

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Eglės Burbaitės,

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

studijų šakos studentės

Magistro darbas

**Valstybės pagalbos elementai Lietuvos mokesčių įstatymuose ir mokesčių
administratoriaus praktikoje**

Vadovas: lekt. dr. Mindaugas Lukas

Recenzentas: doc. dr. Jaunius Gumbis

Vilnius

2018

TURINYS

ĮVADAS	2
I DALIS. FISKALINĖ VALSTYBĖS PAGALBA IR LIETUVA	8
1.1. Fiskalinės valstybės pagalbos sąvoka	8
1.2. Fiskalinės valstybės pagalbos elementai ir pranešimo pareiga	10
1.3. Fiskalinės valstybės pagalbos formos Lietuvoje	15
II DALIS. FISKALINĖS VALSTYBĖS PAGALBOS TEIKIMAS MOKESČIŲ ĮSTATYMAIS LIETUVOJE	19
2.1. Valstybės pagalbos teikimas mokesčių lengvatomis, praneštas EK.....	19
2.1.1. Regioninė pagalba.....	20
2.1.2. Sektorinė pagalba.....	26
2.1.3. Pagalba kultūrai	28
2.1.4. Kiti atvejai.....	29
2.2. Fiskalinės valstybės pagalbos teikimo individualiomis mokestinėmis lengvatomis problematika	31
2.2.1. Savivaldybių teikiamų mokesčių lengvatų problematika.....	31
2.2.2. Valstybės pagalbos teikimo individualiomis mokestinėmis lengvatomis, nustatytomis investicijų sutartimis, problematika.....	36
2.3. Prielaidos su bendrąja rinka nesuderinamos fiskalinės valstybės pagalbos teikimui Lietuvoje	38
2.3.1. Mokesčių lengvatų žemės ūkio veiklai problematika	38
2.3.2. Mokesčių lengvatų religinėms bendruomenėms problematika	42
III DALIS. FISKALINĖS VALSTYBĖS PAGALBOS TEIKIMAS MOKESČIŲ ADMINISTRATORIAUS PRAKTIKA LIETUVOJE	48
3.1. Išankstiniai įsipareigojimai dėl mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo būsimajam sandoriui ir būsimąjį kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams.....	49
3.2. Mokestinės paskolos sutartis	60
3.3. Susitarimas dėl mokesčio dydžio	62
IŠVADOS	66
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	68
SANTRAUKA.....	84
SUMMARY.....	85
PRIEDAI.....	86
Priedas Nr. 1. EK praneštų Lietuvos taikomų valstybės pagalbos priemonių tiesioginių mokesčių srityje atvejai.....	86
Priedas Nr. 2. Savivaldybių tarybų sprendimų, susijusių su mokesčių lengvatų nustatymu, sąrašas ⁸⁸	
Priedas Nr. 3. Lietuvoje nustatytos lengvatos žemės ūkio veiklai.....	91

IVADAS

Mokesčių diplomatija, kaip ir politika, yra menas to, kas galima.

(Angl.: Tax diplomacy, like politics, is the art of the possible.)¹

Nagrinėjamos temos aktualumas. Siekdamas pritraukti daugiau užsienio investicijų, o kartu stengdamosi išlaikyti nacionalinės kilmės kapitalą, valstybės, greta kitų patrauklumą investuoti didinančių ir įvairias verslo formas skatinančių priemonių, nuolatos tobulina ir nacionalines mokesčių sistemas². Šis reiškinys mokslinėje literatūroje įvardinamas kaip konkurencija mokesčiais – šalių rungtyniavimas, dėl kurio mokestinė našta mažinama tikslu pagerinti valstybės ekonominę būklę didinant vidaus rinkos konkurencingumą arba pritraukiant užsienio investicijas³. Europos Sąjungos (toliau – ES) mastu pakankamai išsamiai harmonizuoti tik netiesioginiai mokesčiai, o tiesioginių mokesčių reglamentavimo sritis palikta valstybių narių išimtinai kompetencijai (šioje srityje pastebimas tik ribotų tiesioginio apmokestinimo aspektų vienodinimas direktyvomis). Tai reiškia, jog valstybės narės turi teisę nusistatyti tokias mokesčių sistemas, kurias jos laiko tinkamiausiomis⁴. Tačiau ES teisė leidžia valstybėms narėms konkuruoti mokesčiais tik tiek, kiek tai nėra žalinga bendrajai rinkai.

Valstybių narių nustatytos mokesčių taisyklės pagal suformuotą Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) ir Europos Komisijos (toliau – EK) praktiką pilna apimtimi patenka į valstybės pagalbos reguliavimą. Taigi valstybės narės, įgyvendindamos savo suverenitetą mokesčių srityje, turi veikti suderintai su valstybės pagalbos taisyklėmis, kurios riboja mokestinių priemonių, suteikiančių atrankinį ekonominį pranašumą ūkio subjektams ir taip galinčių iškraipyti konkurenciją ES, taikymą. EK apskaičiavo, kad 2008 m. net 40% visos valstybės pagalbos buvo suteikta būtent įvairių fiskalinių lengvatų forma⁵.

¹ *Going after Google*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.economist.com/news/leaders/21689546-britains-tax-men-struck-poor-deal-real-problem-lies-flawed-international>>.

² LUKAS, Mindaugas. Valstybių konkurencijos mokesčiais teisiniai aspektai. *Teisė*, 2009, t. 72, p. 141.

³ PINTO, Carlo. *Tax competition and EC law*. Haga: Kluwer law international, 2003, p. 1.

⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1992 m. sausio 28 d. sprendimas *Hanns-Martin Bachmann / Belgian State C-204/90*, ECLI:EU:C:1992:35, 23 p.; 2001 m. gegužės 8 d. Generalinio advokato Mischo nuomonė *Adria-Wien Pipeline GmbH and Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH / Finanzlandesdirektion für Kärnten C-143/99*, ECLI:EU:C:2001:598, 51 p.

⁵ Europos Komisija. *State aid scoreboard. Autumn 2008 update*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą: <<https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/14c39d16-fdc7-453b-8f2f-8ddb95b6567c/language-en>>.

Nors paskutiniu metu šis santykis manomai sumažėjo iki 25%⁶, šiandien oficialūs duomenys neatspindi vis didėjančio valstybių narių teikiamų mokesčių priemonių rafinuotumo laipsnio⁷. Vis dar manoma, kad atleidimas nuo mokesčių yra dažniausias valstybių narių pasitelktas valstybės pagalbos būdas⁸. Atitinkamai didėjant mokesčių priemonių kompleksiskumo laipsniui bei augant problemos mastui, plečiamos ir valstybės pagalbos mokesčinėmis priemonėmis taisyklių taikymo ribos.

Lietuva, būdama ES valstybe nare, privalo užtikrinti, jog jos nacionalinis teisinis reguliavimas neprieštarautų ES teisei. Vienas XVII Vyriausybės programos įgyvendinimo plane numatytų darbų – mokesčių sistemos struktūros tobulinimas ekonomikos augimui palankia kryptimi ir mokesčių bazės optimizavimas⁹, tačiau įvairios priemonės investicijoms pritraukti ar vietiniam verslui skatinti, įskaitant ir mokesčių lengvatas ar mokesčių administratorių priimamus sprendimus ir sudaromus susitarimus, gali būti žalingos bendrosios rinkos veikimui. Todėl būtinas šių priemonių įtakos vertinimas ES teisės atžvilgiu. Taigi darbe nagrinėjama tema yra svarbi ne tik teorine, bet ir praktine prasme. Praktinį nagrinėjamos temos aktualumą bei valstybės pagalbos teikimo mokesčinėmis priemonėmis analizės būtinybę taip pat atskleidžia priimti Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo¹⁰ (toliau – **PMĮ**) pakeitimai, kurių formuluotėse nurodoma, jog lengvatos, nustatytos laisvųjų ekonominių zonų (toliau – **LEZ**) įmonėms, taikomos tiek, kiek tai suderinama su bendrąja rinka taikant valstybės pagalbos taisykles, o mokesčių administratoriaus komentaro, ką reiškia ši nuostata, vis dar nėra. Tačiau ne tik šiomis, bet ir kitomis mokesčių teisės aktuose įtvirtintomis lengvatomis bei nustatytomis mokesčinėmis priemonėmis Lietuvoje gali būti teikiama valstybės pagalba.

Darbo originalumas. Tiek Europos mokesčių teisės mokslininkų, tiek konkurencijos teisės tyrinėtojų publikacijose valstybės pagalbos teikimas mokesčinėmis priemonėmis analizuotas pakankamai išsamiai, ypač 2002-2004 m. ir 2013-2015 m. laikotarpiais. Užsienio teisės mokslininkų darbuose pastebėtina, kad dauguma atvejų dėmesys skiriamas bendram

⁶ Europos Komisija. *State aid scoreboard. Autumn 2015 update*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/competition/state_aid/scoreboard/index_en.html#what>.

⁷ PINTO, Carlo. *Tax competition and EC law*. Haga: Kluwer law international, 2003, p. 97.

⁸ Europos Sąjungos vidaus politikos generalinio direktorato Ekonomikos ir mokslo politikos departamentas. *EU State Aid Law and National Tax Rulings. In-Depth Analysis for the TAXE Special Committee*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563453/IPOL_IDA\(2015\)563453_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563453/IPOL_IDA(2015)563453_EN.pdf)>, p. 6.

⁹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos įgyvendinimo planas, patvirtintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2017 m. kovo 13 d. nutarimu Nr. 167 (su pakeitimais ir papildymais). *Teisės aktų registras*, 2017, nr. 2017-04172, 4.3.2. p.

¹⁰ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992.

ESTT ir EK praktikos apibendrinimui, o ne konkrečios valstybės mokesčių sistemos vertinimui. Nors fiskalinės valstybės pagalbos temos ištakos siekia dar 1974 m., jos teikimas Lietuvos teisės moksle kompleksiskai darbo rengimo metu nagrinėtas nebuvo. 2017 m. Vilniaus universiteto magistrantūros studijų programos „International and European Union Law“ II kurso studentas K. Piatrouski Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Privatinių teisės katedroje apsigynė magistro darbą tema „Tax related EC state aid investigations and EUCJ cases“, tačiau, vėlgi, jame fiskalinės valstybės pagalbos problema buvo analizuojama tik ES lygmeniu. Nors kai kurios fiskalinės valstybės pagalbos teikimo problemos Lietuvoje fragmentiškai nagrinėtos naujienų portaluose bei periodinėje spaudoje, atsižvelgiant į ESTT ir EK praktikos gausą bei mokslinių tyrimų stoką Lietuvoje, galima daryti pagrįstą išvadą, kad nagrinėjama tema nėra pakankamai analizuota. Kadangi valstybės pagalbos teikimas mokestinėmis priemonėmis Lietuvoje nebuvo tiriamas nei nacionaliniu, nei tarptautiniu mastu, darbas laikytinas nauju.

Taigi šio darbo **tikslas** yra įvertinti Lietuvos mokesčių sistemoje įtvirtintas nacionalines teisėkūros priemones bei Lietuvoje nustatytą mokesčių administratoriaus veiklos reguliavimą fiskalinės valstybės pagalbos atžvilgiu atskleidžiant, kaip dabartinis reguliavimas yra suderinamas su ES teise¹¹, tokiu būdu identifikuojant problemines sritis.

Darbo tikslui pasiekti keliami **uždaviniai**:

1. atskleisti fiskalinės valstybės pagalbos sampratą ir šio instrumento reikšmę Lietuvos reguliavimui;
2. ištirti, kaip Lietuvoje mokestinėmis lengvatomis gali būti teikiama su bendraja rinka nesuderinama valstybės pagalba analizuojant darbo rengimo metu galiojančiame reguliavime nustatytas lengvatas sąryšyje su ES teisės aktuose nustatytais reikalavimais bei ESTT ir EK praktika;
3. įvertinti, kaip teisinis reguliavimas, reglamentuojantis Lietuvos mokesčių administratoriaus praktiką, gali sudaryti prielaidas fiskalinei valstybės pagalbai teikti įvardinant problemines sritis Lietuvos mokesčių administratoriaus veikloje santykyje su ESTT ir EK praktikoje suformuotais reikalavimais mokesčių administratorių sprendimams ir sudaromiems susitarimams.

¹¹ Aiškumo dėlei pažymėtina, jog šiame darbe reguliavimo suderinamumo analizė apsiriboja Lietuvos nacionaliniais ir ES teisės aktais bei neapima kitų tarptautinės teisės instrumentų: Pasaulio Prekybos Organizacijos Bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos, Bendrojo susitarimo dėl prekybos paslaugomis, Sutarties dėl intelektinės nuosavybės teisių, tačiau grindžiant teikiamus pasiūlymus įstatymų leidėjui yra remiamasi ir kitų tarptautinių organizacijų dokumentais ar kitų valstybių narių teisine baze.

Atitinkamai uždaviniams, darbą sudaro trys dalys ir išvados. Pirmoje darbo dalyje pristatoma fiskalinės valstybės pagalbos samprata, pateikiant jos apibrėžimą, elementus ir identifikuojant jos pasireiškimo formas, kas yra reikalinga tolesniam tyrimui. Antroje darbo dalyje pateikiama mokesčių lengvatų analizė tiriant, kokios reguliavimo spragos galėtų suponuoti su bendrąja rinka nesuderinamos fiskalinės valstybės pagalbos teikimą Lietuvoje ir kaip galėtų būti pašalinami galimi Lietuvos ir ES reguliavimo prieštaravimai. Trečioje darbo dalyje analizuojamas mokesčių administratoriaus veiklos reguliavimas Lietuvoje suderinamumo su ES teise aspektu bei teikiami motyvuoti pasiūlymai galiojančiai tvarkai tobulinti.

Darbo **objektą** sudaro:

1. mokesčių lengvatos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo¹² (toliau – **MAĮ**) 2 str. 10 d. prasme: mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis. Nors mokesčių lengvata gali būti laikomos ir specialios sąlygos, taikomos su mokesčiais susijusių sumų (baudų ir delspinigių) mokėjimo atvejais, taip pat mokesčių paskolos suteikimo atvejais, darbe mokesčine lengvata laikoma tik, vadovaujantis Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo pozicija¹³, atleidimas nuo mokesčio (mokesčio išimtis) ir mokesčių nuolaidos (mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas), kurie taikomi esant išskirtinėms sąlygoms, numatytoms atitinkamo mokesčio įstatyme, reglamentuojančiame to mokesčio apskaičiavimo tvarką.

Kadangi fiskalinės valstybės pagalbos problematika yra siejama su tiesioginių mokesčių sritimi, darbe nenagrinėjamos netiesioginių mokesčių (t. y. pridėtinės vertės, akcizų ir maitų) problemos. Atitinkamai, darbe nenagrinėjami klausimai, susiję su Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatyme (toliau – **LEZPI**) numatytu laisvųjų zonų įrengimu LEZ maitų tikslais, EK praneštu akcizų sumažinimu biokurui bei kitos, su netiesioginiais mokesčiais susijusios, problemos. Darbe taip pat netiriamas žemės nuomos mokestis, nes laikomasi pozicijos, jog valstybinę mokesčių sistemą sudaro MAĮ 13 str. įvardinti mokesčiai, o sąvoka „mokestis“ suprantama kaip tai apibrėžta MAĮ 2 str. 25 d.: mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta pinigine prievolė valstybei.

¹² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243, 2 str. 21 d.

¹³ Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimas „Dėl finansų ministro įgaliojimų nustatyti delspinigių dydį“.

Kadangi minėta įmoka nėra nustatyta įstatymu, įtrauktu į MAĮ 13 str. pateikiamą sąrašą, ji mokesčiu nelaikoma.

2. mokesčių administratoriaus¹⁴ veiklos formos:

- 2.1. mokesčių administratoriaus išankstiniai įsipareigojimai dėl mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo būsimajam sandoriui ar būsimąjį kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams MAĮ 37¹ str. prasme: mokesčių administratorius, priėmęs sprendimą pritarti mokesčių mokėtojo pateiktai pozicijai dėl teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui, įsipareigoja, kontroliuodamas šio mokesčių mokėtojo mokesčių apskaičiavimą ir sumokėjimą, jos laikytis, ir toks sprendimas yra *expressis verbis* privalomas mokesčių administratoriui¹⁵;
- 2.2. mokestinės paskolos sutartis MAĮ 2 str. 21 d. prasme: mokesčių administratoriaus sprendimo atidėti (išdėstyti) mokestinės nepriemokos mokėjimą pagrindu sudaryta sutartis, kai ja nustatomas mokestinės nepriemokos mokėjimo grafikas bei kitos mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo sąlygos¹⁶;
- 2.3. susitarimas dėl mokesčio dydžio MAĮ 71 str. prasme: susitarimas tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei, apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti¹⁷.

Tyrimo metodai. Nustatytiems uždaviniams įgyvendinti darbe naudojami įvairūs metodai. Darbo autorė, pasitelkdama sisteminį metodą, siekia įvertinti Lietuvos reguliavimo atitiktį ES teisei: vadovaujantis sisteminiu metodu darbe yra atskleidžiama Lietuvoje numatyto reguliavimo mokesčių srityje prasmė sąryšyje su pirmine ir antrine ES teise, ESTT jurisprudencija ir EK sprendimais. Analitiniu-aprašomuoju metodu yra vertinamas ES ir Lietuvos teisės aktų bei mokslinės literatūros turinys, analizuojami institucijų sprendimai, dėstomos valstybės pagalbos doktrininės nuostatos. Analizuojant teisės aktų turinį taip pat naudojamas teleologinis aiškinimo būdas, kuriuo tiriami tiek ES reglamentų ir direktyvų, tiek nacionalinių įstatymų bei konkrečių mokesčių teisės normų tikslai. Lyginamasis metodas naudojamas įvertinti Lietuvos reguliavimą, palyginant jį su kitų ES valstybių narių (kadangi

¹⁴ Aiškumo dėlei pažymėtina, jog darbe analizuojama tik mokesčių administratoriaus MAĮ 15 str. 1 d. prasme, t. y. Valstybinės mokesčių inspekcijos, veikla, ir neapima valstybinių institucijų ir įstaigų, įgaliotų atlikti tam tikrus mokesčių administravimo veiksmus pagal MAĮ 16 str., nes šių valstybinių institucijų veikloje nustatytos papildomos specifinės mokesčių administravimo taisyklės.

¹⁵ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2015 m. rugsėjo 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS-1079-858/2015.

¹⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243, 2 str. 21 d.

¹⁷ *Ibid.*, 71 str. 1 d.

valstybės pagalbos taisyklės yra taikomos visoms valstybėms narėms, teikiami iliustraciniai pavyzdžiai iš įvairių ES valstybių narių) bei teikti rekomendacijas teisiniam reguliavimui tobulinti. Indukciniu metodu teikiami pasiūlymai Lietuvos įstatymų leidėjui bei formuluojamos darbo išvados.

Svarbiausi šaltiniai. Darbo objektas lemia, jog fiskalinės valstybės pagalbos teikimo tyrimo pirminiai šaltiniai yra galiojantys Lietuvos mokesčių įstatymai bei ES pirminė ir antrinė teisė, reguliuojanti valstybės pagalbos institutą. Be to, itin svarbūs šaltiniai yra ESTT, kuriam suteikta teisė aiškinti ES teisę siekiant užtikrinti vienodą ES teisės taikymą valstybėse narėse, jurisprudencija bei EK tyrimai, sprendimai bei kita jos viešinama informacija, nes būtent EK, kaip sutarčių sergėtojai, yra suteikti platūs įgaliojimai veikti valstybės pagalbos srityje. Siekiant išgilinti į mokesčių įstatymų reguliavimo tikslus naudingi tyrimui šaltiniai buvo nacionalinių įstatymų aiškinamieji raštai, siekiant suvokti ES reguliavimą, ESTT ir EK sprendimų motyvus – *travaux préparatoires*, generalinių advokatų išvados bei atitinkamų institucijų parengtos studijos. Taip pat darbe fiskalinės valstybės pagalbos doktrininėms nuostatomis pateikti remiamasi užsienio autorių mokslinė literatūra, kurioje nagrinėjami įvairūs valstybės pagalbos teikimo mokestinėmis priemonėmis klausimai, daugiausia – R. Luja ir C. Pinto darbais.

I DALIS. FISKALINĖ VALSTYBĖS PAGALBA IR LIETUVA

1.1. Fiskalinės valstybės pagalbos sąvoka

Valstybės teikiamos subsidijos bei kitokia finansinė parama konkretiems ūkio sektoriams ar atskiriems ūkio subjektams gali paveikti laisvąją konkurenciją, nes taip įgyjamas konkurencinis pranašumas. Atitinkamai, Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (toliau – **SESV**)¹⁸ 107 str. 1 d. įtvirtintas principas, draudžiantis bet kuriai valstybei narei teikti valstybės pagalbą – iš valstybės narės išteklių ūkio subjektams selektyviai suteikiamą bet kokios formos pranašumą, dėl kurio galima iškraipyti konkurenciją. Valstybės pagalba yra neleidžiama ir gali būti skelbiama suderinama su bendrąja rinka tik tam tikrais išimtiniais nustatytais atvejais pagal SESV 107 str. 2 ir 3 d. arba išimtis nustatančius reglamentus, pvz.: 2014 m. birželio 17 d. EK reglamentą (ES) Nr. 651/2014, kuriuo tam tikrų kategorijų pagalba skelbiama suderinama su vidaus rinka taikant SESV 107 ir 108 str. (toliau – **Bendrasis bendrosios išimties reglamentas**)¹⁹ ir 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamentą (ES) 2015/1588 dėl SESV dėl ES veikimo 107 ir 108 str. taikymo kai kurioms horizontalios valstybės pagalbos rūšims²⁰.

Jau pirmosiose bylose dėl valstybės pagalbos taisyklių ESTT nustatė, kad valstybės pagalba pripažįstamos įvairių formų intervencijos, kurios gali pasireikšti ne tik pozityvia pagalba, t. y. subsidijomis, pvz.: pinigų dotacijomis, garantijomis, lengvatinėmis paskolomis ir pan., tačiau ir negatyvia pagalba – priemonėmis, kuriomis sumažinami paprastai įmonės biudžetui tenkantys mokesčiai ir kiti finansiniai įsipareigojimai²¹. Tai, jog valstybės pagalba gali būti teikiama per mokesčių sistemas, ESTT buvo konstatuota dar 1974 m. byloje *Italija prieš EK*²², pripažinus, jog valstybės pagalba apima ir mokėtinų sumų sumažinimą bei atleidimą nuo mokesčių ar socialinio draudimo įmokų, jei tokiu būdu yra suteikiamas pranašumas konkrečioms ūkio subjektų kategorijoms ar pramoniniams sektoriams, nes tokia priemonė nors ir nėra subsidija tiesiogine šio žodžio prasme, yra panašaus pobūdžio ir turi

¹⁸ 2007 m. gruodžio 13 d. Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija. OL C 326, 2012 m. spalio 26 d., p. 47-390.

¹⁹ 2014 m. birželio 17 d. Europos Komisijos reglamentas (ES) Nr. 651/2014, kuriuo tam tikrų kategorijų pagalba skelbiama suderinama su vidaus rinka taikant SESV 107 ir 108 str. OL L 187, 2014 m. birželio 26 d., p. 1-78.

²⁰ 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamentas (ES) 2015/1588 dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 ir 108 straipsnių taikymo kai kurioms horizontalios valstybės pagalbos rūšims. OL L 248, 2015 m. rugsėjo 24 d., p. 1-8.

²¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2016 m. kovo 8 d. sprendimas *Graikija / Europos Komisija* C-431/14 P, ECLI:EU:C:2016:145.

²² Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1974 m. liepos 2 d. sprendimas *Italija / Europos Komisija* C-173/73, ECLI:EU:C:1974:71, 12-13 p.

tokį patį poveikį²³. ESTT laikosi išvados, jog nors priemonė, kuria viešosios valdžios institucijos tam tikrus ūkio subjektus atleidžia nuo mokesčių ir nėra valstybės išteklių perdavimas, dėl tokios priemonės ūkio subjektai atsiduria palankesnėje padėtyje nei kiti apmokestinamieji asmenys, todėl tokia priemonė sudaro valstybės pagalbos teikimą²⁴. Taigi, nors valstybės narės ir yra suverenios savo tiesioginių mokesčių sistemų atžvilgiu, ši išimtinė kompetencija turi būti įgyvendinama nuosekliai laikantis ES teisės, įskaitant valstybės pagalbos taisykles, nes tiesioginių mokesčių reguliavimas patenka į SESV 107 str. 1 d. taikymo apimtį²⁵.

Palaipsniui ESTT ir EK praktikoje mokestinėse bylose suformuotos valstybės pagalbos taisyklės buvo įtvirtintos ir ES teisės aktuose²⁶. Naujausias ir ypač aktualus, nors teisiškai neįpareigojantis, nagrinėjamos temos kontekste yra 2016 m. liepos 19 d. EK pranešimas dėl SESV 107 str. 1 d. vartojamos valstybės pagalbos sąvokos²⁷ (toliau – **Pranešimas dėl valstybės pagalbos sąvokos**). EK, pastebėjusi, jog išaugo valstybės pagalbos teikimo mokestinėmis priemonėmis kompleksiskumas, reaguodama į valstybių narių elgesio modelius, jame apibendrina EK sprendimų priėmimo praktiką ir nusistovėjusią ESTT jurisprudenciją²⁸. Pažymėtina, jog EK pateikti išaiškinimai yra pavieniai, nes dauguma sudėtingiausių bylų, susijusių su mokestinių priemonių taikymu, darbo rengimo metu vis dar

²³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2002 m. kovo 6 d. sprendimas *Italija / Europos Komisija* C-173/73, ECLI:EU:C:2002:144.

²⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1998 m. birželio 18 d. sprendimas *Italija / Europos Komisija* C-35/96, ECLI:EU:C:1998:303, 132 p.

²⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1974 m. liepos 2 d. sprendimas byloje *Italija / Europos Komisija* C-173/73, ECLI:EU:C:1974:71.

²⁶ Analizuojant fiskalinės valstybės pagalbos evoliucionavimą ES teisėje, paminėtina, jog ES ėmėsi aktyvių veiksmų žalingai konkurencijai mokesčiais tarp valstybių narių sušvelninti. Pirmasis instrumentas buvo 1997 m. gruodžio 1 d. Tarybos rezoliucija 98/C priimtas Verslo apmokestinimo elgesio kodeksas. Nors tai nėra teisiškai privalomas susitarimas, jis valstybėms narėms turi politinę galią. 1998 m. lapkričio 11 d. EK paskelbė pranešimą dėl valstybės pagalbos taisyklių taikymo su tiesioginiu verslo apmokestinimu susijusioms priemonėms, kuriuo siekiama išaiškinti ir sustiprinti taisyklių dėl valstybės pagalbos taikymą, siekiant sumažinti konkurencijos iškraipymus bendroje rinkoje, o 1999 m. lapkričio 23 d. Verslo apmokestinimo elgesio kodekso grupė pateikė Primarolo pranešimą Nr. SN 4901/99, kuriame identifikavo 66 priemones, sudarančias prielaidas žalingai konkurencijai mokesčiais konstatuoti. 2004 m. rugsėjo 24 d. EK paskelbė komunikatą dėl kovos su korporatyviniais ir finansiniais pažeidimais bei jų prevencijos, kuriame siūloma siekti daugiau skaidrumo ir keitimosi informacija įmonių mokamų mokesčių srityje, o 2009 m. balandžio 28 d. komunikate dėl gero mokesčių srities valdymo skatinimo akcentuojama, jog valstybės pagalbos taisyklių turi būti laikomasi valstybėms narėms sudarant susitarimus su trečiosiomis šalimis. 2012 m. pradėta valstybės pagalbos modernizavimo iniciatyva, kurios metu peržiūrėti tiek teisiškai privalomi, tiek neprivalomi valstybės pagalbos teisės aktai. Tam tikri valstybės pagalbos klausimai minimi 2016 m. sausio 28 d. EK komunikate Europos Parlamentui ir Tarybai dėl veiksmingo apmokestinimo išorės strategijos.

²⁷ Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946, OL C 262, 2016 liepos 19 d., p. 1-50.

²⁸ BAREIKYTĖ, Simona; BURBAITĖ, Eglė. Fiskalinė valstybės pagalba: selektyvumo kriterijaus problematika siekiant kontroliuoti mokesčių sistemų neutralumą ir sąžiningos konkurencijos užtikrinimą Europos Sąjungoje. Iš *Teisės mokslo pavasaris 2017. Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Studentų mokslinė draugija*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2017, p. 52.

yra nagrinėjamos, o visais atvejais pirmiausia turi būti remiamasi ESTT praktika²⁹. Tačiau analizuojant naujausius ESTT ir EK sprendimus, pastebima, jog valstybės pagalbos taisyklių taikymas vis plėtėja³⁰.

Galiausiai, valstybės pagalbai, teikiamai išskirtinai mokestinėmis priemonėmis, apibrėžti doktrinoje susiformavo fiskalinės valstybės pagalbos sąvoka. Ji konkretizuoja SESV 107 str. pateikiamą valstybės pagalbos apibrėžimą – tai valstybės pagalba, teikiama per mokesčių sistemą, kuri pasireiškia valstybės negautomis pajamomis (negatyvia pagalba), o ne subsidijomis: pinigų dotacijomis, garantijomis, lengvatinėmis paskolomis ir pan. (pozityvia pagalba)³¹.

1.2. Fiskalinės valstybės pagalbos elementai ir pranešimo pareiga

Prieš pradėdant aptarti fiskalinės valstybės pagalbos elementus, atkreiptinas dėmesys, jog valstybės pagalba visada turi būti skiriama ūkio subjektui³². Sąvoka ūkio subjektas aiškinama plačiai: fizinis ar juridinis asmuo, vykdamas ekonominę veiklą. Ekonominė veikla apibrėžiama kaip prekių ar paslaugų siūlymas rinkoje. Sąvoka *inter alia* apimtų ir veiklą, vykdomą partnerystės pagrindu, taip pat ir veiklą, kuria nesiekama pelno³³. Taigi tam tikro subjekto priskyrimas prie ūkio subjektų kategorijos priklauso tik nuo jo veiklos pobūdžio, o ne nuo teisinės formos ar finansavimo būdų (funkcinis metodas)³⁴.

Valstybės narės taikoma priemonė laikoma fiskaline valstybės pagalba, jei ji pasižymi šiais 4 elementais³⁵:

²⁹ *Ibid.*, 3 p.

³⁰ MICHEAU, Claire. Tax Selectivity in European Law of State Aid: Legal Assessment and Alternative Approaches. *European Law Review*, 2015, 40(3); MEROLA, Massimo. The rebus of selectivity in fiscal aid: a nonconformist view on and beyond case law. *College of Europe*, 2016.

³¹ NICOLADES, Phedon. Fiscal State Aid in the EU: The Limits of Tax Autonomy. *World Competition*, 2004, t. 24, p. 366.

³² Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. sausio 10 d. sprendimas *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.* C-222/04, EU:C:2006:8.

³³ BAREIKYTĖ, Simona; BURBAITĖ, Eglė. Fiskalinė valstybės pagalba: selektyvumo kriterijaus problematika siekiant kontroliuoti mokesčių sistemų neutralumą ir sąžiningos konkurencijos užtikrinimą Europos Sąjungoje. Iš *Teisės mokslo pavasaris 2017. Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Studentų mokslinė draugija*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2017, p. 53-55.

³⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1991 m. balandžio 23 d. sprendimas *Klaus Höfner and Fritz Elser / Macrotron GmbH* C-41/90, ECLI:EU:C:1991:161, 21 p.

³⁵ BAREIKYTĖ, Simona; BURBAITĖ, Eglė. Fiskalinė valstybės pagalba: selektyvumo kriterijaus problematika siekiant kontroliuoti mokesčių sistemų neutralumą ir sąžiningos konkurencijos užtikrinimą Europos Sąjungoje. Iš *Teisės mokslo pavasaris 2017. Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Studentų mokslinė draugija*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2017, p. 53-55.

1. Nauda skiriama valstybės iš valstybės išteklių³⁶.

Nauda³⁷ laikoma suteikta valstybės, kai valdžios institucija suteikia pagalbą gavėjui tiesiogiai arba per tarpininką. Fiskalinė valstybės pagalba gali būti teikiama įstatymų leidėjo teisės aktuose nustatant mokestines priemones, o taip pat ir per mokesčių administratorių veiklą. Valstybiniais ištekliais yra laikomi visi viešojo sektoriaus ištekliai. Laikoma, kad fiskalinė valstybės pagalba suteikta, net jei galutiniame rezultate tai nesudaro ir pajamų trūkumo valstybės biudžete³⁸. Toks atvejis galėtų būti, kai mokestinė priemonė yra suteikiama tam, kad būtų pritrauktos užsienio investicijos ar sustiprinama vietinių ūkio subjektų veikla. Šis preferencinis mokestinis režimas dažnai duoda pozityvų rezultatą: valstybės pajamos didėja iš kitų šaltinių ar kitų mokesčių, generuojamos naujos tiesioginės užsienio investicijos, siekiama efektyvesnio viešųjų išlaidų valdymo³⁹.

2. Parama suteikiamas pranašumas⁴⁰.

Pranašumas pasireiškia tuo, jog valstybė narė suteikia išskirtinę ekonominę naudą kurios ūkio subjektai negautų įprastomis rinkos sąlygomis, t. y. be valstybės intervencijos, tam tikriems ūkio subjektams ar visam sektoriui⁴¹. Pranašumas gali pasireikšti bet kokia forma⁴². Laikoma, kad ūkio subjektas įgyja išskirtinę ekonominę naudą tada, kai ūkio subjektui sumažinamos jo įprastos veikimo išlaidos, kurias jis turėtų patirti. Mokesčiai plačiausia prasme galėtų būti suprantami kaip ūkio subjekto išlaidos, todėl natūralu, jog sumažinus mokėtinų mokesčių sumą ūkio subjektui suteikiama finansinė parama.

3. Parama iškreipia konkurenciją ir daro poveikį prekybai tarp valstybių narių.

Dažniausiai šie du kriterijai vertinami kartu⁴³:

³⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2001 m. kovo 13 d. sprendimas *Preussen Elektra / Schlesweg AG* C-379/98, ECLI:EU:C:2001:160.

³⁷ Aiškumo dėlei pažymėtina, jog darbe sutinkamas žodžių junginys „mokestinė nauda“ yra suprantamas ne MAĮ 69 str., o platesne, konkurencijos teisės prasme.

³⁸ Europos Komisija. 2001 m. gruodžio 11 d. sprendimas dėl mokestinių priemonių bankams ir bankų fondams Italijoje 2002/581/EC C(2001) 3955.

³⁹ FAULL, Johnatan; NIKPAY, Ali. *The EU Law of Competition. Third Edition*. Oksfordas: Oxford University Press, 2014, p. 1945.

⁴⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2003 m. liepos 24 d. sprendimas *Altmark Trans GmbH / Regierungspräsidium Magdeburg* C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415, 83 p.

⁴¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1996 m. liepos 11 d. sprendimas *SFEI ir kiti*, C-39/94, ECLI:EU:C:1996:285, 60 p; 1999 m. balandžio 29 d. sprendimas *Ispanija / Europos Komisija*, C-342/96, ECLI:EU:C:1999:210, 41 p.

⁴² FAULL, Johnatan; NIKPAY, Ali. *The EU Law of Competition. Third Edition*. Oksfordas: Oxford University Press, 2014, p. 1931.

⁴³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2004 m. balandžio 29 d. sprendimas *Italija / Europos Komisija* C-372/97, EU:C:2004:234, 44 p.

