginio apmokestinimo tikslais, matome rimtų priežasčių, kodėl toks rezultatas turėtų kilti“ (Scherleitner, Korving, 2022, p. 20-21).¹⁴² Tačiau Unshell santykiyje su GAAR, autorių nuomonė kitokia:

¹³⁷ Ibid

¹³⁸ PANAYI, HJI Christiana (2023). Corporate tax reform in the European Union: are the stars finally aligned? *Yearbook of European Law*, 2023, 42, 232–261. <https://doi.org/10.1093/yel/yead006>.

¹³⁹ Tarybos 2016 m. liepos 12 d. direktyva 2016/1164 kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. OL L 193, 2016 7 19, p. 1–14.

¹⁴⁰ SCHERLEITNER, Moritz; KORVING, Jasper (2022). Article 6 of the Anti Tax Avoidance Directive – Living a Life on Its Own? *European Business Law Review*, 34(7), 1069–1102. <https://doi.org/10.2139/ssrn.4232136>.

¹⁴¹ Tarybos 2016 m. liepos 12 d. direktyva 2016/1164 kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. OL L 193, 2016 7 19, p. 1–14.

¹⁴² SCHERLEITNER, Moritz; KORVING, Jasper (2022). Article 6 of the Anti Tax Avoidance Directive – Living a Life on Its Own? *European Business Law Review*, 34(7), 1069–1102. <https://doi.org/10.2139/ssrn.4232136>.

„Bendrovės, turinčios pakankamą turinį mokesčių tikslais pagal ATAD 3, negali būti laikomos „saugiu uostu“ taikant ATAD GAAR“ (Scherleitner, Korving, 2022, p. 21).¹⁴³ Tokią išvadą straipsnio autoriai grindžia tuo, jog Unshell turinio mokesčių tikslais reikalavimo patenkinimas neturi suteikti bendrovei imuniteto ir GAAR taikymui todėl, kad Unshell turinio mokesčių tikslais nustatymo taisyklės nėra universalios ir yra skirtos tik subjektams nustatyti Unshell taikymo tikslais (Scherleitner, Korving, 2022, p. 21)¹⁴⁴.

Taigi, sankcijos bendrovėms, kurios yra Unshell subjektai, taip pat turi būti skiriamos atsižvelgiant į Unshell tikslus, todėl magistro darbo autoriaus nuomone, nustatytos sankcijos Unshell direktyvoje nėra per griežtos ir nepersidengia su GAAR nuostatomis. Visgi priėmus Unshell gali prireikti ESTT suformuotų išaiškinimų.

Apibendrinant galima teigti, kad Komisija toliau siekia plėsti ES teisės taikymą tiesioginių mokesčių vengimo prevencijos srityje. Vis dėlto, Unshell taisyklėse dar yra tobulintinų vietų, todėl jas reikia pakoreguoti siekiant taisyklės pritaikyti šiuolaikiniam verslo veikimui bei suteikti aiškumo direktyvos taikymo sričiai. Vertinant ES Komisijos kompetenciją pasiūlant šį direktyvos projektą, didelių diskusijų tarp valstybių narių nevyksta, o ir atsižvelgus į ankstesnių direktyvų projektų, susijusių su mokesčių vengimo prevencija įgyvendinimą, mažai tikėtina, kad ES Komisijos kompetencija bus kvestionuojama ateityje. Visgi tam pagrindo būtų, nes kyla klausimas, ar Unshell pasiūlymas atitinka proporcingumo principą ir jo taisyklės neviršija būtino minimalaus antivengiminių priemonių lygio užtikrinimo? (Valderrama, 2022)¹⁴⁵

¹⁴³ Ibid p. 21.

¹⁴⁴ Ibid p. 21.

¹⁴⁵ Irma Johanna Mosquera Valderrama (2022-05-19). Is the Unshell Directive Proposal really necessary? [online]. <https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/2022/05/19/is-the-unshell-directive-proposal-really-necessary/>.

3. Apmokestinimo pelno mokesčiu projektų vertinimas ir tendencijos

3.1. Pelno mokesčio projektai, susiję su pelno mokesčio baze

Ramstis 1 ir BEFIT projektai nestokoja ambicingumo ir didelių pokyčių harmonizuojant pelno mokesčio bazę pasauliniu ir ES lygmeniu.

Vertinant Ramstis 1 projektą ir jo galimybes virsti konvencija ir ES direktyva, itin svarbu įvertinti JAV poziciją iš ekonominės ir politinės pusės Ramstis 1 atžvilgiu, nes JAV balsas projekto įgyvendinime yra kertinis (Bunn, 2024, p. 7).¹⁴⁶

2021 m. paskaičiuota, kad įgyvendinus Ramstis 1 projektą, JAV pajamos padidėtų 12,6 milijardų JAV dolerių, tačiau kreditavimo išlaidos sudarytų 22,9 milijardus JAV dolerių, todėl Ramstis 1 įgyvendinimo atveju, grynas JAV pajamų pokytis yra neigiamas (-10,3 milijardų JAV dolerių) (Goulder, 2021).¹⁴⁷ Toks skaičius tikrai neturėtų būti patrauklus JAV, tačiau neįgyvendinus Ramstis 1 projekto, pasaulio valstybės, kurios priėmė skaitmeninių paslaugų mokestį, jį taikys toliau, o valstybės (tarp jų ir Lietuvos Respublika), kurios savo mokesčių sistemoje nėra įsivedusios skaitmeninių paslaugų mokesčio, jį neabejotinai įsives ateityje. Bet kuriuo atveju, JAV išvengti mokestinių permainų skaitmeninėje erdvėje nepavyks, tačiau būdama skaitmeninės ekonomikos lydere, JAV gali rinktis permainų pobūdį – Ramstis 1 arba daugybė pavienių skaitmeninių paslaugų mokesčių.

