

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedra**

Edgaro Augūno,  
V kurso, finansų ir mokesčių teisės  
Studijų šakos studento

**Magistro darbas**

**Pelno mokesčio harmonizavimas ES teisėje ir perspektyvos**

Vadovas: prof. dr. Vitas Vasiliauskas

Recenzentas: lekt. dr. Povilas Gruodis

Vilnius

2019

# TURINYS

<b>IVADAS</b> .....	<b>2</b>
<b>1. PELNO MOKESČIO SAMPRATA IR PAGRINDINIAI ELEMENTAI</b> .....	<b>4</b>
<b>1.1. PELNO MOKESČIO MOKĖTOJAS</b> .....	<b>4</b>
<b>1.2. PELNO MOKESTIS KAIP TIESIOGINIS MOKESTIS</b> .....	<b>6</b>
<b>1.3. PELNO MOKESČIO BAZĖ</b> .....	<b>7</b>
<b>1.4. APMOKESTINIMO MECHANIZMAS</b> .....	<b>14</b>
<b>1.4.1. APMOKESTINIMO LAIKOTARPIS</b> .....	<b>15</b>
<b>1.4.2. TEISINIS DVIGUBO APMOKESTINIMO IŠVENGIMAS</b> .....	<b>15</b>
<b>1.4.3. ARBITRAŽO KONVENCIJA</b> .....	<b>18</b>
<b>MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS</b> .....	<b>20</b>
<b>2.1. MOKESČIŲ HARMONIZAVIMO SAMPRATA</b> .....	<b>20</b>
<b>2.2. KONKURENCIJA MOKESČIAIS</b> .....	<b>26</b>
<b>PELNO MOKESČIO HARMONIZAVIMAS ES</b> .....	<b>29</b>
<b>3.1. PELNO MOKESČIO HARMONIZAVIMO ISTORINIAI ASPEKTAI</b> .....	<b>29</b>
<b>3.2. BENDRA KONSOLIDUOTA PELNO MOKESČIO BAZĖ</b> .....	<b>30</b>
<b>3.3. PELNO MOKESČIO TARIFŲ HARMONIZAVIMAS</b> .....	<b>34</b>
<b>3.4. TOLIMESNĖS PERSPEKTYVOS HARMONIZUOTI PELNO MOKESTĮ</b> .....	<b>37</b>
<b>IŠVADOS</b> .....	<b>43</b>
<b>ŠALTINIŲ SARAŠAS</b> .....	<b>44</b>
<b>SANTRAUKA</b> .....	<b>51</b>
<b>SUMMARY</b> .....	<b>52</b>

## ĮVADAS

Kiekvienos valstybės teisė nusistatyti mokesčius yra jos nacionalinio suvereniteto dalis. Lietuvoje tai nustatyta aukščiausios galios teisės akte – Konstitucijoje, kurioje nurodoma, kad teisę nustatyti valstybinius mokesčius ar kitus privalomus mokėjimus turi tik Seimas, o mokesčiai gali būti nustatyti tik remiantis įstatymu. Įstodamos į ES, valstybės narės atiduoda dalį suvereniteto mokesčių srityje Bendrijai. Tačiau mokesčiai išlieka valstybių nacionalinio suvereniteto simboliu, todėl kai kyla klausimų dėl mokesčių harmonizavimo prasideda aršios diskusijos. Nors Europos Sąjungos valstybės nori pasiekti sprendimą mokesčių harmonizavime, tačiau visiškas suderinimas sunkiai pasiekiamas būtent dėl to, jog kiekviena valstybė narė bijo prarasti likusi suverenitetą mokesčių srityje. Labiausiai suderinti netiesioginiai mokesčiai, o tiesioginių mokesčių harmonizavimo srityje buvo ir yra daug bandymų tai padaryti, tačiau atsiranda nemažai kliūčių. Kol kas, siekiant dvigubo pelno apmokestinimo vengimo bei norint geresnės vidaus rinkos funkcionavimo, buvo priimtos kelios direktyvos, padedančios užtikrinti laisvą kapitalo judėjimą. Europos Sąjungai išsiplėtus iki 28 narių, kyla klausimas ar vis dar įmanoma suderinti tiesioginius mokesčius – ypatingai pelno mokesčių. Globaliame pasaulyje, kur investicijos nesunkiai gali būti nukreiptos į kitas rinkas, pelno apmokestinimas veikia ir valstybes nares. Išaugus valstybių narių skaičiui dar labiau išryškėjo pelno apmokestinimo skirtumai ir didėjanti valstybių narių konkurencija mokesčiais. Labiausiai pelno mokesčio harmonizavimo idėją palaiko valstybės su didžiausiais mokesčio tarifais, o priešinasi tos, kurių tarifai mažiausi. Bandymai sukurti bendra konsoliduotą pelno mokesčio bazę kelia nuogąstavimus, jog po bendrosios bazės nustatymo, kitas žingsnis būtų tarifų vienodinimas. Darbe pirmiausia supažindinama su pelno mokesčiu, antra analizuojamas harmonizavimas plačiąja prasme ir galiausiai vertinamas pelno mokesčio derinimas, jau įgyvendintos direktyvos, aptariami naujausi įvykiai ir galimi sprendimai ateityje.

Darbo tikslas. Pateikti pelno mokesčio analizę, įvertinti harmonizavimą, jo pažangą tiesioginiuose mokesčiuose. Atskleisti konkurenciją mokesčiais bei įvertinti BKPMB ir pelno mokesčio harmonizavimo galimybes, analizuojant jau priimtas direktyvas, pateiktus Komisijos siūlymus, valstybių narių pozicijas.

Šiam tikslui pasiekti keliami tokie uždaviniai:

1. Atskleisti ir įvardinti pagrindinius pelno mokesčio elementus;
2. Pateikti harmonizavimo sampratą;
3. Įvertinti jau atliktus harmonizavimo veiksmus, išanalizuoti ES priimtas direktyvas dėl pelno apmokestinimo;
4. Išanalizuoti valstybių narių turinčių didžiausius ir mažiausius pelno mokesčio tarifus požiūrį į pelno mokesčio harmonizavimą;
5. Atskleisti konkurencijos mokesčiai priežastis;

6. Įvertinti galimas perspektyvas ateityje pasiekti susitarimų šioje srityje.

Magistro darbo objektą apibūdina magistro darbo temos pavadinimas – pelno mokesčio harmonizavimas ES ir perspektyvos. Atsižvelgiant į tai, magistro darbo analizė siejama su ES siekiais, siūlymais vienodinti pelno mokesčio apmokestinimą bei jų įgyvendinimo probleminiais aspektais. Siekiant magistro darbo tikslumo, analizuojamos tik pačios pagrindinės harmonizavimo ištakos bei pateikiamos įžvalgos kas trukdo pasiekti bent netiesioginių mokesčių apmokestinimo vienodinimo lygį.

Magistro darbe kompleksiskai remiamasi mokslinio pripažinimo metodais: - analitiniu, lyginamuoju, lingvistiniu, teismų praktikos analizės, sisteminiu analizės, aprašomosios statistikos. Loginio analitinio metodo pagalba atlikta magistro darbo temos atskleidimui būtina teisės aktų analizė. Teismų praktikos analizės metodas taikytas analizuojant pelno mokesčio bazę, o ETT praktika, pristatant ES sutarties tikslus bei kliūtis jų įgyvendinimui, kurioje pateikiami aktualūs išaiškinimai. Sisteminio analizės metodo būdu aiškintasi pelno mokesčio apmokestino vieta jau pasiekto harmonizavimo ES lygmenyje. Aprašomosios statistikos metodas naudotas, pristatant Lietuvos Respublikos finansų ministerijos oficialiąją statistiką, susijusią su duomenimis apie įplaukas iš pelno mokesčio dalį Lietuvos valstybės biudžete. Lyginamasis metodas padėjo atskleisti, valstybių narių politikų, ekonomistų nuomones, susijusias su pelno mokesčio harmonizavimu. Lingvistinio metodo pagalba buvo atskleistos su mokesčiais ir apmokestinimu susijusių sąvokų reikšmės.