- a) valstybės suteikta priemonė laikoma iškraipanti konkurenciją arba galinčia ją iškraipyti, jeigu valstybė narė suteikia ūkio subjektui finansinį pranašumą sektoriuje, kuriame egzistuoja arba galėtų būti konkurencija;
- b) poveikis ES rinkai suvokiamas kaip pagrįsta abejonė, jog bus pažeistas nusistovėjęs prekybos modelis. ESTT praktikoje nurodyta, kad, kai valstybė narė ūkio subjektui suteikia pagalbą, nacionalinė ekonominė veikla dėl to gali išsilaikyti ar išaugti, todėl sumažėja kitose valstybėse narėse įsteigtų ūkio subjektų galimybės įeiti į šios valstybės narės rinką⁴⁴. Valstybės parama gali daryti poveikį ES vidaus prekybai net ir tuo atveju, kai jos gavėjas tarpvalstybinėje prekyboje tiesiogiai nedalyvauja.

Paprastai dėl šių kriterijų keblumų nekyla. Galima pridėti, jog tam, kad būtų nustatytas rinkos iškraipymas ar poveikis prekybai, nesvarbu, jog valstybė narė siekia sumažinti mokestinę naštą konkrečiam ūkio sektoriui, kad taip būtų sulyginama mokestinė našta su užsienio valstybėse nustatyta⁴⁵.

4. Parama yra selektyvi⁴⁶.

Priemonės yra selektyvaus (kitai vadinamo atrankinio) pobūdžio, kai jos taikomos pasirinktinai ir nėra taikomos kitiems ūkio subjektams, esantiems panašioje teisinėje ar faktinėje padėtyje, arba tam tikriems sektoriams. Selektyvumo elemento interpretacija valstybės pagalbos bylose dėl mokesčių klausimų kelia daugiausia neaiškumą⁴⁷, ir jo taikymas mokesčių bylose iki šiol nėra konkrečiai apibrėžtas, todėl verta aptarti jį išsamiau.

Selektyvumo kriterijus parodo, ar mokestine priemone mokesčių mokėjimo našta sumažinama tik kai kurioms įmonėms, vietoje to, kad visos įmonės, kurioms taikomas atitinkamas mokestis, būtų apmokestinamos vienodai⁴⁸. Turint omenyje, kad mokesčių sistemos nėra vienodos (skirtingoms pajamoms yra nustatomi skirtingi mokesčių tarifai), nustatyti, ar priemonė selektyvi, yra pakankamai sudėtingas uždavinys⁴⁹.

Mokestinių priemonių selektyvumo kriterijų pirmiausia padeda suprasti bendrųjų ir selektyvių priemonių atskyrimas. Pripažįstama, kad priemonė yra selektyvi, kai ji nėra

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1999 m. gegužės 19 d. sprendimas *Italija / Europos Komisija* C-6/97, ECLI:EU:C:1999:251, 21 p.

⁴⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2004 m. lapkričio 7 d. sprendimas *Banco Santander ir Santusa / Europos Komisija* T-399/11, ECLI:EU:T:2015:126.

⁴⁷ Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946. OL C 262, 2016 m. liepos 19 d., p. 1-50, 127 p.

⁴⁸ BAREIKYTĖ, Simona; BURBAITĖ, Eglė. Fiskalinė valstybės pagalba: selektyvumo kriterijaus problematika siekiant kontroliuoti mokesčių sistemų neutralumą ir sąžiningos konkurencijos užtikrinimą Europos Sąjungoje. Iš *Teisės mokslo pavasaris 2017. Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Studentų mokslinė draugija*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2017, p. 57-59.

⁴⁹ MICHEAU, Claire. Tax Selectivity in European Law of State Aid: Legal Assessment and Alternative Approaches. *European Law Review*, 2015, 40(3), p. 89.

taikoma bendrai. Priemonė yra selektyvi, kai ja tam tikriems mokesčių mokėtojams nustatoma išimtis: mokesčio apimtis yra apribota tokiais kriterijais kaip regionas, sektorius, ekonominės veiklos tipas, bendrovės ar projekto dydis⁵⁰. Nei didelis reikalavimus atitinkančių ūkio subjektų skaičius (tai gali būti net visos konkretaus sektoriaus įmonės), nei sektorių, kuriems jos priklauso, įvairovė ir dydis, neduoda pagrindo daryti išvadą, kad valstybės priemonė yra bendroji ekonominės politikos priemonė, jeigu ja gali pasinaudoti ne visi ekonomikos sektoriai ar ūkio subjektai⁵¹. Vien tai, kad mokestinė priemonė nėra skirta vienam ar keliems iš anksto apibrėžtiems konkrečioms gavėjams, bei tai, kad yra susieta su įvairiais objektyviais kriterijais, pagal kuriuos ji gali būti suteikta neapibrėžtam skaičiui gavėjų, kurie nėra iš anksto atskirai identifikuoti, nėra pakankamas pagrindas netirti priemonės selektyvumo⁵².

Selektyvumas gali būti nustatytas *de jure* arba *de facto*⁵³. *De jure* selektyvumas – tai teisiniai priemonės suteikimo kriterijai, pagal kuriuos ta priemonė oficialiai skiriama tik tam tikroms įmonėms⁵⁴ (pvz.: tam tikro dydžio įmonėms, įmonėms, vykdančioms veiklą tam tikruose sektoriuose arba turinčioms tam tikrą juridinę formą⁵⁵). *De facto* selektyvumas konstatuojamas kai, nors oficialūs priemonės taikymo kriterijai suformuluoti apibendrintai ir objektyviai, priemonės poveikis dėl jos struktūros yra palankus tik konkrečioms ūkio subjektams⁵⁶ arba dėl valstybių narių nustatytų sąlygų ar kliūčių tik tam tikros įmonės gali naudotis priemone⁵⁷. Tuomet selektyvumo vertinimui taikoma selektyvių padarinių doktrina, kuri padeda atskirti selektyvias priemones nuo priemonių, kurios sukelia tik atsitiktinius padarinius, ir todėl neturi būti pripažintomis selektyviomis.

Kai priemonės tikslas yra sumažinti mokesčius ar kitas privalomas įmokas, nustatytas ūkio subjektams, ESTT ir EK praktikoje naudojamas selektyvumo nustatymo testas, susidedantis iš 3 etapų⁵⁸:

⁵⁰ BAREIKYTĖ, Simona; BURBAITĖ, Eglė. Fiskalinė valstybės pagalba: selektyvumo kriterijaus problematika siekiant kontroliuoti mokesčių sistemų neutralumą ir sąžiningos konkurencijos užtikrinimą Europos Sąjungoje. Iš *Teisės mokslo pavasaris 2017. Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Studentų mokslinė draugija*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2017, p. 57-59.

⁵¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1999 m. birželio 17 d. sprendimas *Belgija / Europos Komisija* C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311, 32 p.

⁵² Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2000 m. rugsėjo 29 d. sprendimas *Confederación Española de Transporte de Mercancías / Europos Komisija* T-55/99, ECLI:EU:T:2000:223, 40 p.

⁵³ *Ibid.*

⁵⁴ *Ibid.*, 121 p.

⁵⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. rugsėjo 8 d. sprendimas *Paint Graphos ir kiti* sujungtose bylose C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 52 p.

⁵⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. lapkričio 15 d. sprendimas *Komisija ir Ispanija / Gibraltarų Vyriausybė ir Jungtinę Karalystę*, sujungtose bylose C-106/09 P ir C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, 101 p.

⁵⁷ Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946. OL C 262, 2016 m. liepos 19 d., p. 1-50, 121-122 p.

⁵⁸ *Ibid.*, 138 p.

1. bazinės sistemos nustatymas. Bazinė sistema yra lyginamasis standartas, kuriuo remiantis vertinama, ar priemonė yra selektyvi. Bazinę sistemą sudaro nuoseklus taisyklių rinkinys, kuris, remiantis objektyviais kriterijais, taikomas visoms į jo taikymo sritį patenkančioms įmonėms, apibrėžiantis sąlygas, kuriomis ta sistema taikoma, ūkio subjektų, kurioms ji taikoma, teises ir pareigas, taip pat techninius sistemos veikimo aspektus⁵⁹. Ji grindžiama tokiais elementais kaip mokesčių bazė, apmokestinamieji asmenys, apmokestinimo momentas ir mokesčių tarifai;
2. vertinimas, ar konkrečia priemone yra nukrypstama nuo bazinės sistemos, kuri galioja visiems ūkio subjektams, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši. Laikoma, kad priemone nukrypstama nuo bazinės sistemos, kai dėl jos ūkio subjektai ar jų prekių gamyba atsiduria palankesnėje padėtyje, palyginti su kitomis įmonėmis, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši⁶⁰;
3. jei nustatomas nukrypimas nuo bazinės sistemos – vertinimas, ar bazinės sistemos pobūdis arba bendra struktūra pateisina tokią diferenciaciją. Priemonė gali būti pateisinama ir bus laikoma neselektyvia, jeigu ją galima pateisinti bazinės sistemos pobūdžiu arba bendra struktūra. Taip yra tuo atveju, kai priemonė tiesiogiai kyla iš bazinei sistemai būdingų pagrindinių ar svarbiausių principų arba kai ji atsiranda dėl būdingų mechanizmų, kurie yra būtini tos sistemos veikimui ir jos veiksmingumui, tačiau negali būti remiamasi sistemai nebūdingais išorės politikos tikslais⁶¹.

Nustačius, jog mokestinė priemonė pasižymi visais fiskalinės valstybės pagalbos elementais, reikia įvertinti, ar nereikia įvykdyti SESV 108 str. 3 d. įtvirtinto pranešimo reikalavimo. Nuo 1958 m. valstybės narės privalo pranešti EK apie bet kokius planus teikti valstybės pagalbą⁶². EK, kaip ES sutarčių sergėtojai, suteikti platūs įgaliojimai veikti fiskalinės valstybės pagalbos srityje. Valstybės pagalbos priemonė turi būti vertinama EK, jog būtų įsitikinta, kad ji yra leistina. Priemonė negali būti taikoma tol, kol EK nepriima pagalbą patvirtinančio sprendimo, arba kol nėra laikoma, jog EK tokį sprendimą priėmė (t. y. EK priima sprendimą neteikti prieštaravimų valstybių narių pateiktai informacijai)⁶³.

⁵⁹ *Ibid.*, 132-134 p.

⁶⁰ *Ibid.*, 135 p.

⁶¹ *Ibid.*, 138-139 p.: galimi pagrindai priemonėms, nukrypstančioms nuo bazinės sistemos, pateisinti yra būtinybė vengti dvigubo apmokestinimo ar būtinybė kovoti su sukčiavimu ar mokesčių vengimu arba siekis optimizuoti fiskalinių skolų išieškojimą. Kad nukrypti leidžiančias nuostatas būtų galima pateisinti tos sistemos pobūdžiu ar bendra struktūra, taip pat būtina užtikrinti, kad tos priemonės būtų proporcingos ir neviršytų to, kas būtina teisėtam tikslui pasiekti, jei to tikslo nebūtų galima pasiekti mažesnio masto priemonėmis.

⁶² 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamentas (ES) 2015/1589, nustatantis išsamias Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 108 straipsnio taikymo taisykles. OL L 248, 2015 m. rugsėjo 24 d., p. 9–29.

⁶³ 1999 m. kovo 22 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 659/1999 nustatantis išsamias EB Sutarties 93 straipsnio taikymo taisykles. OL L83, 1999 m. kovo 27 d., p. 339-347.

EK pranešti nereikia apie priemones, sudarančias SESV bei reglamentuose⁶⁴ numatytas išimtis, bei pagal *de minimis* pagalbos reglamentą⁶⁵ leidžiamą valstybės pagalbą⁶⁶. Pastebėtina, jog mokestinių priemonių atveju egzistuoja *de minimis* pagalbos reglamento taikymo ypatumai. Ar pagalba yra *de minimis* yra konstatuojama atsižvelgiant į galutinį tokios pagalbos efektą. Kai mokestinės priemonės yra formuluojamos abstrakčiai (pvz.: įstatymuose numatomos mokesčių lengvatos), todėl nėra iš anksto nustatyto valstybės pagalbos dydžio individualiam ūkio subjektui, pranešimo reikalavimas turi būti vykdomas visada⁶⁷.

Viso EK buvo pranešta apie Lietuvos taikomas valstybės pagalbos priemones tiesioginių mokesčių srityje 18 kartų (atvejų sąrašas pateikiamas kaip **Priedas Nr. 1**). Tačiau tai yra ne visos Lietuvos mokesčių sistema teikiamos valstybės pagalbos priemonės – apie kitas priemones informuoti EK nereikia pagal Bendrąjį bendrosios išimties reglamentą. Pradėjus teikti valstybės pagalbą, ji turi būti registruojama. Lietuvoje valstybės pagalbos ir *de minimis* pagalbos registrą administruoja Lietuvos Respublikos konkurencijos taryba⁶⁸.

1.3. Fiskalinės valstybės pagalbos formos Lietuvoje

Nusistovėjusioje teismų jurisprudencijoje pripažįstama, kad nauda fiskalinės valstybės pagalbos prasme gali pasireikšti įvairių formų įsikišimo į rinką būdais, kurie sumažina įmokas, įprastai įtraukiamas į ūkio subjektų biudžetus⁶⁹. Taigi, pranašumo suteikimas fiskalinės valstybės pagalbos atveju yra nustatomas kaip negatyvios naudos suteikimas, kai ūkio subjektas yra atleidžiamas nuo mokesčių ar sumažinama mokėtinų mokesčių suma, kurią jis turėtų sumokėti, palyginus su kitais ūkio subjektais, esančiais panašioje faktinėje ar

⁶⁴ 2014 m. birželio 17 d. Europos Komisijos reglamentas (ES) Nr. 651/2014, kuriuo tam tikrų kategorijų pagalba skelbiama suderinama su vidaus rinka taikant SESV 107 ir 108 str. OL L 187, 2014 m. birželio 26 d., p. 1–78.

⁶⁵ 2013 m. gruodžio 18 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 1407/2013 dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 ir 108 straipsnių taikymo *de minimis* pagalbai. OL L 352, 2013 m. gruodžio 24 d., p. 1–8, 3 str.

⁶⁶ *De minimis* pagalba – pagalbos priemonės, suteiktos vienai įmonei per 3 fiskalinius metus ir kurių suma per tą laikotarpį neviršija 200 000 EUR. Bendra *de minimis* pagalbos, suteiktos vienai kelių transporto sektoriaus įmonei per bet kuriuos 3 metus, suma neviršija 100 000 EUR. Tokia pagalba laikoma negalinčia turėti reikšmingos įtakos ES vieningai rinkai.

⁶⁷ Vokietijos Federacinės Respublikos finansų ministerija. *Tax benefits and EU state aid control: The problem of and approaches to resolving the conflict of jurisdiction with fiscal autonomy*. [interaktyvus]. [žiūrėta: 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Ministry/Advisory_Board/2018-02-07-tax-benefits-and-eu-state-aid-control-download.pdf?__blob=publicationFile&v=2>, p. 14.

⁶⁸ Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1999, nr. 30-856; 2012, nr. 42-2041; *Teisės aktų registras*, 2017, nr. 2017-01075, 55 str. 3 d.

⁶⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1999 m. birželio 17 d. sprendimas *Industrie Aeronautiche e Meccaniche Rinaldo Piaggio SpA C-295/97*, ECLI:EU:C:1999:313, 36 p.

teisinėje padėtyje. Pagal EK, klausimas, ar priemone suteikiama valstybės pagalba, turi būti vertinamas individualiai, atsižvelgiant į konkretų ūkio subjektą konkrečiu laiku, tam, kad būtų nustatoma, ar konkrečiam ūkio subjektui valstybė suteikia pranašumą ir ar toks ūkio subjektas prisideda mažiau viešųjų gėrybių ir paslaugų finansavime⁷⁰.

Apžvelgus ESTT ir EK praktiką ir įvertinus įvairių valstybių narių mokesčių režimų įvairovę, konstatuotina, jog mokestinė nauda gali įgauti įvairiausių pavidalus, pvz., atleidimas nuo socialinio draudimo įmokų⁷¹, mokestinių kreditų suteikimas, siejamas su investicijomis į verslo turtą ar mažesniais darbo užmokesčio tarifais⁷², kainodaros taisyklių netaikymas⁷³, ir kita. Tačiau valstybės pagalba nebūtų laikomos išimtinai techninio pobūdžio mokesčių priemonės, pavyzdžiui, nusidėvėjimo taisyklės⁷⁴ bei nuostatos, skirtos užkirsti kelią dvigubam apmokestinimui ar mokesčių vengimui⁷⁵, nebent tokios priemonės akivaizdžiai nederėtų su atitinkamas taisykles pagrindžiančia logika. Kolektyvinių investavimo subjektų⁷⁶ ir kooperatinių bendrovių⁷⁷ apmokestinimas, atitinkantis tam tikras sąlygas, taip pat nepatenka į fiskalinės valstybės pagalbos taisyklių taikymo apimtį. Doktrinoje ES teisės aktuose yra išskiriamos tokios fiskalinės valstybės pagalbos pasireiškimo formos:

1. nacionalinė teisėkūros priemonė (pagalbos schema), kuri yra palankesnė konkrečiam ūkio subjektui. Iš esmės taip pasireiškia mokestinės naštos sumažinimas, kuris gali būti įgyvendinamas pasitelkiant mokesčio bazę (pvz.: nustatomi specialūs atskaitymai,

⁷⁰ FAULL, Johnatan; NIKPAY, Ali. *The EU Law of Competition. Third Edition*. Oksfordas: Oxford University Press, 2014, p. 1945.

⁷¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2004 m. rugsėjo 14 d. sprendimas *Ispanija / Europos Komisija* C-276/02, ECLI:EU:C:2004:521.

⁷² Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1973 m. liepos 12 d. sprendimas *Europos Komisija / Vokietija* C-70-72, ECLI:EU:C:1973:87.

⁷³ Europos Komisija. 2015 m. spalio 21 d. sprendimas *Starbucks*, (EU) 2017/502. OL L 83, 2017 m. kovo 29 d., p. 38–115.

⁷⁴ Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946. OL C 262, 2016 liepos 19 d., p. 1-50, 177 p.

⁷⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2004 m. balandžio 29 d. sprendimas *GIL Insurance* C-308/01, ECLI:EU:C:2004:252, 65 p.

⁷⁶ Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946. OL C 262, 2016 liepos 19 d., p. 1-50, p. 162. Pagal atitinkamos mokesčių sistemos logiką gali būti pateisinama kolektyvinio investavimo subjektų apmokestinimo tvarka, kuria siekiama užtikrinti mokesčių skaidrumą tarpinio subjekto lygmeniu, jeigu dvigubo ekonominio apmokestinimo vengimas yra vienas iš atitinkamai mokesčių sistemai būdingų principų (tai patvirtinta Europos Sąjungos teisingumo teismo 2009 m. kovo 4 d. sprendimo *Associazione italiana del risparmio gestito ir Fineco Asset Management / Europos Komisija*, T-445/05, ECLI:EU:T:2009:50, 78 p.). Tačiau lengvatinė apmokestinimo tvarka, kuri taikoma tik tiksliai apibrėžtiems ir konkrečias sąlygas atitinkantiems investavimo subjektams kitų investavimo subjektų, kurių teisinė ir faktinė padėtis yra panaši, nenaudai, turėtų būti laikoma atrankia. Lietuvoje PMĮ 4 str. 4 d. 2 p., 12 str. ir 33 str. 4 d. numato, jog kolektyvinio investavimo subjektai pelno mokesčiu neapmokestinami, visi kolektyvinio investavimo subjektai pelno mokesčio tikslais vertinami vienodai, o apmokestinimas vyksta galutinio investicinių pajamų gavėjo lygmenyje, taigi toks atleidimas nuo pelno mokesčio nesudaro fiskalinės valstybės pagalbos teikimo.

⁷⁷ Kooperatinių bendrovių apmokestinimo klausimai nagrinėjami 2 skyriaus 3.1. poskyryje.

- specialus ar pagreitintas nusidėvėjimas), visiškas ar dalinis mokesčio sumos sumažinimas (pvz.: lengvatos nustatymas ar kredito suteikimas)⁷⁸;
2. mokesčių administratoriaus sprendimai, kurie naudingi konkretiems ūkio subjektams;
 3. mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimai, kurie nepagrįstai palankūs konkrečiam ūkio subjektui (pvz.: mokestinio įsiskolinimo atidėjimas, atšaukimas, ypatingojo grafiko sudarymas tokiam įsiskolinimui išdėstyti⁷⁹ ar įvairūs taikūs sutarimai);
 4. mokesčių amnestijos, kurios netaikomos visų sektorių ar dydžių ūkio subjektams⁸⁰. Taikant mokestines amnestijas paprastai atleidžiama nuo baudžiamųjų sankcijų, baudų ir (kai kurių ar visų) palūkanų mokėjimų⁸¹.

Įvertinus darbo rengimo metu galiojantį reguliavimą, pastebėtina, jog Lietuvoje fiskalinė valstybės pagalba teikiama panašiomis formomis, išskyrus tai, kad mokesčių sistemoje nėra nustatyta mokestinės amnestijos galimybė. Mokestinių lengvatų klausimas analizuojamas darbo II-oje dalyje, o problemos, susijusios su mokesčių administratoriaus išankstiniais įsipareigojimais dėl mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo būsimajam sandoriui ar būsimąjį kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams, mokestinės paskolos sutartimi ar susitarimu dėl mokesčio dydžio išsamiau nagrinėjamos III-oje darbo dalyje.

Prieš pradėdant detaliau nagrinėti atskiras fiskalinės valstybės pagalbos formas Lietuvoje, pirmiausia verta pastebėti, jog fiskalinės valstybės pagalbos draudimas tam tikra apimtimi įgyvendinamas per mokesčių mokėtojų lygybės bei teisingumo ir visuotinio privalomumo principus. Kalbant apie nacionalines teisėkūros priemones, MAĮ 7 str. numatytas mokesčių mokėtojų lygybės principas (literatūroje įvardijamas kaip Lietuvos Respublikos Konstitucijos 29 str. nustatyto lygiateisiškumo principo išraiška mokesčių teisėje) draudžia diskriminuoti mokesčių mokėtojus ar dėl tam tikrų priežasčių sudaryti išskirtines sąlygas⁸². Diskriminacija ar privilegijomis nelaikomas tik toks teisinis reguliavimas, kuris taikomas tam tikromis vienodais požymiais pasižyminčių asmenų grupėms, jeigu taip siekiama pozityvių, visuomeniškai reikšmingų tikslų⁸³. MAĮ 8 str.

⁷⁸ Komisijos pranešimas dėl valstybės pagalbos taisyklių taikymo su tiesioginiu verslo apmokestinimu susijusioms priemonėms 98/C 384/03. OL C 384, 1998 m. gruodžio 10 d., p. 3-9, 9 p.

⁷⁹ *Ibid.*, 10 p.

⁸⁰ LUJA, Raymond. Group Taxation, Sectoral Tax Benefits and De Facto Selectivity in State Aid Review. *European State Aid Law Review*, 2009, t. 8, p. 4.

⁸¹ Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946. OL C 262, 2016 liepos 19 d., p. 1-50, 164 p.

⁸² Valstybinės mokesčių inspekcijos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 7 str. komentaras (su pakeitimais ir papildymais). [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5#Scroll_546.4000244140625>, 1 p.

⁸³ Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo“.

įtvirtinta teisingumo ir visuotinum principą, ir pagal šio straipsnio 2 d. reikalaujama, jog mokesčių lengvatos negali būti individualaus pobūdžio, kadangi tai pažeidžia proporcingą mokesčių naštos paskirstymą⁸⁴. Kalbant apie mokesčių administratorių veiklą, Konstitucijos 29 str. (kaip ir Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos 4 str.) numato, jog įstatymui, teismui ir kitoms valstybės institucijoms ar pareigūnams visi asmenys lygūs, o mokesčių mokėtojų lygybės principas detalizuoja, jog taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs, esant vienodoms faktinėms aplinkybėms mokesčių teisės aktai turi būti aiškinami ir taikomi vienodai visų mokesčių mokėtojų atžvilgiu⁸⁵. Tačiau fiskalinės valstybės pagalbos taisyklės yra išsamesnės, ir, kaip bus atskleidžiama toliau, kiekvieną fiskalinės valstybės pagalbos teikimo formą reguliuoja detaliau.

⁸⁴ Valstybinės mokesčių inspekcijos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 8 str. komentaras (su pakeitimais ir papildymais). [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5#Scroll_546.4000244140625>, 1 p.

⁸⁵ SUDAVIČIUS, Bronius; MEDELIENĖ, Aistė. *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ „Registru centras“, 2011, p. 91.

II DALIS. FISKALINĖS VALSTYBĖS PAGALBOS TEIKIMAS MOKESČIŲ ĮSTATYMAIS LIETUVOJE

Lietuvos mokesčių sistemoje valstybės pagalba teikiama įvairiomis mokesčių lengvatomis, kurių vienos patenka į ES teisės aktais nustatytas išimtis, kitos – ne. Kaip jau minėta I-oje darbo dalyje, pranešimo EK reikalavimas mokestinių lengvatų srityje galioja tik priemonėms, kurios nepatenka į ES teisės aktuose numatytas išimtis, nes išimtyse įvardinti atvejai savaime laikomi suderinami su bendrąja rinka. Dėl to šioje darbo dalyje bus tiriamos darbo rengimo metu galiojančios mokesčių lengvatos, apie kurias Lietuva pranešė EK, siekiant nustatyti tokių lengvatų ribas, nes jų viršijimas gali suponuoti su bendrąja rinka nesuderinamos valstybės pagalbos teikimą, bei įvertinti, ar nuo pranešimo EK momento atlikti reguliavimo pakeitimai yra suderinami su ES teise (2.1. poskyris), analizuojamos problemos, susijusios su valstybės pagalbos teikimu individualiomis mokestinėmis lengvatomis (2.2. poskyris) bei identifikuojamos prielaidos su bendrąja rinka nesuderinamai valstybės pagalbai teikti mokestinėmis lengvatomis Lietuvoje (2.3. poskyris).

2.1. Valstybės pagalbos teikimas mokesčių lengvatomis, praneštas EK

Tiek doktrinoje⁸⁶, tiek valstybės pagalbos teisės aktų leidyboje, tiek pati EK savo publikuojamuose valstybės pagalbos tyrimuose ir metinėse ataskaitose apie konkurencijos politiką⁸⁷ valstybės pagalbą grupuoja pagal priemonėmis siekiamus tikslus. Nors valstybės pagalbos teikimas konstatuojamas nustačius jos elementus, tačiau, be kitų faktorių, priemonių tikslai lemia, ar priemonė bus paskelbta suderinama su bendrąja rinka. Todėl analizuojant Lietuvos mokesčių įstatymuose nustatytas mokestines priemones šiame poskyryje jos taip pat yra sugrupuotos pagal savo tikslus.

⁸⁶ PINTO, Carlo. *Tax competition and EC law*. Haga: Kluwer law international, 2003.

⁸⁷ Europos Komisija. Komisijos ataskaita Europos Parlamentui, Tarybai, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui ir regionų komitetui. 2016 m. konkurencijos politikos ataskaita SWD(2017) 175 final. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/competition/publications/annual_report/2016/part1_lt.pdf>.

2.1.1. Regioninė pagalba

Regionine pagalba valstybės narės siekia plėtoti mažiau išsivysčiusius regionus, nuolat teikiant jiems investicijas ir kuriant darbo vietas taip skatinant įsikūrusių ūkio subjektų vystymąsi, modernizavimą ir įvairovę bei naujų įmonių kūrimą⁸⁸. Skiriama regioninė veiklos pagalba, kuria siekiama sumažinti einamąsias bendrovių išlaidas, bei regioninė investicinė pagalba – pagalba pradinėms investicijoms, kuriomis sukuriamą naują ekonominę veiklą šiose vietovėse arba esamos įmonės veiklai įvairinti, siekiant gaminti naujus produktus ar diegti gamybos proceso inovacijas⁸⁹. Priemonių geografinis apibrėžtumas išskiria jas nuo kitų valstybės paramos kategorijų, pvz., pagalbos moksliniams tyrimams, todėl savaime suprantama, jog tokia pagalba sukuriamą diskriminacija tarp bendrovių, veikiančių tokioje specialioje teritorijoje, ir bendrovių, kurios veikia už tokios zonos ribų⁹⁰.

Akivaizdus regioninės investicinės fiskalinės valstybės pagalbos teikimo pavyzdys Lietuvoje yra LEZ įmonėms nustatytos nekilnojamojo turto ir pelno mokesčio lengvatos. LEZ – tai ūkinei-komercinei ir finansinei veiklai skirta teritorija, kurioje yra nustatytos ūkio subjektams specialios ekonominės ir teisinės funkcionavimo sąlygos, bei kurioje nėra nuolatinių gyventojų⁹¹. Darbo rengimo metu Lietuvoje veikia 7 LEZ: Klaipėdos, Kauno, Šiaulių, Panevėžio, Marijampolės, Kėdainių ir Akmenės, kurioms taikomos mokestinių lengvatų schemos EK buvo pripažintos suderinamos su bendrąja rinka iki 2020 m. gruodžio 31 d.⁹²

⁸⁸ 1998 m. kovo 10 d. Nacionalinės regioninės pagalbos teikimo gairės. OL C 74, p. 9; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 8 sk., 1 t., p. 226-236.

⁸⁹ 2014–2020 m. regioninės valstybės pagalbos gairės. OL C 209, 2013 m. liepos 23 d., p. 1-45, 15 p.

⁹⁰ PINTO, Carlo. *Tax competition and EC law*. Haga: Kluwer law international, 2003, p. 103.

⁹¹ Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1995, nr. 59-1462, 2 str. 1 d.

⁹² Stojimo į ES metu, 2001 m. vasario 1 d. Lietuvos Respublikos konkurencijos tarybos nutarimu Nr. 20 buvo pritarta valstybės pagalbos teikimo Klaipėdos LEZ schemai ir apie šią valstybės pagalbos priemonę buvo pranešta EK. Po teisės aktų pakeitimų pagal EK pastabas, buvo pritarta valstybės pagalbos teikimui Klaipėdos LEZ iki 2009 m. vasario 28 d. Apie Kauno LEZ taikomas valstybės pagalbos priemones buvo pranešta tik jau po stojimo į ES, 2004 m. pabaigoje. 2007 m. sausio 19 d. ūkio ministro įsakymu Nr. 4-23 patvirtintomis nacionalinės regioninės pagalbos teikimo Klaipėdos ir Kauno LEZ schemomis LEZ įmonėms teikiama valstybės pagalba buvo priderinta prie 2006 m. spalio 24 d. Komisijos reglamento (EB) Nr. 1628/2006 dėl Sutarties 87 ir 88 straipsnių taikymo nacionalinei regioninei investicinei pagalbai reikalavimų. EK buvo informuota santrauka Nr. XR 29/07 apie Nacionalinės regioninės pagalbos teikimo Kauno LEZ schemą, kur schemos taikymo laikotarpis buvo numatytas iki 2013 m. gruodžio 31 d. 2012 m. Lietuvoje įsteigus Akmenės, Marijampolės bei Šiaulių LEZ, buvo priimtas ūkio ministro įsakymas dėl nacionalinės regioninės pagalbos teikimo Akmenės LEZ schemos, nacionalinės regioninės pagalbos teikimo Marijampolės LEZ schemos bei nacionalinės regioninės pagalbos teikimo Šiaulių LEZ schemos tvirtinimo, kuriuo nustatytos valstybės pagalbos schemos naujosioms LEZ, vėliau priimti Panevėžio LEZ bei Kėdainių LEZ įstatymai. Apie minėtas schemas buvo pranešta EK informacinėmis santraukomis vadovaujantis tuo metu galiojusio Bendrojo bendrosios išimties reglamento nuostatomis; EK nepateikęs prieštaravimų laikoma, jog valstybės pagalbos teikimas šiose zonose suderinama su vidaus rinka ir darbo rengimo metu valstybės pagalbos teikimas mokestinėmis lengvatomis pratęstas iki 2020 m. gruodžio 31 d.

Pats įstatymų leidėjas nurodo, kad mokestinėmis lengvatomis LEZ įmonėms siekia sudaryti LEZ palankias mokesčių sąlygas užsienio ir šalies ūkio subjektams steigti LEZ tarptautinės prekybos, gamybos ir eksporto, finansų, mokslinę-techninę pažangą kuriančias ir diegiančias įmones bei organizacijas, skatinti užsienio investicijas, steigti naujas darbo vietas⁹³. Taigi lengvatos LEZ vertintinos kaip viena iš investicijų pritraukimo formų, nes nustatant palankesnes apmokestinimo sąlygas, skatinamas kapitalo pervedimas į LEZ⁹⁴.

LEZ įmonėms taikomos nekilnojamojo turto mokesčio lengvatos⁹⁵ turinį sudaro tai, jog šiuo mokesčiu neapmokestinamas visas LEZ įmonėms priklausantis ar šių įmonių iš fizinių asmenų perimtas nekilnojamas turtas, nepaisant, kokiais tikslais yra naudojamas toks nekilnojamas turtas⁹⁶. Pagrindine investuotojus skatinančia mokestine priemone įsikurti Lietuvos LEZ nurodomos būtent pelno mokesčio lengvatos. PMĮ 58 str. 16 d. 1 ir 2 p. nustatytų lengvatų turinį sudaro tai, jog 10 mokestinių laikotarpių, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kai įmonė įgyvendina numatytas sąlygas⁹⁷, ji nemoka pelno mokesčio, o kitais 6 mokestiniais laikotarpiais jai taikomas 50% sumažintas (t. y. tik 7,5% dydžio) pelno mokesčio tarifas. Lengvatos suponuoja nukrypimą nuo bendrosios mokesčių sistemos, nes kitiems ūkio subjektams, esantiems panašioje teisinėje ar faktinėje padėtyje, tačiau kurie nėra LEZPI nustatyta tvarka įsteigtos LEZ įmonės, jos nėra taikomos.

Regionams nustatytos specialios skatinančios priemonės laikomos selektyviomis, nes jos suteikiamos tik tam tikroje valstybės teritorijoje veikiančioms ūkio subjektams. Dėl šios priežasties LEZ įmonėms taikomos mokesčių lengvatos yra varžomos ES teisės aktų nuostatomis dėl valstybės pagalbos leistinumumo. Svarbu atkreipti dėmesį, jog LEZ įmonėms nustatytomis lengvatomis galima pasinaudoti ribota apimtimi, t. y. tik tiek, kiek tai leidžia valstybės pagalbos teikimo intensyvumas. Valstybės pagalbos teikimo intensyvumas suprantamas kaip bendras pagalbos dydis, išreikštas tinkamų finansuoti išlaidų procentine dalimi. Apskaičiuojant valstybės pagalbos intensyvumą LEZ įmonių atveju, turi būti imama

⁹³ Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1995, nr. 59-1462, 1 str.

⁹⁴ Valstybinė mokesčių inspekcija. Leidinys „Pelno mokesčio lengvatos“, registracijos numeris: KD-7859 [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Leidiny+Pelno+mokescio+lengvatos.pdf/36055890-0a2e-412c-b90f-cc03c102bae7>>.

⁹⁵ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2005, nr. 76-2741, 7 str. 2 d. 3 p.

⁹⁶ Valstybinės mokesčių inspekcijos Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo komentaras (su pakeitimais ir papildymais). [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.3>>.