Pasirinkdama Ramstis 1 projektą, JAV pasirinktų stabilumą ir aiškumą. Įgyvendinus Ramstis 1 projektą, ne tik JAV, bet ir viso pasaulio didžiausi skaitmeninės ekonomikos subjektai galėtų lengviau ir iš anksto apskaičiuoti savo mokestines prievoles pagal nustatytas taisykles, kurių vienašališkai atskiros valstybės keisti negalėtų. Pastebėtina, kad Ramstis 1 taisyklės būtina koreguoti dėl magistro darbo 2.1.3. dalyje nurodytos problematikos, nes kitu atveju Ramstis 1 nebus veiksmingas ir galimai nesulauks palaikymo iš kitų valstybių.

Pasirinkdama atskirus skaitmeninių paslaugų mokesčius, JAV bei kitų pasaulio valstybių didžiausi skaitmeninės ekonomikos subjektai turėtų tvarkytis su didesne administracine našta, stabilumo trūkumu bei skirtingomis ir greitai kisti galinčiomis taisyklėmis.

¹⁴⁶ BUNN, Daniel (2024). The OECD's Pillar One Project and the Future of Digital Services Taxes. *Tax Foundation* [online]. <https://gop-waysandmeans.house.gov/wp-content/uploads/2024/03/Bunn-Testimony.pdf>.

¹⁴⁷ Robert Goulder (2021-07-05). The Cost of Change: Pillar 1 Reduced to the Back of a Napkin [online]. <https://www.taxnotes.com/featured-analysis/cost-change-pillar-1-reduced-back-napkin/2021/07/01/76qdb>.

Magistro darbo autoriaus nuomone, jeigu JAV neturi plano ateityje sukurti veikiančią, efektyvią apmokestinimo sistemą iš pavienių valstybių taikomų skaitmeninių paslaugų mokesčių, tuomet JAV turėtų tęsti ir sėkmingai užbaigti derybas ties Ramstis 1 projektu.

Žvelgiant iš politinės perspektyvos, galima teigti, jog JAV jau sprendimą dėl Ramstis 1 projekto priėmė. 2025 m. sausio 20 d. Donaldui Trumpui tapus 47-uju JAV prezidentu, politikas dar tą pačią dieną pasaulyje plačiai paplitusių vaizdo įrašų metu pasirašinėjo vykdomuosius įsakus dėl įvairių aktualių naujai JAV valdžiai klausimų, kuriuose siekiama permainų. Naujoji JAV politika neaplenkė ir EBPO BEPS iniciatyvų. Pirmąją prezidento pareigų dieną Donaldas Trumpas išleido memorandumą JAV izdo sekretoriui, JAV prekybos atstovui ir JAV nuolatiniam atstovui prie EBPO, kuriame nurodė, jog: „ankstesnės administracijos remiamas EBPO pasaulinis mokesčių susitarimas ne tik suteikia ekstrateritorinę jurisdikciją Amerikos pajamoms, bet ir apriboja mūsų šalies galimybes vykdyti mokesčių politiką, kuri atitiktų Amerikos įmonių ir darbuotojų interesus“ (The White House, 2025).¹⁴⁸ Naujasis prezidentas memorandume įsakė informuoti EBPO, kad bet kokie ankstesnės administracijos JAV vardu priiimti įsipareigojimai, susiję su Ramsčiu 2, JAV neturi jokios galios ir poveikio, jei Kongresas nepriima atitinkamų Ramstis 2 susitarimo nuostatų.¹⁴⁹ Tolesnės derybos ties Ramstis 1 projektu sustojo.¹⁵⁰ Paskutinės progreso naujienos iš EBPO dėl Ramstis 1 projekto buvo išplatintos 2025 m. sausio 13 d.¹⁵¹ – dar prieš Donaldo Trumpo inauguraciją, o po prezidento pasikeitimo, 2025 m. balandžio 6 d. duomenimis, naujienų nėra. Visgi sprendžiant iš prezidento pozicijos dėl Ramstis 2 įteisinimo JAV stabdymo, prognozės dėl Ramstis 1 projekto taip pat nėra pozityvios. Dar vienas netiesioginis indikatorius dėl JAV nusigręžimo nuo EBPO BEPS 2.0. iniciatyvos yra naujoji JAV muitų politika. Donaldas Trumpas 2025 m. balandžio 2 d. pristatė naujus padidintus muitų tarifus daugumai pasaulio valstybių, įskaitant ES, kuriai pritaikė 20 % tarifą.¹⁵²

¹⁴⁸ The White House (2025-01-20). The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) Global Tax Deal (Global Tax Deal) [online]. <https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/>.

¹⁴⁹ Ibid

¹⁵⁰ BDO USA (n.d.). U.S. Withdraws From Global Tax Agreement [online]. <https://www.bdo.com/insights/tax/us-withdraws-from-global-tax-agreement>.

¹⁵¹ OECD (2025-01-13). Pillar One Update from the Co-Chairs of the Inclusive Framework on BEPS <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/pillar-one-update-co-chair-statement-inclusive-framework-on-beps-january-2025.pdf>.

¹⁵² BBC (2025-04-02). At a glance: Trump's tariffs on China, EU and rest of the world [online]. <https://www.bbc.com/news/articles/c1jxrn19xe2o>.

Taigi, atsižvelgiant į naujas JAV politikos mokesčių srityje tendencijas, magistro darbo autoriaus nuomone, Ramstis 1 projektas nebus įgyvendintas dar mažiausiai ketverius metus, nes be JAV dalyvavimo BEPS 2.0. projekte, likusioms valstybėms susitarti nėra prasmės, o ir pačios Ramstis 1 taisyklės vargu ar išsprendžia skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo problemas, todėl panašu, jog pasaulio valstybės imsis vienašalių priemonių skaitmeninės ekonomikos apmokestinime ir naudos skaitmeninių paslaugų mokesčius.

Vertinant BEFIT projektą, prognozė yra panaši.