Magistrinio darbo originalumas pasireiškia tuo, kad siekiant atskleisti magistro darbo temą ir nustatyti, kokios tolimesnės perspektyvos valstybių narių sutarime dėl pelno mokesčio harmonizavimo, nagrinėjamos valstybių narių pozicijos, kodėl palaikyti ar nepalaikyti pelno mokesčio harmonizavimo, analizuojami naujausi Europos Komisijos siūlymai tiesiogiai susiję ne tik su pelno mokesčio harmonizavimu, bet ir su galimybėmis keisti balsavimo sistemą priimant sprendimus mokesčių klausimai, tai aktualu ne tik nagrinėjamos temos kontekste, bet ir kitų mokesčių klausimų priėmimui. Lietuvai esant ES nare, tokie sprendimai tiesiogiai veikia ir Lietuvos mokesčių sistemą. Priimti sprendimai ES lygiu, turi būti įgyvendinami ir reglamentuojami nacionaliniu lygiu. Magistro darbų panašia tema nebuvo gerą dešimtmetį, per tą laiką ES dar labiau išsiplėtė, vadinasi atsirado naujų mokesčių sistemų, o tai dar labiau sunkina mokesčių harmonizavimą.

Rengiant magistro darbą remtasi įvairių rūšių šaltiniais: teisės norminiais aktais, Lietuvos teismų praktika, specialiaja literatūra, Europos Teisingumo Teismo praktika.

# I DALIS

## PELNO MOKESTIS

### 1. Pelno mokesčio samprata ir pagrindiniai elementai

Svarbiausias šio magistro darbo tikslas atskleisti pelno mokesčio harmonizavimo raidą ir perspektyvas, todėl prieš pradėdant platesnę šio magistro temos analizę būtina atskleisti pelno mokesčio sampratą ir pagrindinius elementus, tai bus daroma tiek, kiek tai yra reikalinga kitų darbo dalių tolimesniam analizavimui.

Lietuvoje „mokesčio“ sąvoką yra suprantama vienodai tiek įstatymuose<sup>1</sup>, tiek literatūroje<sup>2</sup>, tiek ir žodynuose<sup>3</sup>. Visuose šaltiniuose „mokestis“ ar „mokesčiai“ aiškinama kaip – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei, periodiškai mokama į valstybės (savivaldybių) biudžetus ir fondus. Mokesčių lėšos skiriamos valstybės funkcijoms finansuoti. Mokesčiais siekiama ir kitų tikslų, reguliuoti ekonominę veiklą, apsaugoti rinką, suvienodinti privačias ir socialines išlaidas, kovoti su neigiamais išoriniais poveikiais ir kt.

Pelno mokesčio sąvoka literatūroje ar įstatymuose nėra pateikiama, todėl ją nustatyti sunkiau. Žodis „pelnas“ aiškinamas kaip uždarbis, pajamos atskaičius išlaidas, nauda<sup>4</sup>. Todėl galima teigti, jog pelno mokestis tai įstatyme valstybės nustatyta piniginė prievolė įmonėms dėl jų uždirbto pelno.

Žvelgiant iš ekonominės perspektyvos pelno siekimas yra svarbiausias kiekvieno verslo tikslas, darantis įtaką vadovams, akcininkams renkantis verslo modelius, priimant sprendimus ar sprendžiant iškilusius iššūkius, todėl norint teisingai apskaičiuoti vieneto pelną reikia tiksliai fiksuoti visas gautas pajamas, bei patirtas išlaidas tokioms pajamoms pasiekti.

Toliau darbe bus atskleidžiama pelno mokesčio vieta Lietuvos Respublikos mokesčių sistemoje, taip pat išskyrėme pačius pagrindinius pelno mokesčio elementus: mokesčio objektas, mokesčio subjektas ir pats apmokestinimo mechanizmas (tarifai, apmokestinamasis laikotarpis), tai padės geriau suprasti pelno mokesčio sąvoką.

#### 1.1. Pelno mokesčio mokėtojas

PMĮ 3 straipsnis nurodo, jog pelno mokesčio mokėtojais gali būti tiek Lietuvos tiek užsienio apmokestinamieji vienetai. Toliau reikėtų plačiau panagrinėti kiekvieną iš jų.

Lietuvos vienetai – rezidentai – tai juridiniai asmenys, įsteigti ir įregistruoti teisės aktų numatyta tvarka. Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso antros knygos 33 straipsnis

<sup>1</sup>Lietuvos Respublikos Mokesčių Administravimo Įstatymas (su pakeitimais ir papildymais), Valstybės žinios, 2004-04-28, Nr. 63-224, [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 15 d.] Prieiga internete: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485>.

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

<sup>3</sup>VAINIENĖ, R., *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: Tyto alba, 2005. P. 175.

<sup>4</sup>Lietuvių kalbos žodynas. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario. 15 d.]. Prieiga internete: <https://www.lkiis.lki.lt/dabartinis>.

nurodo, jog juridinis asmuo yra savo pavadinimą turinti įmonė, įstaiga ar organizacija, kuri gali savo vardu įgyti ir turėti teises bei pareigas, ir būti ieškovu ar atsakovu teisme<sup>5</sup>. Juridiniai asmenimis yra laikomos bendrovės (akcinės bendrovės, uždarnosios akcinės bendrovės, kooperatyvinės bendrovės, žemės ūkio bendrovės), individualios (personalinės) įmonės, valstybės įmonės. Juridinio asmens filialai ir atstovybės nėra atskiri juridiniai asmenys ir veikia pagal juridinio asmens patvirtintus nuostatus. Pagal veiklos tikslus, juridiniai asmenys skirstomi į viešuosius ir privačiuosius. Viešieji juridiniai asmenys – valstybės ar savivaldybės, jų institucijų arba kitų asmenų, nesiekiančių sau naudos, įsteigti juridiniai asmenys, kurių tikslas – tenkinti viešuosius interesus. Nauda čia suprantama kaip materialinė. Steigėjas negali gauti pelno ar turto dalies, o likvidavimo atveju jam gražinama tik prieš tampant dalyviu juridiniam asmeniui perduota suma. Privatūs juridiniai asmenys – čia privačių asmenų tikslas yra materialios naudos sukūrimas juridinio asmens dalyviams<sup>6</sup>. Valstybė ir savivaldybės nors ir yra priskiriamos prie juridinių asmenų, tačiau nėra laikomos apmokestinamaisiais vienetais pelno mokesčio prasme, nes savo kaip juridinio asmens teises ir pareigas įgyvendina per atitinkamas valstybės ir savivaldybių valdymo institucijas.

Užsienio vienetai – nerezidentai – užsienio valstybių juridiniai asmenys arba organizacijos, turinčios savo buveinę užsienio valstybėje ir kurie įsteigti ar kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, taip pat, bet kurie kiti užsienyje įsteigti, įkurti ar kitaip organizuoti apmokestinamieji vienetai.

Juridinių asmenų pripažinimo rezidentais kriterijai yra du: 1) Įsisteigimo arba inkorporavimo vieta (angl. *place of incorporation* arba *legal seat*). Dauguma valstybių taiko šią koncepciją, kuri reiškia, jog vienetas bus laikomas tos valstybės, kurioje jis įsiregistruotas pagal valstybės teisės aktų reikalavimus. 2) Kita koncepcija – vadovybės buvimo vieta. Valstybės naudodamos šį būdą atsižvelgia į tai kur yra valdymo organo būstinė, valdybos narių posėdžių vieta, administracijos vieta. Kilus ginčui tarp šalių kurios taiko skirtingas koncepcijas, reikia analizuoti konkrečias dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatas – DAIS.

PMĮ nurodytas baigtinis sąrašas subjektų, kurie Lietuvoje yra atleisti nuo pelno mokesčio mokėjimo, tačiau įstatyme numatytais atvejais turėtų išskaičiuoti pelno mokesťį prie pajamų šaltinio<sup>7</sup>:

- Biudžetinės įstaigos;
- Lietuvos bankas;
- Pelno nesiekiantys vienetai;

<sup>5</sup>Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas 2.33 str. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 74-2262.