⁹⁷ Kapitalo investicijos pasiekė nurodytą sumą (LEZ įmonė privalo turėti auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį) ir 75% ir daugiau šios įmonės atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų sudaro pajamos iš LEZ vykdomos veiklos ar paslaugų, susijusių su LEZ vykdoma veikla (PMĮ 58 str. 16 d. 2 p. papildomai numato, kad vidutinis LEZ įmonės darbuotojų skaičius mokestiniais metais yra ne mažesnis kaip 20 darbuotojų).

mokesčių lengvatų suma, apskaičiuojama sudedant pelno bei nekilnojamojo turto mokesčių lengvatas. Šis rodiklis yra ypač svarbus, nes pagalbos intensyvumas negali viršyti rodiklio, kuris nustatytas atitinkamame regioninės pagalbos žemėlapyje⁹⁸. Priėmus sprendimą apie bendrą regioninės pagalbos žemėlapi, apimančią visą valstybės teritoriją pranešama EK, ir, jai patvirtinus pranešimus, žemėlapiai laikomi neatskiriama EK regioninės pagalbos teikimo gairių dalimi. Konkrečiai valstybės pagalbos teikimo Lietuvoje intensyvumo rodiklis 2014-2020 m. yra numatytas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2014 m. birželio 25 d. nutarimu Nr. 571 „Dėl Lietuvos Respublikos 2014–2020 metų regioninės pagalbos žemėlapio“, kuriame patvirtintas maksimalus regioninės pagalbos intensyvumas – 25% bendrojo subsidijos ekvivalento. Pagalba didelėms⁹⁹ įmonėms negali viršyti 25% investuotos sumos, t. y. investavus 1 mln. EUR, valstybės pagalba negali viršyti 250 000 EUR sumos ar investavus 100 000 EUR, valstybės pagalba negali viršyti 25 000 EUR sumos. Didžiausias pagalbos intensyvumas gali būti padidintas ne daugiau kaip 20% punktų mažoms¹⁰⁰ ir labai mažoms įmonėms¹⁰¹ ir ne daugiau kaip 10% punktų vidutinėms¹⁰² įmonėms. Pagal EK patvirtintą Regioninės valstybės pagalbos LEZ pagalbos schemą, visų pagal schemą numatytų pagalbos priemonių maksimali suma yra apie 58 mln. EUR. Taigi nors nei LEZPI, nei PMĮ ar Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatyme¹⁰³ (toliau – NTMI) nėra numatytas joks galiojimo terminas pelno ar nekilnojamojo turto mokesčio lengvatoms ar numatytos kitokios ribos, sistemiškai aiškinant teisės aktus darytina išvada, jog pelno mokesčio lengvatos galioja iki 2020 m. gruodžio 31 d., o LEZ įmonės lengvatomis naudotis gali tik iki tol, kol bus pasiektas maksimalus leidžiamas pagalbos intensyvumas arba bendras limitas (įskaitant kitas regioninės pagalbos sumas).

Darbo rengimo metu PMĮ 58 str. 16 d. komentaras yra rengiamas, tačiau pastebėtina, jog, nors toks mokesčių lengvatų ribojimas galioja jau nuo 2014 metų, ankstesnėse PMĮ 58 str. komentaro redakcijose ar šiuo metu galiojančioje NTMI 7 str. 2 d. 3 p. straipsnio

⁹⁸ 2014 m. birželio 17 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 651/2014, kuriuo tam tikrų kategorijų pagalba skelbiama suderinama su vidaus rinka taikant Sutarties 107 ir 108 straipsnius. OL L 187, 2014 m. birželio 26 d., p. 1-78, 14 str. 12 p.

⁹⁹ Pagal Europos Komisijos reglamento Nr. 651/2014 I priedą, didelė įmonė – įmonė, kurioje dirba daugiau kaip 250 darbuotojų ir kurios metinės pajamos viršija 50 mln. EUR ir (arba) balanse nurodyto turto vertė viršija 43 mln. EUR.

¹⁰⁰ Pagal Europos Komisijos reglamento Nr. 651/2014 I priedą, maža įmonė – įmonė, kurioje dirba mažiau kaip 50 darbuotojų ir kurios metinės pajamos neviršija 10 mln. EUR ir (arba) balanse nurodyto turto vertė neviršija 10 mln. EUR.

¹⁰¹ Pagal Europos Komisijos reglamento Nr. 651/2014 I priedą, labai maža įmonė – įmonė, kurioje dirba mažiau kaip 10 darbuotojų ir kurios metinės pajamos neviršija 2 mln. EUR ir (arba) balanse nurodyto turto vertė neviršija 2 mln. EUR.

¹⁰² Pagal Europos Komisijos reglamento I Nr. 651/2014 priedą, vidutinė įmonė – įmonė, kurioje dirba mažiau kaip 250 darbuotojų ir kurios metinės pajamos neviršija 50 mln. EUR ir (arba) balanse nurodyto turto vertė neviršija 43 mln. EUR.

¹⁰³ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2005, nr. 76-2741.

komentare nėra užsimenama apie šių lengvatų taikymo ribotą mastą. Vienintelis tokių suvaržymų indikatorius Lietuvos teisės aktuose iki 2018 m. sausio 1 d. įsigaliojusių pakeitimų buvo LEZPI nuostata, nurodanti, jog mokesčių lengvatos ir kiti valstybės pagalbos būdai LEZ įmonėms taikomi tiek, kiek tai neprieštaruja ES teisės aktams, reglamentuojantiems valstybės pagalbos teikimą¹⁰⁴.

MAĮ nustatyta apibendrintų mokesčių įstatymų paaiškinimų procedūra: VMI, siekdama užtikrinti, kad mokesčių mokėtojai geriau suprastų atitinkamo mokesčio įstatymo nuostatas bei mokesčių administravimo procedūras, rengia apibendrintus atitinkamų mokesčių įstatymų paaiškinimus (komentarai)¹⁰⁵. Komentarais pateikiama kompetentingos institucijos oficiali nuomonė, t. y. kaip ši institucija supranta ir taiko atitinkamo mokesčio įstatymo nuostatas¹⁰⁶. Taigi VMI elgesys, kai nei PMI, nei NTMI komentaruose nebuvo užsiminta apie lengvatų taikymo ribotą apimtį, galėtų suponuoti išvadą, jog paties centrinio mokesčių administratoriaus oficiali nuomonė yra pateikta nevisapusiškai, neįvertinus ES teisės aktų reikalavimų, taigi nėra visiškai teisinga.

Šis apibendrinto mokesčių įstatymo paaiškinimo klaidingumo klausimas galėtų tapti aktualus nustatant neteisėtą fiskalinę valstybės pagalbos teikimą, t. y., jei dėl nustatytų mokesčių lengvatų į Lietuvos biudžetą nustatytų mokesčių suma viršytų leidžiamą intensyvumo ribą. Neteisėtai suteikta fiskalinė valstybės pagalba privalo būti sugražinta, taigi LEZ įmonės privalėtų sumokėti trūkstamus mokesčius. Viena vertus, PMI ir NTMI komentarų neišsamumas sudaro pagrindą mokesčių mokėtoją atleisti nuo baudų ir delspinigių pagal nacionalines MAĮ nuostatas¹⁰⁷, tačiau EK iniciavus susigrąžinimo bylą, ji galėtų reikalauti LEZ įmonių sumokėti mokesčius su palūkanomis pagal ES teisės aktus¹⁰⁸ (nebent būtų nustatyta, kad toks išieškojimas prieštarautų bendriems ES teisės principams).

Tai, jog LEZ įmonėms įtvirtintoms mokestinėms lengvatoms taikomos fiskalinės valstybės pagalbos taisyklės taip pat lemia, jog kriterijai mokestinėms lengvatoms taikyti turi

¹⁰⁴ Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1995, nr. 59-1462, 15 str. 7 d.

¹⁰⁵ Valstybinės mokesčių inspekcijos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 12 str. 1 d. komentaras (su pakeitimais ir papildymais). [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5#Scroll_546.4000244140625>, 1 p.

¹⁰⁶ Valstybinės mokesčių inspekcijos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 12 str. 2 d. komentaras (su pakeitimais ir papildymais). [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5#Scroll_546.4000244140625>, 1-2 p.

¹⁰⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243, 141 str. 1 d. 4 p. ir 100 str. 1 d. 2 p.

¹⁰⁸ 2008 m. sausio 30 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 271/2008 iš dalies keičiantis Reglamentą (EB) Nr. 794/2004, įgyvendinantį Tarybos reglamentą (EB) Nr. 659/1999, nustatantį išsamias EB sutarties 93 straipsnio taikymo taisykles. OL L 82, 2008 m. kovo 25 d., p. 1-64 ir 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamentas (ES) 2015/1589, nustatantis išsamias Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 108 straipsnio taikymo taisykles. OL L 248, 2015 m. rugsėjo 24 d., p. 9-29.

atitikti ES teisės reikalavimus. Mokestinių lengvatų suteikimo kriterijų prieštaravimas ES teisės aktams suponuotų neteisėtos fiskalinės valstybės pagalbos teikimą Lietuvoje. Visų pirma pateiktinas teigiamas pastebėjimas, jog LEZ įmonėms pelno mokesčio lengvata taikoma tik kai yra įgyvendintos nustatytos sąlygos: pasiekiamas reikiamas investicijos dydis ir generuojamos pajamos veiklos, vykdomos LEZ, ar paslaugų, susijusių su LEZ vykdoma veikla, kas suponuoja, jog investuotojas bus susijęs su valstybės teritorijos dalimi ilgalaikiais ryšiais, o LEZ įmonės vykdys realią aktyvią veiklą regione. Taip pat darbo autorės teigiamai vertinamas nuo 2018 m. įsigaliojusių įstatymo pakeitimu veiklų sąrašo panaikinimas, išplečiantis ūkio subjektų galimybes naudotis pelno mokesčio lengvatomis, taigi sumažinantis jų atrankinį pobūdį. Kita vertus, pelno mokesčio lengvatos taikymui galima pateikti ir kritikos.

Nuo 2018 m. sausio 1 d. įsigalioję LEZPI ir PMĮ įstatymų pakeitimai LEZ įmonėms išplėtė pelno mokesčių lengvatų ribas: anksčiau LEZ įmonės pelno mokesčio nemokėjo tik 6 mokestinius laikotarpius, o kitus 10 mokestinių laikotarpių joms buvo taikomas 50% sumažintas pelno mokesčio tarifas. Tačiau naujoji lengvata gali būti suteikiama tik naujoms LEZ įmonėms, kurios LEZ įmonės statusą įgijo ne anksčiau kaip 2018 m. sausio 1 d.¹⁰⁹. Kadangi apie LEZ jau pranešta EK, apie šį pakeitimą atskirai informuota nebuvo, todėl nėra nustatyta, ar jis yra suderinamas su bendrąja rinka.

Šiuo pakeitimu susidariusią situaciją galima būtų apibūdinti kaip „valstybės pagalbos priemonę valstybės pagalbos priemonėje“. Nustatytą reguliavimą būtų galima įvardinti kaip *de jure* atrankų, nes įstatymo nuostata tiesiogiai lemia teisinį priemonės suteikimo kriterijų, pagal kurį priemonė, t. y. pelno mokesčio lengvatos, oficialiai yra skirta tik tam tikroms įmonėms¹¹⁰, t. y. tik tokioms LEZ įmonėms, kurios LEZ įmonės statusą įgijo nuo konkrečios nustatytos datos. Tokia išvada grindžiama ir ESTT jurisprudencija: byloje *Italija prieš EK* ESTT laikė, jog pajamų mokesčio tarifo sumažinimas ir su kotiravimu susijusių išlaidų atskaitymas iš apmokestinamųjų pajamų, nustatytas išskirtinai naujai kotiruojamoms akcinėms bendrovėms, kurios oficialiai įtrauktos į reguliuojamos rinkos biržos sąrašus per konkretų laikotarpį, buvo selektyvi priemonė, nes mokestinis pranašumas buvo prieinamas tik įmonėms, kurios jau buvo pradėjusios įtraukimo į biržos sąrašus procedūrą, toms, kurios buvo bent jau numačiusios tai padaryti, ar toms, kurios buvo pasirengusios imtis tokios

¹⁰⁹ Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymo Nr. I-976 5, 8, 9 ir 15 straipsnių pakeitimo įstatymas. *Teisės aktų registras*, 2017, nr. 2017-21503. LEZ įmonės statuso įgijimo momentas nustatomas LEZPI 7 str. 2 d.: statusas įgyjamas, kai LEZ valdymo bendrovė išduoda leidimą veiklai LEZ ir Juridinių asmenų registro tvarkytojas Vyriausybės nustatyta tvarka įregistruoja duomenis, susijusius su LEZ įmonės statuso įgijimu.

¹¹⁰ Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946. OL C 262, 2016 m. liepos 19 d., p. 1-50, 121 p.

iniciatyvos per labai trumpą laiką¹¹¹. Dar daugiau, pastebėtina, jog įstatymų leidėjas, numatydamas tokią reguliavimą, neišsprendė tam tikrų pelno mokesčio lengvatos praktinio įgyvendinimo klausimų: 2018 m. sausio 1 d. įsigaliojusia pelno mokesčio įstatymo redakcija buvo įtvirtinta nauja lengvata, tačiau tuo pačiu panaikinta ir senoji, kuri, pagal darbo rengimo metu numatytą tvarką, turi likti galioti visiems ūkio subjektams, LEZ įmonės statusą įgavusiems anksčiau. Galima apibendrinti, jog įstatymų leidėjas, priimdamas naują pelno mokesčio įstatymo pakeitimą, tinkamai neintegravo jo į galiojančią mokesčių sistemą. Todėl įstatymų leidėjui siūlytina koreguoti pereinamojo laikotarpio pelno mokesčio lengvatų nuostatas suteikiant teisę visoms LEZ įmonėms naudotis tokia lengvata nustatant, kad 2017 m. gruodžio 7 d. įstatymo Nr. XIII-842 nuostatos taikomos apskaičiuojant 2018 metų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pelno mokestį.

Vertinant Lietuvos LEZ lyginamuoju aspektu, nenuostabu, jog tokių specialų teisinį režimą numatančių zonų aptinkama ir kitose ES valstybėse narėse, pvz.: specialiosios ekonominės zonos Latvijoje ir Lenkijoje, specialiosios finansinės zonos Italijoje, industriniai, verslo, inovacijų parkai, verslininkystės zonos Jungtinėje Karalystėje ir Prancūzijoje ir kt. Kalbant apie artimiausias Lietuvos kaimynes, su kuriomis jaučiama didžiausia konkurencija regione dėl jų gretimos geografinės padėties – Latvija ir Lenkija – pažymėtina, jog joms numatytos palankesnės leidžiamo valstybės pagalbos intensyvumo ribos. Latvijoje šis skaičius siekia 35%, Lenkijoje – iki 50%. Taigi teikiamomis lengvatomis LEZ Lietuva stengiasi tapti konkurencingesne regione, tačiau kaimyninės Latvija ir Lenkija gali pasiūlyti ne ką blogesnes sąlygas veikti jose.

Siūlytina priemonė, galimai padidinanti LEZ patrauklumą, būtų LEZ įmonėms taikomo antrinės įsisteigimo laisvės ribojimo panaikinimas. Darbo rengimo metu LEZ įmonėms draudžiama steigti filialus ir atstovybes už LEZ ribų. Viena vertus, galima interpretuoti, jog įstatymų leidėjas taip siekia sumažinti fiktyvios veiklos LEZ teritorijoje galimybę, tačiau šį draudimą vertinant ES pirminės teisės kontekste, pažymėtina, jog nusistovėjusioje ESTT praktikoje suformuota taisyklė, jog bendroji mokesčių vengimo ar sukčiavimo mokesčių srityje prezumpcija negali pagrįsti fiskalinės priemonės, kuri riboja ES pirminės teisės garantuojamas fundamentaliąsias teises¹¹², taigi negali būti pateisinamas ir keliantis grėsmę naudojimuisi pagrindine laisve papildomos verslo vietos įkūrimo kitoje valstybėje narėje draudimas. Taigi darytina išvada, jog mokesčių sumokėjimo ir LEZ įmonių

¹¹¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2009 m. rugsėjo 4 d. sprendimas *Italija / Europos Komisija*, T-211/05, ECLI:EU:T:2009:304, 120 p.

¹¹² Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2004 m. kovo 4 d. sprendimas *Europos Komisija / Prancūzija* C-334/02, ECLI:EU:C:2004:129, 27 p.

fiskalinės priežiūros užtikrinimas neturėtų būti laikomas pakankamu pagrindu drausti LEZ įmonėms įgyvendinti antrinę steigimosi laisvę¹¹³.

Nustatant regioninės pagalbos priemones yra būtina išlaikyti pusiausvyrą tarp dviejų interesų priešpriešos: viena vertus, taikomomis mokestinėmis lengvatomis siekti tikslo plėtoti ar didinti užimtumą mažiau išsivysčiusiuose regionuose, kita vertus, užtikrinti, jog konkurencija nebus iškraipoma taikant ūkio subjektams nuolaidas, nesusijusias su vietos sunkumais¹¹⁴. Proporcinga priemonė, manytina, būtų LEZ įmones įpareigoti vykdyti įmonių apskaitą taip, kad joje būtų galima atskirti veiklą, vykdoma LEZ, ir veiklą, kuri vykdoma už LEZ ribų, kaip kad yra nustatyta Prancūzijoje, Ispanijoje ar Lenkijoje, kur specialiųjų zonų įmonėms leidžiama steigti filialus likusioje ES teritorijoje, tačiau mokesčių lengvatos taikomos tik pajamoms, siejamoms su veikla toje specialiojoje zonoje¹¹⁵. Toks reguliavimas numatytas ir kaimyninėje Lenkijoje, taigi galėtų suvienodinti Lietuvos LEZ ir Lenkijos SEZ patrauklumą investuotojams renkantis tarp dviejų valstybių.

2.1.2. Sektorinė pagalba

Sektorinė pagalba apima valstybių narių priemones, skirtas skatinti investicijoms ar padėti vystyti ar restruktūrizuoti tam tikrus ekonominius sektorius¹¹⁶. Šios priemonės yra prieinamos visiems ūkio subjektams dalyvaujantiems sektoriuje, kuriam teikiama pagalba, taigi neiškraipo laisvos konkurencijos tame sektoriuje, tačiau paveikia konkurenciją tarp bendrovių, veikiančių naudą gaunančiame sektoriuje, ir bendrovių, veikiančių kituose ekonominiuose sektoriuose¹¹⁷. Darbo rengimo metu galiojančiame Lietuvos reguliavime pastebimas dviejų ekonominių sektorių – laivybos ir žemės ūkio – skatinimas fiskalinės valstybės pagalbos priemonėmis (fiskalinės valstybės pagalbos teikimas žemės ūkio sektoriui analizuojamas 2 skyriaus 3.1. poskyryje).

Įstatymų leidėjas pripažįsta laivybos sektoriaus svarbą Lietuvoje¹¹⁸. Nuo 2007 m. sausio 1 d. iki 2027 m. gruodžio 31 d. Lietuvos teisinėje sistemoje įvesta tonažo mokesčio

¹¹³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas* C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544; 50 p.

¹¹⁴ PINTO, Carlo. *Tax competition and EC law*. Haga: Kluwer law international, 2003, p. 103.

¹¹⁵ *Ibid.*, p. 128-131, p. 152-153.

¹¹⁶ PINTO, Carlo. *Tax competition and EC law*. Haga: Kluwer law international, 2003, p. 103.

¹¹⁷ *Ibid.* Vis dėl to vertinant fiskalinę sektorinę valstybės pagalbą visada reikia atsižvelgti, ar mokesčių našta mažinama siekiant suteikti pranašumą, ar to reikia normaliam numatytam mokesčių sistemos funkcionavimui atsižvelgiant į sektoriaus specifiką.

¹¹⁸ Darbe analizuojamas reguliavimas, numatytas PMĮ 38¹ ir 38² str.

schema, kuri pripažinta suderinama su bendrąja rinka¹¹⁹ ir įgyvendinama atsižvelgiant į Europos Bendrijos valstybės pagalbos jūrų transportui gaires¹²⁰. Šios priemonės įvedimo priežastis – daug ES valstybių narių jūrų laivų yra užregistruoti su trečiųjų šalių vėliavomis, nes šių šalių registrai tebesiūlo finansiškai palankesnes sąlygas nei valstybių narių registrai¹²¹. Lietuvoje ir kitur laivybos bendrovių naudojamas tradicinis išlaidų mažinimo būdas yra perregistruoti laivus į vadinamųjų „patogios vėliavos“ šalių atvirus laivų registrus¹²², kas yra nuostolinga – laivybos sektoriuje dirbančių asmenų sukuriamas bendrasis vidaus produktas yra maždaug 30% didesnis už kituose sektoriuose dirbančių asmenų sukuriamą bendrąjį vidaus produktą¹²³. Taigi mokestinė priemonė nustatyta siekiant sukurti palankesnę mokestinę aplinką laivybos bendrovėms registruoti savo laivus Lietuvoje skatinti¹²⁴. Tonažo mokesčio schema taip pat yra numatytos daugelyje valstybių narių, pvz., Vokietijoje, Italijoje, Ispanijoje, Danijoje, Suomijoje.

PMĮ 38¹ ir 38² str. įtvirtinta tonažo mokesčio schema numato fiksuotą pelno mokestį laivybos ūkio subjektams. Šios lengvatos turinį sudaro tai, jog laivybos ūkio subjekto pajamoms iš tarptautinio vežimo jūrų laivais arba tarptautinio vežimo jūrų laivais ir su juo tiesiogiai susijusios veiklos taikoma apmokestinimo fiksuotu pelno mokesčiu tvarka – ūkio subjektai, vykdantys tarptautinį vežimą laivais arba tiesiogiai su juo susijusią veiklą, gali rinktis būti apmokestinami remiantis jų laivyno naudingąja talpa, o ne jūrų transporto veiklos faktiniu pelnu. Tonažo mokestis taip pat taikomas mokesčių tikslais pakoreguotam komercinės veiklos pelnui ir nuostoliams, patiriamiems vykdant reikalavimus atitinkančią laivybos veiklą bei reikalavimus atitinkančio turto apmokestinamajam vertės padidėjimui ir sumažėjimui. Kitam laivybos bendrovės pelnui taikoma įprasta apmokestinimo pelno mokesčiu tvarka (mokesčio tarifas yra išreikštas procentine išraiška bei taikomas proporcinis apmokestinimas). Fiksuotas pelno mokestis apskaičiuojamas MAĮ 38² str. nustatyta tvarka,

¹¹⁹ Tonažo mokesčio schema Lietuvos teisinėje sistemoje buvo įvesta 2007 m. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 7, 11, 12, 18, 19, 26, 31, 43, 50, 51, 53, 58 straipsnių, 1 priedėlio pakeitimo bei papildymo ir įstatymo papildymo 38¹, 38² straipsniais įstatymu, ir prieš pradėdamas jį taikyti 2006 m. liepos 19 d. buvo gautas EK sprendimas K(2006)3198 galutinis „Valstybės pagalba N 330/2005 – Lietuva. Pagalba laivybos bendrovėms – Tonažo mokesčio schema“ leidžiantis taikyti fiskalinės valstybės pagalbos schemą. Besibaigiant EK sprendimo galiojimui bei priėmus tonažo mokesčio schemas pakeitimus, buvo kreiptas į EK dėl jos pratęsimo ir pakeitimo, ir EK leido taikyti priemonę 2017 m. balandžio 24 d. sprendimu Valstybės pagalba SA.45764 (2016/N) – Lietuva – Valstybės pagalba jūrų transportui. Tonažo mokesčio schemas pratęsimas ir pakeitimas.

¹²⁰ Komisijos komunikatas C(2004) 43 – Bendrijos gairės dėl valstybės pagalbos jūrų transportui. OL C 13, 2004 m. sausio 17 d., p. 3-12.

¹²¹ *Ibid.*, 3 p.

¹²² Europos Komisija. 2006 m. liepos 19 d. sprendimas apie valstybės pagalbą N 330/2005 – Lietuva, pagalba laivybos bendrovėms, tonažo mokesčio schema, K(2006)3198 galutinis, 3 p.

¹²³ Aiškinamojo rašto dėl Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 38¹ ir 38² straipsnių pakeitimo įstatymo projektas Nr. 15-14544(3). *Teisės aktų informacinė sistema*, 2016, Nr. 15-14544(3), 5 p.

¹²⁴ *Ibid.*

jei laivybos ūkio subjektas visą be pertraukų mokesstinį laikotarpį atitinka 38¹ str. išvardintus kriterijus.

Sistemiškai aiškinant teisės aktus, valstybės pagalbos priemonė yra apribota laike – kaip jau minėta, ji galioja iki 2027 m. gruodžio 31 d. Svarbu atkreipti dėmesį, kad Europos Bendrijos valstybės pagalbos jūrų transportui gairių 11 skyrius numato, jog valstybės pagalbą galima teikti mažinant socialines įmokas bei pelno mokesčių, tačiau fiskalinės valstybės pagalbos, pagalbos įgulos įdarbinimui ir investicinės ar regioninės pagalbos dydis negali viršyti ūkio subjekto sumokamos mokesčių sumos. Taigi jūrų transporto subjektams, besinaudojantiems tonażo mokesčio schema, minėtos pelno mokesčio lengvatos taikymas gali būti apribotas, kai ją pritaikius (įskaičiuojant ir kitų rūšių valstybės pagalbą), būtų viršyta ūkio subjekto sumokamų mokesčių suma.

2.1.3. Pagalba kultūrai

EK pripažįsta, kad Europos kino ir televizijos industrija sudaro svarbų indėlį diversifikuojant europietišką kultūrą¹²⁵. EK pagalbos audiovizualinei produkcijai suderinamumą su bendrąja rinka argumentuoja tuo, jog filmų gamintojams yra sudėtinga gauti pakankamą išankstinę komercinę paramą reikiamiems finansiniams ištekliams surinkti projektams pradėti. Lietuvoje teikiamos fiskalinės valstybės pagalbos kultūrai atvejis, įvertintas EK¹²⁶, yra pelno mokesčio lengvatos kinui¹²⁷.

Priemonė paskelbta suderinama su bendrąja rinka pagal SESV 107 str. 3 d. d) p. ir EK komunikatą dėl tam tikrų teisinių aspektų, susijusių su kinematografijos ir kitais garso ir vaizdo kūriniais¹²⁸. Priemonė į Lietuvos sistemą buvo įvesta siekiant paskatinti investicijas į filmų gamybą, nes dėl filmų gamybą skatinančių priemonių netaikymo Lietuva buvo nekonkurencinga kitų šalių atžvilgiu, dėl ko prarado pelningus užsienio filmų gamybos užsakymus¹²⁹. Įstatymų leidejas, įvertinęs, jog daugelis valstybių narių, pvz.: Airija, Jungtinė

¹²⁵ *Twenty Fifth Report on Competition Policy*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą: <ec.europa.eu/competition/publications/annual_report/1995/en.pdf>.

¹²⁶ 2012 m. vasario 15 d. Nr. XIP-4091 Europos teisės departamento prie teisingumo ministerijos išvada Lietuvos Respublikos Seimui Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio papildymo ir pakeitimo ir papildymo 17² ir 46² straipsniais įstatymo projektui NR. XIP-4091. *Teisės aktų informacinė sistema*, 2012, Nr. XIP-4091.

¹²⁷ Darbe analizuojamas reguliavimas, numatytas PMĮ 17² str. ir 46² str.

¹²⁸ 2001 m. rugsėjo 26 d. Europos Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui, Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui bei Regionų komitetui dėl tam tikrų teisinių aspektų, susijusių su kinematografijos ir kitais garso ir vaizdo kūriniais, COM(2001) 534 galutinis. OL C 43, 2002 m. vasario 16 d., p. 6–17 (galiojo iki 2012 m. gruodžio 31 d.).

¹²⁹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 str. papildymo ir pakeitimo ir įstatymo papildymo 17² ir 46² straipsniais įstatymo projekto Nr. XIP-4091 aiškinamasis raštas. *Teisės aktų informacinė sistema*, 2012, Nr. XIP-4091, 1 p.

Karalystė, Prancūzija, Belgija¹³⁰, taiko įvairias mokestines priemones kino industrijai skatinti, nusprendė sekti ypač sėkmingu pavyzdžiu Vengrijoje.

Lengvatų įtvirtintų PMI 17² ir 46² str., turinį sudaro mokesčio nuolaida, leidžianti iš ūkio vieneto apmokestinamųjų pajamų ne daugiau kaip 75% neatlygintinai Lietuvos filmo gamintojui suteiktų lėšų filmo ar jo dalies gamybai Lietuvoje priskirti ribojamų dydžių leidžiamiesiems atskaitymams, nors jos nėra susijusios su ūkio subjekto pajamų uždirbimu ar ekonominės naudos gavimu, taip jomis mažinant mokėtiną pelno mokestį. Svarbu atkreipti dėmesį, jog ši fiskalinės valstybės pagalbos schema laikoma suderinta su bendrąja rinka iki 2018 m. gruodžio 31 d.¹³¹ 2013–2018 m. numatytas fiskalinės valstybės pagalbos biudžetas – 19,23 mln. EUR. Pažymėtina, jog nuo jos įvedimo 2013 m. sausio 1 d. iki darbo rengimo (t. y. likus apie 7 mėnesiams iki lengvatos galiojimo pabaigos) pasinaudota tik 5,388 mln. EUR¹³². Kaip jau minėta, įvairios kino rėmimo schemas mokestinėmis lengvatomis veikia daugelyje valstybių narių, bei EK praktikoje buvo patvirtinta ir platesnės apimties pagalbos schemų. Lietuvoje lengvatos taikymo sąlygos siejamos tik su filmo gamyba, kaip tai apibrėžiama Lietuvos Respublikos kino įstatyme¹³³, o pvz., Vokietijos kino rėmimo schema taip pat remiamas scenarijaus rašymas, platinimas ir filmų parodos Vokietijoje¹³⁴. Siekiant padidinti Lietuvos konkurencingumą regione palyginti su kitomis valstybėmis narėmis, bei atsižvelgiant į tai, jog didelė dalis valstybės pagalbos priemonei numatyto biudžeto liko nepanaudota, įstatymų leidėjui siūlytina kreiptis į EK dėl lengvatos pratęsimo bei priimti įstatymų pakeitimus, kuriais būtų praplėsta lengvatos taikymo apimtis ne tik kino gamybai.

2.1.4. Kiti atvejai

Nuoseklumo dėlei tikslinga paminėti dar vieną fiskalinės valstybės pagalbos, suderinamos su bendrąja rinka, teikimo atvejį Lietuvoje – VALSTYBĖS ĮMONĖS IGNALINOS

¹³⁰ Priedas Nr. 1 prie Europos Komisija. 2012 m. gruodžio 18 d. sprendimo apie valstybės pagalbą Nr. SA.35227 (2012/N) – Lietuva, Lietuvos mokesčių paskata filmams, C(2012) 9783 final. *Audiovizualinių paslaugų eksporto skatinimo priemonės. Makroekonominio poveikio įvertinimas Lietuvoje. Tyrimo ataskaita.* [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 28 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/competition/consultations/2011_state_aid_films/lithuania_annex_1_lt.pdf>.

¹³¹ Europos Komisija. 2012 m. gruodžio 18 d. sprendimas apie valstybės pagalbą Nr. SA.35227 (2012/N) – Lietuva, Lietuvos mokesčių paskata filmams, C(2012) 9783 final.

¹³² *Lietuvos valstybės pagalbos schema kinui SA.35227* [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_35227>.

¹³³ Lietuvos Respublikos kino įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 31-1107, 2 str. 3 d.

¹³⁴ Europos Komisija. 2008 m. gruodžio 10 d. sprendimas apie valstybės pagalbą Nr. 477/2008 – Vokietija, pagalbos kinui schema, C(2008) 7852.

ATOMINĖS ELEKTRINĖS (toliau – **IAE**) atleidimą nuo pelno mokesčio ir mokesčio už naudojimąsi valstybės turto¹³⁵. PMĮ 17 str. 1 d. numato, jog leidžiamies atskaitymams priskiriami Vyriausybės nustatyti IAE papildomi atskaitymai. Mokesčio už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise įstatymo 3 str. atleidžia IAE nuo šio mokesčio mokėjimo. Apie šią priemonę Lietuvos valdžios institucijos pranešė pagal Čekijos, Estijos, Kipro, Latvijos, Lenkijos, Lietuvos, Slovėnijos, Slovakijos ir Vengrijos stojimo akto (toliau – **Stojimo sutartis**) specialiąsias nuostatas ir ji EK buvo įvertinta kaip suderinama su bendrąja rinka.

Priešingai nei prieš tai aptartų mokesčių lengvatų atveju, šia priemone yra siekiama ne ekonominių investicinių tikslų, tačiau ji nustatyta siekiant teisiniams įsipareigojimams ES įvykdyti. Stojimo į ES derybų metu Lietuva įsipareigojo uždaryti IAE iki 2009 m. gruodžio 31 d. Šis įsipareigojimas buvo įtrauktas į Stojimo sutarties protokolą Nr. 4. Lietuva EK prašė patvirtinti fiskalinės valstybės schemą, pagal kurią IAE ketveriems metams, t. y. iki IAE uždarymo, būtų atleista nuo pelno mokesčio ir mokesčio naudojimąsi valstybės turto¹³⁶ bei įsipareigojo bet kurią lėšų sumą, sutaupytą dėl IAE palankaus atleidimo nuo mokesčių, panaudoti reaktorių eksploatavimo nutraukimo bendro finansavimo projektams. EK paskelbė priemonę suderinama su bendrąja rinka ir motyvavo, jog eksploatavimo nutraukimo procesas susijęs su išskirtine šaliai tenkančia finansine našta, o fiskalinės valstybės pagalbos priemonė yra skirta pašalinti pavojų, susijusį su tuo metu egzistavusia IAE padėtimi, todėl ja palaikoma atominės energijos sauga bei siekiama užtikrinti tęstinės reikiamo finansavimo sąlygas saugiam šios elektrinės eksploatavimo nutraukimui. Priemonei nėra nustatyti jokie ribojimai laike ar nustatytas konkretus biudžetas, kurio negalima viršyti.

¹³⁵ Europos Komisija. 2005 m. gruodžio 7 d. sprendimas apie valstybės pagalbą N 337/2005 – Lietuva, Ignalinos atominė elektrinė – atleidimas nuo mokesčių mokėjimo, K(2005)4679 galutinis.

¹³⁶ Taip pat nekilnojamojo turto mokesčio, jei, atlikus finansinę analizę, būtų nuspręsta pertvarkyti IAE į akcinę bendrovę, tačiau toks pertvarkymas atliktas nebuvo.

2.2. Fiskalinės valstybės pagalbos teikimo individualiomis mokestinėmis lengvatomis problematika

2.2.1. Savivaldybių teikiamų mokesčių lengvatų problematika

Be Seimo, kaip įstatymus priimančios institucijos, pagal Konstitucijos 121 str. 2 d. nustatyti mokesčių lengvatas savo biudžeto sąskaita gali savivaldybių tarybos, t. y. atskirais atvejais savivaldybės institucijoms yra deleguojama mokesčių lengvatų nustatymo teisė¹³⁷. Tokia savivaldybių tarybų teisė patenka į mokesčių lengvatų nustatymo tik įstatymu principo turinį, numatytą MAĮ 4 str., nes savivaldybių tarybos, numatydamos mokesčių lengvatas, visada veikia įstatymo įgaliotos ir turi teisę nustatyti ne mokesčio lengvatas apskritai, o tik tam tikrais mokesčio įstatyme aptartais atvejais. Kitaip tariant, mokesčių įstatymai suteikia savivaldybių taryboms teisę nustatyti nekilnojamojo turto ir žemės mokesčių¹³⁸, t. y. tik tų mokesčių, kurie yra įskaitomi į savivaldybės biudžetą, lengvatas¹³⁹.

Skirtingai nuo mokesčių įstatymuose įtvirtintų mokesčio lengvatų, turinčių visuotinį pobūdį ir dėl to vadinamų visuotinėmis, savivaldybių tarybų nustatytos lengvatos dažniausiai yra individualaus pobūdžio, taikytinos konkrečiam mokesčio mokėtojui jo rašytinio prašymo pagrindu¹⁴⁰. Taigi reikėtų panagrinėti, ar savivaldybių tarybų veikla gali būti suteikiamas selektyvus mokestinis pranašumas: pirma, ar egzistuoja prielaidos konstatuoti regioniniam selektyvumui, kuris lemtų, jog tai mokestinėmis lengvatomis pati valstybė, o ne savivaldybė, turi diskreciją teikti pranašumą atskiruose regionuose ūkio subjektams¹⁴¹; antra, ar savivaldybių tarybos teikiamos lengvatos yra *de jure* selektyvios.

Kadangi savivaldybės institucijos gali patvirtinti jų teritorijoje taikytinas mokesčių priemones, Lietuvoje nustatytas reguliavimas įvardijamas kaip asimetrinis mokestinių įgaliojimų perdavimas¹⁴². Tokių priemonių regioninio selektyvumo konstatavimas priklauso

¹³⁷ MEDELIENĖ, Aistė; SUDAVIČIUS, Bronius. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 96.