Visų pirma, BEFIT neišsipildymo prognozę lemia istorinis argumentas. Kadangi BEFIT projekto kryptis sutampa su prieš tai nepavykusių projektų (BKPMB ir BPMB) kryptimi – pelno mokesčio bazės harmonizavimu, tikėtina, kad nepavyks ir šį kartą. Nors BEFIT sąlygos yra lankstesnės palyginus su ankstesniais projektais, tačiau pelno mokesčio bazės harmonizavimo siekiamybė išlieka.

Visų antra, toks ES Komisijos siekis nepatinka mažą pelno mokesčio tarifą taikančioms valstybėms narėms, kurios mažą pelno mokesčio tarifą naudoja konkurencijos tikslais dėl verslo investicijų pritraukimo. Šioje vietoje išlieka įtampa tarp vakarų ES valstybių narių (išskyrus Airiją), kurios palaiko pelno mokesčio bazės harmonizavimą ir rytų ES valstybių narių, kurios pelno mokesčio bazės harmonizavimo nepalaiko. Valstybių narių, kurios prisijungė prie ES 2004 m. ir vėliau, pelno mokesčio tarifai mažesni už senbuvusių ES valstybių narių pelno mokesčio tarifus.¹⁵³ Akivaizdu, kad dėl istorinių aplinkybių valstybės narės, prisijungusios nuo 2004 m. ir vėliau, ekonomiškai vejasi turtingesnes senbuves ES valstybes nares, todėl konkuravimo mokesčiais galimybė naujosios ES valstybės narės yra itin svarbi, nes konkuravimas mokesčiais suteikia patrauklumo pritraukiant verslo investicijas, kurio naujosios ES valstybės narės, greičiausiai, neturėtų be galimybės konkuruoti mokesčiais - priešingai nei senbuvės ES valstybės narės. Pastebėtina, kad net esant sudėtingai finansinei situacijai Lietuvoje dėl didelio poreikio finansuoti šalies gynybą ir kelti lėšų skyrimą gynybai iki 5-6% BVP, dabartinis „Investors’ Forum“ valdybos pirmininkas Rolandas Valiūnas ragina nekeisti pelno mokesčio ir gyventojų pajamų mokesčio, nes tai įtakoja verslo aplinką.¹⁵⁴ Tokios įžvalgos tik dar kartą parodo kaip svarbu ekonomiškai silpnesnėms ES valstybėms narėms

¹⁵³ Cristina Enache (2025-01-14). Corporate Income Tax Rates in Europe, 2025 [online]. <https://taxfoundation.org/data/all/eu/corporate-income-tax-rates-europe/>.

¹⁵⁴ Giedrius Gaidamavičius (2025-01-09). Valiūnas: nereikėtų keisti pelno ir GPM mokesčių, peržiūrėti verslo liudijimų tvarką [interaktyvus]. <https://www.lrt.lt/naujienos/verslas/4/2456274/valiunas-nereiketu-keisti-pelno-ir-gpm-mokesciu-perziureti-verslo-liudijimu-tvarka>.

išlaikyti galimybę konkuruoti mokesčiais pritraukiant investicijas. Ir iš tiesų, atsižvelgus į naujų ES valstybių narių vidutiniškai mažesnes negu senbuvių ES valstybių narių populiacijas¹⁵⁵, perkamosios galios indeksus¹⁵⁶ ir geografinį atstumą nuo senųjų ES valstybių narių (rinkodara) bei agresorės rusijos (žinoma, priklausomai nuo verslo pobūdžio), sudėtinga rasti kitų argumentų, kodėl verta investuoti į naujas valstybes nares, jeigu pelno mokesčio bazė būtų harmonizuota. Tačiau iš kitos pusės suprantamas ir ES senbuvių valstybių narių noras harmonizuoti pelno mokesčio bazę, nes prisijungus naujoms ES valstybėms narėms, dalis investicijų pasitraukė vien dėl palankesnės mokestinės aplinkos. Taigi, šioje vietoje kiekviena ES valstybė narė turi sau atsakyti į klausimus: “ar aš dar galiu paaugti daugiau savo asmeninių interesų dėl bendros ES gerovės?” ir “ar aš noriu paaugti daugiau asmeninių interesų dėl bendros ES gerovės?”. Magistro darbo autoriaus nuomone, ES šiuo metu yra kryžkelėje tarp judėjimo link federacijos ir ES stagnacijos. Jeigu ES valstybės narės nesiėks ir nepasieks tarpusavio kompromisų pelno mokesčio bazės harmonizavimo srityje, kas yra ES valstybių narių nacionalinė kompetencija, tiek BEFIT, tiek ateities direktyvų projektai pelno mokesčio bazės harmonizavimo srityje nebus įgyvendinti, nes permainų nepageidaujančios ES valstybės narės blokuos tokias iniciatyvas, remdamosi Komisijos kompetencijos trūkumu tiesioginių mokesčių srityje, o vienbalsiškumo reikalavimo panaikinti nepavyks, nes tam irgi reikia vienbalsiškumo. Tačiau jeigu, pavyzdžiui, ekonomiškai silpnesnėms ES valstybėms narėms būtų suteiktos kompensacijos arba būtų kitaip užtikrinti jų ekonominio augimo interesai, arba kitos rytų ES valstybėms narėms aktualios sritys, pavyzdžiui, saugumas, teigiamą rezultatą pelno mokesčio bazės harmonizavimo srityje, magistro darbo autoriaus nuomone, pasiekti būtų įmanoma. Atkreiptinas dėmesys, kad atsižvelgiant į dabartines globalias tendencijas kaip nacionalizmo stiprėjimas ir globalizacijos traukimas, panašių kompromisų ES valstybės narės turi ieškoti ir siekiant bendros ES užsienio politikos.

¹⁵⁵ Worldometer (n.d.). European Countries by Population (2025) [online]. <https://www.worldometers.info/population/countries-in-europe-by-population/>.