<sup>6</sup>VILEITA, A., et al. *Civilinė teisė. Bendroji dalis*: vadovėlis. Vilnius: Justitia, 2009, p 226.

<sup>7</sup>Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 3 str. (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001-12-29, Nr. 110-3992.

- Valstybė ir savivaldybės;
- Valstybės ir vietos savivaldos institucijos, įstaigos, tarnybos ir organizacijos;
- Valstybės įmonė Indėlių draudimo fondas.

## 1.2 Pelno mokestis kaip tiesioginis mokestis

Plačiau analizuojant pelno mokesčio elementus, reikia apibrėžti pelno mokesčio vietą visoje mokesčių sistemoje.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje pateikiamas sąrašas mokesčių, kurie visi kartu sudaro Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą. Pelno mokestis taip pat nurodytas minėtame sąraše ir yra dalis LR mokesčių sistemos. Tačiau mokesčiai, kaip pinigine prievole valstybei, yra labai įvairūs ir gali būti klasifikuojami įvairiais pagrindais<sup>8</sup>.

Pagal mokesčių mokėtojų ypatybes jie yra skirstomi į juridinių asmenų, fizinių asmenų (gyventojų) ir bendruosius (visuotinai mokamus) mokesčius<sup>9</sup>. Surinkti mokesčiai yra įskaitomi į valstybės, savivaldybių biudžetus, taip pat ir į specialiąsias biudžeto programas. Todėl klasifikuojami į valstybės biudžetui priskirtinus, savivaldybių biudžetų ir tikslinius mokesčius<sup>10</sup>. Pelno mokestis pilna apimtimi įskaitomas į valstybės biudžetą ir yra vienas iš svarbiausių valstybės biudžeto pajamų šaltinių. 2018 metais Lietuvoje, pelno mokesčio dalis valstybės biudžete sudarė 7,7 % valstybės biudžeto pajamų<sup>11</sup> ir sudarė didžiausią dalį iš netiesioginių mokesčių, bei nusileido tik tiesioginiams mokesčiams – Pridėtinės vertės mokesčiui (39,00 %) ir Akcizams (16,00 %).

Dar vienas mokesčių rūšies kvalifikavimas Lietuvoje, kaip ir ES – mokesčių skirstymas į tiesioginius ir netiesioginius mokesčius. Tiesioginius mokesčius (pelno, žemės, nekilnojamojo turto ir kitus) moka tiesiogiai atitinkamo mokesčio apmokestinamojo objekto turėtojai (savininkai ar naudotojai) arba pelną gaunantys asmenys, kuriuos mokesčių įstatymai nurodo kaip atitinkamo mokesčio mokėtojus. Todėl mokant tiesioginius mokesčius faktinis ir mokesčio mokėtojas pagal įstatymą sutampa<sup>12</sup>. Jei pareiga mokėti mokesť perkeliama kitam asmeniui – tai bus netiesioginis mokestis. Be to vienas iš svarbiausių tiesioginių mokesčių bruožų yra tai, jog jų tarifai gali būti keičiami tam, kad būtų išvengta neigiamų efektų – gyventojų produktyvumo, arba pelno mokesčio atveju – investicijų sumažėjimo<sup>13</sup>. Europos Parlamento 2015 metasi išleistoje mokesčių

<sup>8</sup>MARCIJONAS, A., *et al.* Lietuvos teisės pagrindai. Vilnius: Justitia, 2004.

<sup>9</sup>MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B., *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011.

<sup>10</sup>*Ibid.*

<sup>11</sup>2018 m. Valstybės biudžetas. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 16 d.]. Prieiga internete: <https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/2018-01-15%20%20KV%20VB%20SB%20%20pajamu%20grafikai.pdf>.

<sup>12</sup>MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B., *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011.

<sup>13</sup>Pukelienė, V.; Juozėnaitė, K.; Didžgalvytė, M., Tiesioginių ir netiesioginių mokesčių poveikio pramonei analizė bei vertinimas pasirinktose EBPO šalyse. Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai: 2017.11 / 2. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 1 d.]. Prieiga internete:

politikos analizėje nurodoma, jog tiesioginiai mokesčiai yra tiesiogiai susiję su pajamomis, turtu ar kapitalu, nesvarbu ar tai įmonių ar gyventojų mokesčiai.<sup>14</sup>

Netiesioginiai mokesčiai tai prekių ir paslaugų mokesčiai, kurie įtraukiami į kainą arba tarifus (akcizai, PVM, muitai). Parduodamas prekę ar paslaugą, verslo subjektas gauna iš perkančiojo asmens mokesčio sumą, kurią perduos valstybei<sup>15</sup>. Taigi, skirtingai nuo tiesioginių mokesčių, netiesioginių mokesčių atveju mokesčių sumokėjęs ir tokį mokesčių į valstybės biudžetą pervedęs asmuo nesutampa. Faktiškai visada netiesioginį mokesčių moka prekę ar paslaugą įsigijęs asmuo, tačiau į valstybės biudžetą mokesčių sumokės būtent pardavęs prekę ar paslaugą verslo subjektas.

Kitas klasifikavimo pagrindas yra apmokestinimo objektas, pagal kurį mokesčiai skiriami į pelno, pajamų ir turto (vartojimo) mokesčius. Darbe nagrinėjamas pelno mokestis, kaip matyti iš pačio pavadinimo, šioje mokesčių klasifikavimo kategorijoje yra priskiriamas pelno mokesčiams, kurių esminis skirtumas nuo pajamų mokesčių pasireiškia tuo, jog pajamų mokesčiai yra skaičiuojami nuo visų mokesčio mokėtojo bendrųjų pajamų dažnai neatsižvelgiant į mokesčio mokėtojo patiriamas sąnaudas pajamoms gauti. Pelno mokesčių objektas yra tik mokesčio mokėtojų gautas pelnas iš veiklos, o tai reiškia, kad skaičiuojant pelno mokesčio bazę svarbūs duomenys ne tik apie mokesčių mokėtojų gaunamas bendrąsias pajamas, bet ir informacija apie patirtas sąnaudas tokioms pajamos gauti. Būtent mokesčio mokėtojo bendrųjų pajamų ir sąnaudų skirtumas sudaro pelno mokesčio objektą, apie tai plačiau pasisakysime vėliau.

Išanalizavus dalį mokesčių klasifikavimo rūšių, apibendrinus galima teigti, jog pelno mokestis yra juridinių asmenų pelno, į valstybės biudžetą priskirtinas, tiesioginis mokestis, kurio kitus elementus analizuosime toliau.

### 1.3. Pelno mokesčio bazė

Įmonėms pelno mokestis yra svarbiausias tiesioginis mokestis, kurį jos sumoka Lietuvoje. Todėl įvairūs pelno mokesčio pokyčiai daro labai didelę įtaką bendrovių priimamiems sprendimams ir veiklos planavimui. Mokesčio bazė tai apmokestinamasis objektas, kuriam taikomas nustatytas mokesčio dydis (tarifas). Toks apmokestinamasis objektas mokesčio įstatymo nustatyta tvarka turi būti įvertintas pinigų suma<sup>16</sup>, todėl tik konkretaus mokesčio įstatymas nustato apmokestinamąjį objektą ir bazę.

Lietuvoje pelno mokesčio bazė priklauso nuo to, koks vienetas yra apmokestinamas.

---

[https://elatalpykla.vdu.lt/bitstream/handle/1/35547/ISSN2335-8742\\_2017\\_V\\_11\\_N\\_2.PG\\_85-103.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://elatalpykla.vdu.lt/bitstream/handle/1/35547/ISSN2335-8742_2017_V_11_N_2.PG_85-103.pdf?sequence=1&isAllowed=y).

<sup>14</sup>Europos Komisijos ataskaita „Mokesčių reformos ES valstybėse narėse 2015 m.“ [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 1 d.]. Prieiga internete: [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/ip008\\_en\\_2.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/ip008_en_2.pdf) P. 100.

<sup>15</sup>BUSKEVIČIŪTĖ, E., *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 2007.