¹³⁸ Darbe analizuojama savivaldybių tarybų teisė nustatyti mokesčių lengvatas, įtvirtinta NTMI 7 str. 5 d. ir Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymo 8 str. 3 d. Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymo 7 str. 2 d. taip pat suteikia savivaldybėms nustatyti tokią lengvatą, tačiau, kadangi šio mokesčio mokėtojai pagal šio įstatymo 3 str. yra tik gyventojai, o ne ūkio subjektai, jis nepatenka į darbe analizuojamos temos tyrimo objektą.

¹³⁹ MEDELIENĖ, Aistė; SUDAVIČIUS, Bronius. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 96.

¹⁴⁰ *Ibid.*, p. 97.

¹⁴¹ Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946. OL C 262, 2016 m. liepos 19 d., p. 1-50, 142 p., pagal bendrąją taisyklę, regioninis atrankumas netaikomas tik toms priemonėms, kurios taikomos visoje valstybės narės teritorijoje; kadangi savivaldybių lengvatos yra taikomos apibrėžtoje, t. y. savivaldybės administracinio suskirstymo teritorijoje, turi būti įvertinta, ar priemonė nėra regioniškai selektyvi.

¹⁴² 2005 m. spalio 20 d. generalinio advokato Geelhoed išvada byloje *Portugalija / Europos Komisija*, C-88/03, ECLI:EU:C:2005:618, 60 p.

nuo to, ar savivaldybės yra pakankamai savarankiškos centrinės valdžios atžvilgiu¹⁴³. Mokestinės priemonės nelaikomos regioniškaai selektyviomis, jei įvykdomi visi trys savarankiškumo kriterijai¹⁴⁴:

1. institucinė autonomija – vietos valdžia turi įgaliojimus priimti sprendimus dėl mokesčių;
2. procedūrinė autonomija – vietos valdžia, priimdama sprendimus dėl mokesčių klausimų, yra nepriklausoma nuo centrinės valdžios;
3. ekonominė autonomija – dėl sprendimo priėmimo centrinė valdžia nepatirs pajamų trūkumo.

Institucinė autonomija

Vertinant, ar yra įvykdytas institucinės autonomijos kriterijus, reikia išnagrinėti Konstituciją ir kitus susijusius teisės aktus siekiant įsitikinti, ar savivaldybėms iš tiesų suteiktas atskiras politinis ir administracinis statusas ir ar savivaldos institucijos turi teisę naudoti savo kompetenciją mokesčių srityje¹⁴⁵. Konstitucijos 119 str. 1 d. įtvirtina, jog savivaldybėms, kaip valstybės teritorijos administraciniams vienetams, laiduojama savivaldos teisė, kuri įgyvendinama per savivaldybių tarybas. Konstitucijos 120 str. 2 d. numato, jog savivaldybės pagal Konstitucijos bei įstatymų apibrėžtą kompetenciją veikia laisvai ir savarankiškai. Savivaldybių savarankiškumo ir veiklos laisvės principai įtvirtinti ir Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo¹⁴⁶ 4 str. 2 p. Konstitucijoje savivalda nėra tapatinama su valstybės valdymu¹⁴⁷, vietos savivalda yra įstatymo nustatytų administracinių vienetų teritorinių bendruomenių valdžia, kuri formuojama ir funkcionuoja kitokiais nei valstybės valdžia konstituciniais pagrindais¹⁴⁸. Savivaldybės tarybos įgyvendinama savivaldos teisė reiškia valstybės teritorijos administracinių vienetų bendruomenių ir jų vardu veikiančių vietinės valdžios institucijų savitvarką ir savaveiksmiškumą, kurių ribas apibrėžia Konstitucija ir įstatymai¹⁴⁹. Valstybės valdymas ir vietos savivalda, kaip dvi viešosios valdžios įgyvendinimo sistemos, yra susijusios, tačiau kiekviena jų įgyvendina joms

¹⁴³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 6 d. sprendimas *Portugalija / Europos Komisija*, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, 58 p.

¹⁴⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2008 m. rugsėjo 11 d. sprendimas *Unión General de Trabajadores de La Rioja* sujungtose bylose C-428/06–C-434/06, ECLI:EU:C:2008:488, 47-50 p.

¹⁴⁵ Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946. OL C 262, 2016 m. liepos 19 d., p. 1-50, 146 p.

¹⁴⁶ Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas. *Valstybės žinios*, 1994, nr. 55-1049; 2000, nr. 91-2832; 2008, nr. 113-4290.

¹⁴⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2002 m. sausio 14 d. nutarimas „Dėl valstybės ir savivaldybių biudžetų rodiklių“, 2002 m. gruodžio 24 d. nutarimas „Dėl savivaldos atstovaujamojų ir vykdomųjų institucijų kompetencijos“.

¹⁴⁸ BIRMONTIENĖ, Toma, et. al. *Lietuvos konstitucinė teisė: vadovėlis: Liber Amicorum Juozui Žiliui*. S.l.: Mykolo Riomerio universitetas, 2012, p. 826.

¹⁴⁹ *Ibid.*, p. 833.

būdingas funkcijas, ir nors savivaldybių veiklos laisvė ir savarankiškumas yra saistomi Konstitucijoje ir įstatymuose apibrėžtos jų kompetencijos, negalima nustatyti tokio teisinio reguliavimo, kuriuo būtų paneigiama galimybė savivaldybėms įgyvendinti savo kompetenciją, tiesiogiai įtvirtintą Konstitucijoje¹⁵⁰, kuri, be kita ko, apima teisę savarankiškai spręsti dėl biudžeto, vietinių rinkliavų ir mokesčių lengvatų. Savivaldybės biudžeto sudarymas ir tvirtinimas kaip savarankiška savivaldybių funkcija įvardijama Vietos savivaldos įstatymo 6 str. 1 p. Taigi konstatuotina, jog Lietuvoje savivaldybės disponuoja instituciniu savarankiškumu, nes sprendimai dėl mokesčių priemonių priimami remiantis jų konstituciniu, politiniu ir administraciniu statusu, nustatytu atskirai nuo centrinės valdžios statuso.

Procedūrinė autonomija

Procedūrinio savarankiškumo buvimas nustatomas, kai sprendimas dėl mokesstinės priemonės priimtas nepriklausomai, t. y. centrinei valdžiai neturint galimybės tiesiogiai įsikišti nustatant jos turinį¹⁵¹. Galima teigti, jog šis kriterijus yra įvykdomas per dvigubo mandato draudimą. Konstitucinis Teismas yra konstatavęs, jog savivaldybių tarybų (t. y. subjekto, kurio išimtinai kompetencijai priskirta priimti sprendimus dėl mokesčių lengvatų teikimo pagal Vietos savivaldos įstatymo 16 str. 2 d. 18 p.) nariai negali būti nelygūs savo teisiniu statusu ir tuo pat metu vykdyti funkcijų, įgyvendinant valstybės valdžią ir būti savivaldybių tarybų, per kurias įgyvendinama savivaldos teisė, nariais¹⁵². Tai, jog savivaldybėms yra suteikta teisė nustatyti tik nekilnojamojo turto ir žemės mokesčių lengvatas taip pat nesudaro šio reikalavimo pažeidimo, nes, kaip pripažinta ESTT praktikoje, nėra būtina, jog būtų perduota visa atitinkamo mokesčio sistema (apmokestinimo bazės, mokesčio tarifai, mokesčio išieškojimo taisyklės ir atleidimas nuo mokesčio)¹⁵³ – kad savivaldybės suteikiama mokesstinė priemonė nebūtų laikoma valstybės pagalba, ji neturi būti visiškai atskirta nuo bendresnės mokesčių sistemos¹⁵⁴.

Ekonominė ir finansinė autonomija

Ekonominis ir finansinis nepriklausomumas konstatuojamas vietos valdžiai prisiimant atsakomybę už politinius ir finansinius mokesčių mažinančios priemonės padarinius¹⁵⁵.

¹⁵⁰ *Ibid.*

¹⁵¹ Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946. OL C 262, 2016 m. liepos 19 d., p. 1-50, 147-148 p.

¹⁵² Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2002 m. gruodžio 24 d. nutarimas „Dėl savivaldos atstovaujamojo ir vykdomojo institucijų kompetencijos“.

¹⁵³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 6 d. sprendimas *Portugalija / Europos Komisija*, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511.

¹⁵⁴ Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946. OL C 262, 2016 m. liepos 19 d., p. 1-50, 151 p.

¹⁵⁵ *Ibid.* 152 p.

Konstitucijos 121 str. 1 d. bei Vietos savivaldos įstatymo 51 str. 1 d. eksplicitiškai numato, jog savivaldybės sudaro ir tvirtina savo savarankiškus biudžetus¹⁵⁶. Konstitucijos 121 str. 2 d. ir Vietos savivaldos įstatymo 16 str. 2 d. 18 p. detalizuoja, jog savivaldybių tarybos turi teisę įstatymo numatytose ribose ir tvarka savo biudžeto sąskaita numatyti mokesčių lengvatas. Taigi savivaldybės gali būti laikomos instituciškai nepriklausomomis, nes, būdamos administraciniais vienetais, turi politinį ir administracinį statusą bei savivaldos institucijas, kurioms priskirta kompetencija mokesčių srityje¹⁵⁷. Jei savivaldybės nebūtų atsakingos už biudžeto valdymą, t. y. nevaldytų nei pajamų, nei išlaidų¹⁵⁸, o mokestinių priemonės finansiniai padariniai būtų kompensuojami kitų savivaldybių ar centrinės valdžios pagalba arba subsidijomis¹⁵⁹, šio požymio konstatuoti nebūtų galima.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta aukščiau, daroma išvada, jog prielaidų regioniniam selektyvumui konstatuoti nėra. Tačiau svarbu įvertinti, ar savivaldybių tarybų kriterijai mokestinėms lengvatoms teikti nėra materialiai *de jure* selektyvūs. Jeigu tuo metu, kai regioninė ar vietos valdžios institucija nusprendžia patvirtinti tik jos teritorijoje taikytiną mokesčių priemonę, yra įvykdomi visi šie savarankiškumo kriterijai, geografinę bazinę sistemą sudaro atitinkamas regionas, o ne valstybė narė¹⁶⁰.

Darbo rengimo metu Lietuvoje yra 60 savivaldybių, kurių 23 tarybos yra patvirtinusios tvarkas dėl žemės ir nekilnojamojo turto mokesčių lengvatų suteikimo (analizuotų savivaldybių tarybų sprendimų sąrašas pridedamas kaip **Priedas Nr. 2**). ESTT ir EK praktika yra kukli savivaldybių tarybų mokesčių srityje, tačiau apibendrinus teismo sprendimus galima daryti išvadą, jog savivaldybių teikiamos lengvatos yra suderinamos su bendrąja rinka kaip regioninė pagalba, tačiau tokiomis priemonėmis negali būti sudaromos prielaidos į palankesnę padėtį pastatyti tik konkrečius ūkio subjektus.

Lietuvos savivaldybių tarybų nustatytame reguliavime akivaizdu, jog tiek žemės, tiek nekilnojamojo turto lengvatų teikimas yra siejamas su ūkio subjektu investicijomis į savivaldybės infrastruktūrą (pvz.: Akmenės raj., Palangos m., Švenčionių raj.), investicinius projektus, siejamus su nekilnojamojo turto vertės padidėjimu (pvz.: Akmenės raj., Šiaulių m., Širvintų raj.), pastatų išorės renovaciją (pvz.: Akmenės raj., Kauno m., Klaipėdos m.), bendrai neapibrėžtomis investicijomis (pvz.: Alytaus raj., Elektrėnų, Pakruojo raj., Šiaulių

¹⁵⁶ Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2000 m. lapkričio 8 d. nutarimas „Dėl nepanaudotų asignavimų gražinimo į valstybės biudžetą“.

¹⁵⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 6 d. sprendimas *Portugalija / Europos Komisija* C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, 70 p.

¹⁵⁸ *Ibid.*

¹⁵⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2008 m. rugsėjo 11 d. sprendimas *Unión General de Trabajadores de La Rioja* sujungtose bylose C-428/06–C-434/06, ECLI:EU:C:2008:488, 129-131 p.

¹⁶⁰ Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946. OL C 262, 2016 m. liepos 19 d., p. 1-50, 144 p. 3 pp.

m., Širvintų raj.). Taip pat dažnai lengvatos skiriamos siekiant skatinti darbo vietų kūrimą (pvz.: Alytaus raj., Elektrėnų m., Kauno raj., Molėtų raj., Pakruojo raj., Panevėžio m., Širvintų raj.), ar kitokį užimtumą (pvz.: Elektrėnų m. – neįgaliųjų socialines įmones, Kauno m. – socialines įmones), smulkiąjam verslui kurtis (pvz.: Elektrėnų m., Pakruojo raj., Panevėžio m.). Taip pat dažnai nustatoma pagalba ūkio subjektams, besiverčiantiems veikla, susijusia su kultūra (pvz.: Klaipėdos m.), švietimu (pvz.: Kauno m.) ar teikiantiems paramą (Akmenės raj., Kauno m., Pakruojo raj., Palangos m., Šiaulių m.).

Vis dėl to, tik nedaugelis savivaldybių nustato lengvatų viršutines ribas (ribos nustatytos, pvz., Zarasų raj. savivaldybės tarybos sprendime¹⁶¹). Tai yra ypač svarbu, nes nustatant lengvatomis teikiamos valstybės pagalbos viršutines ribas taip yra užtikrinamas priemonių skaidrumas. Taip pat ne visos savivaldybės savo teisės aktuose numato tai, kad lengvatomis teikiama valstybės pagalba turi būti užregistruota valstybės pagalbos registre (tai nustatyta, pvz., Zarasų raj.¹⁶² savivaldybės tarybos sprendime). Nors dauguma savivaldybių savo sprendimuose yra nustačiusios konkrečius lengvatų teikimo kriterijus, vis dėlto kai kurios jų nėra numačiusios (pvz.: Alytaus m.) arba kriterijai suformuluoti abstrakčiai (pvz.: Alytaus raj. savivaldybės tarybos sprendime¹⁶³: lengvatos gali būti suteikiamos ir neatitinkant nustatytų kriterijų, bet esant kitoms, neapibrėžtoms aplinkybėms; Kauno raj. savivaldybės tarybos sprendime¹⁶⁴: lengvata gali būti taikoma susidarius nedetalizuotoms ypatingoms sąlygoms; Kazlų Rūdos savivaldybės tarybos sprendime¹⁶⁵: lengvata gali būti taikoma atvejais, kurių nebuvo galima numatyti). Jokių kriterijų arba neaiškiai suformuluotų kriterijų nustatymas gali suponuoti su vidaus rinka nesuderinamos fiskalinės valstybės pagalbos teikimą. Taip savivaldybių tarybos disponuoja neribota diskrecija, dėl ko lengvatos gali būti taikomos atrankiai, tik selektyviai atsirinktiems ūkio subjektams, ko rezultate bus suteikiamas pranašumas, kuriuo pasinaudoti negalėtų kiti ūkio subjektai, esantys panašioje ekonominėje ar teisinėje padėtyje.

¹⁶¹ 2018 m. kovo 23 d. Zarasų rajono savivaldybės tarybos sprendimas dėl sumažinimo ar atleidimo nuo žemės, valstybinės žemės nuomos ir nekilnojamojo turto mokesčių Zarasų rajono savivaldybėje tvarkos aprašo patvirtinimo Nr. T-44. *Paskelbta institucijos*, 2018, Nr. T-44.

¹⁶² *Ibid.*

¹⁶³ 2012 m. gegužės 24 d. Alytaus rajono savivaldybės tarybos sprendimas dėl nekilnojamojo turto mokesčio lengvatų teikimo tvarkos aprašo patvirtinimo Nr. K-170. *Paskelbta institucijos*, 2012, Nr. K-170, 16 p.

¹⁶⁴ 2017 m. kovo 30 d. Kauno rajono savivaldybės tarybos sprendimas dėl mokesčių lengvatų teikimo tvarkos aprašo patvirtinimo Nr. TS-121. *Paskelbta institucijos*, 2017, Nr. TS-121, 5.1 p.

¹⁶⁵ 2011 m. rugpjūčio 25 d. Kazlų Rūdos savivaldybės tarybos sprendimas patvirtinti mokesčių lengvatų svarstymo komisijos veiklos nuostatus Nr. TS IV(7)-1287 (2012 m. gegužės 16 d. Kazlų Rūdos savivaldybės tarybos sprendimo Nr. TS IV(17)-1535 redakcija). *Paskelbta institucijos*, 2011, Nr. TS IV(17)-1535, 6 p.

2.2.2. Valstybės pagalbos teikimo individualiomis mokestinėmis lengvatomis, nustatytais investicijų sutartimis, problematika

Lietuvos praktikoje susidurta ir su fiskalinės valstybės pagalbos atveju, kai teisė pasinaudoti lengvata kilo ne iš įstatymo, o investicijų sutarčių, sudarytų su užsienio investuotojais. 2005-2006 m. Lietuvos valdžios institucijos EK informavo, jog iki Lietuvos stojimo į ES sudarytos 4 investicijų sutartys, pagal kurias, įvykdžius investavimo sąlygas, 4 bendrovėms būtų suteikta teisė pasinaudoti mokesčių lengvata pagal tuo metu galiojusio MAĮ 5 str. 3 d. Pirmoji, kuri savo veiklą vykdė bankininkystės sektoriuje, mokesčių lengvata pagal investicijų sutartį naudojosi iki 2003 m., ir kadangi fiskalinė valstybės pagalba teikta dar iki Lietuvos įstojimo į ES, apie šią priemonę EK pranešta nebuvo. Antroji įmonė, kuri savo veiklą vykdė telekomunikacijų sektoriuje, investavimo sutartyje numatytų sąlygų neįvykdė, taigi mokesčių lengvata naudotis negalėjo. Tačiau lengvata pasinaudojo dvi kitos telekomunikacijų bendrovės – UAB „Bitė GSM“¹⁶⁶ ir UAB „Omnitel“¹⁶⁷, ir apie šį fiskalinės valstybės pagalbos atvejį turėjo būti pranešta EK.

Vadovaujantis investicijų sutarčių sudarymo metu galiojusia MAĮ 5 str. 3 d.¹⁶⁸, jeigu Vyriausybė arba Vyriausybės įgaliota institucija sudaro investicijų sutartį su investuotoju, kuris vėliau per 3 metus į Lietuvos įmonę investuoja ne mažiau kaip 200 mln. LTL (apie 57,9 mln. EUR), investuotojo pageidavimu investicijų sutartyje gali būti nustatyta, kad šiai įmonei 5 metus nuo momento, kai investicijų sutartyje nustatyta investicija pasieks 200 mln. LTL, nebus didinami įmonės mokamų tiesioginių mokesčių tarifai, nustatyti investavimo momentu galiojusiuose atitinkamuose mokesčių įstatymuose, įskaitant sąlygą, jog nebus pakeistas ir užsienio investuotojams galiojęs 50% mažesnis pelno mokesčio tarifas, numatytas Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo¹⁶⁹ 8 str. 8 d.¹⁷⁰ Abi investicijų sutartys buvo pasirašytos 2001 m. rugpjūčio 23 d., ir, nors minėta pelno mokesčio lengvata buvo panaikinta 2002 m. sausio 1 d., 2002 m. birželio 30 d. UAB „Omnitel“ ir 2003 m. kovo 12 d. UAB „Bitė GSM“

¹⁶⁶ Europos Komisija. 2007 m. sausio 24 d. sprendimas apie valstybės pagalbą Nr. NN 67/2005 – Lietuva, pelno mokesčio tarifo sumažinimas UAB „Bitė GSM“, K(2007) 134 galutinis.

¹⁶⁷ Europos Komisija. 2007 m. sausio 24 d. sprendimas apie valstybės pagalbą Nr. NN 68/2005 – Lietuva, pelno mokesčio tarifo sumažinimas UAB „Omnitel“, K(2007) 142 galutinis.

¹⁶⁸ Šis straipsnis buvo iš dalies pakeistas 1998 m. rugsėjo 29 d. ir 1999 m. liepos 7 d.; MAĮ 5 str. 3 d. panaikinta 2001 m. rugsėjo 1 d., tačiau MAĮ papildytas nauju 5¹ str., galiojusiui iki 2004 m. balandžio 30 d., užtikrinusiu teisės būti apmokestinam pagal investicijų sutarties sąlygas, tęstinumą.

¹⁶⁹ Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas. *Lietuvos Aidas*, nr. 60, 1990, nr. 24-601 (įstatymas neteko galios nuo 2002 m. sausio 1 d.).

¹⁷⁰ Lietuvos įmonė, kurioje užsienio investuotojai po 1995 m. įsigijo ne mažiau kaip 30% įmonės įstatinio kapitalo ir investavo ne mažesnę kaip 2 mln. USD vertės užsienio kilmės kapitalą, buvo atleista nuo pelno mokesčio pirmuosius 3 metus nuo apyskaitinio ketvirčio, kurį pradėtas gauti pelnas, pradžios; kitus 3 metus tokiai įmonei buvo taikomas 50% mažesnis pelno mokesčio tarifas. Abu investuotojai buvo įvykdę šią 8 str. 8 d. nurodytą sąlygą.

įvykdė investicijų sutartyse nustatytas sąlygas, taigi įgijo teisę atitinkamai nuo 2002 m. liepos 1 d. iki 2007 m. birželio 30 d. bei nuo 2003 m. kovo 13 d. iki 2008 m. kovo 12 d. būti apmokestintoms taikant 50% mažesnę pelno mokesčio tarifą. Nepaisant to, kad nebuvo informuota Stojimo sutarties numatyta tvarka, EK leido šį fiskalinės valstybės pagalbos teikimą, nes Lietuva įsipareigojo užtikrinti, jog fiskalinės valstybės pagalbos priemonė – pelno mokesčio tarifo sumažinimas 50% – atgaline data visam laikotarpiui po Lietuvos įstojimo į ES būtų teikiama pagal EK regioninės pagalbos teikimo gaires ir Daugiasektorę regioninės pagalbos teikimo dideliems investicijų projektams programą¹⁷¹, bei padaryti atitinkamus pakeitimus investicijų sutartyse bei pateikti pakeistų investicijų sutarčių variantus EK. Taigi Lietuva buvo įpareigota susigrąžinti visą suteiktą fiskalinę valstybės pagalbą už laikotarpį nuo įstojimo į ES, tačiau viešų duomenų apie tai, ar ši pagalba tikrai buvo gražinta, nėra.

Dabartinis reguliavimas panaikino tokių selektyvių užsienio investuotojams skirtų lengvatų suteikimą bei lengvatų investicijų sutartyse įtvirtinimą, taigi investicijų sutartis, kaip valstybės pagalbos forma, turėtų būti neįgyvybinga. Šiandien investicijų sutartyse numatomos mokesčių lengvatos ne tik turi atitikti įstatymuose numatytas lengvatas bet ir būti aiškiai susietos su tiksliai apibrėžtomis reikalavimus atitinkančiomis investicijų išlaidomis bei apribotos atsižvelgiant į regioninei pagalbai taikomas viršutines ribas pagal 1998 m. kovo 10 d. Nacionalinės regioninės pagalbos teikimo gaires ir kitus fiskalinę valstybės pagalbą reglamentuojančius teisės aktus. Kita vertus, fiskalinės valstybės pagalbos teikimą investicijų sutartimis įvertinti yra sudėtinga, nes šių susitarimų turinys nėra viešas, ES mastu nėra vykdoma jų kontrolė, todėl nėra galimybės apžvelgti, kiek yra paplitę tokie susitarimai su viešosios valdžios institucijomis ir koks yra jų turinys.

¹⁷¹ Daugiasektorė regioninės pagalbos teikimo dideliems investiciniams projektams programa. OL C 70, 2002 m. kovo 19 d., p. 5-14.

2.3. Prielaidos su bendrąja rinka nesuderinamos fiskalinės valstybės pagalbos teikimui Lietuvoje

2.3.1. Mokestinių lengvatų žemės ūkio veiklai problematika

ES pripažįsta, jog žemės ūkio veikla yra savita, nes ji priklauso nuo žemės ūkio socialinės struktūros ir nuo struktūrinių bei gamtinių įvairių žemės ūkio regionų skirtumų¹⁷² bei tai, kad žemės ūkis valstybėse narėse yra glaudžiai susijęs su visa ekonomika¹⁷³. Dėl to konkurencijos taisyklės žemės ūkio produktų gamybai ir prekybai taikomos tik tiek, kiek nustato Europos Parlamentas ir Taryba¹⁷⁴. Valstybės pagalbos žemės ūkiui klausimai sureguliuoti 3 specialiais instrumentais: 2013 m. gruodžio 18 d. EK reglamentu (ES) Nr. 1408/2013 dėl SESV 107 ir 108 str. taikymo *de minimis* pagalbai žemės ūkio sektoriuje¹⁷⁵, 2014 m. birželio 25 d. EK reglamentu (ES) Nr. 702/2014, kuriuo skelbiama, kad tam tikrų kategorijų pagalba žemės bei miškų ūkio sektoriuose ir kaimo vietovėse yra suderinama su vidaus rinka pagal SESV 107 ir 108 str.¹⁷⁶ (toliau – **Žemės ir miškų ūkio sektorių reglamentas**) ir ES valstybės pagalbos žemės ūkio ir miškininkystės sektoriams ir kaimo vietovėse gairėmis 2014–2020 m.¹⁷⁷.

SESV 39 str. 1 d. b) p. įtvirtina, jog vienas bendros žemės ūkio politikos tikslų yra užtikrinti deramą žemės ūkiu besiverčiančios bendruomenės gyvenimo lygį, ypač didinant žemės ūkyje dirbančių asmenų asmenines pajamas. Kadangi valstybės pagalbos taisyklės taikomos pagalbai žemės ūkio produktų gamybai ir prekybai laikantis specialių nukrypti leidžiančių nuostatų¹⁷⁸, Žemės ir miškų ūkio sektorių reglamentas nustato, kad su bendrąja rinka laikoma suderinama mažų ir vidutinių įmonių veikla žemės ūkio pirminėje gamyboje, todėl tokios pagalbos priemonėms nėra taikomas pranešimo reikalavimas.

¹⁷² 2007 m. gruodžio 13 d. Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija. OL C 326, 2012 m. spalio 26 d., p. 47-390, 39 str. 2 d. a) p.

¹⁷³ *Ibid.*, 39 str. 2 d. c) p.

¹⁷⁴ Europos Sąjungos valstybės pagalbos žemės ūkio ir miškininkystės sektoriams ir kaimo vietovėse gairės 2014–2020 m. 2014/C 204/01. OL C 204, 2014 m. liepos 1 d., p. 1-97, preambulės 3 p.

¹⁷⁵ 2013 m. gruodžio 18 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 1408/2013 dėl SESV 107 ir 108 str. taikymo *de minimis* pagalbai žemės ūkio sektoriuje. OL L 352, 2013 m. gruodžio 24 d., p. 9-17.

¹⁷⁶ 2014 m. birželio 25 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 702/2014, kuriuo skelbiama, kad tam tikrų kategorijų pagalba žemės bei miškų ūkio sektoriuose ir kaimo vietovėse yra suderinama su vidaus rinka pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 ir 108 straipsnius. OL L 193, 2014 m. liepos 1 d., p. 1-75.

¹⁷⁷ Europos Sąjungos valstybės pagalbos žemės ūkio ir miškininkystės sektoriams ir kaimo vietovėse gairės 2014–2020 m. OL C 204, 2014 m. liepos 1 d., p. 1–97.

¹⁷⁸ 2013 m. gruodžio 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 1308/2013, kuriuo nustatomas bendras žemės ūkio produktų rinkų organizavimas ir panaikinami Tarybos reglamentai (EEB) Nr. 922/72, (EEB) Nr. 234/79, (EB) Nr. 1037/2001 ir (EB) Nr. 1234/2007. OL L 347, 2013 m. gruodžio 20 d., p. 671-854, 211 str. 1 d.

Lietuvoje žemės ūkio veikla¹⁷⁹ taip pat siejama su pirmine gamyba: veikla, apimanti žemės ūkio produktų gamybą, savos gamybos žemės ūkio produktų perdirbimą ir iš jų pagamintų maisto ar ne maisto produktų realizavimą, taip pat paslaugų žemės ūkiui teikimą ir (arba) geros agrarinės bei aplinkosaugos žemės būklės palaikymą, žemės ūkio kooperatinėmis bendrovėmis pripažintų kooperatinių bendrovių žemės ūkio produktų supirkimą iš savo kooperatinės bendrovės narių, jų realizavimą, iš savo narių supirktų žemės ūkio produktų perdirbimą ir iš jų pagamintų maisto ir ne maisto produktų realizavimą. Žemės ūkio veiklai Lietuvoje nustatyta ypač daug lengvatų (visas lengvatų sąrašas pateikiamas kaip **Priedas Nr. 3**).

Galima pastebėti, jog dauguma jų yra taikomos smulkiesiems ūkininkams. Minėtas bendros žemės ūkio politikos tikslas – didinti žemės ūkyje dirbančių asmenų asmenines pajamas – įgyvendinamas nustatius mažesnes socialinio draudimo įmokas (jos skaičiuojamos tik nuo pusės apmokestinamųjų pajamų¹⁸⁰), pakankamai dideliu gyventojų pajamų mokesčio lengvatų skaičiumi (pvz.: neapmokestinamos pajamos iš žemės ūkio veiklos, jeigu šias pajamas gaunantis gyventojas mokesčiniu laikotarpiu neprivalo registruotis ir nėra įregistruotas pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju¹⁸¹, taikomas gyventojų pajamų mokesčio tarifas priklauso nuo uždirbtų apmokestinamųjų pajamų dydžio¹⁸²) bei neapmokestinant nustatyto dydžio tiesioginių ir kitų kompensacines išmokas pajamų lygiui palaikyti, kurias gauna žemės ūkio veiklą vykdančios vienetai¹⁸³. Pradėti žemės ūkio veiklą skatinama žemės mokesčio lengvata, kuria 3 žemės mokesčio mokesčinius laikotarpius nuo nuosavybės teisės įgijimo atleidžiama ūkininko ūkiui steigti įgyta žemė (tokio pobūdžio lengvata tam pačiam asmeniui taikoma tik vieną kartą)¹⁸⁴. Tokia pagalba laikoma suderinama su bendrąja rinka ir jai pranešimo EK reikalavimas nėra taikomas.

Kita vertus, nemažai lengvatų naudojasi ir stambieji žemdirbiai. Sistemiskai išanalizavus minėtus valstybės pagalbos žemės ūkiui instrumentus, darytina išvada, jog mokesčinėmis priemonėmis teikiama valstybės pagalba negali būti suderinama su bendrąja rinka, jei toks pranašumas suteikiamas dideliems bei ekonomiškai stipriems ūkio subjektams.

¹⁷⁹ Lietuvos Respublikos žemės ūkio, maisto ūkio ir kaimo plėtros įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 72-3009; 2008, nr. 81-3174, 2 str. 22 d.

¹⁸⁰ Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas. *Lietuvos Aidas*, nr. 107; 1991, nr. 17-447; *Valstybės žinios*, 2004, nr. 171-6295; *Teisės aktų registras*, 2016, nr. 2016-20645, 10 str. 3 d. 2 p.

¹⁸¹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 73-3085, 17 str. 23 p.

¹⁸² Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, 18-1, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 str. pakeitimo ir papildymo 18² str. įstatymas. *Teisės aktų registras*, 2017, nr. 2017-20568, 16 str. 3 d.

¹⁸³ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992, 12 str. 17 p.

¹⁸⁴ Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymo. *Lietuvos Aidas*, nr. 128; 1992, nr. 21-612; *Valstybės žinios*, 2011, nr. 163-7743, 8 str. 9 p.

Šiuo aspektu svarbios yra pelno mokesčio lengvatos, nustatytos žemės ūkio kooperatinėms bendrovėms¹⁸⁵ (1) bei ūkio subjektams, kurių vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius viršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos viršija 300 000 EUR, nustatytas apmokestinimas (2).

PMĮ 5 str. 6 d. nustato, jog kooperatinių bendrovių, kurių per mokestinį laikotarpį daugiau kaip 50% pajamų sudaro pajamos iš žemės ūkio veiklos, įskaitant kooperatinių bendrovių pajamas už parduotus įsigytus iš savo narių šių narių pagamintus žemės ūkio produktus, apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 5% mokesčio tarifą. Kooperatinės bendrovės laikosi veiklos principų, kurie atskiria jas nuo kitų ekonominės veiklos vykdytojų: taikomi specialūs narystės reikalavimai, jų veikla vykdoma siekiant abipusės naudos jų nariams, o ne išorės investuotojų interesais¹⁸⁶. Atsižvelgiant į šiuos ypatumus, galima manyti, kad kooperatyvų faktinė ir teisinė padėtis nėra panaši į atitinkamą komercinių įmonių padėtį. ESTT *Paint Graphos*¹⁸⁷ precedente suformavo taisyklę, jog tam tikrais atvejais kooperatinėms bendrovėms taikoma lengvatinė apmokestinimo tvarka nepatenka į valstybės pagalbos taikymo sritį, jeigu¹⁸⁸:

- jie veikia vadovaudamiesi savo narių ekonominiais interesais;
- jų santykiai su nariais yra ne išskirtinai komerciniai, bet asmeniniai ir individualūs;
- jų nariai aktyviai dalyvauja valdant verslą;
- jie turi teisę į sąžiningą ekonominės veiklos rezultatų paskirstymą.

Ne ką mažiau svarbus ir specialus apmokestinimo tikslas, dėl kurio įstatymų leidėjas nustato palankesnę režimą¹⁸⁹.

Įvertinus Lietuvoje nustatytą reguliavimą darytina išvada, jog žemės ūkio kooperatinėms bendrovėms nustatyta pelno mokesčio lengvata vis dėl to patenka į fiskalinės valstybės pagalbos taisyklių taikymo apimtį. Viena vertus, žemės ūkio kooperatinėms bendrovėms pripažinti reikalaujama, jog iš narių supirktų produktų ir nariams parduotų prekių bei suteiktų paslaugų vertė būtų didesnė kaip 50% visų kooperatinės bendrovės

¹⁸⁵ Darbe analizuojamas reguliavimas, numatytas PMĮ 5 str. 6 d., Lietuvos Respublikos kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatyme. *Valstybės žinios*, 1993, nr. 20-488 ir Kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) pripažinimo žemės ūkio kooperatinėmis bendrovėmis (kooperatyvais) tvarkos apraše, patvirtiname Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro 2016 m. liepos 22 d. įsakymu Nr. 3D-435. *Teisės aktų registras*, 2016, nr. 2016-20962.

¹⁸⁶ Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946, OL C 262, 2016 m. liepos 19 d., p. 1-50, 157 p.

¹⁸⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. rugsėjo 8 d. sprendimas *Paint Graphos ir kiti* sujungtose bylose C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550.

¹⁸⁸ *Ibid.*, 55 ir 61 p.

¹⁸⁹ 2010 m. liepos 8 d. generalinio advokato Jääskinen išvada sujungtose bylose *Paint Graphos ir kiti* C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2010:411.

supirktų produktų ir visų parduotų prekių bei suteiktų paslaugų vertės¹⁹⁰ (taigi galima teigti, jog kooperatinės bendrovės veikia vadovaudamosi savo narių ekonominiais interesais), nė vienas kooperatinės bendrovės narys negali būti kitos tokios pačios rūšies produktus superkančios arba tokios pačios rūšies prekes parduodančios, arba tokios pačios rūšies paslaugas teikiančios žemės ūkio kooperatinės bendrovės narys¹⁹¹ (taigi galima pastebėti, jog dalyvių santykiai yra individualūs), žemės ūkio kooperatinės bendrovės dalyvių teisė į sąžiningą pelno paskirstymą nėra ribojama¹⁹², kaip ir nėra ribojama teisė aktyviai dalyvauti kooperatinės bendrovės valdyme.