¹⁵⁶ Eurostat (2025-03-27). Purchasing power parities and GDP per capita - preliminary estimate [online]. https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Purchasing_power_parities_and_GDP_per_capita_-_preliminary_estimate

3.2. Pelno mokesčio projektai, susiję su antivengiminėmis normomis

Vertinant Unshell, istorinis argumentas yra palankus, nes iš 13-os priimtų direktyvų tiesioginių mokesčių srityje, net 10 jų yra susijusios su mokesčių vengimo prevencija (magistro darbo 1.2. dalis). Akivaizdu, kad interesų konflikto iš politinės pusės Unshell krypties atžvilgiu tarp valstybių narių šiuo klausimu nėra, nes antivengiminės mokesčių taisyklės palankios visoms ES valstybėms narėms. Nebent galimas savotiškas interesų konfliktas politikų tarpe (Pandora Papers, magistro darbo 2.3. dalis). Žinoma, iš istorinės pusės pastebėtina ir tai, kad Unshell iki 2024 m. įgyvendinti nepavyko. Deloitte duomenimis, Komisija 2025 m. programoje tęs darbus ties Unshell.¹⁵⁷ Taigi, Unshell įgyvendinimas priklausys nuo techninės Unshell taisyklių pusės tinkamo išpildymo. Beabejo, Unshell kriterijai yra platūs, apimtų daug ES bendrovių, todėl administracinė našta išaugtų ne tik verslui, bet ir valstybinėms institucijoms. Taip pat pakankamo bendrovių turinio mokesčių tikslais įrodinėjimas gali pasirodyti abstraktus, o tam tikrų duomenų pateikimo mokesčių administratoriams metu reikėtų atidžiai laikytis bendro duomenų apsaugos reglamento taisyklių.

Tikėtina, kad tęsiant darbus ties Unshell direktyvos projektu bus atsižvelgta į ES Tarybai 2023-2024 metais pirmininkavusios Ispanijos pasiūlymą Unshell direktyvos projektą įgyvendinti dviem etapais – pirmiausiai valstybėms narėms keičiantis informacija apie fiktyvius subjektus, atsižvelgiant į medžiagos mokesčių tikslais požymius, o tada antruoju etapu panaudojant informaciją siekiant taikyti mokesťines pasekmes pagal vidaus, ES ir tarptautines kovos su piktnaudžiavimu taisykles.¹⁵⁸ Taigi, dabartinė tendencija yra tokia, kad tęsiant diskusijas ir koreguojant Unshell taisykles atsiranda tikimybė, jog Unshell kaip direktyvos pagrindinė kryptis gali tapti informacijos keitimasis, paliekant sankcijų taikymą valstybių narių nacionalinės teisės ir esamų ES priemonių kompetencijai, todėl sinoniminį ATAD3 pavadinimą gali pakeisti, pavyzdžiui, DAC10 pavadinimas (Xygka, 2024, p. 1).¹⁵⁹ Tokiam krypties pakeitimui pagrindo yra, nes Unshell taisyklės yra dualistinio pobūdžio – turi tiek skaidrumo, tiek antivengiminių normų, todėl valstybių narių

¹⁵⁷ Deloitte (2025-02-14). European Commission announces 2025 work program [online]. <https://www.taxathand.com/article/38529/European-Union/2025/European-Commission-announces-2025-work-program>.

¹⁵⁸ ANDERSEN (n.d.). ATAD 3 - The Unshell Directive Proposal for a two-step approach [online]. <https://lu.andersen.com/assets/uploads/two-step-approach-on-the-unshell-directive-atad-iii-flash-news-13102023.pdf>

¹⁵⁹ XYGKA, Angelika (2024). The “lost but not found” initiatives’ club: Unshell and others [online]. <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2024-06/etf-4-lost-but-not-found.pdf>

politiniai susitarimai gali direktyvą nusverti tiek į vieną, tiek į kitą pusę (Valderrama, 2022).¹⁶⁰

Apibendrinant galima teigti, jog bet kuriuo atveju priimti Unshell direktyvą ateityje pavyks, tačiau tam dar reikės laiko ir tolimesnių diskusijų bei taisyklių koregavimo.

¹⁶⁰ Irma Johanna Mosquera Valderrama (2022-05-19). Is the Unshell Directive Proposal really necessary? [online]. <https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/2022/05/19/is-the-unshell-directive-proposal-really-necessary/>

IŠVADOS

1. ES Komisijos kompetencija tiesioginių mokesčių harmonizavimo srityje yra neapibrėžta, todėl neegzistuojant aiškioms riboms kyla įtampa tarp ES valstybių narių ir ES Komisijos tiesioginių mokesčių harmonizavimo srityje.
2. Apmokestinimo pelno mokesčiu projektai, kurių kryptis yra pelno mokesčio bazės harmonizavimas, turi nedidelę tikimybę būti įgyvendinti dėl interesų konfliktų tarp valstybių dalinantis pelno mokesčio bazės paskirstymą tarp jurisdikcijų, o apmokestinimo pelno mokesčiu projektai, kurių kryptis yra mokesčių vengimo prevencija, turi didesnę tikimybę būti įgyvendinti, nes kyla daugiausiai tik teisėkūros iššūkiai.
3. Didžioji dauguma problemų, kylančių pelno mokesčio bazės harmonizavime ES, gali būti išspręstos tik ES valstybių narių politiniais sprendimais ieškant tarpusavio kompromisų, o Ramstis 1 atžvilgiu – JAV politiniais sprendimais.
4. Ramstis 1 taisyklėse yra probleminių aspektų, kurie neleidžia išspręsti skaitmeninės ekonomikos ir globalizacijos keliamų iššūkių tiesioginių mokesčių srityje, BEFIT taisyklės susiduria su kompetencijos problematika pelno mokesčio bazės harmonizavime, o Unshell taisyklės reikia koreguoti pritaikant veiksmingam ir efektyviam naudojimui.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės norminiai aktai:

Tarptautiniai teisės norminiai aktai

1. Lietuvos stojimo į Europos Sąjungą aktas (2003).
2. OECD (2023-10-11). The Multilateral Convention to implement Amount A of Pillar One [online]. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf> [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].