<sup>16</sup>Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas, Byla Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.



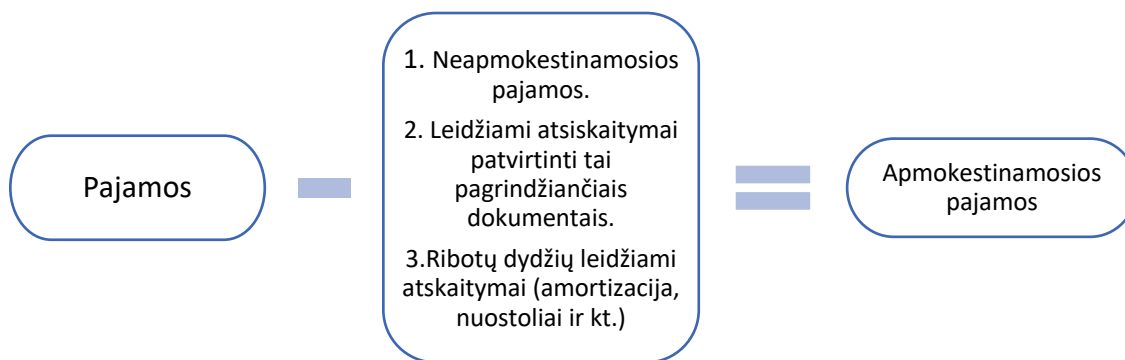
Lietuvos Respublikos vieneto pelno mokesčio objektas (mokesčio bazė) yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos (visos uždirbtos arba (ir) gautos visų rūšių pajamos pinigais arba (ir) ne pinigais), kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje. Per Lietuvos vieneto nuolatinę buveinę, esančią Europos ekonominės erdvės valstybėse arba valstybėse, su kuriomis Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, vykdomos veiklos pajamos nepriskiriamos Lietuvos vieneto mokesčio bazei, jeigu per šią nuolatinę buveinę vykdomos veiklos pajamos nustatyta tvarka yra apmokestinamos pelno mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu tose valstybėse<sup>17</sup>. Be to į Lietuvos vieneto pajamas yra įskaitomos ir jo pozityviosios pajamos iš kontroliuojamojo užsienio vieneto<sup>18</sup>. Atkreiptinas dėmesys, jog pelno mokesčio bazę sudaro ne pats „pelnas“, o kaip nurodo įstatymas „pajamos“, tačiau norint būti dar tikslesniais reikėtų remtis „apmokestinamųjų pajamų“ sąvoka, nes tai tiksliau nurodo vieneto pajamų dalį, iš kurios apmokestinamos vieneto pajamos.

Taigi, kai pelno mokestis mokamas Lietuvos Respublikos vieneto - rezidento (juridinis asmuo registruotas Lietuvoje), jis teikia deklaraciją, į kurią įtraukia *visas* savo pajamas kurias jis gavo t.y. Lietuvos vienetais taikoma rezidavimo taisyklė ir apmokestinamos visos gautos pasaulinės pajamos, apie rezidavimo taisykles, bus pasisakyta plačiau analizuojant apmokestinimo mechanizmą. Užsienio vieneto pelno mokesčio objekto (mokesčio bazės) atveju, yra pateikiamas *baigtinis* sąrašas situacijų, kada užsienio vienetai atsiranda prievolės mokėti pelno mokestį Lietuvoje, t.y. užsienio vienetai taikoma šaltinio taisyklė, kuri reiškia, kad apmokestinamos tik tos pajamos, kurių kilmė yra Lietuvoje. Pelno mokestį reglamentuoja Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (toliau – PMI) priimtas 2001 m. gruodžio 20 d., kuris įsigaliojo nuo 2002 m. sausio 1 d. Šis Įstatymas pakeitė nuo 1990 metų galiojusį Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymą. Kaip nurodo PMI 11 straipsnis, pelno mokestis yra skaičiuojamas ne nuo visų apmokestinamojo vieneto uždirbtų (gautų) pajamų, sudarančių pelno mokesčio objektą, bet tik nuo apmokestinamojo pelno – nuo apmokestinamojo vieneto gautų ar uždirbtų pajamų dalies, kuri lieka atskaičius įstatymo leidžiamus atsiskaitymus ir veiklos sąnaudas. Pelno mokesčio apskaičiavimas pateikiamas schemoje:

---

<sup>17</sup>Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 4 str., 2001 m. gruodžio 29 d. Nr. 110-3992, (aktuali redakcija 2019-01-01).

<sup>18</sup>MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B., *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011.



### 1.pav. Pelno mokesčio bazės nustatymo tvarka.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis PMĮ

Analizuojant 1. pav. Pateiktą informaciją reikia plačiau panagrinėti kiekvieną iš nurodytų sąvokų.

*Neapmokestinamosios pajamos* tai teisės aktų nustatytos pajamos ar jų rūšys, atimamos iš bendrųjų pajamų skaičiuojant mokesčių bazę, todėl tokioms pajamoms netaikomas mokestis<sup>19</sup>. PMĮ 12 straipsnyje išvardintas baigtinis sąrašas neapmokestinamųjų pajamų.

Vienetas, vykdydamas savo veiklą gaudamas pajamas visada patirs išlaidų, tačiau ne visos išlaidos, kurias patiria vienetas yra priskiriamos sąnaudoms, o tik tokios, kurios patirtos *uždirbant* pajamas. Finansinėje apskaitoje apskaičiuojant vieneto pelną iš pajamų atimamos sąnaudos, o kai apskaičiuojamas apmokestinamasis pelnas – atimami *leidžiami atsiskaitymai*. PMĮ 17 straipsnio 1 dalyje nurodoma, jog leidžiami atsiskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokie veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti, arba vieneto ekonominei naudai gauti. Vieneto patirtos išlaidos bus laikomos įprastinėmis sąnaudomis, jeigu jos atitiks vykdomos veiklos pobūdį ir yra įprastos vienetų, vykdančių atitinkamą veiklą Lietuvoje ar užsienyje, veiklai: medžiagų ir žaliavų įsigijimas reikalingas produkcijos gamybai, sandėliavimo sąnaudos, išlaidos transportavimui, darbo užmokesčių išlaidos ir t.t.<sup>20</sup>. Dėl leidžiamų atskaitymų, kitaip nei dėl neapmokestinamųjų pajamų kyla nemažai ginčų, todėl šiuo klausimu galima rasti ir teismų praktikos, tačiau teismų praktikos, kurioje būtų analizuojamos leidžiamų atskaitymų pripažinimo sąlygos nėra gausu. Išsamiausiai apie PMĮ 17 str. buvo pasisakyta Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo išplėstinės kolegijos 2015 m. birželio 16 d. nutartyje<sup>21</sup>. Tuomet Teisėjų kolegija pateikė išsamų leidžiamų atskaitymų sampratą, nurodant, kad Pelno mokesčio įstatymo 17 straipsnio 1 dalies nuostatos loginės ir lingvistinės konstrukcijos bei

<sup>19</sup>VAINIENĖ, R., *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: Tyto alba, 2005.

<sup>20</sup>MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B., *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011.

<sup>21</sup>Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija. 2015 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. eA-1409-602/2015.

sisteminio jos vertinimo kitų šio įstatymo nuostatų kontekste matyti, kad leidžiamais atskaitymais, išskyrus pelno mokesčio įstatyme numatytas išimtis (atskirus atvejus), pripažįstamos tokios vieneto sąnaudos, kurios atitinka šias turinčias egzistuoti kartu (kumuliatyvias) sąlygas:

- vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos;
- sąnaudos patirtos vienetui vykdant komercinę ar gamybinę savo veiklą;
- komercine ar gamybine veikla, kurią vykdant patiriamos sąnaudos, vienetas siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos;
- sąnaudos turi būti įprastinės veiklai, kurią vykdant vienetas jas patiria;
- sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti.<sup>22</sup>

Toks leidžiamų atskaitymų pripažinimų sąlygų sąrašas patvirtina, jog leidžiamais atskaitymais gali būti pripažįstamos ne bet kurios vieneto veikloje patirtos išlaidos, o tik tokios, kurios pripažįstamos sąnaudomis PMI prasme, nes pačiame įstatymo 31 str. 1 d. 13 p. nurodoma, kad iš pajamų negalima atskaityti kitų, nesusijusių su pajamų uždirbimu ar neįprastų vieneto vykdymo veiklai sąnaudų. Todėl šioje vietoje tikslinga kiekvieną iš pripažinimo leidžiamais atskaitymais sąlygų aptarti plačiau, atsižvelgiant į LVAT išaiškinimą.