Kita vertus, pats įstatymų leidėjas nurodo, jog žemės ūkio kooperatinės bendrovės pelno mokesčių turėtų mokėti bendrąja tvarka¹⁹³. Anksčiau nuo pelno mokesčio atleistoms žemės ūkio kooperatinėms bendrovėms lengvatinis 5% pelno mokesčio tarifas buvo nustatytas kaip pereinamojo laikotarpio priemonė tam, jog kitą mokesstinį laikotarpį žemės ūkio kooperatinės bendrovės mokėtų 10% mokesčio tarifą, tokiu būdu palaipsniui suvienodinant žemės ūkio kooperatinių bendrovių bei komercinių įmonių apmokestinimo tvarką¹⁹⁴. Deja, įstatymų leidėjo planas nebuvo įgyvendintas ir po 2008 m. gruodžio 18 d. priimto PMĮ pakeitimo, kuriuo buvo įvestas lengvatinis 5% pelno mokesčio tarifas, įstatymų leidėjas nepateikia jokio kito aiškaus šios lengvatos pagrindimo. Todėl priemonė yra laikytina selektyvia, nes sudaro nukrypimą nuo bazinės sistemos, kuris negali būti pateisinamas bendra sistemos struktūra – jeigu kooperatinės bendrovės mokesčio laikotarpio pajamos iš žemės ūkio veiklos sudaro 50% ir mažiau visų jos pajamų bei kitoms, ne žemės ūkio, kooperatinėms bendrovėms yra taikomas įprastas 15% pelno mokesčio tarifas. Kadangi žemės ūkio kooperatinėms bendrovėms nustatyta priemonė neatitinka pagrindinių Lietuvos mokesčių sistemos principų, o pats įstatymų leidėjas teigia, jog žemės ūkio kooperatinės bendrovės yra panašios į komercines įmones, jos turėtų būti įtrauktos į tą pačią bazinę sistemą kaip ir komercinės įmonės, ir apmokestintos įprastu 15% pelno mokesčio tarifu.

Dar viena svarbi lengvata žemės ūkio sektoriuje yra įtvirtinta Lietuvos Respublikos pelno mokesčio Nr. IX-675 2, 4, 5, 12, 22, 30, 33, 46-1 ir 58 str. pakeitimo įstatymo¹⁹⁵ 10

¹⁹⁰ Lietuvos Respublikos kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1993, nr. 20-488, 3¹ str. 1 d. 1 p.

¹⁹¹ *Ibid.*, 3¹ str. 1 d. 4 p.

¹⁹² *Ibid.*, IV skirsnis Kooperatinės bendrovės kapitalas ir pelno skirstymas.

¹⁹³ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 5, 12, 34, 38², 41, 58 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir papildymo 40¹ straipsniu ir IX¹ skyriumi įstatymo projekto Nr. XP-3424(2) aiškinamasis raštas. *Teisės aktų informacinė sistema*, 2008, Nr. XP-3424(2).

¹⁹⁴ *Ibid.*

¹⁹⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 12, 22, 30, 33, 46-1 ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymas. *Teisės aktų registras*, 2017, Nr. 2017-20681.

str. 2 d.: pagal vienetų (nenurodytų PMĮ 5 str. 2 d., ne kooperatinių bendrovių), kurių per mokestinį laikotarpį daugiau kaip 50% pajamų sudaro pajamos iš žemės ūkio veiklos, 2018 m. mokestinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 10% mokesčio tarifą. Ši lengvata į Lietuvos mokesčių sistemą 2017 m. gruodžio 7 d. buvo įvesta kaip pereinamojo laikotarpio priemonė siekiant siaurinti sektorinės lengvatos taikymo apimtį¹⁹⁶ (anksčiau šiems ūkio subjektams buvo taikoma 5% pelno mokesčio lengvata). Šis įstatymų leidėjo žingsnis yra teigiamai vertintinas fiskalinės valstybės pagalbos taisyklių atžvilgiu, nes tokiu būdu pelno mokesčio lengvatos taikymo apimtį susiaurinama tik stambiesiems ūkininkams. Atsižvelgiant į pirmiau minėtą valstybės pagalbos žemės ūkio sektoriuje paskirtį – suteikti palankesnes sąlygas rinkoje veikti smulkiesiems, o ne stambiesiems ūkininkams – konstatuotina, jog ši lengvata gali sudaryti prielaidas neteisėtai valstybės pagalbai teikti, todėl reikėtų pavėluotai kreiptis į EK dėl jos suderinamumo su bendrąja rinka vertinimo.

Svarbu atkreipti dėmesį, jog Žemės ir miškų ūkio sektorių reglamento 5 str. 2 d. d) p. nustato, kad skaidria gali būti laikoma tik pagalba, kurią sudaro mokesčių lengvatos, kai priemonėje yra nustatyta viršutinė riba, kuria užtikrinama, kad nebūtų viršijama taikytina riba. Todėl manytina, jog, jei tokia lengvata būtų pripažinta suderinama su bendrąja rinka kaip pereinamojo laikotarpio priemonė, siekiant šios lengvatos visiško skaidrumo, jos taikymas turėtų būti dar labiau apribotas papildomai nustatant lengvatos viršutinę ribą, išreikštą tam tikra pinigų suma. Taip mokesčių lengvatos apribotos žemės ūkio veiklą vykdančioms subjektams kitose valstybėse narėse, pvz., Airijoje.

2.3.2. Mokestinių lengvatų religinėms bendruomenėms problematika

Taip pat atkreiptinas dėmesys į mokestines lengvatas¹⁹⁷ religinėms bendruomenėms, bendrijoms ir centrams. Religinė bendruomenė Lietuvos Respublikos religinių bendruomenių ir bendrijų įstatymo¹⁹⁸ 4 str. apibrėžiama kaip asmenų grupė, siekianti įgyvendinti tos pačios religijos tikslus, religinė bendrija – bažnyčių ir tolygių religinių

¹⁹⁶ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 12, 17, 22, 30, 33, 46¹, 58 straipsnių pakeitimo ir papildymo 30¹ straipsniu projekto Nr. XIIIIP-1239 aiškinamasis raštas. *Teisės aktų informacinė sistema*, 2017, Nr. XIIIIP-1239, 6 p.

¹⁹⁷ Kadangi darbo objektas yra apribotas tik tiesioginių mokesčių problematika, darbe neanalizuojamos religinėms bendruomenėms taikomos pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų lengvatos. Neanalizuojamos ir gyventojų pajamų mokesčio lengvatos religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų dvasininkams bei religinių apeigų patarnautojams ir aptarnaujančiajam personalui.

¹⁹⁸ Lietuvos Respublikos religinių bendruomenių ir bendrijų įstatymas. *Valstybės žinios*, 1995, nr. 89-1985.

organizacijų-bendruomenių, siekiančių įgyvendinti tos pačios religijos tikslus, susivienijimai (bendriją sudaro ne mažiau kaip 2 religinės bendruomenės, turinčios bendrą vadovybę), religiniai centrai – aukštesniosios religinių bendrijų valdymo institucijos. Lietuvoje pripažįstamos 9 Lietuvos istorinio, dvasinio bei socialinio palikimo dalį sudarančios tradicines Lietuvoje egzistuojančios religinės bendruomenės: lotynų apeigų katalikų, graikų apeigų katalikų, evangelikų liuteronų, evangelikų reformatų, ortodoksų (stačiatikių), sentikių, judėjų, musulmonų sunitų ir karaimų¹⁹⁹.

Darbo rengimo metu galiojančiame reguliavime religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų veikla nėra ribojama, taigi jos gali veikti ne tik kaip pelno nesiekiančios organizacijos, bet užsiimti ir gamybine-ūkine veikla²⁰⁰. Religinėms bendruomenėms, bendrijoms ir centrams Lietuvoje nustatytą mokestinį režimą svarbu įvertinti, nes fiskalinės valstybės pagalbos taisyklės taikomos, nepaisant to, ar subjektas įsteigtas pelnui siekti²⁰¹, jo teisinio statuso ir finansavimo būdų²⁰². Atitinkamą veiklą vykdančio subjekto viešasis ar privatus pobūdis negali daryti įtakos sprendžiant, ar šis ūkio subjektas yra įmonė konkurencijos teisės prasme²⁰³, ir jeigu nagrinėjama veikla gali būti laikoma ekonomine, aplinkybė, kad ją vykdo religinė bendruomenė, nekliudo taikyti SESV nuostatų²⁰⁴. Tačiau vertinant apmokestinimo taisyklės ūkio subjektas (t. y. religinė bendruomenė, bendrija ar centras) vykdamas tiek ekonominę, tiek neekonominę veiklą, turi būti laikomas įmone tik ekonominės veiklos atžvilgiu²⁰⁵.

ESTT praktikoje religinėms bendruomenėms, konkrečiai Katalikų bažnyčios bendruomenei Ispanijoje, pritaikytos mokesčių lengvatos buvo vertinamos valstybės pagalbos aspektu²⁰⁶. Byloje *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania prieš Ayuntamiento de Getafe* buvo iškeltas klausimas, ar pagal SESV 107 str. 1 d. draudžiama atleisti Katalikų bažnyčią nuo mokesčių už statybą, įrengimą ir darbus, susijusius su ekonominei veiklai skirtu nekilnojamuoju turtu, kurio paskirtis nėra vien religinė.

¹⁹⁹ *Ibid.*, 5 str.

²⁰⁰ *Ibid.*, 15 str.

²⁰¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1980 m. spalio 29 d. sprendimas *Van Landewyck* sujungtose bylose C-209/78–215/78 ir C-218/78, ECLI:EU:C:1980:248, 88 p.

²⁰² Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. sausio 10 d. sprendimas *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.*, C-222/04, EU:C:2006:8, 107 p.

²⁰³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017 m. birželio 27 d. sprendimas *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania / Ayuntamiento de Getafe* C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496, 42 p.

²⁰⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1988 m. spalio 5 d. sprendimas *Steymann* C-196/87, EU:C:1988:475, 9 ir 14 p.

²⁰⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2000 m. gruodžio 12 d. sprendimas *Aéroports de Paris / Europos Komisija* T-128/98, ECLI:EU:T:2000:290, 108 p.

²⁰⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017 m. birželio 27 d. sprendimas *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania / Ayuntamiento de Getafe* C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496.

Byloje nagrinėjamoje situacijoje pagal Ispanijoje galiojusį reguliavimą nuo savivaldybių renkamo mokesčio, mokėtino už visas savivaldybės teritorijoje vykdomas statybas, įrengimą ar darbus (toliau – **Statybos, įrengimo ir darbų mokestis**) atleidžiami tik tie Katalikų bažnyčios pastatai, kurių paskirtis vien religinė. Betanijos provincijos Pijaus mokyklų kongregacija, kuri yra Katalikų bažnyčios organizacinė dalis (toliau – **Kongregacija**), renovavo ir išplėtė pastatą, kuriame yra mokyklos aktų salė, skirta, be kita ko, susirinkimams, paskaitoms ir konferencijoms, ir sumokėjusi Statybos, įrengimo ir darbų mokestį, vėliau prašė jį grąžinti. Ispanijos mokesčių administratorius laikė, jog Kongregacija negali būti atleista nuo Statybos, įrengimo ir darbų mokesčio bei motyvavo, kad mokestis negražintinas, nes Kongregacijos veikla, dėl kurios prašoma atleisti nuo mokesčio, yra ne religinės paskirties. Kaip sprendė ESTT, jei nacionalinis teismas nustatytų, kad religinės bendruomenės vykdoma veikla yra ekonominė veikla, o atleidimas nuo mokesčių pasižymėtų visais 4 fiskalinės valstybės pagalbos elementais, tokia mokestinė priemonė pakliūtų į valstybės pagalbos draudimo taisyklių sritį²⁰⁷.

Ekonomine veikla laikoma bet kokia veikla, kurią vykdant konkrečioje rinkoje siūlomos prekės ar paslaugos²⁰⁸. Paslaugos, kurias galima laikyti ekonomine veikla, yra paslaugos, paprastai teikiamos už užmokestį (pagrindinė užmokesčio ypatybė yra ta, kad jis yra ekonominis atlygis už suteiktą paslaugą)²⁰⁹. Tai, kad prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos nesiekiant pelno, nėra kliūtis šiuos sandorius rinkoje vykdantį subjektą laikyti įmone konkurencijos teisės prasme, nes teikdamas tokius pasiūlymus jis konkuruoja su kitais ūkio subjektais, kurie siekia pelno²¹⁰. Tas pats subjektas gali vykdyti kelių rūšių veiklą – tiek ekonominę, tiek neekonominę, su sąlyga, jog vykdo atskirą finansavimo iš skirtingų šaltinių apskaitą, kad būtų išvengta rizikos, jog atsiras „kryžminė“ parama²¹¹, t. y. jo ekonominei veiklai bus suteikiama parama, kuri turėtų būti gaunama tik neekonominei veiklai vykdyti.

Atsižvelgiant į šį ESTT precedentą, jog religinių bendruomenių atleidimas nuo tam tikrų mokesčių veiklai, kuri nėra griežtai religinės paskirties, gali sudaryti neteisėtą valstybės pagalbą, įstatymų leidėjui siūlytina atlikti įstatymų pakeitimus, kuriais religinių bendrijų, bendruomenių ir centrų vykdoma ūkinė-komercinė veikla (t. y. veikla, nesusijusi su vykdoma religine veikla) būtų apmokestinama netaikant mokesčių įstatymuose numatytų išimčių:

²⁰⁷ *Ibid.*, 60 p.

²⁰⁸ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. sausio 10 d. sprendimas *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.* C-222/04, EU:C:2006:8, 108 p.

²⁰⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. rugsėjo 11 d. sprendimas *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* C-76/05, EU:C:2007:492, 37 ir 38 p.

²¹⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2008 m. liepos 1 d. sprendimas *MOTOE* C-49/07, EU:C:2008:376, 27 p.

²¹¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017 m. birželio 27 d. sprendimas *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania / Ayuntamiento de Getafe* C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496, 51 p.

○ Pelno mokestis. Pagal Religinių bendruomenių įstatymo ir PMI nuostatas, religinės bendruomenės, bendrijos ir centrai atitinka pelno nesiekiančioms organizacijoms nustatytus kriterijus, todėl joms taikomi pelno nesiekiančių organizacijų apmokestinimo reikalavimai²¹². Vadovaujantis PMI 5 str. 4 d., religinės bendruomenės, bendrijos ir centrai pelno mokestį moka tik nuo ūkinės komercinės veiklos²¹³ pajamų. Apmokestinamasis pelnas, kurį privalo deklaruoti ir apmokestinti, apskaičiuojamas iš ūkinės komercinės veiklos ir veiklos tenkinant viešąjį interesą pajamos²¹⁴ atimant neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus, ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, bei apmokestinamąjį pelną, tiesiogiai skiriamą tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti²¹⁵. Apmokestinimo taisyklių skiriamoji riba yra 300 000 EUR per mokestinį laikotarpį:

- nepasiekus šios ribos, apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taip: 7 250 EUR per mokestinį laikotarpį apskaičiuotam apmokestinamojo pelno daliai taikomas 0% mokesčio tarifas, o likusi apskaičiuoto apmokestinamojo pelno dalis apmokestinama taikant 15% mokesčio tarifą. Atsižvelgiant į nurodytą ESTT praktiką, įstatymų leidėjui siūloma atsisakyti 300 000 EUR skiriamosios ribos, ir religines bendruomenes, bendrijas ir centrus apmokestinti 15% tarifu nesuteikiant jokių mokestinių kreditų, siejamų su per mokestinį laikotarpį gauto apmokestinamojo pelno suma.
- jei religinės bendruomenės, bendrijos ar centro ūkinės-komercinės veiklos pajamos viršija 300 000 EUR, tai visas apmokestinamasis pelnas, kuris nėra skirtas viešąjį interesą tenkinančiai veiklai finansuoti, apmokestinamas taikant 15% pelno mokesčio tarifą. Įstatymų leidėjui siūlytina atsisakyti ypač plačios viešąjį interesą tenkinančios veiklos sąvokos, ir apmokestinti visas ūkinės-komercinės veiklos pajamas.

Europoje yra valstybių, kurios apmokestina religinių organizacijų iš ūkinės-komercinės veiklos gautas pajamas. Italijoje²¹⁶ ir Graikijoje apmokestinamos katalikų bendruomenių pajamos, gaunamos iš joms priklausančio ne religiniams tikslams naudojamo

²¹² 2016 m. rugsėjo 7 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos paaiškinimas dėl religinių bendruomenių apmokestinimo Nr. KD-5848. *Paskelbta institucijos*, 2016, Nr. KD-5848, p. 3.

²¹³ *Ibid.*, 2.2. p.: religinių bendruomenių ūkinės komercinės veiklos pajamoms priskiriamos pajamos, uždirbtos pardavus prekes ar kitą turtą, suteikus apmokamas paslaugas, kitos ūkinės komercinės veiklos pajamos, taip pat ir pajamos, uždirbtos vykdant viešąjį interesą tenkinančią veiklą.

²¹⁴ *Ibid.*, 2.5 p.: viešąjį interesą tenkinančiai veiklai priskiriama religinių bendruomenių karitatyvinė veikla, veikla sielovados, kultūros, švietimo, meno, religijos, socialinės globos ir rūpybos ir kitose visuomenei naudingomis pripažįstamose srityse.

²¹⁵ *Ibid.*, 2.5 p.

²¹⁶ 2015 m. balandžio 1 d. Italijos Respublikos Vyriausybės ir Šventojo Sosto susitarimas dėl mokesčių klausimų.

nekilnojamojo turto. Minėto ESTT prejudicinio sprendimo rezultate Kongregacijos sumokėtas Statybos, įrengimo ir darbų mokestis nebuvo grąžintas, taigi *de facto* Ispanijos nacionalinis teismas pritaikė minėtą apmokestinimo modelį.

- Nekilnojamojo turto mokestis. Pagal Nekilnojamojo turto mokesčio 7 str. 2 d. 5 p. nekilnojamojo turto mokesčiu neapmokestinamas tradicinių religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų nekilnojamasis turtas, o kitų religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų nekilnojamasis turtas (arba jo dalis), naudojamas tik nekomercinei veiklai arba kulto apeigų reikmenų gamybai²¹⁷. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta aukščiau, įstatymų leidėjui siūlytina įstatymo pakeitimais suvienodinti tradicinių ir netradicinių religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų padėtį nustatant, jog nekilnojamojo turto mokesčiu yra neapmokestinamas visų religinių bendrijų, bendruomenių ir centrų nekilnojamasis turtas (arba jo dalis), naudojamas tik nekomercinei veiklai arba kulto apeigų reikmenų gamybai. Tokia praktika vykdoma Italijoje. Po EK pradėtų formalaus tyrimo procedūrų, Italija 2012 m. pradžioje atliko teisės aktų pakeitimus, pagal kuriuos apmokestinamas visas ne religiniams tikslams naudojamas nekilnojamasis turtas, o esant mišriai nekilnojamojo turto paskirčiai, apmokestinama proporcingai tiek, kiek nekilnojamasis turtas yra naudojamas religiniams tikslams²¹⁸.
- Žemės mokestis. Pagal Žemės mokesčio įstatymo 8 str. 2 d. 10 p., neapmokestinama tradicinėms bendruomenėms, bendrijoms ir centrams²¹⁹ bei valstybės pripažintoms religinėms bendrijoms, kurios nelaikomos tradicinėmis (Lietuvos evangelikų baptistų bendruomenių sąjungai²²⁰ ir Septintosios dienos adventistų bažnyčiai²²¹) nuosavybės teise priklausanti žemė. Nors oficialaus mokesčių administratoriaus paaiškinimo dėl komentuojamos normos nėra, vadovaujantis aukščiau nurodytu precedentu, reikėtų neapmokestinti tik tokios žemės, kuri religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų yra naudojama tik religinei, t. y. ne ekonominei veiklai konkurencijos teisės prasme, vykdyti. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta aukščiau, sektų logiška išvada, jog žemė, ant kurios stovi

²¹⁷ Nuosavybės teise priklausantis nekilnojamasis turtas ir jų neterminuotai arba ilgesniam kaip vieno mėnesio laikotarpiui perimtas naudotis nekilnojamasis turtas (arba jo dalys), nuosavybės teise priklausantis fiziniams asmenims, ir įsigijamas nekilnojamasis turtas (pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas, taip pat pagal pirkimo – pardavimo išsimokėtinai ar išperkamosios nuomos sutartį pelno nesiekiančios organizacijos valdomą turtą ar jo dalį), neatsižvelgiant į jo naudojimo tikslus; kitoms religinėms bendruomenėms, bendrijoms ir centrams – jei naudojamas tik nekomercinei veiklai arba kulto apeigų reikmenims gaminti.

²¹⁸ MESSNER, Francis. *Public Funding of Religions in Europe*. Surėjus: Ashgate Publishing Limited, 2015, p. 64.

²¹⁹ Lietuvos Respublikos religinių bendruomenių ir bendrijų įstatymas. *Valstybės žinios*, 1995, nr. 89-1985, 5 str.

²²⁰ Lietuvos Respublikos Seimo 2001 m. liepos 12 d. nutarimas Nr. IX-464 „Dėl valstybės pripažinimo suteikimo Lietuvos evangelikų baptistų bendruomenių sąjungai“. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 62-2249.

²²¹ Lietuvos Respublikos Seimo 2008 m. liepos 15 d. nutarimas Nr. X-1721 „Dėl valstybės pripažinimo suteikimo Septintosios dienos adventistų bažnyčiai“. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 82-3242.

ne religinėms reikmėms naudojamas nekilnojamas turtas, negalėtų būti laikoma visuomeninės paskirties teritorija, naudojama religinės paskirties pastatams ar religinių bendruomenių ir bendrijų veiklai²²².

Vis dėl to, nurodyti įstatymų pakeitimai galėtų prieštarauti sudarytoms Lietuvos tarptautinėms sutartims. Darbo rengimo metu Lietuva yra sudariusi susitarimą su vienintele religine bendruomene – Katalikų bažnyčia. Lietuvos Respublikos ir Šventojo Sosto sutarties dėl santykių tarp Katalikų bažnyčios ir valstybės teisinių aspektų²²³ 10 str. 4 d. nurodo, jog pajamos ir turtas, nenaudojama sielovados, karitatyviniams, socialiniams, švietimo ir kultūros tikslams, apmokestinami Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka. Pastebėtina, jog tarptautinėje sutartyje atleidimas nuo mokesčių nustatytas pakankamai plačiai apibrėžtiems tikslams: sielovada, karitatyviniai, socialiniai, švietimo ir kultūros. Vis dėlto, tarptautinės sutarties interpretavimas turėtų būti suderintas su fiskalinės valstybės pagalbos taisyklių reikalavimais. Nustačius, jog, pvz., švietimo ar kultūros veikla atitinka ekonominės veiklos sampratą, suformuotą minėtame ESTT precedente, valstybės pagalbos taisyklės reikalautų tokią veiklą apmokestinti. Toks skirtingų interpretacijų pagal tarptautinius susitarimus ir ES teisės aktus suderinimas yra nemažas iššūkis.

²²² 2005 m. sausio 20 d. Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro įsakymas dėl žemės naudojimo būdų turinio aprašo patvirtinimo Nr. 3D-37/D1-40. *Valstybės žinios*, 2005, nr. 14-450; 2013, nr. 128-6536, 18 p.

²²³ Lietuvos Respublikos ir Šventojo Sosto sutartis dėl santykių tarp Katalikų bažnyčios ir valstybės teisinių aspektų. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 67-2022.

III DALIS. FISKALINĖS VALSTYBĖS PAGALBOS TEIKIMAS MOKESČIŲ ADMINISTRATORIAUS PRAKTIKA LIETUVOJE

Kaip minėta I-oje darbo dalyje, fiskalinė valstybės pagalba gali būti teikiama ne tik teisėkūros priemonėmis, t. y. įstatymo leidėjo įtvirtintomis mokesčių lengvatomis, tačiau ir per mokesčių administratorių veiklą – mokesčių administratorių sprendimais bei įvairiais susitarimais su mokesčių administratoriumi. Mokesčių administratorių praktikos problema fiskalinės valstybės pagalbos kontekste pirmą kartą aptarta 1998 m. sausio 12 d. EK pranešime dėl valstybės pagalbos taisyklių taikymo su tiesioginiu verslo apmokestinimu susijusioms priemonėms²²⁴. Nuo 2001 m. EK atliko daugelį tyrimų dėl valstybių narių mokesčių administratorių pritaikytų fiskalinių schemų, kuriomis buvo suteikiama mokestinė nauda tik tam tikroms tarptautinėms korporacijoms.

Fiskalinės valstybės pagalbos atžvilgiu nevertintini tik tokie mokesčių administratoriaus sprendimai, kuriais aiškinamos bendrosios apmokestinimo taisyklės, nes tuomet prielaida, jog mokestinė nauda galėjo būti suteikta, nedaroma²²⁵. Bet koks bendrųjų mokesčių taisyklių neatitinkantis ir atskiroms įmonėms naudingas mokesčių administratoriaus sprendimas iš esmės verčia daryti prielaidą dėl fiskalinės valstybės pagalbos ir turi būti atidžiai išnagrinėtas²²⁶. Todėl verta panagrinėti, ar galiojantis reguliavimas Lietuvoje sudaro prielaidas fiskalinei valstybės pagalbai teikti. Darbo rengimo metu Lietuvos mokesčių administratoriui veikti nustatyti šie institutai: išankstiniai įsipareigojimai dėl mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo būsimajam sandoriui ir būsimąjo kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams (analizuojama 3.1. poskyryje), mokestinės paskolos sutartis (analizuojama 3.2. poskyryje) ir susitarimas dėl mokesčio dydžio (analizuojama 3.3. poskyryje).

²²⁴ Komisijos pranešimas dėl valstybės pagalbos taisyklių taikymo su tiesioginiu verslo apmokestinimu susijusioms priemonėms. OL C 384, 1998 m. gruodžio 10 d., p. 3-9; šis pranešimas buvo panaikintas ir pakeistas Komisijos pranešimu dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos.

²²⁵ Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946. OL C 262, 2016 m. liepos 19 d., p. 1-50, 277-283 p.

²²⁶ *Ibid.*

3.1. Išankstiniai įsipareigojimai dėl mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo būsimajam sandoriui ir būsimąjo kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams

Mokesčių administratoriaus išankstiniai įsipareigojimai dėl mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo būsimajam sandoriui²²⁷ ir būsimąjo kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams²²⁸ (toliau kartu – **Išankstinis įsipareigojimas** arba **Išankstiniai įsipareigojimai**) Lietuvos mokesčių sistemoje buvo įvesti 2012 m. sausio 1 d. siekiant sudaryti sąlygas vienodam mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus mokestinių pasekmių interpretavimui²²⁹, grindžiant tai teisinio tikrumo ir mokesčių įstatymo aiškumo principais²³⁰. Apibūdinant Išankstinius įsipareigojimus pabrėžtina, jog jų paskirtis yra atsižvelgiant į konkrečius faktus ir aplinkybes iš anksto nustatyti apmokestinimo tvarkos taikymą konkrečiam atvejui. Lietuvos mokesčių administratorius, priėmęs sprendimą pritarti mokesčių mokėtojo pateiktai pozicijai dėl teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui, įsipareigoja, kontroliuodamas, ar šis mokesčių mokėtojas teisingai apskaičiavo, deklaravo ir mokėjo mokesčius, taikyti mokesčių teisės aktų nuostatas būsimajam sandoriui taip, kaip nurodyta sprendime, išskyrus numatytus atvejus, taigi toks sprendimas yra *expressis verbis* privalomas mokesčių administratoriui²³¹. Išankstiniu įsipareigojimu būsimąjo kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams pagal atitinkamas kainodaros taisykles yra nustatoma, ar transakcijos kaina tarp susijusių asmenų atitinka ištiestos rankos principą palyginti su transakcijos kaina, kurią nustatytų nesusijusios šalys. Išankstiniai įsipareigojimai yra plačiai taikomi daugelyje ES valstybių narių ir jų nauda bei poreikis nekvestionuoti: jais sumažinama ginčų rizika, skatinamas savanoriškas mokesčių

²²⁷ Darbe analizuojamas reguliavimas, numatytas MAĮ 37¹ str. ir Mokesčių mokėtojo prašymo pritarti mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui pateikimo, prašymo nagrinėjimo, mokesčių administratorių įpareigojančio sprendimo priėmimo ir pakeitimo taisyklėse, patvirtintose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2011 m. spalio 19 d. įsakymu Nr. VA-105. *Valstybės žinios*, 2011, nr. 128-6080.

²²⁸ Darbo rengimo metu analizuojamas reguliavimas MAĮ 37¹ str. ir Mokesčių mokėtojo prašymo pritarti būsimąjo kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams pateikimo, prašymo nagrinėjimo, mokesčių administratorių įpareigojančio sprendimo priėmimo ir pakeitimo taisyklėse, patvirtintose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2011 m. spalio 21 d. įsakymu Nr. VA-106. *Valstybės žinios*, 2011, Nr. 129-6145.

²²⁹ Mokesčių administravimo įstatymo 25, 87, 88, 135, 164 straipsnių pakeitimo ir papildymo 37¹ straipsniu įstatymo projekto Nr. XIP-2538(2) aiškinamasis raštas. *Teisės aktų informacinė sistema*, 2010, Nr. XIP-2538(2), 7 p.

²³⁰ Pagrindinio komiteto išvada Mokesčių administravimo įstatymo 25, 87, 88, 135, 164 straipsnių pakeitimo ir papildymo 37¹ straipsniu įstatymo projektui XIP-2538(2). *Teisės aktų informacinė sistema*, 2010, Nr. XIP-2538(2), 1 p.

²³¹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2015 m. rugsėjo 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS-1079-858/2015.

sumokėjimas bei mažinama sukčiavimo tikimybė ir užtikrinamas teisinis apibrėžtumas, ko rezultate pritraukiamos naujos ar išlaikomos esamos investicijos.

Tačiau Išankstiniai įsipareigojimai yra leidžiami tiek, kiek mokesčių administratorius neinterpretuoja mokesčių įstatymų plačiau ar siauriau, nei nustatė įstatymų leidėjas, ir neperžengia nustatytų teisinių apribojimų. Nors Išankstiniais įsipareigojimais mokesčių administratorius negali pritaikyti mokesčių įstatymuose nenumatytų lengvatų ar susitarti dėl mokesčio dydžio, tačiau EK ir ESTT praktikoje konstatuota, kad jais gali būti suteikiamas atrankusis pranašumas²³², kai sprendimu netinkamai taikoma nacionalinė mokesčių teisė ir dėl to sumažėja mokesčio suma²³³ arba administratorius taiko palankesnę apmokestinimo tvarką, palyginti su kitais mokesčių mokėtojais, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši²³⁴. Apskritai, jeigu Išankstiniu įsipareigojimu patvirtinamas rezultatas, kuris aiškiai neatitinka rezultato, kuris būtų gautas įprastai taikant įprastą apmokestinimo tvarką, ir jeigu taikant tą atrankią tvarką sumažėja Išankstinio įsipareigojimo adresato mokesstinis įsipareigojimas valstybėje narėje, palyginti su ūkio subjektais, kurių teisinė ir faktinė padėtis yra panaši, tuo sprendimu adresatui yra suteikiamas atrankusis pranašumas. Todėl Išankstiniai įsipareigojimai turi būti priimami laikantis fiskalinės valstybės pagalbos taisyklių.

Lietuvos nustatytame reguliavime egzistuoja rizika, jog mokesčių administratoriaus priimtas Išankstinis įsipareigojimas gali būti pripažintas fiskaline valstybės pagalbos priemone, nes mokesčių administratorius įsipareigoja laikytis suderintos pozicijos tik prašymą pateikusių mokesčių mokėtojų atžvilgiu ir tik mokesčių mokėtojų prašyme nurodytam būsimajam sandoriui. Fiskalinės valstybės pagalbos požiūriu svarbu pabrėžti, jog mokesčių administratoriui yra suteikta absoliuti diskrecija dėl sprendimo dėl Išankstinio įsipareigojimo priėmimo. Dabartiniame reguliavime nustatyta, jog VMI viršininko įsakymu sudaryta nuolat veikianti darbo grupė priima sprendimus, vadovaudamasi mokesčių įstatymais, tarptautinėmis sutartimis, teisingumo ir protingumo kriterijais, turinio viršenybės prieš formą principu, kitais apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principais,

²³² Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946. OL C 262, 2016 m. liepos 19 d., p. 1-50, 174 p.

²³³ *Ibid.*

²³⁴ *Ibid.* EK taip pat išskiria dar vieną selektyvumo pagrindą – jei dėl įmonių, kurių teisinė ir faktinė padėtis yra panaši, toks sprendimas nepriimtas. Taip, pvz., būtų tuo atveju, kai tam tikroms įmonėms, dalyvaujančioms sudarant sandorius su kontroliuojamais subjektais, neleidžiama prašyti tokių sprendimų, priešingai negu iš anksto apibrėžtos kategorijos įmonėms. Šiuo klausimu žr. 2003 m. birželio 24 d. Komisijos sprendimo 2004/77/EB dėl Jungtinių Valstijų užsienio prekybos korporacijoms taikomos mokesčių sprendimų sistemos (OL L 23, 2004 m. sausio 28 d., p. 14) 56–62 p. Iš anksto pasakytina, jog Lietuvos reguliavimas bent jau *de jure* nenumato jokių ribojimų ir visi ūkio subjektai gali kreiptis dėl Išankstinio įsipareigojimo. Kadangi Išankstiniai įsipareigojimai nėra vieši, diskutuotina, ar neegzistuoja *de facto* selektyvumas ir ar visiems mokesčių mokėtojams, esantiems panašioje teisinėje ir faktinėje padėtyje, suteikiamos vienodos sąlygos Išankstiniam įsipareigojimui gauti.

išdėstytais MAI, ir atsižvelgdama į mokesčių ginčų praktiką analogiškais klausimais²³⁵. Taigi teisės aktuose nėra pateikiami jokie konkretūs kriterijai, vadovaujantis kuriais Išankstiniai įsipareigojimai yra priimami, todėl, pagal EK, kai kriterijai yra suformuluoti labai bendrais bruožais ar neapibrėžtai, atliekant vertinimą mokesčių administratoriai neišvengiamai naudojami tam tikra diskrecija²³⁶. Tiek procedūrinės, tiek materialiosios Išankstinių įsipareigojimų taisyklės pavesta priimti VMI, o ne Finansų ministerijai, kuriai ji yra pavaldi. Mokesčių administratoriaus diskrecija yra neribota: ne tik nėra nustatyti kriterijai Išankstiniams įsipareigojimams priimti, tačiau jis taip pat disponuoja teise nustatyti šio instituto reguliavimą savo nuožiūra.

Atskirai aptartina mokesčių administratoriaus išankstinių įsipareigojimų būsimąjį kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams problematika. EK nuo 2001 m. atliko daugelį tyrimų, kurių metu buvo konstatuota, jog nacionalinėmis schemomis valstybės narės padėjo tarptautinėms korporacijoms būtent kainodaros srityje, patvirtinant vidaus grupės sandorius tokiu būdu, kuris neatspindi sąlygų, taikomų nepriklausomiems ūkio subjektams ištiestos rankos principu. 2006 m. ESTT pritarė EK nuomonei, jog kainodaros taisyklių netaikymas yra pagrindas pripažinti, jog ūkio subjektui yra suteikiamas ekonominis pranašumas²³⁷, nes tokia mokesčių priemone mokesčių mokėtojui suteikiama galimybė tarpusavyje nustatyti grupės vidaus sandorių kainas, neatitinkančias tų kainų, kurias laisvos konkurencijos sąlygomis būtų tarpusavyje nustačiusios nepriklausomos įmonės, ir tokiu būdu sumažinti įmonės mokesčio bazę – t. y. sumažinti jo mokesčių įsipareigojimą pagal įprastą apmokestinimo tvarką, palyginti su nepriklausomomis bendrovėmis, kurių mokesčio bazė nustatoma remiantis jų faktiškai užregistruotu pelnu.