Regioniniai teisės norminiai aktai

3. Valstybių narių 2012 m. spalio 26 d. sutartis 12012E/TXT Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija. OL C 326, 2012 10 26, p. 47–390
4. Tarybos 2003 m. birželio 3 d. direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. OL L 157, 2003 6 26, p. 49–54
5. Tarybos 2009 m. spalio 19 d. direktyva 2009/133/EC dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą. OJ L 310, 25.11.2009, p. 34–46
6. Tarybos 2011 m. vasario 15 d. direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti Direktyvą 77/799/EEB. OL L 64, 11/03/2011, p. 1–12
7. Tarybos 2011 m. lapkričio 30 d. direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OL L 345, 29/12/2011, p. 8–16
8. Tarybos 2014 m. gruodžio 9 d. direktyva 2014/107/EU kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos, susijusios su privalomais automatiniais apmokestinimo srities informacijos mainais. OJ L 359, 16.12.2014, p. 1–29
9. Tarybos 2015 m. gruodžio 8 d. direktyva 2015/2376 kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos, susijusios su privalomais automatiniais apmokestinimo srities informacijos mainais. OJ L 332, 18.12.2015, p. 1–10.

10. Tarybos 2016 m. gegužės 25 d. direktyva 2016/881 kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos mainų. OL L 146, 2016 6 3, p. 8–21.
11. Tarybos 2016 m. liepos 12 d. direktyva 2016/1164 kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. OL L 193, 2016 7 19, p. 1–14
12. Tarybos 2016 m. gruodžio 6 d. direktyva 2016/2258/EU kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos, susijusios su mokesčių institucijų prieiga prie kovos su pinigų plovimu informacijos. OJ L 342, 16.12.2016, p. 1–3.
13. Tarybos 2017 m. gegužės 29 d. direktyva 2017/952 kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokesstinės tvarkos neatitikimais. OJ L 144, 7.6.2017, p. 1–11
14. Tarybos 2018 m. gegužės 25 d. direktyva 2018/822/EU kuria dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos, susijusios su praneštiniais tarpvalstybiniais susitarimais, mainų iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES. OJ L 139, 5.6.2018, p. 1–13.
15. Tarybos 2021 m. kovo 22 d. direktyva 2021/514/EU kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje. OJ L 104, 25.3.2021, p. 1–26.
16. Tarybos 2022 m. gruodžio 14 d. direktyva (ES) 2022/2523 dėl visuotinio minimalaus tarptautinių įmonių grupių ir didelių vietos subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo Sąjungoje. OJ L 328, 22.12.2022, p. 1–58.
17. Tarybos 2023 m. spalio 17 d. direktyva 2023/2226 kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje. OJ L, 2023/2226, 24.10.2023.
18. Tarybos 2020 m. gruodžio 14 d. sprendimas 2020/2053 dėl Europos Sąjungos nuosavų išteklių sistemos, kuriuo panaikinamas Sprendimas 2014/335/ES, Euratomas.
19. Komisijos 2016 m. spalio 25 d. pasiūlymas COM(2016) 685 final dėl bendros pelno mokesčio bazės (BPMB).
20. Komisijos 2021 m. gruodžio 22 d. pasiūlymas COM(2021) 565final kuriuo nustatomos taisyklės, kuriomis siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui fiktyviais subjektais mokesčių tikslais, ir iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES (Unshell).

21. Komisijos 2023 m. rugsėjo 12 d. pasiūlymas COM(2023) 532 final dėl sistemos „Verslas Europoje. Pajamų apmokestinimo sistema“ (BEFIT).

Nacionaliniai teisės norminiai aktai

22. Lietuvos Respublikos Konstitucija. Lietuvos Respublikos piliečių priimta 1992 m. spalio 25 d. referendume. *Valstybės žinios*, 1992, 33-1014.

23. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112. *Valstybės žinios*, 2004, 63-2243.

24. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5, 12, 26, 35, 36, 37, 53 straipsnių pakeitimo ir papildymo, įstatymo papildymo 37(1) bei 37(2) straipsniais ir įstatymo 3 priedėlio papildymo įstatymas. 2004 m. balandžio 29 d. Nr. IX-2201. *Valstybės žinios*, 2004, 73-2534.

25. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 32, 33, 34, 35, 36, 40-1, 47, 51, 53 straipsnių ir 3 priedėlio pakeitimo įstatymas. 2016 m. kovo 22 d. Nr. XII-2262. TAR, 2016, 6346.

26. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56-1 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 38-3, 40-2, 56-2 straipsniais įstatymas. 2019 m. gruodžio 17 d. Nr. XIII-2694. TAR, 2019, Nr. 21550.

27. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 3, 12, 13, 25, 26, 32, 33, 38, 39, 40-1, 87, 88, 99, 104-2, 126, 139, 140, 164 straipsnių, priedo pakeitimo ir Įstatymo papildymo 61-3 straipsniu įstatymas. 2022 m. gruodžio 13 d. Nr. XIV-1658. TAR, 2022, Nr. 26362.

Specialioji literatūra:

28. ARI, Erdem Iisu (2024). Does the OECD's Pillar One Solution Effectively Tax the Digital Economy? A study of the legal and economic incidence of Amount A. *LSE LAW REVIEW*, Vol. IX [online]. <https://lawreview.lse.ac.uk/articles/649/files/65eb2d45cdbac.pdf> [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].