Pagal pirmąją sąlygą – vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos. Teismų praktikoje buvo išaiškinta, kad mokesčių mokėtojo patirtos išlaidos mažina mokesčio mokėtojo apmokestinamąjį pelną, nustačius, kad ūkinė operacija yra tikrai įvykusi, t. y. mokesčių mokėtojas patyrė išlaidas, o šios operacijos turinys yra patvirtintas juridinę galią turinčiais dokumentais (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinės sesijos 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1–355/2004; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-269/2011; 2010 m. birželio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-1091/2010). Šioje vietoje galima išskirti keletą reikalavimų taikomų pirmajai sąlygai. Pirmiausia, vieneto sąnaudos turi būti pagrįstos galiojančiais sandoriais. Tai reiškia, kad vienetas, kuris sudaro sandorį, turi būti įsitikinęs, jog tokio sandorio antroji šalis nėra fiktyvus ūkio subjektas ir, kad jis turi teisę vykdyti sudaromu sandoriu sukuriamas pareigas (vykdyti atitinkamą veiklą)<sup>23</sup>. Antras šios sąlygos reikalavimas, jog išlaidos, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, gali būti grindžiamos tik juridinę galią turinčiais dokumentais,

---

<sup>22</sup>*Ibid.*

<sup>23</sup>Pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675, (aktuali redakcija 2019-01-01).

kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. Be šių rekvizitų, išlaidas, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, pagrindžiančiuose dokumentuose privalo būti nurodyti ir kiti Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyti papildomi rekvizitai<sup>24</sup>. Tačiau kaip nurodo SUDAVIČIUS. B (2011), šie reikalavimai netaikomi užsienio vienetų ar fizinių asmenų surašytiems dokumentams. Sąnaudos pagal užsienio vienetų arba fizinių asmenų surašytus dokumentus pripažįstamos, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį. Be to, siekiant pagrįsti pelno mokesčių mažinančių sąnaudų susidarymo faktą, būtent mokesčių mokėtojui tenka pareiga atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais pagrįsti išlaidų, patirtų uždirbant pajamas, realumą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugsėjo 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-2268/2011).

Antroji pripažinimo leidžiamais atskaitymais sąlyga – sąnaudos patirtos vienetui vykdant komercinę ar gamybinę savo veiklą, reiškia, kad vieneto patirtos sąnaudos turi būti susijusios su jo vykdoma ekonomine veikla. Išplėstinė LVAT kolegija pasisakė, jog vien vieneto turto įsigijimo sąnaudos, nesant kitų mokesčių įstatymų nuostatų, gali būti pripažintos leidžiamais atskaitymais tik tokiu atveju, jei šis turtas naudojamas vieneto komercinėje ar gamybinėje veikloje, kuria siekiama gauti pajamų ar kitą ekonominę naudą. Tokį vertinimą teismas kildino iš PMĮ 17 str. teigiančio, kad privaloma sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais sąlyga - komercine ar gamybine veikla, kurią vykdant patiriamos atitinkamos sąnaudos, siekiama gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos. Pastarosios sąlygos, taip pat sąnaudų įprastumo ir būtinumo reikalavimų tenkinimas, būtinos atitinkamas sąnaudas pripažįstant leidžiamais atskaitymais, iš esmės reikalauja šių sąnaudų ryšio su vieneto komercine ar gamybine veikla (jos dalimi), kuria siekiama pajamų ar kitokios ekonominės naudos<sup>25</sup>.

Trečioji sąlyga – tai minėtoji komercine ar gamybine veikla kuria siekiama pajamų ar kitokios ekonominės naudos. Šios sąlygos skirtumas nuo antrosios pasireiškia tuo, jog antrosios sąlygos atveju sąnaudos patiriamos vykdant komercinę ar gamybinę veiklą, kai šiuo atveju papildomai iš komercinės ar gamybinės veiklos dar siekiama ir naudos. Šioje sąlygoje svarbu nustatyti aiškų priežastinį ryšį tarp sąnaudų reikalingumo ir ekonominės naudos gavimo. PMĮ nurodyta, kad patirtos sąnaudos turi būti nukreiptos į siekį uždirbti pajamas, tačiau kaip pastebėjo LVAT kolegija, jeigu prieš patiriant išlaidas, pagal faktinių duomenų visumą yra pakankamai akivaizdu, kad jos neuždirbs pajamų, teisė į patirtų sąnaudų pripažinimą leidžiamais atskaitymais yra paneigiama. Tačiau verslas dažnai

---

<sup>24</sup>Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2018 m. vasario 13 d. sprendimas Nr. S-30(7-270/2017).

<sup>25</sup>Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija. 2015 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. eA-1409-602/2015.

susiduria ne tik su pelno uždirbimu, bet ir su nuostoliais. Todėl kolegija konstatuoja, jog „<...vien faktinė aplinkybė, jog veikla buvo nuostolinga, savaime nepaneigia galimybės atitinkamas vieneto sąnaudas pripažinti leidžiamais atskaitymais Pelno mokesčio įstatymo 17 straipsnio 1 dalies prasme...><sup>26</sup>.

Kita sąlyga – sąnaudos turi būti įprastinės veiklai, kurią vykdant vienetas jas patiria. Analizuojant šią sąlyga, bei vadovaujantis PMĮ ir teismų praktika, būtina nustatyti tokių sąnaudų ryšį su vieneto komercine ar gamybine veikla, kuria siekiama pajamų ar kitokios ekonominės naudos. Čia galima paminėti LVAT teisėjų kolegijos 2012 m. sausio 30 d.<sup>27</sup> nutartį, kurioje buvo vertinamas pareiškėjo vykdomos veiklos pobūdis. Ginčas tarp įmonės ir mokesčių administratoriaus kilo dėl to, jog įmonė teikusi azartinių lošimų organizavimo paslaugas, prie leidžiamų atskaitymų priskyrė savo išlaidas, patirtas vaišinant lošėjus įvairiais gėrimais. Teismas pasisakė, kad „Azartinių lošimų įstatymo 2 straipsnio 1 punktas įtvirtina, kad azartinis lošimas – tai toks žaidimas arba abipusės lažybos pagal nustatytą reglamentą, kurių dalyviai, siekdami piniginio laimėjimo, savo noru rizikuoja netekti įmokėtos sumos, o laimėjimą arba pralaimėjimą lemia atsitiktinumas, kokio nors įvykio arba sporto varžybų rezultatas” Atsižvelgdama į pateiktą apibrėžimą, Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija padarė išvadą, jog pareiškėjo patirtos lošėjų vaišinimo sąnaudos, t. y. sąnaudos dėl jų vaišinimo alkoholiniais ir kitais gėrimais, nėra būtinos išlaidos Pelno mokesčio įstatymo 17 straipsnio 1 dalies prasme, nes pareiškėjo įprasta veikla, t. y. azartinių lošimų organizavimas, gali vykti ir nepatiriant paminėtų išlaidų. Teisėjų kolegijos nuomone, nebuvo jokio pagrindo teigti, jog be šių išlaidų pareiškėjas, vykdydamas įprastinę veiklą, negalėjo uždirbti pajamų ar gauti ekonominės naudos. Taigi, teismui analizavus sąnaudų ryšį su įmonės komercine veikla, pagrįstai nustatyta, jog išlaidos lošėjų vaišinimui savo esme negali būti pripažintos leidžiamais atskaitymais mažinančiais apmokestinamąjį pelną. Taigi, teismai nenukrypsta nuo įstatymo aiškinimo ir formuoja praktika, jog išlaidos gali būti laikomos įprastinėmis sąnaudomis, tik jei tokios sąnaudos yra atitinkamos tokios veiklos pobūdžiui ir įprastos vienetų veiklai. Todėl, net ir faktiškai patirtos sąnaudos negalės būti priskirtos leidžiamais atskaitymams, jeigu ryšio tarp įprastumo ir būtinumo tokioms išlaidoms vieneto veikloje.