EK ir ESTT bylose dėl fiskalinės valstybės pagalbos teikimo, kai mokesčių administratorius priima sprendimus dėl ūkio subjekto ūkinių operacijų kainodaros, atsižvelgiama į Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – **EBPO**)

²³⁵ Mokesčių mokėtojo prašymo pritarti mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui pateikimo, prašymo nagrinėjimo, mokesčių administratorių įpareigojančio sprendimo priėmimo ir pakeitimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2011 m. spalio 19 d. įsakymu Nr. VA-105. *Valstybės žinios*, 2011, nr. 128-6080, 39 p.; Mokesčių mokėtojo prašymo pritarti būsimąjį kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams pateikimo, prašymo nagrinėjimo, mokesčių administratorių įpareigojančio sprendimo priėmimo ir pakeitimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2011 m. spalio 21 d. įsakymu Nr. VA-106. *Valstybės žinios*, 2011, Nr. 129-6145, 29 p.

²³⁶ Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946. OL C 262, 2016 m. liepos 19 d., 124 p.

²³⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. birželio 22 d. sprendimas *Belgija ir Forum 187 ASBL / Europos Komisija* sujungtose bylose C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416, 96-97 p. Nors EK laikosi pozicijos, jog būtent iš šios bylos kyla kainodaros taisyklių taikymo reikalavimas, vis dėlto, mokslinėje bendruomenėje nemažai diskutuojama, jog ši byla nesuteikia EK teisės plėsti savo kompetencijos ir taikyti EBPO kainodaros taisyklių taip plačiai, kaip tai vykdo naujausiuose savo tyrimuose.

parengtas Rekomendacijas dėl transakcijų kainodaros daugianacionalinėms įmonėms. Šios gairės savaimė nesusijusios su valstybės pagalba, tačiau jose pateiktos tarptautiniu mastu sutartos sandorių kainodaros taisyklės ir naudingos rekomendacijos mokesčių institucijoms ir tarptautinėms įmonėms, kaip užtikrinti, kad taikant sandorių kainodaros metodiką būtų gautas rinkos sąlygas atitinkantis rezultatas²³⁸. Apibendrinus EK tyrimų praktiką²³⁹, galima išskirti, jog pagrindinės problemos yra:

- valstybės narės turi tinkamai taikyti ištiestos rankos kriterijus nustatant transakcijos kainą pagal EBPO parengtas Rekomendacijas dėl transakcijų kainodaros daugianacionalinėms įmonėms neatsižvelgiant, ar šis principas yra įtvirtintas nacionalinėje teisėje;

Ištiestos rankos principas Lietuvos teisės sistemoje buvo įvestas 2001 m. gruodžio 20 d. priėmus PMĮ. Reikalavimas taikyti kainodarą Lietuvos teisinėje bazėje įtvirtintas PMĮ 40 str. 2 d. ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo²⁴⁰ (toliau – **GPMĮ**) 15 str. 2 d., o metodai, dokumentacija ir kiti reikalavimai detalizuojami Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. 1K-123 patvirtintose Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 str. 2 d. ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 str. 2 d. įgyvendinimo taisyklėse²⁴¹ (toliau – **Nacionalinės kainodaros taisyklės**). Nors darbo rengimo metu Lietuva nėra EBPO narė, Nacionalinės kainodaros taisyklės yra parengtos vadovaujantis minėtomis EBPO rekomendacijomis ir jas, sutrumpintai ir šiek tiek aiškesnės pozicijos dėl daugelio klausimų, perkelia į Lietuvos teisinę sistemą. Nacionalinių kainodaros taisyklių 78 p. nurodo, jog taikant šias taisykles, rekomenduojama naudotis EBPO parengtomis rekomendacijomis tiek, kiek jų nuostatos neprieštarauja šių taisyklių nuostatomis, bei šios rekomendacijos dažnai pasitelkiamos aiškinant Nacionalines kainodaros taisykles.

- mokesčių administratorius negali pritarti sandorių kainodaros tvarkai, kuri neatitinka įprastų rinkos sąlygų principo, nes taikant tuo sprendimu patvirtintą metodiką gaunamas rezultatas, nukrypstantis nuo patikimo rinkos rezultato įverčio²⁴², ir valstybių narių mokesčių administratorių sprendimais jo adresatui negali būti suteikiama galimybė

²³⁸ Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946. OL C 262, 2016 m. liepos 19 d., 173 p.

²³⁹ Europos Komisija. 2015 m. spalio 21 d. sprendimas *Starbucks* (EU) 2017/502. OL L 83, 2017 m. kovo 29 d., p. 38–115; 2017 m. balandžio 18 d. sprendimas *Apple Distribution International*. OL C 121, 2017 m. balandžio 18 d., p. 39-40; 2017 m. spalio 4 d. sprendimas *Amazon*. OL C 121, 2018 m. vasario 26 d., p. 38–115.

²⁴⁰ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085.

²⁴¹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. 1K-123. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 58-2074.

²⁴² Europos Komisija. 2015 m. spalio 21 d. sprendimas *Fiat*. OL L 351, 2016 m. gruodžio 22 d., p. 1-67.

taikyti alternatyvius, netiesioginius metodus apmokestinamajam pelnui apskaičiuoti, naudoti fiksuotas maržas tinkamai sandorių kainodarai nustatyti, kai yra tiesioginių metodų²⁴³;

Lietuvos įstatymų leidėjas perkelia EBPO rekomendacijose numatytus tradicinius (palyginamosios nepriklausomos kainos, perpardavimo kainos, kaštai plus) ir pelno (pelno padalijimo, transakcijos grynosios maržos) metodus, numatydamas tradicinių metodų hierarchiją: kai leidžia aplinkybės, turi būti naudojamas palyginamosios nepriklausomos kainos metodas; jeigu palyginamosios nepriklausomos kainos metodui naudoti neužtenka duomenų arba šie duomenys yra nepakankamai patikimi, turi būti pasirinktas perpardavimo kainos metodas arba „kaštai plus“ metodas; tik tuo atveju, jeigu šiems metodams naudoti neužtenka duomenų arba šie duomenys yra nepakankamai patikimi, gali būti taikomas pelno padalijimo metodas arba transakcijos grynosios maržos metodas²⁴⁴. Pelno metodai negali būti pasirenkami vien todėl, kad sunku rasti palyginamumą tam, kad būtų pritaikyti tradiciniai kainodaros metodai. Faktoriai, kurių pagrindu nusprendžiama netaikyti tradicinių kainodaros metodų, turi būti įvertinti ir priimant sprendimą taikyti pelno metodus²⁴⁵. Mokesčių administratorius gali pritaikyti kitą, nei mokesčių mokėtojo parinktas, kainodaros metodą, jeigu mokesčio mokėtojo parinktas metodas yra netinkamas²⁴⁶. Atsižvelgiant į metodų hierarchiją, dar svarbiau yra labiausiai tinkamo metodo rinkos kainai nustatyti parinkimas. Mokesčių mokėtojas turi parinkti tinkamiausią kainodaros metodą, atsižvelgdamas į transakcijos ypatybes, turimų duomenų patikimumą, prielaidų ir prognozių pagrįstumą, transakcijos, kuriai parenkamas kainodaros metodas, ir palyginimui naudojamų transakcijų panašumo laipsnį²⁴⁷. Nors hierarchinė metodų tvarka pritaikoma prima, tačiau labiausiai tinkamo metodo kriterijus turėtų pirmenybę, t. y. mokesčių mokėtojas turi ieškoti labiausiai tinkamo metodo atsižvelgiant į metodų hierarchiją.

²⁴³ Europos Komisija. 2002 m. spalio 16 d. sprendimas 2003/501/EB dėl valstybės pagalbos C 49/2001 – Liuksemburgo koordinavimo centrai. OL L 170, 2003 m. liepos 9 d., p. 20, 46, 47 ir 50 p.

²⁴⁴ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. 1K-123. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 58-2074, 22 p.

²⁴⁵ Valstybinė mokesčių inspekcija. Leidinys „Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamų sandorių kainodarą“. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/MOKES%C4%8CI%C5%B2+MOK%C4%96TOJAMS+APIE+KONTROLIUOJAM%C5%B2+SANDORI%C5%B2+KAINODAR%C4%84.pdf/f9f8362f-ebbc-4ffc-8492-a42b6cc02769/t_blank>.

²⁴⁶ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. 1K-123. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 58-2074, 23 p.

²⁴⁷ *Ibid.*, 20 p.

- vengtini neterminuoti mokesčių administratorių įsipareigojimai ar įsipareigojimai, priimami pakankamai ilgam laikotarpiui, o esant tokiems bent jau turi būti užtikrinama periodinė peržiūra užtikrinti, ar nepasikeitė svarbios faktinės aplinkybės.

Išankstinių įsipareigojimų, taigi ir išankstinių įsipareigojimų būsimąjį kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams, galiojimo terminas siejamas su MAĮ nustatytu mokesčių apskaičiavimo (perskaičiavimo) senaties terminu, ir atitinka tarptautinėje praktikoje numatytą (2-5 metai) laikotarpį²⁴⁸. Išankstiniai įsipareigojimai, taigi ir išankstiniai įsipareigojimai būsimąjį kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams, galioja ne ilgiau kaip einamuosius ir 5 kalendorinius metus nuo priėmimo dienos arba iki naujų mokesčių teisės aktų nuostatų įsigaliojimo dienos, kai tokie teisės aktai pakeičia, papildo arba pripažįsta netekusiomis galios Išankstiniame įsipareigojime nurodytas mokesčių teisės aktų nuostatas²⁴⁹ arba iki Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo arba ES teisminių institucijų įstatymų ir kitų teisės aktų taikymo išaiškinimų, kuriems Išankstinis įsipareigojimas prieštarauja, paskelbimo dienos²⁵⁰.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta aukščiau, manytina, jog darbo rengimo metu Lietuvos reguliavime egzistuoja visi saugikliai EK tyrimų dėl mokesčių administratoriaus išankstinių įsipareigojimų būsimąjį kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams problemoms išvengti. Kadangi Lietuvos mokesčių administratoriaus sandorių kainodaros tvarka atitinka EBPO sandorių kainodaros gairėse pateiktas rekomendacijas, įskaitant rekomendacijas, kaip pasirinkti tinkamiausią metodą, kurį taikant būtų gautas patikimas rinkos rezultato įvertis, mažai tikėtina, kad sprendimu, kuriuo ta tvarka patvirtinama, būtų suteikta valstybės pagalba. Nors Lietuvoje, palyginus su tokiomis valstybėmis kaip Olandija ar Airija, nėra milžiniškų korporacijų, kurios tokiais išankstiniais įsipareigojimais dėl būsimąjį kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams siektų sudaryti joms palankius sprendimus, o Lietuva norėtų išlaikyti šias tarptautines bendroves savo jurisdikcijoje, tačiau Išankstiniai įsipareigojimai turėtų taip pat užtikrinti ir nacionalinių subjektų lygybę, todėl svarbu grįžti prie mokesčių administratoriaus diskrecijos problemos.

Pabrėžtina, jog EK tam tikru mastu vykdo Išankstinių sprendimų kontrolę. Valstybės narės iki 2014 m. pabaigos buvo paprašytos atsiųsti jų Išankstinių įsipareigojimų priėmimo praktiką ir bei teisinį reguliavimą kartu su 2010-2013 m. priimtų Išankstinių įsipareigojimų

²⁴⁸ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo aiškinamasis raštas. *Teisės aktų informacinė sistema*, 2004, Nr. IXP-3196, 4 p.

²⁴⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243, 37¹ str. 4 d.

²⁵⁰ *Ibid.*, 37¹ 5 d.

sąrašu²⁵¹. Gautų duomenų pagrindu EK Konkurencijos generalinis direktoratas, kiekvieną susitarimą įvertinęs atskiru atveju, gali prašyti valstybių narių pateikti konkrečius Išankstinius įsipareigojimus²⁵² ir pradėti neviešą preliminarų tyrimą. Kriterijai, pagal kuriuos yra atsirenkami ar vertinami Išankstiniai įsipareigojimai, nėra skelbiami. Vykdamas šį neviešą preliminarų tyrimą, detaliam gali būti peržiūrėti vienas ar daugiau valstybių narių Išankstinių įsipareigojimų. Kilus neaiškumams, gali būti pradėdama formali tyrimo procedūra, kuri leidžia surinkti informaciją iš visų susijusių šalių (įskaitant mokesčių mokėtoją, kitas valstybes nares ar potencialius tiriamo mokesčių mokėtojo konkurentus)²⁵³, ką EK ir vykdo savo praktikoje²⁵⁴. Darbo rengimo metu EK surinkta informacija vis dar yra analizuojama. 2015 m. spalį Lietuvos Išankstiniai įsipareigojimai buvo peržiūrėti preliminarus neviešo tyrimo metu, tačiau nėra žinoma, ar šis procedūrinis etapas jau baigėsi. Vis dėlto, ši kontrolė yra tik *ex post*, be to, nėra žinoma, ar valstybės narės į siunčiamos informacijos sąrašus įtraukė visus savo mokesčių administratorių sprendimus, todėl yra reikšminga apžvelgti Lietuvos reguliavime numatytas prielaidas fiskalinės valstybės pagalbos teikimui Išankstiniais įsipareigojimais.

Viešojo administravimo institucijų diskrecijos naudojimas gali būti apribotas tik iš anksto žinomais objektyviais ir nediskriminaciniais kriterijais²⁵⁵, kas yra sunkiai įmanoma Išankstinių įsipareigojimų reguliavimo atveju. Mokesčių mokėtojų prašymai gali būti teikiami dėl visų VMI administruojamų mokesčių, aprašyti visų kainodaros situacijų nėra įmanoma, o detalus institutų reglamentavimas, tikėtina, apribotų Išankstinių įsipareigojimų suteikimo galimybę mokesčių mokėtojams. Darbo rengimo metu Lietuvos mokesčių administratoriaus priimti Išankstiniai įsipareigojimai nėra viešiniami, ir apskritai visa

²⁵¹ Europos Sąjungos vidaus politikos generalinio direktorato Ekonomikos ir mokslo politikos departamentas. *EU State Aid Law and National Tax Rulings. In-Depth Analysis for the TAXE Special Committee*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563453/IPOL_IDA\(2015\)563453_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563453/IPOL_IDA(2015)563453_EN.pdf)>, p. 12.

Commission Staff Working Document. Technical Analysis of focus and scope of the legal proposal accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards exchange of information in the field of taxation {COM(2015) 135 final}, SWD(2015) 60 final. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/swd_2015_60.pdf>, p. 11.

²⁵² *DG Competition Working Paper on State Aid and Tax Rulings* [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf>, p. 8.

²⁵³ 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamentas (ES) 2015/1589, nustatantis išsamias Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 108 straipsnio taikymo taisykles. OL L 248, 2015 m. rugsėjo 24 d., p. 9-29.

²⁵⁴ *DG Competition Working Paper on State Aid and Tax Rulings*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf>, p. 8.

²⁵⁵ Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946. OL C 262, 2016 m. liepos 19 d., p. 1-50, 125 p.

informacija apie šio instituto praktiką yra laikoma paslapyje – darbo autorei individualiu paklausimu VMI pateikus prašymą pateikti statistinę informaciją apie priimtus Individualius įsipareigojimus tai atlikti buvo atsisakyta motyvuojant, jog ši informacija nėra vieša.

Vis dėlto, mokesčių mokėtojams valstybės narės suteikti teisinio tikrumo ir nuspėjamumo dėl bendrųjų mokesčių taisyklių taikymo gali tik tuomet, EK nuomone, kai priėmimo praktika yra skaidri ir sprendimai yra skelbiami. Skaidrumas taip pat buvo vienas pagrindinių 2012 m. pradėtos valstybės pagalbos modernizavimo iniciatyvos, paskatinusios tyrimų gausą prieš tarpvalstybines įmones, uždavinių siekiant didinti teisinį tikrumą²⁵⁶. ES teisės lygmenyje siekiant pažaboti neteisėtos valstybės pagalbos teikimą yra keliami svarstymai dėl Išankstinių įsipareigojimų priėmimo bendros sistemos sukūrimo ir harmonizavimo ES mastu²⁵⁷. Tačiau kol šios idėjos nėra įgyvendintos, įstatymų leidžiu rekomenduojama įtvirtinti mechanizmą, kuriuo nuasmeninti Išankstiniai įsipareigojimai būtų skelbiami viešai. Nors šiuo klausimu aktualios literatūros nėra²⁵⁸, vertinant pasiūlymą lyginamuoju aspektu pasakytina, jog tokia praktika įvairiu mastu jau egzistuoja 12 iš 28 ES valstybių narių. Olandijoje 2014 m. buvo paskelbta labiausiai paplitusių išankstinių mokesčių sprendimų modelių apžvalga²⁵⁹. Italijoje mokesčių administratorius leidžia specialų tarptautinių Išankstinių įsipareigojimų biuletenį, kuriame taip pat pateikiami ir statistiniai pateiktų prašymų bei priimtų Išankstinių įsipareigojimų duomenys. Kitose valstybėse narėse nuasmenintos Išankstinių įsipareigojimų santraukos viešinamos mokesčių administratoriaus leidiniuose (pvz.: Čekijoje, Belgijoje, Danijoje), metiniuose mokesčių administratoriaus pranešimuose (Belgijoje, Liuksemburge), svarbesnių Išankstinių įsipareigojimų – Finansų ministerijos interneto puslapyje (pvz.: Ispanijoje, Prancūzijoje, Lenkijoje, Švedijoje). Atskiri nuasmeninti Išankstiniai įsipareigojimai ar jų santraukos taip pat yra skelbiami duomenų bazėse (Suomijoje, Prancūzijoje, Airijoje). Pavyzdžiui, Prancūzijoje patvirtinta speciali tvarka, vadovaujantis kuria atrenkami viešinami Išankstiniai įsipareigojimai.

²⁵⁶ Europos Komisija. Komisijos ataskaita Europos Parlamentui, Tarybai, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui ir regionų komitetui. 2016 m. konkurencijos politikos ataskaita SWD(2017) 175 final. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/competition/publications/annual_report/2016/part1_lt.pdf>, p. 5.

²⁵⁷ ROMANO, Carlo. *Advance tax rulings and principles of law: towards a European tax rulings system?* Amsterdamas: IBFD, 2002, p. 544.

²⁵⁸ Europos Sąjungos vidaus politikos generalinio direktorato Ekonomikos ir mokslo politikos departamentas. *EU State Aid Law and National Tax Rulings. In-Depth Analysis for the TAXE Special Committee.* [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563453/IPOL_IDA\(2015\)563453_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563453/IPOL_IDA(2015)563453_EN.pdf)>, p. 6.

²⁵⁹ *Ibid.*, p. 45.

EK nuomone, skaidrumas reikalingas, nes jis skatina prasmingai naudoti mokesčių mokėtojų pinigus²⁶⁰ ir siekia dar didesnio viešumo laipsnio Išankstinių įsipareigojimų srityje. Darbo autorės nuomone, EK skaidrumo iniciatyvai pritartina, tačiau motyvuojant jo poreikį ne siekiu pasirūpinti pakankamai viešųjų finansų ištekliais, o fundamentalia lygybės idėja: jog visiems ūkio subjektams, esantiems panašioje teisinėje ir faktinėje padėtyje, turi būti sudarytos vienodos sąlygos rinkoje veikti (vertinant iš konkurencijos teisės perspektyvos) ar visi mokesčių mokėtojai yra lygūs prieš mokesčių įstatymus visoms valstybėms įstaigoms ir pareigūnams (vertinant iš mokesčių teisės perspektyvos). Kadangi mokesčių administratoriui suteikiama pakankamai plati diskrecija, kyla rizika, jog bus nepaisoma mokesčių mokėtojų lygybės principo. Kai kurių autorių nuomone, pvz., R. Luja, mokesčių mokėtojų lygybės principas turėtų būti laikomas papildomu Išankstinio įsipareigojimo teisėtumo reikalavimu, nes jis yra visuotinio gero administravimo principo turinio dalis. Mokesčių mokėtojų lygybės principo realizavimo užtikrinimui ypač svarbu, jog Išankstiniai įsipareigojimai būtų pakankamai prieinami tam, kad būtų sudaryta galimybė taikyti panašumo testą. Lietuva yra žengusi pirmuosius žingsnius mokesčių mokėtojų lygybės principo taikymui Išankstinių įsipareigojimų atžvilgiu, nes yra paskelbusi procedūrinius reikalavimus, bendrą Išankstinių įsipareigojimų suteikimo ir atšaukimo tvarką. Tačiau įstatymų leidėjui suteikus tokius administracinius įgalinimus mokesčių administratoriui negalima leisti jų taikyti nenuosekliai ar nuo jų nukrypti. Trečiosioms šalims turi būti leista patikrinti ir užtikrinti mokesčių mokėtojų lygybės principo įgyvendinimą, todėl mokesčių administratoriai privalo užtikrinti jų praktikos prieinamumą ir vienodumą, net ir individualių sprendimų atveju.

Išankstinių įsipareigojimų skaidrumo tikslą ir dar didesnio jų viešumo laipsnio siekis akcentuojamas ne tik ES, bet ir kitų tarptautinių institucijų. Europos Fiskalinė Konfederacija, Azijos-Okeanijos Mokesčių Konsultantų Asociacija ir Trastų ir Turto Praktikuojančių Teisininkų Asociacija parengė ir išleido Modelinę mokesčių mokėtojų teisių ir pareigų chartiją²⁶¹, kurioje apibendrinama mokesčių mokėtojų teisinė padėtis 37 valstybėse. Mokesčių mokėtojų teisių ir pareigų chartijos 12 str. atkreipia dėmesį į mokesčių administratoriaus Išankstinius sprendimus ir išaiškinimus. Jo pirmoje dalyje teigiama, jog mokesčių administratorius negali turėti slaptos pozicijos dėl mokesčių įstatymo interpretavimo, ir, kai mokesčių administratorius priima sprendimą dėl vienos ar kitos

²⁶⁰ Europos Komisija. Komisijos ataskaita Europos Parlamentui, Tarybai, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui ir regionų komitetui. 2016 m. konkurencijos politikos ataskaita SWD(2017) 175 final. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/competition/publications/annual_report/2016/part1_lt.pdf>, p. 5.

²⁶¹ *A Model Taxpayer Charter*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. balandžio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.cfeeutax.org/sites/default/files/Model%20Taxpayer%20Charter,%20preliminary%20report,%20ext.pdf>>, p. 52.

pozicijos, tai turi būti paviešinta ir prieinama mokesčių mokėtojams bei negali būti laikoma paslapyje. To reikalauja mokesčių teisės viešoji prigimtis. Ši idėja taip pat apima ir mokesčių administratoriaus praktiką tokiais klausimais kaip kainodara ar vertės nustatymas. 5 d. detalizuoja, jog paskelbtos mokesčių teisės aktų interpretacijos turi saistyti mokesčių administratorių, nebent arba kol yra panaikinamos. Mokesčių administratorius santykiuose su mokesčių mokėtoju negali turėti kitokios pozicijos, nebent paviešinta interpretacija yra atšaukta. EBPO 1998 m. studijoje „Žalinga konkurencija mokesčiais. Kylanti pasaulinė problema“ nurodoma, jog atskiros mokesčių administravimo praktikos gali skirtis nuo fundamentalių procedūrų, nustatytų įstatymuose, kas gali skatinti korupciją ir diskriminacinį mokesčių mokėtojų vertinimą, ypač jei tokios praktikos nėra viešinamos²⁶². Egzistuojančio mokesčių administravimo sprendimų praktikos priėmimo režimas specialioms suplanuotiems sandoriams ar sąlygų, kurioms esant tokie sprendimai priimami ar nepriimami, nežinojimas gali lemti nevienodą mokesčių mokėtojų vertinimą, nes viešos informacijos trūkumas gali lemti nevienodą teisės aktų taikymą mokesčių mokėtojams vertinant jų mokesčių situacijas²⁶³. Didesnis skaidrumo laipsnis, siejamas su atitikimo tam tikram režimui sąlygomis, lems vienodesnį mokesčių mokėtojų, esančių panašioje teisinėje ir faktinėje padėtyje, traktavimą²⁶⁴. Mokesčių administratorių praktikos dėl materialinių ir procedūrinių sąlygų individualiems mokesčių sprendimams priimti ar nepriimti viešinimas tokiu būdu, kai užtikrinamas mokesčių mokėtojo konfidencialumas, yra būtinas žalingai konkurencijai pažaboti²⁶⁵. Nesiimant šių veiksmų, priemonės, kurios šiuo metu laikomos skaidriomis, gali greitai peraugti į neskaidrius režimus²⁶⁶.

Darbo rengimo metu Lietuvoje egzistuoja tik 6 metų šio instituto taikymo praktika. Palyginus su tokiomis valstybėmis kaip Suomija, kur šis institutas buvo įvestas dar 1940 m. sausio 1 d.²⁶⁷, Lietuva neturi ilgalaikės patirties Išankstinių įsipareigojimų srityje. Nors Lietuvoje Išankstinių įsipareigojimų institutas buvo įvestas akcentuojant teisės aktų aiškumo principą, tačiau galima daryti pagrįstą išvadą, jog tinkamas mokesčių įstatymų aiškumo principas įmanomas tik užtikrinant mokesčių mokėtojų lygybės principą, nes tai yra aiškaus

²⁶² *Harmful tax competition. An emerging global issue. OECD publications.* [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf>>, p. 29.

²⁶³ *Ibid.*, p. 44-45.

²⁶⁴ *Ibid.*, p. 45.

²⁶⁵ *Ibid.*

²⁶⁶ *Ibid.*

²⁶⁷ Europos Sąjungos vidaus politikos generalinio direktorato Ekonomikos ir mokslo politikos departamentas. *EU State Aid Law and National Tax Rulings. In-Depth Analysis for the TAXE Special Committee.* [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563453/IPOL_IDA\(2015\)563453_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563453/IPOL_IDA(2015)563453_EN.pdf)>, p. 38.

ir vienodo įstatymų aiškinimo pamatas. Nors Išankstiniai įsipareigojimai *de jure* galioja tik mokesčių administratoriui, galime kalbėti apie *de facto* Išankstinių įsipareigojimų precedentinę galią. Kaip jau minėta, net statistinė informacija apie Išankstinių įsipareigojimų taikymą nėra viešinama, tad yra sunku vertinti, koks yra šio instituto efektyvumas ar kaip dažnai jis yra taikomas, ką jau kalbėti apie tokių susitarimų turinio atitiktį įstatymų reikalavimams. Panašioje teisinėje ar faktinėje padėtyje esantiems ūkio subjektams turi būti sudarytos vienodos sąlygos rinkoje veikti, taigi ir apmokestinami jie turi būti vienodai.

3.2. Mokestinės paskolos sutartis

Siekiant palengvinti mokestinės prievolės vykdymą mokestinę nepriemoką turintiems mokesčių mokėtojams, pasaulinėje praktikoje yra numatoma galimybė atidėti ar išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimą. Mokesčių prievolės įvykdymo termino nukėlimu gali būti suteikiamas konkurencinis pranašumas, nes mokestinių įsipareigojimų nukėlimas į kitus finansinius metus gali lemti didesnę investicijos grąžą grynąja dabartine verte²⁶⁸ bei buvo įvardintas kaip vienas fiskalinės valstybės pagalbos teikimo būdų 1998 m. EK pranešime dėl valstybės pagalbos taisyklių taikymo su tiesioginiu verslo apmokestinimu susijusioms priemonėms²⁶⁹.

Mokesčių mokėtojo mokestinė nepriemoka gali būti atidedama arba išdėstoma. Lietuvoje numatytas reguliavimas²⁷⁰ apriboja mokesčių administratoriaus diskreciją, MAĮ ir įstatymus įgyvendinančiuose aktuose imperatyviai nustatant, jog mokesčių administratoriaus sprendimas atidėti mokestinės nepriemokos mokėjimą ar jį išdėstyti gali būti priimtas tik nustačius, kad nedelsiant ją sumokėjus mokesčių mokėtojo finansinė būklė taptų kritine arba mokesčių mokėtojas turėtų didelių sunkumų vykdydamas kitus savo finansinius įsipareigojimus²⁷¹. Kadangi įstatymų leidėjas nepriemokos atidėjimą ar išdėstymą sieja tik su galimybe mokesčių mokėtojui stabilizuoti savo finansinę būklę ir sumokėti mokestinę nepriemoką vėliau, manytina, jog tokia priemonė nėra laikytina selektyvia, nes ji suteikiama tik mokesčių mokėtojui pateikus jo nepalankią finansinę padėtį įrodančius dokumentus: finansinę atskaitomybę, kreditorių sąrašą, debitorių sąrašą, sutartis, ketinimo protokolus, verslo planus ir kitus dokumentus, kurie įrodo, kad yra realių galimybių atsiskaityti su

²⁶⁸ PINTO, Carlo. *Tax competition and EC law*. Haga: Kluwer law international, 2003, p. 101.

²⁶⁹ Komisijos pranešimas dėl valstybės pagalbos taisyklių taikymo su tiesioginiu verslo apmokestinimu susijusioms priemonėms 98/C 384/03. OL C 384, 1998 m. gruodžio 10 d., p. 3-9, 9 p.

²⁷⁰ Darbe analizuojamas reguliavimas, numatytas MAĮ 88 str., Mokestinės nepriemokos ar baudos už administracinį nusižengimą mokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklėse, patvirtintose Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998 m. lapkričio 17 d. įsakymu Nr. 268. *Valstybės žinios*, 1998, nr. 103-2854; 2004, nr. 82-2965; *Teisės aktų registras*, 2015, nr. 2015-10803; 2016, nr. 2016-20931 ir Mokestinės paskolos sutarties ir Fizinių asmenų anketos formų bei Prašymo atidėti arba išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimą, sudarant mokestinės paskolos sutartį, reikalavimų apraše, patvirtintame Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2001 m. spalio 3 d. įsakymu Nr. 236. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 86-3023; *Teisės aktų registras*, 2014, nr. 2014-10960.

²⁷¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243, 88 str. 2 d., Mokestinės nepriemokos ar baudos už administracinį nusižengimą mokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998 m. lapkričio 17 d. įsakymu Nr. 268. *Valstybės žinios*, 1998, nr. 103-2854; 2004, nr. 82-2965; *Teisės aktų registras*, 2015, nr. 2015-10803; 2016, nr. 2016-20931, 7 ir 12 p.

biudžetu tuo atveju, jeigu mokestinės nepriemokos sumokėjimas būtų atidėtas arba išdėstytas²⁷².

Pridurtina, jog pasibaigus mokestinės paskolos sutartyje nustatytam terminui mokestinė prievolė vis tiek turi būti įvykdyta. Be to, už paskolos laikotarpį tenka mokėti atitinkamo dydžio palūkanas²⁷³, kurių dydį nustato finansų ministras, atsižvelgdamas į praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertinį vidurkį²⁷⁴. Taigi tokių palūkanų dydis atitinka rinkos kainą. Mokesčių mokėtojui laiku nesumokėjus įmokų pagal mokestinės paskolos sutartimi patvirtintą mokėjimo grafiką, skaičiuojamos padidintos palūkanos, o nesumokėjus palūkanų pagal mokestinės paskolos sutartį – palūkanų delspinigiai²⁷⁵. Taip pat mokesčių mokėtojo gali būti pareikalauta Civilinio kodekso nustatyta tvarka užtikrinti mokestinės nepriemokos sumokėjimą įkeitimu, hipoteka, laidavimu ar garantija ir/arba kad mokesčių mokėtojas iki mokestinės paskolos sudarymo sumokės antstoliui visas vykdomosios bylos vykdymo išlaidas, arba padengs priverstinės hipotekos (įkeitimo) įregistravimo išlaidas²⁷⁶. Taigi šia priemone nėra galima suteikti kokią nors naudą ūkio subjektams. Atsižvelgiant į tai, kad ši priemonė nepasižymi selektyvumu ir naudos požymiais, darytina išvada, jog ja prielaidų fiskalinei valstybės pagalbai teikti nėra.

²⁷² Mokestinės paskolos sutarties ir Fizinų asmenų anketos formų bei Prašymo atidėti arba išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimą, sudarant mokestinės paskolos sutartį, reikalavimų aprašas, patvirtintas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2001 m. spalio 3 d. įsakymu Nr. 236. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 86-3023; *Teisės aktų registras*, 2014, nr. 2014-10960, 5 p.

²⁷³ Mokestinės nepriemokos ar baudos už administracinį nusižengimą mokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998 m. lapkričio 17 d. įsakymu Nr. 268. *Valstybės žinios*, 1998, nr. 103-2854; 2004, nr. 82-2965; *Teisės aktų registras*, 2015, nr. 2015-10803; 2016, nr. 2016-20931, 39 p.

²⁷⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243, 88 str. 5 d.

²⁷⁵ *Ibid.*

²⁷⁶ Valstybinės mokesčių inspekcijos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 88 str. 1 d. komentaras (su pakeitimais ir papildymais). [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5#Scroll_546.4000244140625>, 4 p.

3.3. Susitarimas dėl mokesčio dydžio

EK taip pat atkreipia dėmesį į susitarimų dėl mokesčio problematiką²⁷⁷. Pagal MAĮ 71 str., tais atvejais, kai nei mokesčių mokėtojas, nei mokesčių administratorius neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiuotoms mokesčių sumoms pagrįsti, gali būti inicijuojamas mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymas²⁷⁸. Tokio susitarimo pasirašymo teisinė pasekmė – mokesčių mokėtojas praranda teisę ginčyti mokesčio apskaičiavimo teisingumą MAĮ nustatyta tvarka, o mokesčių administratorius – apskaičiuoti didesnę sumą nei nurodyta susitarime.

Šių susitarimų dėl mokesčių sudarymas mokesčių administratoriui leidžia išvengti ilgai trunkančių teisinių ginčų nacionalinės jurisdikcijos institucijose, užkerta kelią kilti mokestiniam ginčui ateityje, užtikrina greitą mokėtino mokesčio išieškojimą²⁷⁹, išsprendžia mokestinės prievolės klausimą arba kitus ginčytinus klausimus²⁸⁰. EK pripažįsta šio instituto naudą. Nepaisant to, jog iš esmės derybos vyksta ne dėl mokestinių normų taikymo, o susitariama dėl tam tikrų faktinių aplinkybių interpretacijos, jais taip pat gali būti teikiama valstybės pagalba, kai²⁸¹:

- a) suteikdamas mokesčių mokėtojui neproporcingas nuolaidas administratorius savo nuožiūra taiko palankesnę apmokestinimo tvarką, palyginti su kitais mokesčių mokėtojais, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši²⁸²;
- b) susitarimas, regis, prieštarauja taikytinoms mokesčių teisės aktų nuostatomis ir dėl to buvo nustatyta nepagrįstai sumažinta mokesčių suma (pvz., kai pagal nustatytus faktus remiantis taikytinomis nuostatomis turėjo būti nustatyta kitokia mokesčio bazė, bet mokėtina mokesčio suma buvo neteisėtai sumažinta)²⁸³.

²⁷⁷ Darbe analizuojamas reguliavimas, numatytas MAĮ 71 str. 1 p. ir Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklėse, patvirtintose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 30 d. įsakymu Nr. VA-210. *Valstybės žinios*, 2005, nr. 2-28.

²⁷⁸ Valstybinės mokesčių inspekcijos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 71 str. komentaras (su pakeitimais ir papildymais). [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5#Scroll_546.4000244140625>, 1 p.

²⁷⁹ Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946. OL C 262, 2016 m. liepos 19 d., p. 1-50, 175 p.

²⁸⁰ Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 30 d. įsakymu Nr. VA-210. *Valstybės žinios*, 2005, nr. 2-28, 7 p.

²⁸¹ Europos Komisija. 2010 m. gegužės 26 d. sprendimas 2011/276/ES dėl valstybės pagalbos C-76/03 Umicore SA. OL L 122, 2011 m. gegužės 11 d., p. 76, 155 p.

²⁸² Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946. OL C 262, 2016 m. liepos 19 d., p. 1-50, 176 p.