29. BLAAKMAN, Stijn; KORVING, Jasper (2024). The Tax Base in Befit and Pillar Two: Harmony, Dissonance, or OffKey? *Intertax*, 52(5), 361-386

30. BUNN, Daniel (2024). The OECD's Pillar One Project and the Future of Digital Services Taxes. *Tax Foundation* [online]. <https://gop-waysandmeans.house.gov/wp-content/uploads/2024/03/Bunn-Testimony.pdf>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
31. COLE, Alan (2024). The Impact of BEPS 1.0, *Tax Foundation* [online]. <https://taxfoundation.org/wp-content/uploads/2024/04/FF831.pdf>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
32. COTRUT, Madalina (2024). Hopefully We Will Say Goodbye to the Unshell Proposal. *IBFD* [online]. <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2024-08/hopefully-we-will-say-goodbye-to-the-unshell-proposal.pdf>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
33. GARDNER, Matthew; McINTYRE, S. Robert; PHILLIPS, Richard (2017). The 35 Percent Corporate Tax Myth Corporate Tax Avoidance by Fortune 500 Companies, 2008 to 2015, *Institute on Taxation and Economic Policy* [online]. <https://itep.sfo2.digitaloceanspaces.com/35percentfullreport.pdf> [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
34. GRAETZ, J. Michael (2021). A Major Simplification of the OECD's Pillar 1 Proposal. *Columbia Law School 101(2) TAX NOTES INT'L 199* [online]. https://scholarship.law.columbia.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3735&context=faculty_scholarship [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
35. GULBINAS, Alanas; JOGMINAITĖ, Kamilė (2020). Skaitmeninio verslo apmokestinimo problemos ir iššūkiai. *Vilnius University Press*.
36. KARTIKEYA, Singh (2021). What's It to (the) U.S.? An Impact Analysis of Pillar 1 for U.S. Multinationals [online]. <https://www.taxnotes.com/special-reports/digital-economy/whats-it-us-impact-analysis-pillar-1-us-multinationals/2021/04/09/4lzb8> [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
37. KORVING, Jasper (2024). „BEFIT and HOT: FASTER and SAFE!“ EU Law or Slogan for Slimming Pills? *European Taxation December 2023* [online]. <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2024-03/free-article-befit-and-hot-faster-and-safe-eu-law-or-slogan-for-slimming-pills-ibfd.pdf> [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
38. LUKAS, Mindaugas (2013). *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*. Daktaro disertacija, Socialiniai mokslai, teisė (01 S).

39. McCARTHY, Julie (2022). A bad deal for development: Assessing the impacts of the new inclusive framework tax deal on low- and middle-income countries. *BROOKINGS GLOBAL WORKING PAPER #174* [online]. https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2022/05/Tax-and-Bad-Deal-for-Development_Final.pdf [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
40. PANAYI, HJI Christiana; TRAVERSA, Edoardo (2020). *Research Handbook on European Union Taxation Law*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, p. 49-50.
41. PANAYI, HJI Christiana (2023). Corporate tax reform in the European Union: are the stars finally aligned? *Yearbook of European Law*, 2023, 42, 232–261. <https://doi.org/10.1093/yel/yead006> [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
42. PETKEVIČIŪTĖ, Agnė (2016). Tarybos direktyvos 2009/133/EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę. *Teisė*, 98, pp. 114–134 [interaktyvus]. DOI: <http://dx.doi.org/10.15388/Teise.2016.98.9972>.
43. PISTONE, Pasquale; NOGUEIRA, Pinto Félix João; TURINA Alessandro *et al.* (2022). Abuse, Shell Entities and Right of Establishment: A Plea for Refocusing Current Proposals and Achieving Deeper Coordination within the Internal Market. *World Tax Journal May 2022* [online]. https://www.ibfd.org/sites/default/files/202304/free_article_april_2023_abuse_shell_entities_and_right_of_establishment_ibfd.pdf [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
44. PROKISCH, Rainer (2022). Tax matters: The EU Commission going astray. *Maastricht University* [online]. DOI: <https://doi.org/10.26481/spe.20221014rp>.
45. SCHERLEITNER, Moritz; KORVING, Jasper (2022). Article 6 of the Anti Tax Avoidance Directive – Living a Life on Its Own? *European Business Law Review*, 34(7), 1069-1102. <https://doi.org/10.2139/ssrn.4232136>.
46. SUDAVIČIUS, Bronius; ENDRIJAITIS, Martynas (2020). *Viešųjų finansų teisė*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
47. TANDON, Suranjali; RAO, Chetan (2022). Evaluating the impact of Pillars One and Two. *South Centre, research paper 165* [online]. https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2022/10/RP165_Evaluating-the-Impact-of-Pillars-One-and-Two_EN.pdf [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].

48. TERRA, J.M. Ben; WATTEL, J. Peter (2012). *European Tax Law sixth edition*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
49. UŽUBALIS, Gediminas (2012). *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*. Daktaro disertacija, Socialiniai mokslai, teisė (01 S), Mykolo Romerio Universitetas. Vilnius: ISBN 978-9955-19-487-3.
50. XYGKA, Angelika (2024). The “lost but not found” initiatives’ club: Unshell and others [online]. <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2024-06/etf-4-lost-but-not-found.pdf> [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].

Teismų praktika:

51. *Airija ir kt. / Komisija* [ESTT], Nr. C-465/20 P, [2024 m. rugsėjo 24 d.]. ECLI:EU:C:2024:724

Kiti šaltiniai:

52. European Commission (n.d.). From 6 to 27 members [online]. https://enlargement.ec.europa.eu/enlargement-policy/6-27-members_en [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
53. Europos Sąjunga (n.d.). Institucijų ir įstaigų tipai [interaktyvus]. https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/types-institutions-and-bodies_lt [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
54. KPMG (2024-11-19). Lithuania: Proposed tax changes concerning double taxation, DAC8, submission of tax information, and solidarity contribution [online]. <https://kpmg.com/us/en/taxnewsflash/news/2024/11/tnf-lithuania-proposed-tax-changes-concerning-double-taxation-dac8-submission-of-tax-information-and-solidarity-contribution.html?utm> [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
55. OECD (n.d.). The OECD: Better policies for better lives [online]. <https://www.oecd.org/en/about.html> [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
56. OECD (n.d.). Members and partners [online]. <https://www.oecd.org/en/about/members-partners.html> [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
57. OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing.
58. Komisijos 2016 m. rugpjūčio 30 d. sprendimas (ES) 2017/1283 dėl valstybės pagalbos S A.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), kurią Airija suteikė bendrovei „Apple“