Paskutiniai, penktoji pripažinimo leidžiamais atskaitymais sąlyga numato, kad sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Ši sąlygą iš esmės pakankamai glaudžiai susijusi su anksčiau aptartąja. LVAT teisėjų kolegija pasisakė, kad vien išlaidų pripažinimas sąnaudomis negali automatiškai reikšti, kad tokios sąnaudos bus pripažintos leidžiamais atskaitymais. Reikia vertinti visumą veiksmy,

---

<sup>26</sup>Ibid.

<sup>27</sup>Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2012 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A-438-92/2012.

nulėmusių sąnaudų atsiradimą. Šiuo klausimu LVAT savo bylose yra konstatavęs, jog būtina vertinti šias sąnaudas pagal įprastumo ir būtinumo kriterijus<sup>28</sup>.

Taigi, įvertinus visas suformuotas sąlygas, galima teigti, kad tik atsižvelgus į visas šias sąlygas ir jų visumą, konstatuotina ar įmanoma tam tikras vieneto sąnaudas priskirti prie leidžiamų atskaitymų mažinančių apmokestinamąjį pelną.

Nuo vieneto gautų pajamų paskiausiai atimama *ribojamų dydžių* leidžiami atskaitymai, iš esmės tai yra leidžiami atskaitymai, tačiau iš patirtų pajamų galima atimti ne visą patirtų išlaidų sumą, o tik tam tikrą leidžiamą jų dalį. Ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams taikomos tos pačios anksčiau aptartos sąlygos kaip ir leidžiamiems atskaitymams, todėl nesikartojant tikslinga tik žinoti kokios išlaidos yra ribojamos dydžiais. PMĮ 17 str. 2 d. nurodytos visos išlaidos, kurios yra priskiriamos ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams:

- Ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudos;
- Ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo, remonto ir rekonstravimo sąnaudos;
- Komandiruočių sąnaudos;
- Reklamos ir reprezentacijos sąnaudos;
- Natūraliosios netekties nuostoliai;
- Mokesčiai ir kitais įstatymais arba Vyriausybės nutarimais nustatytos rinkliavos bei privalomosios įmokos (išskyrus PVM, pelno ir socialinį mokestį);
- Beviltiškos skolos;
- Išlaidos darbuotojų ar jų šeimos narių naudai, kuri nėra gyventojų pajamų mokesčio objektas;
- Parama. Iš pajamų leidžiama atskaityti visas išlaidas, išskyrus grynais pinigais viršijančią 250 MGL;
- Narių mokesčiai, įmokos ir įnašai. Galima atskaityti ne daugiau 0,2% pajamų;
- Specialieji kredito įstaigų ir draudimo įmonių atidėjimai.

Taigi, išnagrinėjus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamus leidžiamus atskaitymus, žinome kaip yra gaunamos apmokestinamosios pajamos ir apskaičiuojamas pelno mokestis. Galima konstatuoti išvadą, jog pelno mokesčio objektu geriau reikia laikyti „apmokestinamąsias pajamas“, o pelno mokesčio bazę kaip tvarką

---

<sup>28</sup>Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2013 m. sausio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-95-13.

padedančią nustatyti pajamų apimtį. Apskaičiuojant „pelną“ (apmokestinamąsias pajamas) galima atskaityti neapmokestinamąsias pajamas ir leidžiamus atskaitymus, dėl to reikia būti susipažinus su tvarka, kuri leistu pajamas priskirti prie apmokestinamųjų, neapmokestinamųjų, bei leidžiamų atskaitymų.

#### 1.4. Apmokestinimo mechanizmas

Vienas svarbiausių pelno mokesčio elementų, apie kurį bus dažnai kalbama kitose magistro darbo dalyse – pelno mokesčio tarifas. Mokesčio tarifo sąvoka, taip, kaip ji yra apibrėžiama Lietuviškoje literatūroje, nėra tiksli, todėl reikalinga platesnė analizė. Lietuvoje kalbant apie mokesčio tarifo sąvoką, ji yra sutapatinama su mokesčio dydžiu. „Mokesčio dydis (tarifas) – tai mokesčio įstatymo nustatyta *pinigų suma*, kurią mokesčio mokėtojas privalo sumokėti į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei fondus priklausomai nuo mokesčio bazės“<sup>29</sup>. Tačiau laikantis tokios formuluotės gali susidaryti klaidingas supratimas, jog mokamas mokestis yra apibrėžtas konkrečia pinigų suma, tačiau tai nėra tikslu. Tik žinant mokesčio tarifo dydį procentine išraiška, šį dydį galima taikyti mokesčio apskaičiavimui ir nustatyti „*pinigų sumą*“, kurią mokesčių mokėtojas turės sumokėti. Anglų kalbos žodynai „tarifo“ sąvoką (angl. tax rate) aiškina kaip valstybės nustatytą procentinį dydį, kuris turi būti sumokėtas nuo pajamų<sup>30</sup>. Tuo tarpu mokesčio dydis reikštų fiksuotą pinigų sumą kurią reikia sumokėti valstybei. Todėl taikant tarifą pelno mokesčio apsimokestinamosioms pajamoms, gaunama suma bus mokesčio dydis, kas kaip matome nėra lygų mokesčio tarifui.

Lietuvoje pagrindinis pelno mokesčio tarifas yra 15%, kuris taikomas apmokestinamajam pelnui, tačiau dėl įvairių lengvatų pelno mokesčio tarifas kinta nuo 0% iki minėtų 15%.

Pagrindiniu 15 % tarifu apmokestinama:

- Lietuvos vienetų ir nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas, jei įstatymas nenumato kitaip;
- Užsienio vienetų pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje, gautos ne per jų nuolatines buveines Lietuvoje pardavus turtą, tantjemų pavidalu ar iš atlikėjų ar sporto veiklos;
- Pajamos iš paskirstytojo pelno;
- Gauta parama, panaudota ne pagal Labdaros ir paramos įstatyme nustatytą paramos paskirtį, taip pat grynaisiais pinigais gauta parama viršijanti 250 MGL dydį;
- Fiksuota laivybos vienetų mokesčio bazė.

<sup>29</sup>MARCIJONAS, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*: Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. p 44.

<sup>30</sup>Anglų kalbos žodynas [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 22 d.]. Prieiga internete: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/tax-rate>.

10% pelno mokesčio tarifas taikomas:

- Užsienio vieneto apmokestinamosioms pajamoms, kurių šaltinis yra Lietuvoje, gautos ne per jų nuolatinės buveinės Lietuvoje kaip honorarai ar kompensacijos už autorinių ar gretutinių teisių pažeidimą;

- Užsienio vienetais, kurie nėra įregistruoti ar kitaip organizuoti Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje, gautos ne per jų nuolatinės buveinės Lietuvoje, gautos kaip palūkanos, apmokestinamos be atskaitymų.

Lengvatiniu 5% tarifu apmokestinamas smulkusis verslas, kuris atitinka tam tikrus kriterijus – mažiau nei 10 darbuotojų ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300 000 eurų. Taip pat vienetai, kurie daugiau kaip 50% pajamų gauna iš žemės ūkio veiklos. 0% tarifas nereiškia, jog tam tikrų subjektų pajamos visai nėra apmokestinamos teisine prasme. Toks lengvatinis tarifas taikomas ypatingai smulkiam verslui – kurio dalyvis yra ar dalyviai yra fiziniai asmenys, ir jeigu per tris vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius, įskaitant pirmąjį mokestinį laikotarpį, vieneto veikla nėra sustabdoma, vienetas nėra likviduojamas, reorganizuojamas ir vieneto akcijos (dalys, pajai) nėra perleidžiamos naujiems dalyviams.