²⁸³ *Ibid.*

Apibendrinus, priemonė bus laikoma selektyvia, kai mokėtina mokesčio suma sumažinta aiškiai to nepagrindus (pvz., siekiu optimizuoti skolų išieškojimą) arba neproporcingai sumažinta mokesčių mokėtojo naudai²⁸⁴.

Darbo metu galiojančiame reguliavime, kaip ir Išankstinių įsipareigojimų atveju, mokesčių administratorius disponuoja diskrecija, nes nėra pateikiami apibrėžti kriterijai dėl tokių susitarimų sudarymo. Sudaryta darbo grupė priima sprendimus vadovaudamasi mokesčių įstatymais, bendraisiais Lietuvos teisės aktuose įtvirtintais teisingumo ir protingumo kriterijais, susitarimo procedūrai taikomi bendrieji teisės aktuose įtvirtinti sąžiningumo, teisingumo ir protingumo principai²⁸⁵, taip pat vertina įrodymų apskaičiavimams pagrįsti pakankumą, atsižvelgdama į mokestinių ginčų praktiką analogiškais klausimais²⁸⁶. MAĮ neriboja mokesčių administratoriaus diskrecijos nei dėl įrodymų, kuriais grindžiamas mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimas, pakankumo vertinimo, nei dėl susitarimo su mokesčių mokėtoju sudarymo²⁸⁷. MAĮ 71 str. 1 d. nėra nustatyti jokie kriterijai, į kuriuos turėtų atsižvelgti mokesčių administratorius pripažindamas faktą, jog nėra viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti, todėl pagal šį teisinį reguliavimą tokio fakto pripažinimas ar nepripažinimas yra tik mokesčių administratoriaus diskrecija²⁸⁸.

Vėlgi, kadangi susitarimas gali būti pasirašomas dėl bet kurio mokesčių administratoriaus administruojamo mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, nustatytų mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu, sureglamentuoti kriterijų nėra įmanoma. Pastebėtina, jog darbo rengimo metu susitarimai dėl mokesčio nepateko į valstybėms narėms numatytą apskaitos informaciją su EK apimtį, bei ES valstybių narių praktikoje nėra viešinami nei vienoje valstybėje²⁸⁹, tačiau pritartina ES pozicijai, jog tokių susitarimų skaidrumas turi būti užtikrinamas. Darbo rengimo metu numatytos priemonės, galimai padedančios užtikrinti derybų proceso teisėtumą yra derybų eigos protokolavimas²⁹⁰ ir

²⁸⁴ Europos Komisija. 2010 m. gegužės 26 d. sprendimas 2011/276/ES dėl valstybės pagalbos C-76/03 Umicore SA. OL L 122, 2011 m. gegužės 11 d., p. 76, 155 p.

²⁸⁵ Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 30 d. įsakymu Nr. VA-210. *Valstybės žinios*, 2005, Nr. 2-28, 7 p.

²⁸⁶ *Ibid.*, 5.8 p.

²⁸⁷ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. sausio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-2446-12.

²⁸⁸ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. rugsėjo 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-2429-12.

²⁸⁹ GROTHERR, Siegfried; WITTENSTEIN, Peter. Veröffentlichungspraxis bei verbindlichen Auskünften. *Internationale Wirtschaftsbriefe*, 2015, No 7, p. 46.

²⁹⁰ Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 30 d. įsakymu Nr. VA-210. *Valstybės žinios*, 2005, Nr. 2-28, 23 p.

fiksavimas skaitmeniniu garso įrašu²⁹¹, tačiau įstatymų leidėjui siūlytina nuasmenintus susitarimus dėl mokesčio viešinti siekiant užtikrinti mokesčių mokėtojų lygybės principo įgyvendinimą, kaip tai detalizuota analizuojant Išankstinių įsipareigojimų problematiką.

Atkreiptinas dėmesys į EK poziciją, jog siekis optimizuoti skolų išieškojimą ne visada yra pakankamas pagrindas mokesčių sumai sumažinti²⁹². Pastebėtina, jog tai yra tik EK nuomonė, išdėstyta Pranešime dėl valstybės pagalbos sąvokos, neturinti poveikio ES teismų pateiktam valstybės pagalbos sąvokos aiškinimui²⁹³, tačiau EK nepateikia jokie detalesnio tokios pozicijos paaiškinimo. Minėta EK nuomonė aktuali, nes Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklių, patvirtintų VMI viršininko 2004 m. gruodžio 30 d. įsakymu Nr. VA-210, 21.4. p. numato, jog susitarimas dėl mokesčio dydžio galimas ir tais atvejais, kai siekiama išvengti didelių administracinių išlaidų, t. y. kai administracinė našta būtų didesnė nei bendru susitarimu sutartas sumokėti mokesčio (-ių) ir su juo (-ais) susijusių sumų dydis. Viena vertus, siekiant pilnai atitikti EK keliamus standartus, įstatymų leidėjui reikėtų šį punktą panaikinti. Kita vertus, tai tebuvo paminėta EK Pranešime dėl valstybės pagalbos sąvokos, o daug svarbesnio šaltinio – ESTT praktikos – šiuo klausimu nėra, EK nepateikia tokio siūlymo detalaus paaiškinimo, bei reikėtų įvertinti, ar toks pakeitimas būtų tikrai tikslingas – vis dėl to, dalyvauti ir ilgai tęsti brangiai kainuojančius mokesčio ginčo procesus dėl, palyginti, nedidelių ar nesunkių mokesčių teisės aktų pažeidimų yra neracionalu.

EK Pranešime dėl valstybės pagalbos sąvokos kelia dar vieną reikalavimą susitarimams dėl mokesčio dydžio – mokesčių administratorius susitarimu dėl mokesčio dydžio negali taikyti neproporcingų mokesčio nuolaidų²⁹⁴. Šią nuomonę EK kol kas pareiškė vieninteliame sprendime susitarimų dėl mokesčio dydžio srityje *Umicore SA*²⁹⁵, ir pakartojo Pranešime dėl valstybės pagalbos sąvokos, tačiau proporcingumo kriterijaus apibrėžimo ar kriterijų nepateikė. Mokslinėje bendruomenėje tokia EK sprendimo motyvacija sukėlė svarstymus²⁹⁶, ką galėtų reikšti neproporcingas mokesčių administratoriaus nuolaidų taikymas, dėl kurio ūkio subjektui atsirastų selektyvus pranašumas bylose, susijusiose su susitarimais dėl mokesčio dydžio, kuriose, pavyzdžiui, ginčas kiltų dėl to, ar tam tikra ūkinė operacija yra apmokestinama, ar vis dėl to ji pakliūva į atitinkamo mokesčio išimtį ir prievolė

²⁹¹ *Ibid.*, 22 p.

²⁹² Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946, OL C 262, 2016 liepos 19 d., p. 1-50, 175-176 p.

²⁹³ *Ibid.*, 3 p.

²⁹⁴ Europos Komisija. 2010 m. gegužės 26 d. sprendimas 2011/276/ES dėl valstybės pagalbos C-76/03 *Umicore SA*. OL L 122, 2011 m. gegužės 11 d., p. 181.

²⁹⁵ *Ibid.*

²⁹⁶ LUJA, Raymond. Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States to Claim Fiscal Sovereignty? *EC Tax Review*, 2016, t. 5, p. 315-318.

mokėti mokesį nekyla. Ar tokiam ginčui patekus į teismą ir egzistuojant 70% tikimybei, jog ūkinė operacija turi būti apmokestinta, mokesčių administratorius gali sudaryti susitarimą, kuriuo būtų padaryta 30% mokesčio nuolaida – t. y. ar tokia 30% nuolaida yra neproporcinga ir gali sudaryti selektyvią mokesstinę naudą? Galiausiai, kaip nustatyti tokias apmokestinimo tikimybių proporcijas?

Manytina, jog darbo rengimo metu šio kriterijaus praktinis įgyvendinimas yra pakankamai sudėtingas ir galėtų sukelti daugiau problemų, nei patobulinti esamą reguliavimą, todėl į Lietuvos mokesčių sistemą skubėti jį perkelti nereikėtų. Neaiškaus ir neapibrėžto proporcingumo kriterijaus įtvirtinimas, manytina, neleis mokesčių administratoriui daryti kompromisų derybose su mokesčių mokėtoju, todėl tai galėtų lemti teisminių ginčų padaugėjimą. Toks efektas prieštarautų tikslui, kurio siekia įstatymų leidėjas šiuo institutu. Susitarimas dėl mokesčio dydžio buvo įvestas atsižvelgiant į Vokietijos mokesčių administravimo praktiką kaip taikos sutarties analogas²⁹⁷. Administraciniame procese taikos sutartis įstatymų leidėjo pripažįstama kaip priemonė, skatinanti proceso operatyvumą ir leidžianti šalims lanksčiai išspręsti tarpusavio ginčą, atkuriant ne tik teisinę, bet ir socialinę taiką²⁹⁸. Vis dėl to, aiškinant SESV, visais atvejais pirmiausia remiamasi ESTT praktika²⁹⁹. Todėl, darbo rengimo metu ESTT dar nenagrinėjus bylų, susijusių su susitarimais dėl mokesčio dydžio, o EK pateikus tik neaiškią nuomonę dėl proporcingumo kriterijaus laikymosi, tiek įstatymų leidėjui, tiek mokesčių administratoriui rekomenduojama palaukti aiškios šio kriterijaus taikymo praktikos ir tik tada svarstyti jo integravimą į Lietuvos teisinę sistemą.

²⁹⁷ Mokesčių administravimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas Nr. IXP-3196. *Teisės aktų informacinė sistema*, 2004, Nr. IXP-3196.

²⁹⁸ Administracinių bylų teisenos įstatymo 37, 42, 44, 46, 50, 53, 68, 80, 82, 97, 101 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir papildymo 52¹ straipsniu įstatymo projekto Nr. XIP-4290 aiškinamasis raštas. *Teisės aktų informacinė sistema*, 2012, Nr. XIP-4290.

²⁹⁹ Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946. OL C 262, 2016 m. liepos 19 d., p. 1-50, 3 p.

IŠVADOS

1. Fiskalinė valstybės pagalba – tai valstybės pagalba, teikiama per mokesčių sistemą, kuri pasireiškia valstybės negautomis pajamomis (negatyvia pagalba), o ne subsidijomis: pinigų dotacijomis, garantijomis, lengvatinėmis paskolomis ir pan. (pozityvia pagalba). Fiskalinės valstybės pagalbos taisyklių laikytis yra ypač svarbu, nes jomis apribojama Lietuvos išimtinė kompetencija tiesioginių mokesčių srityje.
2. Svarbiausias valstybės pagalbos elementas vertinant nustatytas mokesčių lengvatas yra selektyvumas. Mokesčių lengvatų problematika:
 - 2.1. mokesčių administratoriaus oficiali nuomonė apie lengvatas, kuriomis teikiama fiskalinė valstybės pagalba, yra pateikta nevisapusiškai, neįvertinus ES teisės aktų reikalavimų: PMĮ ir NTMI komentarami yra neišsamūs, nes mokesčių administratorius neatsižvelgia, jog lengvatos, kuriomis teikiama fiskalinė valstybės pagalba, apribotos taikymo teritorija, laike, intensyvumu ar konkrečia tvirta biudžeto suma;
 - 2.2. kai kurių savivaldybių tarybų sprendimai, kuriais patvirtinami žemės ir nekilnojamojo turto mokesčių lengvatų suteikimo kriterijai bei tvarka, sudaro prielaidas su bendrąja rinka nesuderinamai fiskalinei valstybės pagalbai teikti: ne visuose sprendimuose nustatyti lengvatų suteikimo kriterijai arba kriterijai suformuluoti abstrakčiai, taip pat sprendimais nėra numatomos lengvatomis suteikiamos naudos ribos bei pareiga suteiktą valstybės pagalbą registruoti valstybės pagalbos registre;
 - 2.3. nėra įmanoma įvertinti, ar sudaromomis investicijų sutartimis yra teikiama fiskalinė valstybės pagalba: Lietuvos reguliavimo istorijoje susidurta su atvejais, kai lengvatos buvo nustatytos investicijų sutartyse, tačiau jų turinys nėra viešas ir nėra kontroliuojamas;
 - 2.4. su bendrąja rinka potencialiai nesuderinama fiskalinė valstybės pagalba yra teikiama žemės ūkio kooperatinėms bendrovėms bei stambiesiems žemdirbiams: žemės ūkio kooperatinėms bendrovėms bei stambiesiems žemdirbiams nustatytas palankesnis apmokestinimo režimas nei kitiems panašioje teisinėje ir faktinėje padėtyje esantiems ūkio subjektams neatitinka pagrindinių Lietuvos mokesčių sistemos principų;
 - 2.5. su bendrąja rinka potencialiai nesuderinama fiskalinė valstybės pagalba yra teikiama religinėms bendruomenėms: darbo rengimo metu nėra apmokestinama

visa religinių bendruomenių ekonominė veikla, kas prieštarauja ESTT jurisprudencijai.

3. Analizuojant mokesčių administratoriaus praktiką, svarbiausias valstybės pagalbos elementas, kurį reikia nustatyti, yra pranašumas, kuris nebūtų suteikiamas kitiems panašioje teisinėje ir faktinėje situacijoje esantiems ūkio subjektams. Mokesčių administratoriaus praktikos problematika – mokesčių administratoriaus diskrecijos neribojimas sudaro prielaidas fiskalinei valstybės pagalbai teikti: mokesčių administratorius, priimdamas Išankstinius įsipareigojimus bei susitarimus dėl mokesčio dydžio, disponuoja neribota diskrecija, dėl ko yra svarbu mokesčių administratoriaus praktiką viešinti.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

1. Teisės aktai

1.1. Nacionaliniai teisės aktai

1.1.1. Konstitucija ir įstatymai

- 1) Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992, nr. 33-1014;
- 2) Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 73-3085;
- 3) Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, 18-1, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 str. pakeitimo ir papildymo 18² str. įstatymas. *Teisės aktų registras*, 2017, nr. 2017-20568;
- 4) Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas. *Lietuvos Aidas*, nr. 60, 1990, nr. 24-601 (įstatymas neteko galios nuo 2002 m. sausio 1 d.);
- 5) Lietuvos Respublikos kino įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 31-1107;
- 6) Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1999, nr. 30-856; 2012, nr. 42-2041; *Teisės aktų registras*, 2017, nr. 2017-01075;
- 7) Lietuvos Respublikos kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1993, nr. 20-488;
- 8) Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1995, nr. 59-1462;
- 9) Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymo Nr. I-976 5, 8, 9 ir 15 straipsnių pakeitimo įstatymas. *Teisės aktų registras*, 2017, nr. 2017-21503;
- 10) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243;
- 11) Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. *Valstybės žinios*, 1999, nr. 47-1469; 2002, nr. 13-474;

- 12) Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2005, nr. 76-2741;
- 13) Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992;
- 14) Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 12, 22, 30, 33, 46-1 ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymas. *Teisės aktų registras*, 2017, Nr. 2017-20681;
- 15) Lietuvos Respublikos religinių bendruomenių ir bendrijų įstatymas. *Valstybės žinios*, 1995, nr. 89-1985;
- 16) Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas. *Lietuvos Aidas*, nr. 107; 1991, nr. 17-447; *Valstybės žinios*, 2004, nr. 171-6295; *Teisės aktų registras*, 2016, nr. 2016-20645;
- 17) Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas. *Valstybės žinios*, 1994, nr. 55-1049; 2000, nr. 91-2832; 2008, nr. 113-4290;
- 18) Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas. *Lietuvos Aidas*, nr. 128; 1992, nr. 21-612; *Valstybės žinios*, 2011, nr. 163-7743;
- 19) Lietuvos Respublikos žemės ūkio, maisto ūkio ir kaimo plėtros įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 72-3009; 2008, nr. 81-3174;
- 20) TAIP PAT: savivaldybių tarybų sprendimų, susijusių su mokesčių lengvatų nustatymu, sąrašas, pateikiamas kaip **Priedas Nr. 2**.

1.1.2. Įstatymus įgyvendinantys teisės aktai

- 1) Kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) pripažinimo žemės ūkio kooperatinėmis bendrovėmis (kooperatyvais) tvarkos aprašas, patvirtintas Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro 2016 m. liepos 22 d. įsakymu Nr. 3D-435. *Teisės aktų registras*, 2016, nr. 2016-20962;
- 2) Lietuvos Respublikos konkurencijos tarybos nutarimas Nr. 20 dėl Lietuvos Respublikos ūkio ministerijos pranešimo apie valstybės pagalbą pagal schemą „Investicijos į Klaipėdos laisvąją ekonominę zoną“ įvertinimo ir pritarimo. *Informaciniai pranešimai*, 2001 m. vasario 1 d. Nr. 11-92;

- 3) Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. 1K-123. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 58-2074;
- 4) Lietuvos Respublikos Seimo 2001 m. liepos 12 d. nutarimas Nr. IX-464 „Dėl valstybės pripažinimo suteikimo Lietuvos evangelikų baptistų bendruomenių sąjungai“. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 62-2249;
- 5) Lietuvos Respublikos Seimo 2008 m. liepos 15 d. nutarimas Nr. X-1721 „Dėl valstybės pripažinimo suteikimo Septintosios dienos adventistų bažnyčiai“. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 82-3242;
- 6) Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos įgyvendinimo planas, patvirtintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2017 m. kovo 13 d. nutarimu Nr. 167 (su pakeitimais ir papildymais). *Teisės aktų registras*, 2017, nr. 2017-04172;
- 7) 2005 m. sausio 20 d. Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro įsakymas dėl žemės naudojimo būdų turinio aprašo patvirtinimo Nr. 3D-37/D1-40. *Valstybės žinios*, 2005, nr. 14-450; 2013, nr. 128-6536;
- 8) Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 30 d. įsakymu Nr. VA-210. *Valstybės žinios*, 2005, nr. 2-28;
- 9) Mokesčių mokėtojo prašymo pritarti mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui pateikimo, prašymo nagrinėjimo, mokesčių administratorių įpareigojančio sprendimo priėmimo ir pakeitimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2011 m. spalio 19 d. įsakymu Nr. VA-105. *Valstybės žinios*, 2011, nr. 128-6080;
- 10) Mokesčių mokėtojo prašymo pritarti būsimąjį kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams pateikimo, prašymo nagrinėjimo, mokesčių administratorių įpareigojančio sprendimo priėmimo ir pakeitimo taisyklės,

patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2011 m. spalio 21 d. įsakymu Nr. VA-106. *Valstybės žinios*, 2011, Nr. 129-6145;

- 11) Mokestinės nepriemokos ar baudos už administracinį nusižengimą mokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998 m. lapkričio 17 d. įsakymu Nr. 268. *Valstybės žinios*, 1998, nr. 103-2854; 2004, nr. 82-2965; *Teisės aktų registras*, 2015, nr. 2015-10803; 2016, nr. 2016-20931;
- 12) Mokestinės nepriemokos ar baudos už administracinį nusižengimą mokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998 m. lapkričio 17 d. įsakymu Nr. 268. *Valstybės žinios*, 1998, nr. 103-2854; 2004, nr. 82-2965; *Teisės aktų registras*, 2015, nr. 2015-10803; 2016, nr. 2016-20931;
- 13) Mokestinės paskolos sutarties ir Fizinių asmenų anketos formų bei Prašymo atidėti arba išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimą, sudarant mokestinės paskolos sutartį, reikalavimų aprašas, patvirtintas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2001 m. spalio 3 d. įsakymu Nr. 236. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 86-3023; *Teisės aktų registras*, 2014, nr. 2014-10960.

1.2. Konstitucinio teismo doktrina

- 1) 2000 m. lapkričio 8 d. nutarimas „Dėl nepanaudotų asignavimų grąžinimo į valstybės biudžetą“;
- 2) 2002 m. sausio 14 d. nutarimas „Dėl valstybės ir savivaldybių biudžetų rodiklių“;
- 3) 2002 m. gruodžio 24 d. nutarimas „Dėl savivaldos atstovaujamojų ir vykdomųjų institucijų kompetencijos“;
- 4) 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo“;
- 5) 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimas „Dėl finansų ministro įgaliojimų nustatyti delspinigių dydį“.

1.3. Tarptautiniai teisės aktai

- 1) Lietuvos Respublikos ir Šventojo Sosto sutartis dėl santykių tarp Katalikų bažnyčios ir valstybės teisiniu aspektu. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 67-2022.

1.4. ES teisės aktai

1.4.1. ES pirminė teisė

- 1) 2007 m. gruodžio 13 d. Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija. OL C 326, 2012 m. spalio 26 d., p. 47-390.

1.4.2. ES antrinė teisė. Reglamentai

- 1) 1999 m. kovo 22 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 659/1999 nustatantis išsamias EB Sutarties 93 straipsnio taikymo taisykles. OL L83, 1999 m. kovo 27 d., p. 339-347;
- 2) 2008 m. sausio 30 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 271/2008 iš dalies keičiantis Reglamentą (EB) Nr. 794/2004, įgyvendinantį Tarybos reglamentą (EB) Nr. 659/1999, nustatantį išsamias EB sutarties 93 straipsnio taikymo taisykles. OL L 82, 2008 m. kovo 25 d., p. 1-64;
- 3) 2013 m. gruodžio 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 1308/2013, kuriuo nustatomas bendras žemės ūkio produktų rinkų organizavimas ir panaikinami Tarybos reglamentai (EEB) Nr. 922/72, (EEB) Nr. 234/79, (EB) Nr. 1037/2001 ir (EB) Nr. 1234/2007. OL L 347, 2013 m. gruodžio 20 d., p. 671-854;
- 4) 2013 m. gruodžio 18 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 1407/2013 dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 ir 108 straipsnių taikymo *de minimis* pagalbai. OL L 352, 2013 m. gruodžio 24 d., p. 1–8;
- 5) 2013 m. gruodžio 18 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 1408/2013 dėl SESV 107 ir 108 str. taikymo *de minimis* pagalbai žemės ūkio sektoriuje. OL L 352, 2013 m. gruodžio 24 d., p. 9-17;
- 6) 2014 m. birželio 17 d. Europos Komisijos reglamentas (ES) Nr. 651/2014, kuriuo tam tikrų kategorijų pagalba skelbiama suderinama su vidaus rinka taikant SESV 107 ir 108 str. OL L 187, 2014 m. birželio 26 d., p. 1-78;
- 7) 2014 m. birželio 25 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 702/2014, kuriuo skelbiama, kad tam tikrų kategorijų pagalba žemės bei miškų ūkio sektoriuose ir kaimo vietovėse yra suderinama su vidaus rinka pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 ir 108 straipsnius. OL L 193, 2014 m. liepos 1 d., p. 1-75;

- 8) 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamentas (ES) 2015/1588 dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 ir 108 straipsnių taikymo kai kurioms horizontalios valstybės pagalbos rūšims. OL L 248, 2015 m. rugsėjo 24 d., p. 1-8;
- 9) 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamentas (ES) 2015/1589, nustatantis išsamias Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 108 straipsnio taikymo taisykles. OL L 248, 2015 m. rugsėjo 24 d., p. 9–29.

1.4.3. ES antrinė teisė. Gairės

- 1) 1998 m. kovo 10 d. Nacionalinės regioninės pagalbos teikimo gairės. OL C 74, p. 9; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 8 sk., 1 t., p. 226-236;
- 2) 2014–2020 m. regioninės valstybės pagalbos gairės. OL C 209, 2013 m. liepos 23 d., p. 1-45;
- 3) Komisijos komunikatas C(2004) 43 – Bendrijos gairės dėl valstybės pagalbos jūrų transportui. OL C 13, 2004 m. sausio 17 d., p. 3-12;
- 4) Europos Sąjungos valstybės pagalbos žemės ūkio ir miškininkystės sektoriams ir kaimo vietovėse gairės 2014–2020 m. 2014/C 204/01. OL C 204, 2014 m. liepos 1 d., p. 1-97.

1.4.4. Institucijų pranešimai, programos, komunikatai

- 1) Komisijos pranešimas dėl valstybės pagalbos taisyklių taikymo su tiesioginiu verslo apmokestinimu susijusioms priemonėms 98/C 384/03. OL C 384, 1998 m. gruodžio 10 d., p. 3-9 (galiojo iki 2016 m. liepos 19 d.);
- 2) Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos C/2016/2946. OL C 262, 2016 m. liepos 19 d., p. 1-50;
- 3) Daugiasektorė regioninės pagalbos teikimo dideliems investiciniams projektams programa. OL C 70, 2002 m. kovo 19 d., p. 5-14;
- 4) 2001 m. rugsėjo 26 d. Europos Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui, Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui bei Regionų komitetui dėl tam tikrų teisinių aspektų, susijusių su kinematografijos ir kitais garso ir vaizdo kūriniais, COM(2001) 534 galutinis. OL C 43, 2002 m. vasario 16 d., p. 6–17 (galiojo iki 2012 m. gruodžio 31 d.).

2. Specialioji literatūra

2.1. Knygos ir vadovėliai

- 1) BIRMONTIENĖ, Toma, et. al. *Lietuvos konstitucinė teisė: vadovėlis: Liber Amicorum Juozui Žiliui*. S.l.: Mykolo Riomerio universitetas, 2012;
- 2) MEDELIENĖ, Aistė; SUDAVIČIUS, Bronius. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011;
- 3) FAULL, Johnatan; NIKPAY, Ali. *The EU Law of Competition. Third Edition*. Oksfordas: Oxford University Press, 2014;
- 4) PINTO, Carlo. *Tax competition and EC law*. Haga: Kluwer law international, 2003;
- 5) MESSNER, Francis. *Public Funding of Religions in Europe*. Surėjus: Ashgate Publishing Limited, 2015;
- 6) ROMANO, Carlo. *Advance tax rulings and principles of law: towards a European tax rulings system?* Amsterdamas: IBFD, 2002.

2.2. Moksliniai straipsniai

- 1) BAREIKYTĖ, Simona; BURBAITĖ, Eglė. Fiskalinė valstybės pagalba: selektyvumo kriterijaus problematika siekiant kontroliuoti mokesčių sistemų neutralumą ir sąžiningos konkurencijos užtikrinimą Europos Sąjungoje. Iš *Teisės mokslo pavasaris 2017. Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Studentų mokslinė draugija*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2017;
- 2) LUKAS, Mindaugas. Valstybių konkurencijos mokesčiais teisiniai aspektai. *Teisė*, 2009, t. 72;
- 3) LUJA, Raymond. Group Taxation, Sectoral Tax Benefits and De Facto Selectivity in State Aid Review. *European State Aid Law Review*, 2009, t. 8;
- 4) LUJA, Raymond. Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States to Claim Fiscal Sovereignty? *EC Tax Review*, 2016, t. 5;
- 5) MEROLA, Massimo. The rebus of selectivity in fiscal aid: a nonconformist view on and beyond case law. *College of Europe*, 2016;
- 6) MICHEAU, Claire. Tax Selectivity in European Law of State Aid: Legal Assessment and Alternative Approaches. *European Law Review*, 2015, 40(3);

- 7) NICOLADES, Phedon. Fiscal State Aid in the EU: The Limits of Tax Autonomy. *World Competition*, 2004, t. 24;
- 8) GROTHERR, Siegfried; WITTENSTEIN, Peter. Veröffentlichungspraxis bei verbindlichen Auskünften. *Internationale Wirtschaftsbriefe*, 2015, No 7.

3. Teismų ir EK sprendimai

3.1. ESTT

- 1) 1973 m. liepos 12 d. sprendimas *Europos Komisija / Vokietija* C-70-72, ECLI:EU:C:1973:87;
- 2) 1974 m. liepos 2 d. sprendimas *Italija / Europos Komisija* C-173/73, ECLI:EU:C:1974:71;
- 3) 1980 m. spalio 29 d. sprendimas *Van Landewyck* sujungtose bylose C-209/78–215/78 ir C-218/78, ECLI:EU:C:1980:248;
- 4) 1988 m. spalio 5 d. sprendimas *Steymann* C-196/87, EU:C:1988:475;
- 5) 1991 m. balandžio 23 d. sprendimas *Klaus Höfner and Fritz Elser / Macrotron GmbH* C-41/90, ECLI:EU:C:1991:161;
- 6) 1992 m. sausio 28 d. sprendimas *Hanns-Martin Bachmann / Belgian State* C-204/90, ECLI:EU:C:1992:35;
- 7) 1996 m. liepos 11 d. sprendimas *SFEI ir kiti*, C-39/94, ECLI:EU:C:1996:285;
- 8) 1998 m. birželio 18 d. sprendimas byloje *Italija / Europos Komisija* C-35/96, ECLI:EU:C:1998:303;
- 9) 1999 m. balandžio 29 d. sprendimas *Ispanija / Europos Komisija*, C-342/96, ECLI:EU:C:1999:210;
- 10) 1999 m. gegužės 19 d. sprendimas *Italija / Europos Komisija* C-6/97, ECLI:EU:C:1999:251;
- 11) 1999 m. birželio 17 d. sprendimas *Belgija / Europos Komisija* C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311;
- 12) 1999 m. birželio 17 d. sprendimas *Industrie Aeronautiche e Meccaniche Rinaldo Piaggio SpA* C-295/97, ECLI:EU:C:1999:313;

- 13) 2000 m. rugsėjo 29 d. sprendimas *Confederación Espanola de Transporte de Mercancías / Europos Komisija* T-55/99, ECLI:EU:T:2000:223;
- 14) 2000 m. gruodžio 12 d. sprendimas *Aéroports de Paris / Europos Komisija* T-128/98, ECLI:EU:T:2000:290;
- 15) 2001 m. kovo 13 d. sprendimas *Preussen Elektra / Schleswig AG* C-379/98, ECLI:EU:C:2001:160;
- 16) 2002 m. kovo 6 d. sprendimas *Italija / Europos Komisija* C-173/73, ECLI:EU:C:2002:144;
- 17) 2003 m. liepos 24 d. sprendimas *Altmark Trans GmbH / Regierungspräsidium Magdeburg* C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415;
- 18) 2004 m. balandžio 29 d. sprendimas *Italija / Europos Komisija* C-372/97, EU:C:2004:234;
- 19) 2004 m. balandžio 29 d. sprendimas *GIL Insurance* C-308/01, ECLI:EU:C:2004:252;
- 20) 2004 m. rugsėjo 14 d. sprendimas *Ispanija / Europos Komisija* C-276/02, ECLI:EU:C:2004:521;
- 21) 2004 m. lapkričio 7 d. sprendimas *Banco Santander ir Santusa / Europos Komisija* T-399/11, ECLI:EU:T:2015:126;
- 22) 2006 m. sausio 10 d. sprendimas *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.* C-222/04, EU:C:2006:8;
- 23) 2006 m. birželio 22 d. sprendimas *Belgija ir Forum 187 ASBL / Europos Komisija* sujungtose bylose C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416;
- 24) 2006 m. rugsėjo 6 d. sprendimas *Portugalija / Europos Komisija*, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511;
- 25) 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas* C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544;
- 26) 2007 m. rugsėjo 11 d. sprendimas *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* C-76/05, EU:C:2007:492;
- 27) 2008 m. liepos 1 d. sprendimas *MOTOE* C-49/07, EU:C:2008:376;

- 28) 2008 m. rugsėjo 11 d. sprendimas *Unión General de Trabajadores de La Rioja* sujungtose bylose C-428/06–C-434/06, ECLI:EU:C:2008:488;
- 29) 2009 m. kovo 4 d. sprendimas *Associazione italiana del risparmio gestito ir Fineco Asset Management / Europos Komisija*, T-445/05, ECLI:EU:T:2009:50;
- 30) 2009 m. rugsėjo 4 d. sprendimas *Italija / Europos Komisija*, T-211/05, ECLI:EU:T:2009:304;
- 31) 2011 m. rugsėjo 8 d. sprendimas *Paint Graphos ir kiti* sujungtose bylose C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550;
- 32) 2011 m. lapkričio 15 d. sprendimas *Komisija ir Ispanija / Gibraltarų Vyriausybė ir Jungtinę Karalystę*, sujungtose bylose C-106/09 P ir C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732;
- 33) 2016 m. kovo 8 d. sprendimas *Graikija / Europos Komisija* C-431/14 P, ECLI:EU:C:2016:145;
- 34) 2017 m. birželio 27 d. sprendimas *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania / Ayuntamiento de Getafe* C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496.

3.2. Generalinių advokatų išvados

- 1) 2001 m. gegužės 8 d. Generalinio advokato Mischo nuomonė *Adria-Wien Pipeline GmbH and Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH / Finanzlandesdirektion für Kärnten* C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598;
- 2) 2005 m. spalio 20 d. generalinio advokato Geelhoed išvada byloje *Portugalija / Europos Komisija*, C-88/03, ECLI:EU:C:2005:618;
- 3) 2010 m. liepos 8 d. generalinio advokato Jääskinen išvada sujungtose bylose *Paint Graphos ir kiti* C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2010:411.

3.3. EK

- 1) Sprendimas apie priemones, kurios laikomos esama pagalba kaip apibrėžta EB sutarties 88 straipsnio 1 dalyje, Čekijai, Estijai, Kiprui, Latvijai, Lietuvai, Vengrijai, Maltai, Lenkijai, Slovėnijai ir Slovakijai įstojus į Europos Sąjungą. OL C 227, 2006 m. rugsėjo 21 d., p. 6-6;
- 2) 2001 m. gruodžio 11 d. sprendimas dėl mokesčių priemonių bankams ir bankų fondams Italijoje 2002/581/EC C(2001) 3955;

- 3) 2002 m. spalio 16 d. sprendimas 2003/501/EB dėl valstybės pagalbos C-49/2001 – Liuksemburgo koordinavimo centrai. OL L 170, 2003 m. liepos 9 d.;
- 4) 2003 m. birželio 24 d. sprendimas 2004/77/EB dėl Jungtinių Valstijų užsienio prekybos korporacijoms taikomos mokestinių sprendimų sistemos. OL L 23, 2004 m. sausio 28 d., p. 14;
- 5) 2005 m. birželio 1 d. pranešimas apie valstybės pagalbą Nr. 425/2004 – Lietuva, Kauno laisvoji zona, C(2005)1327 fin;
- 6) 2005 m. birželio 1 d. sprendimas apie valstybės pagalbą N 584/2004 – Lietuva, restruktūrizavimo pagalba AB „Vingriai“, C(2005) 1471 fin;
- 7) 2005 m. gruodžio 7 d. sprendimas Valstybės pagalba N 337/2005 – Lietuva, Ignalinos atominė elektrinė – atleidimas nuo mokesčių mokėjimo, K(2005)4679 galutinis;
- 8) 2006 m. vasario 22 d. sprendimas apie valstybės pagalbą N 464/2005 – Lietuva, restruktūrizavimo pagalba AB Kauno ketaus liejykla, K(2006)441 galutinis;
- 9) 2006 m. kovo 22 d. sprendimas apie valstybės pagalbą N 313/2005 – Lietuva, jūrininkų socialinio draudimo įmokų mažinimas, K(2006)813 galutinis;
- 10) 2006 m. liepos 19 d. sprendimas apie valstybės pagalbą N 330/2005 – Lietuva, pagalba laivybos bendrovėms, tonažo mokesčio schema, K(2006)3198 galutinis;
- 11) 2007 m. sausio 24 d. sprendimas apie valstybės pagalbą Nr. NN 68/2005 – Lietuva, pelno mokesčio tarifo sumažinimas UAB „Omnitel“, K(2007) 142 galutinis;
- 12) 2007 m. sausio 24 d. sprendimas apie valstybės pagalbą Nr. NN 67/2005 – Lietuva, pelno mokesčio tarifo sumažinimas UAB „Bitė GSM“, K(2007) 134 galutinis;
- 13) 2008 m. gruodžio 10 d. sprendimas apie valstybės pagalbą Nr. 477/2008 – Vokietija, pagalbos kinui schema, C(2008) 7852;
- 14) 2010 m. gegužės 26 d. sprendimas 2011/276/ES dėl valstybės pagalbos C-76/03 Umicore SA. OL L 122, 2011 m. gegužės 11 d.;

- 15) 2011 m. vasario 17 d. sprendimas dėl valstybės pagalbos Nr. N 478/2010 – Lietuva, MVĮ restruktūrizavimo planas, K(2011)969 galutinis;
- 16) Sprendimas apie valstybių narių pranešamą informaciją apie valstybės pagalbą, teikiamą pagal Komisijos reglamentą (EB) Nr. 800/2008, skelbianti tam tikrų rūšių pagalbą suderinamą su bendrąja rinka, taikant Sutarties 87 ir 88 straipsnius (Bendrasis bendrosios išimties reglamentas). OL C 67, 2012 m. kovo 6 d., p. 70-74;
- 17) Sprendimas apie valstybių narių pranešamą informaciją apie valstybės pagalbą, teikiamą pagal Komisijos reglamentą (EB) Nr. 800/2008, skelbianti tam tikrų rūšių pagalbą suderinamą su bendrąja rinka, taikant Sutarties 87 ir 88 straipsnius (Bendrasis bendrosios išimties reglamentas). OL C 207, 2012 m. liepos 13 d., p. 8-38;
- 18) 2012 m. gruodžio 18 d. sprendimas apie valstybės pagalbą Nr. SA.35227 (2012/N) – Lietuva, Lietuvos mokesčių paskata filmams, C(2012) 9783 final;
- 19) 2014 m. rugpjūčio 18 d. sprendimas apie regioninės valstybės pagalbos schemą laisvosiose ekonominėse zonose SA.39365;
- 20) 2015 m. spalio 21 d. sprendimas *Starbucks* (EU) 2017/502. OL L 83, 2017 m. kovo 29 d., p. 38–115;
- 21) 2015 m. spalio 21 d. sprendimas *Fiat*. OL L 351, 2016 m. gruodžio 22 d., p. 1-67;
- 22) 2017 m. balandžio 18 d. sprendimas *Apple Distribution International*. OL C 121, 2017 m. balandžio 18 d., p. 39-40;
- 23) 2017 m. balandžio 24 d. sprendimas apie valstybės pagalbą SA.45764 (2016/N) – Lietuva, valstybės pagalba jūrų transportui, tonažo mokesčio schemos pratęsimas ir pakeitimas, C(2017) 2840 final;
- 24) 2017 m. spalio 4 d. sprendimas *Amazon*. OL C 121, 2018 m. vasario 26 d., p. 38–115.