8. Americans For Tax Fairness (n.d.). How much has Apple made overseas and how much taxes has it avoided? [online] <https://americansfortaxfairness.org/files/ATF-Highlights-of-Apples-Tax-Dodging.pdf> [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
59. European Commission (2024-11-28). Commission closes State aid investigations into Fiat, Amazon and Starbucks tax rulings [online]. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_24_6105. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
60. OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing.
61. OECD (n.d.). Base erosion and profit shifting (BEPS) [online]. <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>.
62. OECD (2021-10-08). Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy [online]. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
63. OECD (2024-05-28). Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS [online]. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
64. VMI (n.d.). Dėl Lietuvos Respublikos minimalaus subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo įstatymo priėmimo [interaktyvus]. https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/1032511/Informacinis%2Bprane%C5%A1imas%2BMAL%C4%AE_20240620.pdf/c5405514-856b-4dc7-7319-b746aa887512?t=1720601487503 [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
65. Tax Policy Center (n.d.). What are the OECD Pillar 1 and Pillar 2 international taxation reforms? [online]. <https://taxpolicycenter.org/briefing-book/what-are-oecd-pillar-1-and-pillar-2-international-taxation-reforms>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
66. VAT Calc (2025-03-01). Digital Services Taxes DST – global tracker [online]. <https://www.vatcalc.com/global/digital-services-taxes-dst-global-tracker/>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
67. OECD (n.d.). Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Overview [online].

- <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/multilateral-convention-amount-a-pillar-one-overview.pdf>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
68. OECD (n.d.). OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [online]. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2020/10/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint_6034ca99/beba0634-en.pdf [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
69. European Parliament (n.d.). BEFIT – Business in Europe: framework for income taxation [online]. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/754631/EPRS_BRI\(2023\)754631_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/754631/EPRS_BRI(2023)754631_EN.pdf). [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
70. European Parliament (n.d.). DIRECT TAXATION: PERSONAL AND COMPANY TAXATION [online]. https://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/en/FTU_2.6.10.pdf. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
71. European Commission (2015-06-17). Corporate Income Taxation in the European Union [online]. https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/016b26dfa535-429a-9713-92b6ca980b2f_de. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
72. European Commission (2015-06-17). Questions and Answers on the CCCTB re-launch [online]. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/el/memo_15_5174. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
73. Matthew Gilleard (2011-05-23). Eight member states show CCCTB yellow card [online] <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a68rfy5bw2ycq10jss88/eight-member-states-show-ccctb-yellow-card>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
74. European Union (n.d.). Own resources [online]. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM:community_own_resources. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
75. KPMG (n.d.). Plastic taxes –A European perspective [online]. https://www.meijburg.nl/sites/default/files/2022-12/plastic-taxes_eng_20221222_0.pdf. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].

76. European Commission (n.d.). High-level group on own resources [online]. https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/long-term-eu-budget/2014-2020/revenue/high-level-group-own-resources_en. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
77. Ellex (2021-05-20). Pelnų apmokestinimas 21 amžiaus verslui: ką projektuoja Europos Komisija? [interaktyvus]. <https://ellex.legal/lt/pelno-apmokestinimas-21-amziaus-verslui-ka-projektuoja-europos-komisija/>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
78. Sean Bray, Alex Mengden (2023-10-20). CCCTB vs. BEFIT: How Have the Proposals Changed? [interaktyvus]. <https://taxfoundation.org/blog/ccctb-befit-eu-corporate-tax-base/>.
79. Sean Bray, Alex Mengden (2023-10-20). CCCTB vs. BEFIT: How Have the Proposals Changed? [interaktyvus]. <https://taxfoundation.org/blog/ccctb-befit-eu-corporate-tax-base/>.
80. IPEX.eu (2024-03-06). Italian Chamber of Deputies [online]. <https://secure.ipex.eu/IPEXL-WEB/document/COM-2023-0532/itcam>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
81. ICIJ (2021-10-03). Offshore havens and hidden riches of world leaders and billionaires exposed in unprecedented leak [online]. <https://www.icij.org/investigations/pandora-papers/global-investigation-tax-havens-offshore/>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
82. BBC (2021-10-05). Pandora Papers: A simple guide to the Pandora Papers leak [online]. <https://www.bbc.com/news/world-58780561>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
83. Investopedia (2025-01-29). The Top 25 Economies in the World [online]. <https://www.investopedia.com/insights/worlds-top-economies/>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
84. Commission (2021-05-18). Business Taxation for the 21st Century COM(2021) 251 final [online]. https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/d1e05cbb-b3fd-4f1dbd21bc218ee4461c_en?filename=communication_on_business_taxation_for_the_21st_century.pdf. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
85. Commission (n.d.) Unshell Proposal [online]. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/unshell-proposal_en.
86. Christos Kinanis, Marios Peleisis (2023-03-04). The Third Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD 3) – The EU Parliament Recommendations – The End Of Shell Companies [online]. <https://www.mondaq.com/cyprus/tax-authorities/1293224/the-third-anti-tax-avoidance-directive-atad-3-the-eu-parliament-recommendations-the-end-of-shell-companies>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].