#### 1.4.1. Apmokestinimo laikotarpis

Lietuvoje pelno mokesčio mokestinis laikotarpis mokestiniai metai, kurie sutampa su kalendoriniais metais (sausio 1 d. – gruodžio 31 d.). Per šį laikotarpį gautoms apmokestinamosioms pajamoms bus taikomas vienas iš pelno mokesčio tarifų. Tačiau mokesčio mokėtojas turi teisę su prašymu kreiptis į vietos mokesčio administratorių, kad būtų nustatomas ir taikomas kitas mokestinis laikotarpis, su sąlyga, jog tas mokestinis laikotarpis išliks 12 mėn. Tokia galimybę sudaryta dėl to, jog būtų galima suvienodinti įmonių grupės ataskaitinius metus. Kitu atveju, jeigu Lietuvoje veiktų tarptautinės grupės įmonė, kurioje konsoliduojama finansinė atskaitomybė, o kitoje įmonių grupės valstybėje ataskaitiniai metai nesutampa su Lietuvos įmonės, būtų sunku taikyti konsoliduotą laikotarpį.

#### 1.4.2. Teisinis dvigubo apmokestinimo išvengimas

Verslas dažnai peržengia vienos valstybės ribas, todėl gali kilti keblumų nustatant ir apibrėžiant apmokestinamuosius vienetus. Apie pelno mokesčio mokėtojus ir mokesčio bazę kalbėjome darbo 1.1. ir 1.3. dalyse, tačiau autorius mano, jog būtina aptarti kokiais principais vadovaujantis vyksta apmokestinimo teisių pasidalinimas tarptautiniame apmokestinime. Kadangi valstybės sudaro globalią prekybą ir tarptautinę rinką, todėl nenorint apsunkinti prekybos ir investicijų yra sudaromos dvigubo išvengimo sutartys –



DAIS, siekiant, kad mokesčio mokėtojas nepatirtų apmokestinimo tiek pagal rezidavimo tiek ir pagal šaltinio principą, nes priešingu atveju, kai valstybėse būna taikomi abu pagrindai ir nerezidentas gauna pelno, jis galėtų būti apmokestintas abejose valstybėse (tiek pajamų šaltinio, tiek rezidavimo), taip atsiranda dvigubas apmokestinimas, o pelno mokesčio atveju tai didelė našta tarptautinei prekybai.

Dvigubas apmokestinimas atsiranda, kai kelios valstybės apmokestina vienodais pajamų mokesčiais tą patį mokesčių mokėtoją, už tas pačias pajamas per tą patį mokestinį laikotarpį ir dviejų valstybių nacionalinėse mokesčių sistemose įtvirtinti skirtingi principai<sup>31</sup>. Kiekviena valstybė nori surinkti kuo daugiau mokesčių, todėl naudojami galimybėmis apmokestinti ir nerezidentus. Rezidento, užsienyje uždirbtos pajamos jo valstybėje yra apmokestinamos pagal rezidavimo principą, tačiau ir valstybė kurioje šios pajamos buvo uždirbtos, turi lūkestį ir teisę apmokestinti pajamas, kurios buvo uždirbtos jos teritorijoje, nesvarbu, jog tokį pelną gauna ne tos šalies rezidentas. Būtent toks valstybių mokestinių reikalavimų sutapimas ir yra vadinamas dvigubu apmokestinimu. Taigi pelnas gali būti apmokestinamas pagal rezidavimo principą arba pagal pajamų šaltinio principą, arba pagal ryšį tarp šaltinio ir rezidavimo principų<sup>32</sup>. Lietuva šiuo metu turi sudariusi DAIS sutarčių su 55 valstybėmis<sup>33</sup>. DAIS sutartimis siekiama atskirti rezidavimo ir šaltinio valstybių apmokestinimo teises. Mokesčių administravimo įstatyme numatyta, kad šios sutartys turės viršenybę prieš nacionalinės teisės aktus „Jeigu Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios negu atitinkamų mokesčių įstatymuose apmokestinimo taisyklės ir šios sutartys yra ratifikuotos, įsigaliojusios ir taikomos Lietuvos respublikoje, tai viršenybę turi minėtose tarptautinėse sutartyse nustatytos taisyklės“.<sup>34</sup>

*Rezidavimo principas* atskleidžia kaip yra suprantamas „rezidavimas“, kada gyventojai ar įmonės yra arba nėra laikomi rezidentais. Rezidavimas mokesčių tikslais reiškia ekonominį, socialinį ryšį su valstybe. ETT byloje *Finanzamt Köln- Altstadt v Roland Schumacker* konstatavo, rezidavimo vietos nustatymas yra vienas iš svarbiausių sąsajumo su mokesčiais kriterijų. Vadovaujantis šiuo kriterijumi pagrįsta ir EBPO sudaryta pavyzdinė konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo tarp valstybių. Kai kalbama apie juridinius asmenis, nuolatinumo kriterijus pasireiškia per nuolatinę buveinę. Nuolatinė buveinė yra pagrindinis kriterijus paskirstant vienos valstybės rezidentų, vykdančių ūkinę komercinę veiklą kitoje valstybėje, pajamų iš tokios veiklos apmokestinimo teises<sup>35</sup>.

---

<sup>31</sup>Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. p.9 [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 3 d.]. Prieiga internete: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1).

<sup>32</sup>Prof. Dr. VASILIAUSKO, V. IV kurso *Atskirų mokesčių teisinis reguliavimas*. 2018 m. paskaitų medžiaga.

<sup>33</sup>Lietuvoje taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 15 d.]. Prieiga internete: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesčiai/mokesciu-sutartys>.

<sup>34</sup>Lietuvos Respublikos Mokesčių Administravimo Įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) 5 str., Valstybės žinios, 2004-04-28, Nr. 63-2243.

<sup>35</sup>Pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675, (aktuali redakcija 2019-01-01). [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 15 d.]. Prieiga internete:

Nuolatinės buveinės sampratą galima rasti tiek Lietuvos teisėje, tiek tarpvalstybinėse sutartyse, tačiau geriausiai ši samprata atskleista minėtoje EBPO pavyzdinėje konvencijoje<sup>36</sup>. Būtent šią konvenciją valstybės naudoja kaip pavyzdį, pasirašydamos dvišales dvigubo apmokestinimo sutartis – DAIS. Konvencijoje numatyta, jog tik vadovaujantis nuolatinės buveinės nustatymu valstybė galėti apmokestinti, kitos susitariančios valstybės vieneto pelną<sup>37</sup>. Toks konstatavimas parodo, šios sąvokos reikšmę ES šalims, nes visos tarp šalių sudarytos DAIS sutartys turi atitikti šią pavyzdinę konvenciją, o tai reiškia, kad kiekvienoje iš sutarčių bus nurodyta nuolatinės buveinės sąvoka. Lietuvoje nuolatinės buveinės sąvoka pateikiama PMĮ 2 str. 22 d.

Kai dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys pajamų ar kapitalo apmokestinimo teises suteikia abiem valstybėms, remiantis sutartimi, valstybė gali taikyti atleidimo arba kredito metodą siekiant panaikinti atsiradusį dvigubą apmokestinimą<sup>38</sup>. Atleidimo metodo esmė, jog pajamos gautos ir apmokestinamos vienoje valstybėje ir atleidžiamos nuo mokesčio rezidento valstybėje. Neigiami aspektai, keliantis problemų, šiuo atveju kyla, kai skiriantis mokesčių tarifui keliose valstybėse, kapitalas „persikelia“ į valstybes kuriose mažesnis mokesčio tarifas. Taip prasideda ir konkurencija mokesčiais tarp valstybių. Kredito metode rezidavimo valstybė savo rezidentui suteikia mokesčio kreditą užsienyje sumokėto mokesčio dydžiui ir apmokestiną skirtumą. Pavyzdžiui, jeigu Lietuvoje rezidentui apskaičiuota mokesčio suma bus lygi 100 000 eurų, o užsienio valstybėje (pajamų šaltinio) toks rezidentas yra sumokėjęs jam apskaičiuotą 20 000 eurų mokesčio sumą, tokiu atveju Lietuvoje galima atimti kitai valstybei sumokėtą sumą, ir Lietuvoje rezidentas turėtų sumokėti 80 000 eurų. Jeigu mokesčio tarifas šaltinio valstybėje būtų didesnis nei Lietuvoje (rezidavimo valstybėje) atsirastų skirtumas t.y. šaltinio valstybėje sumokėta daugiau nei rezidavimo, tačiau rezidavimo valstybė tokio skirtumo negrąžintų, taip užtikrinamas mokesstinis neutralumas, kadangi savo valstybėje skirtumą vis tiek tektų susimokėti. Tačiau šio metodo problema ir atsiranda tada, kai mokesčiai rezidavimo valstybėje mažesnis, nes tuomet negalima pasinaudoti mokesčių kreditu.