3.4. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas

- 1) 2012 m. rugsėjo 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-2429-12;
- 2) 2013 m. sausio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-2446-12;
- 3) 2015 m. rugsėjo 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS-1079-858/2015.

4. Travaux préparatoires

4.1. Nacionaliniai travaux préparatoires

- 1) Mokesčių administravimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas Nr. IXP-3196. *Teisės aktų informacinė sistema*, 2004, Nr. IXP-3196;
- 2) Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 5, 12, 34, 38², 41, 58 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir papildymo 40¹ straipsniu ir IX¹ skyriumi įstatymo projekto Nr. XP-3424(2) aiškinamasis raštas. *Teisės aktų informacinė sistema*, 2008, Nr. XP-3424(2);
- 3) Mokesčių administravimo įstatymo 25, 87, 88, 135, 164 straipsnių pakeitimo ir papildymo 37¹ straipsniu įstatymo projekto Nr. XIP-2538(2) aiškinamasis raštas. *Teisės aktų informacinė sistema*, 2010, Nr. XIP-2538(2);
- 4) Pagrindinio komiteto išvada Mokesčių administravimo įstatymo 25, 87, 88, 135, 164 straipsnių pakeitimo ir papildymo 37¹ straipsniu įstatymo projektui XIP-2538(2). *Teisės aktų informacinė sistema*, 2010, Nr. XIP-2538(2);
- 5) 2012 m. vasario 15 d. Nr. XIP-4091 Europos teisės departamento prie teisingumo ministerijos išvada Lietuvos Respublikos Seimui Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio papildymo ir pakeitimo ir Įstatymo papildymo 17² ir 46² straipsniais įstatymo projektui Nr. XIP-4091. *Teisės aktų informacinė sistema*, 2012, Nr. XIP-4091;
- 6) Administracinių bylų teisenos įstatymo 37, 42, 44, 46, 50, 53, 68, 80, 82, 97, 101 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir papildymo 52¹ straipsniu įstatymo projekto Nr. XIP-4290 aiškinamasis raštas. *Teisės aktų informacinė sistema*, 2012, Nr. XIP-4290;
- 7) Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 str. papildymo ir pakeitimo ir įstatymo papildymo 17² ir 46² straipsniais įstatymo projekto Nr. XIP-4091 aiškinamasis raštas. *Teisės aktų informacinė sistema*, 2012, Nr. XIP-4091;
- 8) Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 38¹ ir 38² straipsnių pakeitimo įstatymo projekto Nr. 15-14544(3). *Teisės aktų informacinė sistema*, 2016, Nr. 15-14544(3);
- 9) Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 12, 17, 22, 30, 33, 46¹, 58 straipsnių pakeitimo ir papildymo 30¹ straipsniu projekto Nr. XIIIIP-1239 aiškinamasis raštas. *Teisės aktų informacinė sistema*, 2017, Nr. XIIIIP-1239.

4.2. ES travaux préparatoires

- 1) *Commission Staff Working Document. Technical Analysis of focus and scope of the legal proposal accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards exchange of information in the field of taxation {COM(2015) 135 final}, SWD(2015) 60 final.* [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/swd_2015_60.pdf>;
- 2) *DG Competition Working Paper on State Aid and Tax Rulings.* [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf>.

5. Kiti šaltiniai

5.1. EK studijos

- 1) *State aid scoreboard. Autumn 2008 update.* [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą: <<https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/14c39d16-fdc7-453b-8f2f-8ddb95b6567c/language-en>>;
- 2) *State aid scoreboard. Autumn 2015 update.* [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/competition/state_aid/scoreboard/index_en.html#what>;
- 3) *Twenty Fifth Report on Competition Policy.* [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą: <ec.europa.eu/competition/publications/annual_report/1995/en.pdf>;
- 4) Europos Sąjungos vidaus politikos generalinio direktorato Ekonomikos ir mokslo politikos departamentas. *EU State Aid Law and National Tax Rulings. In-Depth Analysis for the TAXE Special Committee.* [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563453/IPOL_IDA\(2015\)563453_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563453/IPOL_IDA(2015)563453_EN.pdf)>;
- 5) Komisijos ataskaita Europos Parlamentui, Tarybai, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui ir regionų komitetui. 2016 m. konkurencijos

politikos ataskaita SWD(2017) 175 final. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/competition/publications/annual_report/2016/part1_lt.pdf>.

5.2. VMI šaltiniai

- 1) Valstybinės mokesčių inspekcijos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras (su pakeitimais ir papildymais). [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5#Scroll_546.4000244140625>;
- 2) Valstybinės mokesčių inspekcijos Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo komentaras (su pakeitimais ir papildymais). [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.3>>;
- 3) Leidinys „Pelno mokesčio lengvatos“, registracijos numeris: KD-7859 [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Leidiny+Pelno+mokescio+lengvatos.pdf/36055890-0a2e-412c-b90f-cc03c102bae7>>;
- 4) Leidinys „Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamų sandorių kainodarą“. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/MOKES%C4%8CI%C5%B2+MOK%C4%96TOJAMS+APIE+KONTROLIUOJAM%C5%B2+SAN DORI%C5%B2+KAINODAR%C4%84.pdf/f9f8362f-ebbc-4ffc-8492-a42b6cc02769/t_blank>;
- 5) 2016 m. rugsėjo 7 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos paaiškinimas dėl religinių bendruomenių apmokestinimo Nr. KD-5848. *Paskelbta institucijos*, 2016, Nr. KD-5848.

5.3. Kiti, niekur nepriskirti šaltiniai

- 1) *Going after Google*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.economist.com/news/leaders/21689546-britains-tax-men-struck-poor-deal-real-problem-lies-flawed-international>>;
- 2) Vokietijos Federacinės Respublikos finansų ministerija. *Tax benefits and EU state aid control: The problem of and approaches to resolving the conflict of*

- jurisdiction with fiscal autonomy*. [interaktyvus]. [žiūrėta: 2018 m. kovo 12 d.].
Prieiga per internetą:
<http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Ministry/Advisory_Board/2018-02-07-tax-benefits-and-eu-state-aid-control-download.pdf?__blob=publicationFile&v=2>;
- 3) Priedas Nr. 1 prie Europos Komisija. 2012 m. gruodžio 18 d. sprendimo apie valstybės pagalbą Nr. SA.35227 (2012/N) – Lietuva, Lietuvos mokesčių paskata filmams, C(2012) 9783 final. *Audiovizualinių paslaugų eksporto skatinimo priemonės. Makroekonominio poveikio įvertinimas Lietuvoje. Tyrimo ataskaita*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 28 d.]. Prieiga per internetą:
<http://ec.europa.eu/competition/consultations/2011_state_aid_films/lithuania_annex_1_lt.pdf>;
- 4) *Lietuvos valstybės pagalbos schema kinui SA.35227* [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą:
<http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_35227>;
- 5) 2015 m. balandžio 1 d. Italijos Respublikos Vyriausybės ir Šventojo Sosto susitarimas dėl mokesčių klausimų;
- 6) *A Model Taxpayer Charter*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. balandžio 4 d.]. Prieiga per internetą:
<<http://www.cfeeutax.org/sites/default/files/Model%20Taxpayer%20Charter,%20preliminary%20report,%20text.pdf>>;
- 7) *Harmful tax competition. An emerging global issue. OECD publications*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą:
<<http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf>>.

SANTRAUKA

Darbe analizuojami Lietuvos mokesčių įstatymai bei mokesčių administratoriaus praktika tikslu įvertinti juos fiskalinės valstybės pagalbos atžvilgiu atskleidžiant, kaip dabartinis reglamentavimas yra suderinamas su ES teise ir taip identifikuojant problemines sritis.

Pirmoje darbo dalyje pristatoma fiskalinės valstybės pagalbos samprata, pateikiant jos apibrėžimą, elementus ir identifikuojant jos pasireiškimo formas, kas yra reikalinga tolesniam tyrimui. Antroje darbo dalyje pateikiama mokesčių lengvatų analizė tiriant, kokios reguliavimo spragos galėtų suponuoti su bendrąja rinka nesuderinamos fiskalinės valstybės pagalbos teikimą Lietuvoje ir kaip galėtų būti pašalinami galimi Lietuvos ir ES reguliavimo prieštaravimai. Trečioje darbo dalyje analizuojamas mokesčių administratoriaus veiklos reguliavimas Lietuvoje suderinamumo su ES teise aspektu bei teikiami motyvuoti pasiūlymai galiojančiai tvarkai tobulinti.

Darbo tyrimo rezultatai rodo, jog fiskalinės valstybės pagalbos taisyklių laikytis yra svarbu – EK turi kompetenciją įsiterpti į nacionalinę mokesčių teisėkūrą ir mokesčių administratorių veiklą. Fiskalinės valstybės pagalbos teikimo Lietuvoje problematika identifikuota savivaldybių teikiamų individualaus pobūdžio mokesčių lengvatų tvarkose, investicijų sutartyse, lengvatose, teikiamose žemės ūkio kooperatinėms bendrovėms, stambiesiems žemdirbiams bei religinėms bendruomenėms, neišsamiuose mokesčių administratoriaus mokesčių įstatymų komentaruose bei neribotoje mokesčių administratoriaus diskrecijoje priimti sprendimus bei sudaryti susitarimus.

SUMMARY

Elements of State Aid in Lithuanian Tax Laws and Tax Administrator's Practice

In this study Lithuanian tax laws and tax administrator's practice are analysed in order to assess them with respect to the fiscal state aid rules revealing how current regulation is compatible with the European Union law and by doing this identifying problems in the legal framework.

In the first part of the study fiscal state aid is introduced by presenting its definition, elements and identifying its forms which is needed for further research. In the second part analysis of tax reliefs is provided by examining what flaws in the regulation could stipulate assistance of fiscal state aid incompatible with the common market and how possible contradictions between Lithuanian and European Union regulation could be solved. In the third part of the study regulation set for tax administrator's activity is studied in the aspect of compatibility with the European Union law and motivated suggestions are made to improve the existing regime.

The results of the research show that it is important to follow fiscal state aid rules – European Commission has competence to interfere with national tax law-making and activity of tax administrator. Problems of fiscal state aid assistance in Lithuania are identified in individual municipal tax exemptions, investment agreements, tax reliefs granted to agricultural cooperative companies, large farmers and religious communities, incomplete comments by the tax administrator on tax laws and unrestricted discretion of tax administration to adopt decisions and conclude agreements.

PRIEDAI

Priedas Nr. 1. EK praneštų Lietuvos taikomų valstybės pagalbos priemonių tiesioginių mokesčių srityje atvejai

- Stojimo į ES metu dėl esamos pagalbos, iki 2010 m. teikiamos mokesčių lengvatų būdu, mažoms ir vidutinėms įmonėms³⁰⁰;
- dėl LEZ teikiamos valstybės pagalbos mokesčių lengvatomis: Klaipėdos LEZ³⁰¹, Kauno LEZ³⁰², Šiaulių LEZ³⁰³, Marijampolės LEZ³⁰⁴, Akmenės LEZ³⁰⁵, Kėdainių LEZ³⁰⁶, Panevėžio LEZ³⁰⁷, lengvatų LEZ pratęsimas³⁰⁸;
- dėl tonazo mokesčio schemos³⁰⁹, jos pratęsimo ir pakeitimo³¹⁰ (taip pat buvo kreiptasi dėl socialinio draudimo įmokų sumažinimo jūrininkams³¹¹, tačiau priemonė buvo vetuota Prezidento);
- dėl kino lengvatos³¹²;

³⁰⁰ Europos Komisija. Sprendimas apie priemones, kurios laikomos esama pagalba kaip apibrėžta EB sutarties 88 straipsnio 1 dalyje, Čekijai, Estijai, Kiprui, Latvijai, Lietuvai, Vengrijai, Maltai, Lenkijai, Slovėnijai ir Slovakijai įstojus į Europos Sąjungą. OL C 227, 2006 m. rugsėjo 21 d., p. 6-6.

³⁰¹ Lietuvos Respublikos konkurencijos tarybos nutarimas Nr. 20 dėl Lietuvos Respublikos ūkio ministerijos pranešimo apie valstybės pagalbą pagal schemą „Investicijos į Klaipėdos laisvąją ekonominę zoną“ įvertinimo ir pritarimo. *Informaciniai pranešimai*, 2001 m. vasario 1 d. Nr. 11-92.

³⁰² Europos Komisija. 2005 m. birželio 1 d. pranešimas apie valstybės pagalbą Nr. 425/2004 – Lietuva, Kauno laisvoji zona, C(2005)1327 fin.

³⁰³ Europos Komisija. Sprendimas apie valstybių narių pranešamą informaciją apie valstybės pagalbą, teikiamą pagal Komisijos reglamentą (EB) Nr. 800/2008, skelbianti tam tikrų rūšių pagalbą suderinamą su bendrąja rinka, taikant Sutarties 87 ir 88 straipsnius (Bendrasis bendrosios išimties reglamentas). OL C 67, 2012 m. kovo 6 d., p. 70-74.

³⁰⁴ *Ibid.*

³⁰⁵ *Ibid.*

³⁰⁶ Europos Komisija. Sprendimas apie valstybių narių pranešamą informaciją apie valstybės pagalbą, teikiamą pagal Komisijos reglamentą (EB) Nr. 800/2008, skelbianti tam tikrų rūšių pagalbą suderinamą su bendrąja rinka, taikant Sutarties 87 ir 88 straipsnius (Bendrasis bendrosios išimties reglamentas). OL C 207, 2012 m. liepos 13 d., p. 8-38.

³⁰⁷ *Ibid.*

³⁰⁸ Europos Komisija. 2014 m. rugpjūčio 18 d. sprendimas apie regioninės valstybės pagalbos schemą laisvosiose ekonominėse zonose SA.39365.

³⁰⁹ Europos Komisija. 2006 m. liepos 19 d. sprendimas apie valstybės pagalbą N 330/2005 – Lietuva, pagalba laivybos bendrovėms, tonazo mokesčio schema, K(2006)3198 galutinis.

³¹⁰ Europos Komisija. 2017 m. balandžio 24 d. sprendimas apie valstybės pagalbą SA.45764 (2016/N) – Lietuva, valstybės pagalba jūrų transportui, tonazo mokesčio schemos pratęsimas ir pakeitimas, C(2017) 2840 final.

³¹¹ Europos Komisija. 2006 m. kovo 22 d. sprendimas apie valstybės pagalbą N 313/2005 – Lietuva, jūrininkų socialinio draudimo įmokų mažinimas, K(2006)813 galutinis.

³¹² Europos Komisija. 2012 m. gruodžio 18 d. sprendimas apie valstybės pagalbą Nr. SA.35227 (2012/N) – Lietuva, Lietuvos mokesčių paskata filmams, C(2012) 9783 final.

- dėl valstybės pagalbos teikimo mokestinėmis lengvatomis UAB „OMINTEL“³¹³ ir UAB „Bitė Lietuva“³¹⁴;
- VALSTYBĖS ĮMONĖS IGNALINOS ATOMINĖS ELEKTRINĖS atleidimas nuo pelno mokesčio už naudojamą valstybės turtu³¹⁵;
- dėl nuo 2011 m. sausio 3 d. iki 2013 m. liepos 1 d. taikytos schemos mažoms ir vidutinėms įmonėms, kuria suteikta galimybė į sunkią padėtį patekusioms restruktūrizuojamoms įmonėms prašyti valstybės institucijų pritaikyti joms mokestinių įsipareigojimų nurašymo ar grąžinimo atidėjimo priemonės³¹⁶;
- dėl restruktūrizavimo pagalbos akcinei bendrovei „Kauno ketaus liejykla“ susikaupusiems mokestiniams įsipareigojimams bei delspinigiams atidėti ir iš dalies nurašyti³¹⁷;
- dėl restruktūrizavimo pagalbos akcinei bendrovei „VINGRIAI“ susikaupusiems mokestiniams įsipareigojimams nurašyti³¹⁸.

³¹³ Europos Komisija. 2007 m. sausio 24 d. sprendimas apie valstybės pagalbą Nr. NN 68/2005 – Lietuva, pelno mokesčio tarifo sumažinimas UAB „Omnitel“, K(2007) 142 galutinis.

³¹⁴ Europos Komisija. 2007 m. sausio 24 d. sprendimas apie valstybės pagalbą Nr. NN 67/2005 – Lietuva, pelno mokesčio tarifo sumažinimas UAB „Bitė GSM“, K(2007) 134 galutinis.

³¹⁵ Europos Komisija. 2005 m. gruodžio 7 d. sprendimas Valstybės pagalba N 337/2005 – Lietuva, Ignalinos atominė elektrinė – atleidimas nuo mokesčių mokėjimo, K(2005)4679 galutinis.

³¹⁶ Europos Komisija. 2011 m. vasario 17 d. sprendimas dėl valstybės pagalbos Nr. N 478/2010 – Lietuva, MVĮ restruktūrizavimo planas, K(2011)969 galutinis.

³¹⁷ Europos Komisija. 2006 m. vasario 22 d. sprendimas apie valstybės pagalbą N 464/2005 – Lietuva, restruktūrizavimo pagalba AB Kauno ketaus liejykla, K(2006)441 galutinis.

³¹⁸ Europos Komisija. 2005 m. birželio 1 d. sprendimas apie valstybės pagalbą N 584/2004 – Lietuva, restruktūrizavimo pagalba AB „Vingriai“, C(2005) 1471 fin.

Priedas Nr. 2. Savivaldybių tarybų sprendimų, susijusių su mokesčių lengvatų nustatymu, sąrašas

1. 2015 m. spalio 29 d. Akmenės rajono savivaldybės tarybos sprendimas dėl nekilnojamojo turto mokesčio lengvatų teikimo tvarkos aprašo patvirtinimo Nr. T-203(E). *Paskelbta institucijos*, 2015, Nr. T-203(E);
2. 2013 m. gegužės 30 d. Alytaus miesto savivaldybės tarybos sprendimas dėl mokesčių lengvatų juridiniams asmenims teikimo tvarkos aprašo tvirtinimo Nr. T-143. *Paskelbta institucijos*, 2013, Nr. T-143;
3. 2012 m. gegužės 24 d. Alytaus rajono savivaldybės tarybos sprendimas dėl nekilnojamojo turto mokesčio lengvatų teikimo tvarkos aprašo patvirtinimo Nr. K-170. *Paskelbta institucijos*, 2012, Nr. K-170;
4. 2017 m. balandžio 27 d. Biržų rajono savivaldybės tarybos sprendimas dėl 2017 m. žemės mokesčio lengvatų nustatymo Nr. T-105. *Paskelbta institucijos*, 2017, Nr. T-105;
5. 2014 m. gegužės 28 d. Druskininkų savivaldybės tarybos sprendimas dėl žemės mokesčio lengvatų nustatymo Nr. T1-101. *Paskelbta institucijos*, 2014, Nr. T1-101;
6. 2017 m. birželio 28 d. Elektrėnų savivaldybės tarybos sprendimas dėl Elektrėnų savivaldybės mokesčių lengvatų teikimo tvarkos aprašo patvirtinimo Nr. V.TS-119. *Paskelbta institucijos*, 2017, Nr. V.TS-119;
7. 2007 m. lapkričio 15 d. Kauno miesto savivaldybės tarybos sprendimas dėl mokesčių lengvatų teikimo taisyklių patvirtinimo Nr. T-575 (2017 m. birželio 13 d. Kauno miesto savivaldybės tarybos sprendimo Nr. T-351 redakcija). *Paskelbta institucijos*, 2007, Nr. T-351;
8. 2017 m. kovo 30 d. Kauno rajono savivaldybės tarybos sprendimas dėl mokesčių lengvatų teikimo tvarkos aprašo patvirtinimo Nr. TS-121. *Paskelbta institucijos*, 2017, Nr. TS-121;
9. 2011 m. rugpjūčio 25 d. Kazlų Rūdos savivaldybės tarybos sprendimas patvirtinti mokesčių lengvatų svarstymo komisijos veiklos nuostatus Nr. TS IV(7)-1287 (2012 m. gegužės 16 d. Kazlų Rūdos savivaldybės tarybos sprendimo Nr. TS IV(17)-1535 redakcija). *Paskelbta institucijos*, 2011, Nr. TS IV(17)-1535;
10. 2010 m. liepos 29 d. Klaipėdos miesto savivaldybės tarybos sprendimas patvirtinti nekilnojamojo turto mokesčio lengvatų teikimo asmenims, vykdančiams Klaipėdos miesto istorinėse dalyse veiklą, susijusią su menu, dailiaisiais amatais, etnografiniais

- verslais, tvarkos aprašą Nr. T2-200 (2016 m. kovo 31 d. Klaipėdos miesto savivaldybės tarybos sprendimo Nr. T2-71 redakcija). *Paskelbta institucijos*, 2010, Nr. T2-71;
11. 2010 m. liepos 29 d. Klaipėdos miesto savivaldybės tarybos sprendimas patvirtinti nekilnojamojo turto mokesčio lengvatų teikimo asmenims, vykdančioms Klaipėdos miesto istorinėse dalyse veiklą, skatinančią turizmą, tvarkos aprašą Nr. T2-200 (2016 m. kovo 31 d. Klaipėdos miesto savivaldybės tarybos sprendimo Nr. T2-71 redakcija). *Paskelbta institucijos*, 2010, Nr. T2-71;
 12. 2010 m. liepos 29 d. Klaipėdos miesto savivaldybės tarybos sprendimas patvirtinti nekilnojamojo turto mokesčio lengvatų teikimo asmenims, vykdančioms Klaipėdos miesto istorinėse dalyse veiklą, skatinančią turizmą, tvarkos aprašą Nr. T2-200 (2016 m. kovo 31 d. Klaipėdos miesto savivaldybės tarybos sprendimo Nr. T2-71 redakcija). *Paskelbta institucijos*, 2010, Nr. T2-71;
 13. 2010 m. liepos 29 d. Klaipėdos miesto savivaldybės tarybos sprendimas patvirtinti nekilnojamojo turto mokesčio lengvatų teikimo asmenims, vykdančioms Klaipėdos miesto istorinėse dalyse kompleksinį pastatų fasadų ar stogų tvarkymą arba įrengusiems mažosios architektūros ar puošybos elementus, tvarkos aprašą Nr. T2-200 (2016 m. kovo 31 d. Klaipėdos miesto savivaldybės tarybos sprendimo Nr. T2-71 redakcija). *Paskelbta institucijos*, 2010, Nr. T2-71;
 14. 2006 m. birželio 29 d. Klaipėdos rajono savivaldybės tarybos sprendimas patvirtinti nekilnojamojo turto mokesčio lengvatų teikimo tvarką Nr. T11-178. *Paskelbta institucijos*, 2006, Nr. Nr. T11-178;
 15. 2015 m. birželio 19 d. Mažeikių rajono savivaldybės tarybos sprendimas dėl žemės mokesčio lengvatų nustatymo Nr. T1-174. *Paskelbta institucijos*, 2015, Nr. T1-174;
 16. 2014 m. vasario 27 d. Molėtų rajono savivaldybės tarybos sprendimas dėl investicijų skatinimo taikant mokestines lengvatas Nr. B1-35. *Paskelbta institucijos*, 2014, Nr. B1-35;
 17. 2011 m. rugpjūčio 25 d. Pakruojo rajono savivaldybės tarybos sprendimas dėl nekilnojamojo turto mokesčio lengvatų teikimo tvarkos aprašo patvirtinimo Nr. T-246. *Paskelbta institucijos*, 2011, Nr. T-246;
 18. 2011 m. gruodžio 1 d. Palangos miesto savivaldybės tarybos sprendimas dėl mokesčių lengvatų teikimo taisyklių patvirtinimo Nr. T2-221 (2017 m. liepos 27 d. Palangos miesto savivaldybės tarybos sprendimo Nr. T2-177 redakcija). *Paskelbta institucijos*, 2011, Nr. T2-177;
 19. 2003 m. liepos 17 d. Panevėžio miesto savivaldybės tarybos sprendimas dėl valstybinės žemės nuomos, žemės ir nekilnojamojo turto mokesčių lengvatų taikymo tvarkos

- patvirtinimo Nr. 1-5-4 (2006 m. balandžio 21 d. Panevėžio miesto savivaldybės tarybos sprendimo Nr. 1-47-12 redakcija). *Paskelbta institucijos*, 2003, Nr. 1-47-12;
20. 2009 m. birželio 25 d. Plungės rajono savivaldybės tarybos sprendimas dėl žemės mokesčio lengvatų nustatymo Nr. T1-166. *Paskelbta institucijos*, 2009, Nr. T1-166;
 21. 2016 m. rugpjūčio 25 d. Šiaulių miesto savivaldybės tarybos sprendimas dėl mokesčių lengvatų teikimo taisyklių patvirtinimo Nr. T-329 (2017 m. gruodžio 21 d. Šiaulių miesto savivaldybės tarybos sprendimo Nr. T-442 redakcija). *Paskelbta institucijos*, 2016, Nr. T-442;
 22. 2017 m. lapkričio 30 d. Širvintų rajono savivaldybės tarybos sprendimas dėl mokesčių lengvatų verslo subjektams teikimo tvarkos aprašo patvirtinimo Nr. 1-255. *Paskelbta institucijos*, 2017, Nr. 1-255;
 23. 2016 m. gruodžio 29 d. Švenčionių rajono savivaldybės tarybos sprendimas dėl investuotojų atleidimo nuo žemės, žemės nuomos ir nekilnojamojo turto mokesčio tvarkos aprašo patvirtinimo Nr. T-263. *Paskelbta institucijos*, 2016, Nr. T-263;
 24. 2017 m. lapkričio 30 d. Ukmergės rajono savivaldybės tarybos sprendimas dėl žemės mokesčio lengvatų 2018 m. nustatymo Nr. 7-264. *Paskelbta institucijos*, 2017, Nr. 7-264;
 25. 2011 m. rugpjūčio 31 d. Vilniaus miesto savivaldybės tarybos sprendimas dėl mokesčių lengvatų teikimo taisyklių patvirtinimo Nr. 1-171. *Paskelbta institucijos*, 2011, Nr. 1-171;
 26. 2018 m. kovo 23 d. Zarasų rajono savivaldybės tarybos sprendimas dėl sumažinimo ar atleidimo nuo žemės, valstybinės žemės nuomos ir nekilnojamojo turto mokesčių Zarasų rajono savivaldybėje tvarkos aprašo patvirtinimo Nr. T-44. *Paskelbta institucijos*, 2018, Nr. T-44.

Priedas Nr. 3. Lietuvoje nustatytos lengvatos žemės ūkio veiklai

Pelno mokestis:

- 1) pagal PMĮ 5 str. 6 d., kooperatinių bendrovių, kurių per mokestinį laikotarpį daugiau kaip 50% pajamų sudaro pajamos iš žemės ūkio veiklos, įskaitant kooperatinių bendrovių pajamas už parduotus įsigytus iš savo narių šių narių pagamintus žemės ūkio produktus, apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 5% mokesčio tarifą;
- 2) pagal PMĮ 12 str. 17 p. neapmokestinamoms pajamoms priskiriamos Lietuvos Respublikos įstatymuose arba kituose teisės aktuose nustatyto dydžio tiesioginės ir kitos kompensacinės išmokos pajamų lygiui palaikyti, kurias gauna žemės ūkio veiklą vykdančios vienetai;
- 3) pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 12, 22, 30, 33, 46-1 ir 58 str. pakeitimo įstatymo 10 str. 2 d., vienetų (nenurodytų PMĮ 5 str. 2 d.³¹⁹, ne kooperatinių bendrovių), kurių per mokestinį laikotarpį daugiau kaip 50% pajamų sudaro pajamos iš žemės ūkio veiklos, 2018 m. mokestinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 10% mokesčio tarifą.

Nekilnojamojo turto mokestis:

- 4) pagal NMTĮ 7 str. 1 d. 2 p., neapmokestinamas nekilnojamasis turtas³²⁰ (arba jo dalis), fizinio asmens naudojamas pajamoms iš žemės ūkio veiklos gauti (uždirbti);
- 5) pagal NTMI 7 str. 2 d. 9 p., neapmokestinamas juridinių asmenų, kurių daugiau kaip 50% pajamų per mokestinį laikotarpį sudaro pajamos iš žemės ūkio veiklos, įskaitant kooperatinių bendrovių pajamas už parduotus įsigytus iš savo narių šių narių pagamintus žemės ūkio produktus, nekilnojamasis turtas, kuris visas ar kurio dalis naudojami pajamoms iš žemės ūkio veiklos ir (ar) kooperatinių bendrovių pajamoms už parduotus įsigytus iš savo narių šių narių pagamintus žemės ūkio produktus gauti (uždirbti).

Žemės mokestis:

- 6) pagal Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymo³²¹ (toliau – **ŽMI**) 8 str. 9 p., 3 mokesčio mokestinius laikotarpius nuo nuosavybės teisės įgijimo atleidžiama ūkininko

³¹⁹ Vienetų (išskyrus pelno nesiekiančius), kuriuose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300 000 EUR.

³²⁰ Už kurį mokestį moka šį turtą įsigyjantis fizinis asmuo, jeigu duomenys apie atitinkamą sandorį yra įrašyti viešajame valstybės registre.

³²¹ Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas. *Lietuvos Aidas*, nr. 128; 1992, nr. 21-612; *Valstybės žinios*, 2011, nr. 163-7743.

ūkiui steigti įgyta žemė (tokio pobūdžio lengvata tam pačiam asmeniui taikoma tik vieną kartą);

- 7) pagal ŽMI 9 str. 4 d. sumažina žemės ūkio paskirties žemės mokestinę vertę: išskyrus apleistas žemės ūkio naudmenas, mokestinė vertė yra jos vidutinė rinkos vertė arba vertė, nustatyta atlikus individualų žemės vertinimą, padauginta iš koeficiento 0,35.

Aplinkos teršimo mokestis:

- 8) pagal Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo³²² 5 str. 3 d. 2 p., nuo mokesčio už aplinkos teršimą iš mobilių taršos šaltinių atleidžiami: fiziniai ir juridiniai asmenys, teršiantys iš transporto priemonių, naudojamų žemės ūkio veiklai, jei jų pajamos iš šios veiklos sudaro daugiau kaip 50% visų gaunamų pajamų.

Gyventojų pajamų mokestis:

- 9) Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, 18-1, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 str. pakeitimo ir papildymo 18² str. įstatymo 16 str. 3 d., apskaičiuojant ir deklaruojant 2018 m. mokestinio laikotarpio pajamų mokestį, mokėtiną nuo individualios žemės ūkio veiklos pajamų, šioms pajamoms taikomas 10% pajamų mokesčio tarifas, o taikytinas pajamų mokesčio kreditas apskaičiuojamas pagal formulę:

- kai metinės apmokestinamosios individualios žemės ūkio veiklos pajamos neviršija 20 000 EUR per metus: pajamų mokesčio kreditas = metinės individualios žemės ūkio veiklos apmokestinamosios pajamos * 0,05;
- kai metinės apmokestinamosios individualios žemės ūkio veiklos pajamos yra didesnės negu 20 000 EUR per metus (jeigu pagal šią formulę apskaičiuotas pajamų mokesčio kreditas yra neigiamas, laikoma, kad jis lygus 0): pajamų mokesčio kreditas = metinės individualios žemės ūkio veiklos apmokestinamosios pajamos * (0,05 – 1/300 000 x (metinės individualios veiklos apmokestinamosios pajamos – 20 000));

- 10) pagal GPMĮ 17 str. 23 p. neapmokestinamos pajamos iš žemės ūkio veiklos, jeigu šias pajamas gaunantis gyventojas mokestiniu laikotarpiu neprivalo registruotis ir nėra įregistruotas pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju;

- 11) pagal GPMĮ 17 str. 43 p. neapmokestinamos pavėluoto mokėjimo palūkanos, numatytos atsiskaitymą už žemės ūkio produkciją reglamentuojančiuose Lietuvos Respublikos teisės aktuose;

³²² Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. *Valstybės žinios*, 1999, nr. 47-1469; 2002, nr. 13-474.

- 12) pagal GPMĮ 17 str. 51 p. pajamas iš žemės ūkio veiklos gaunančių gyventojų gaunamos išmokos, mokamos kooperatinės bendrovės dalyviams skirstant šios kooperatinės bendrovės pelną, jeigu tą mokestinį laikotarpį, už kurį mokamos tos išmokos, šios kooperatinės bendrovės pelnas (ar jo dalis) apmokestinamas taikant PMĮ 5 str. 6 d.;
- 13) pagal GPMĮ 17 str. 55 p. 1 750 EUR per mokestinį laikotarpį neviršijančios pajamos, gautos kaip atlygis teikiant paslaugas pagal paslaugų kvitą, kai šių paslaugų teikimą nustato Lietuvos Respublikos žemės ūkio ir miškininkystės paslaugų teikimo pagal paslaugų kvitą įstatymas.

Socialinio draudimo įmokos:

- 14) pagal Valstybinio socialinio draudimo įstatymo³²³ 10 str. 3 d. 2 p. ūkininkų ir jų partnerių socialinio draudimo įmokų bazę sudaro kiekvieno asmens žemės ūkio veiklos 50% apmokestinamųjų pajamų (neatėmus privalomojo sveikatos draudimo, socialinio draudimo įmokų) suma. Ūkininkų ir jų partnerių, kurių pajamos mokestiniu laikotarpiu nėra apmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu pagal GPMĮ ir šie asmenys nedeklaruoja individualios žemės ūkio veiklos pajamų, socialinio draudimo įmokų baze laikoma 12 Vyriausybės patvirtintų minimaliųjų mėnesinių algų suma.

³²³ Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas. *Lietuvos Aidas*, nr. 107; 1991, nr. 17-447; *Valstybės žinios*, 2004, nr. 171-6295; *Teisės aktų registras*, 2016, nr. 2016-20645.