87. European Parliament (n.d.). 'Unshell': Rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes [online]. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2022/733648/EPRS_BRI\(2022\)733648_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2022/733648/EPRS_BRI(2022)733648_EN.pdf). [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
88. Irma Johanna Mosquera Valderrama (2022-05-19). Is the Unshell Directive Proposal really necessary? [online]. <https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/2022/05/19/is-the-unshell-directive-proposal-really-necessary/>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
89. Robert Goulder (2021-07-05). The Cost of Change: Pillar 1 Reduced to the Back of a Napkin [online]. <https://www.taxnotes.com/featured-analysis/cost-change-pillar-1-reduced-back-napkin/2021/07/01/76qdb>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
90. BDO USA (n.d.). U.S. Withdraws From Global Tax Agreement [online]. <https://www.bdo.com/insights/tax/us-withdraws-from-global-tax-agreement>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
91. OECD (2025-01-13). Pillar One Update from the Co-Chairs of the Inclusive Framework on BEPS <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/pillar-one-update-co-chair-statement-inclusive-framework-on-beps-january-2025.pdf>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
92. BBC (2025-04-02). At a glance: Trump's tariffs on China, EU and rest of the world [online]. <https://www.bbc.com/news/articles/c1jxrn19xe2o>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
93. Cristina Enache (2025-01-14). Corporate Income Tax Rates in Europe, 2025 [online]. <https://taxfoundation.org/data/all/eu/corporate-income-tax-rates-europe/>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
94. Giedrius Gaidamavičius (2025-01-09). Valiūnas: nereikėtų keisti pelno ir GPM mokesčių, peržiūrėti verslo liudijimų tvarką [interaktyvus]. <https://www.lrt.lt/naujienos/verslas/4/2456274/valiunas-nereiketu-keisti-pelno-ir-gpm-mokesciu-perziureti-verslo-liudijimu-tvarka>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
95. Worldometer (n.d.). European Countries by Population (2025) [online]. <https://www.worldometers.info/population/countries-in-europe-by-population/>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].
96. Eurostat (2025-03-27). Purchasing power parities and GDP per capita - preliminary estimate [online]. <https://ec.europa.eu/eurostat/statistics->

[explained/index.php?title=Purchasing power parities and GDP per capita - preliminary estimate](#). [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].

97. Deloitte (2025-02-14). European Commission announces 2025 work program [online]. <https://www.taxathand.com/article/38529/European-Union/2025/European-Commission-announces-2025-work-program>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].

98. ANDERSEN (n.d.). ATAD 3 - The Unshell Directive Proposal for a two-step approach [online]. <https://lu.andersen.com/assets/uploads/two-step-approach-on-the-unshell-directive-atad-iii-flash-news-13102023.pdf> [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].

99. The White House (2025-01-20). The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) Global Tax Deal (Global Tax Deal) [online]. <https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/>. [žiūrėta 2025 m. balandžio 8 d.].

SANTRAUKA (lietuvių kalba)

ES direktyvų projektai apmokestinant pelno mokesčiu: kryptys ir tendencijos

Julijus Meilutis

Magistro darbe analizuojami nauji ES direktyvų projektų pasiūlymai (BEFIT ir Unshell) bei EBPO ir G20 BEPS 2.0. iniciatyvos Ramstis 1 projektas nagrinėjant teisės doktriną, ES Komisijos ir Parlamento pranešimus, žiniasklaidos pranešimus, kitus ES teisės aktus, įskaitant priimtas direktyvas ir nepriimtus direktyvų pasiūlymus, EBPO išleistus šaltinius bei politines ir ekonomines tendencijas, šiek tiek nagrinėjama ir ES jurisprudencija. Šis darbas taip pat koncentruojasi į nacionalinį pelno mokesčio reglamentavimą, tiesioginių mokesčių harmonizavimo istorinę raidą, ES Kompetencijos klausimus tiesioginių mokesčių harmonizavimo srityje, politinių tendencijų įtaką naujų projektų teisėkūroje.

Pagrindinė magistro darbo problematika yra naujų pasiūlymų taisyklių neatitikimas siekiamoms kryptims dėl valstybių siekio pakreipti projektų taisykles savo naudai naujoje apmokestinimo pelno mokesčiu eroje. Pasiūlymuose, kuriais siekiama harmonizuoti pelno mokesčio bazę (Ramstis 1 ir BEFIT), atsiranda įtampa, ypač tarp pelno mokesčio persikirstymo taisyklių, todėl bandant rasti žemiausią bendrą tašką projekto tikslas ir kryptis nukeliama į antraplaninį vaidmenį (dabartinės Ramstis 1 taisyklės neaprepia didžiosios dalies skaitmeninės ekonomikos bendrovių), arba žemiausio bendro taško pasiekti išvis nepavyksta dėl egzistuojančių raudonųjų linijų, kurias valstybės gali išlaikyti dėl savo politinio svorio (BEFIT atveju veto teisė priklauso kiekvienai valstybei narei, nes taip įtvirtina pirminę ES teisę). Tuo tarpu situacija ties Unshell projektu yra švelnesnė, nes beveik nėra interesų konflikto tarp ES valstybių narių dėl projekto tikslo, tačiau spragos teisėkūros taisyklėse neleidžia projekto įgyvendinti, todėl patobulinus Unshell taisykles, tikėtina, kad projektas bus įgyvendintas.

SUMMARY (anglų kalba)

Draft EU directives on corporate taxation: directions and trends

Julijus Meilutis

The Master's thesis analyses the new EU draft directive proposals (BEFIT and Unshell) and the OECD-G20 BEPS 2.0 Pillar 1 project by examining legal doctrine, EU Commission and Parliament reports, media reports, other EU legislation, including adopted directives and pending directive proposals, OECD sources and political and economic trends, and some EU jurisprudence. It also focuses on national corporate tax regulation, the historical development of direct tax harmonisation, EU competence issues in the field of direct tax harmonisation, and the impact of political trends on new draft legislation.

The main problem of the Master's thesis is the inconsistency of the rules of the new proposals with the desired orientations due to the desire of the states to tilt the rules of the projects in their favour in the new era of corporate taxation. The proposals aimed at harmonising the corporate tax base (Pillar 1 and BEFIT) create tensions, especially between the rules on the redistribution of corporation tax, so that the aim and direction of the project is relegated to a secondary role in the attempt to find a common low point (the current Pillar 1 rules do not cover the majority of companies in the digital economy), or the lowest common point cannot be reached at all due to the existence of red lines that can be maintained by states because of their political weight (in the case of BEFIT, the right of veto is vested in each member state, because it consolidates in primary EU law). In contrast, the situation with the Unshell project is milder, as there is almost no conflict of interest between EU Member States on the purpose of the project, but loopholes in the legislative rules prevent the project from being implemented, so with the improvement of the Unshell rules, it is likely that the project will go ahead.