Kitas apmokestinimo principas – mokesčio prie *pajamų šaltinio principas*, reiškiantis, jog mokesčiai bus išmokami išskaičiuojant juos iš pajamų, išmokamų gavėjams<sup>39</sup>. Tokiu būdu užsienio valstybės rezidentas susimoka mokesčių tokia valstybėje,

---

[https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/5\\_straipsnis\\_NUOLATINE\\_BUVEINE.pdf/ec5d13cc-04f4-4415-9640-5110b91c7ff3](https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/5_straipsnis_NUOLATINE_BUVEINE.pdf/ec5d13cc-04f4-4415-9640-5110b91c7ff3).

<sup>36</sup>Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. p.9 [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 3 d.]. Prieiga internete: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1).

<sup>37</sup>*Ibid.*

<sup>38</sup>Pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675, (aktuali redakcija 2019-01-01). [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 15 d.]. Prieiga internete: [https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/5\\_straipsnis\\_NUOLATINE\\_BUVEINE.pdf/ec5d13cc-04f4-4415-9640-5110b91c7ff3](https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/5_straipsnis_NUOLATINE_BUVEINE.pdf/ec5d13cc-04f4-4415-9640-5110b91c7ff3).

<sup>39</sup>VAINIENĖ, R., *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: Tyto alba, 2005. P. 176.

kurioje susidarė jo gautos pajamos (pajamų šaltinio valstybė). Pajamų šaltinio principas taikomas apmokestinant įvairias išmokas: honorarus, dividendus, palūkanas.

### 1.4.3 Arbitražo konvencija

Nuo 1999 m. gegužės 25 d. ES narės tarpusavyje yra pasirašiusios tarpvyriausybinių konvencijų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną – Arbitražo konvenciją<sup>40</sup>. Ši konvencija buvo priimta vadovaujantis sutartimi dėl Europos Sąjungos veikimo – SESV 293 str., kuriame nurodoma, kad „Prireikus valstybės narės veda tarpusavio derybas, kad savo nacionaliniams subjektams užtikrintų: <...dvigubo apmokestinimo panaikinimą Bendrijoje...>“<sup>41</sup>. Konvencija taikoma tuomet, kai vienos valstybės bendrovė dalyvauja kitos valstybės bendrovės valdyme, kontrolėje, kapitale arba jeigu tie patys asmenys dalyvauja kitos valstybės bendrovės valdyme ar kontrolėje, kapitale. Arbitražo konvencija leidžia nustatyti būtinus kriterijus, tarp tokių įmonių atliktų komercinių ir finansinių sandorių. Šie kriterijai nesutampa su tais, kurie būtų tarp nesusijusių įmonių. Konfliktas tokiuose situacijose atsiranda kai, įmonėje gaunamas pelnas, kuris įprastai nebūtų toks (būtų didesnis), jeigu tarp įmonių nebūtų minėto ryšio. Toks negautas pelnas, kuris sandoriais yra perleidžiamas susijusiai įmonei yra apmokestinamas, o taip susidaro dvigubas apmokestinimas, nes dvi valstybės apmokestina tą patį pelną. Šiai situacijai panaikinti yra naudojamas ištiestos rankos principas, kuris reiškia, jog tarp susijusių asmenų atliktų sandorių gautas pelnas ar pajamos negali skirtis nuo rinkos kainos, t.y. lyginami sandoriai tarp susijusių asmenų ir tokių pat sandorių įprastoje rinkoje. Atsiradus dvigubam apmokestinimui, bendrovė gali dėl tokios situacijos kreiptis į mokesčių administratorius. Mokesčių administratoriams priėmus sprendimą, kuris netenkina mokesčio mokėtojo, šis turi teisę kreiptis dėl valstybių narių institucijų susitarimo. Šios procedūros trūkumas yra tas, kad „mokesčių mokėtojai (labiausiai ginčo išsprendimu suinteresuota šalis) realiai nėra įtraukiami į ginčų sprendimo procedūrą ir dažnai net nesužino, dėl kokių priežasčių buvo priimtas būtent toks susitarimas tarp mokesčių administratorių. Be to, valstybės nėra įpareigosos išspręsti ginčą – pakanka tiesiog stengtis surasti kompromisą“<sup>42</sup>. Jeigu valstybėms nepavyksta taikiai susitarti, tuomet jos gali kelti bylą „patariamajai komisijai“, kurios užduotis rasti ir pasiūlyti būdą, kaip išspręsti kilusį ginčą. Nors mokesčių administratoriai vėliau abipusiu susitarimu gali priimti sprendimą, kuris skiriasi nuo patariamąsios komisijos siūlomo sprendimo, jei jie

<sup>40</sup>2005 m. birželio 30 d. Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną. // OL 160/11.

<sup>41</sup>Europos bendrijos steigimo sutartis // OL C 321 E. 2005 m. gruodžio 29 d. redakcija. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 16 d.]. Prieiga internete:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=OJ:C:2006:321E:FULL&from=LT>.

<sup>42</sup>BIELSKIENĖ, M., straipsnis „Mokestinių ginčų direktyva: padaugės ginčų ar sprendimų?“, [www.teise.pro](http://www.teise.pro), [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 30 d.]. Prieiga internete: <http://www.teise.pro/index.php/2019/02/25/m-bielskiene-mokestiniu-gincu-direktyva-padauges-gincu-ar-sprendimu/>.

negali susitarti, jie privalo priimti komisijos rekomendaciją. Komisiją sudaro pirmininkas, po du kiekvieno kompetentingo mokesčių administratoriaus atstovus ir lyginis nepriklausomų asmenų skaičius<sup>43</sup>. 2017 m. konvencijos pagrindu, Europos Taryba priėmė direktyvą dėl mokestinių ginčų sprendimo mechanizmų ES<sup>44</sup>. Šios direktyvos taikymo sritis platesnė lyginant su konvencija, ir yra taikoma visiems mokesčių mokėtojams, kurie apmokestinami pajamų ir kapitalo mokesčiais bei kuriems taikomos dvišalės mokesčių sutartys. Valstybės galės spręsti ginčus ne tik pasitelkus patariamąją komisiją, bet ir nuolatine arba tik konkrečiam ginčui suburtą komisiją. Valstybės narės įpareigosotos iki 2019 m. birželio 30 d. perkelti šią direktyvą į nacionalinę teisę. Kol kas Lietuvos Respublikos finansų ministerija yra pateikusi įstatymo projektą<sup>45</sup>, į kurį bus perkeltos visos direktyvos nuostatos. Kaip pastebi M. Bielskienė, „Tokia Europos Sąjungos iniciatyva sveikintina, nes mokesčių mokėtojai, patekę į dvigubo apmokestinimo situaciją, iki šiol būdavo mokesčių administratorių valios įkaitai. Tikėtina, kad šio ginčų sprendimo mechanizmo buvimas paskatins mokesčių administratorius atsakingiau žiūrėti į savo priimamus sprendimus ir galimybę jų teisingumu įtikinti ne tik mokesčių mokėtoją, bet ir tarptautinius ekspertus. Tuo tarpu įmonės turės papildomą teisės normų aiškinimo šaltinį (viešai skelbiamus Patariamąsios komisijos sprendimus) teisingam pelno paskirstymui ir apmokestinimui.“<sup>46</sup> Šioje darbo dalyje išanalizavus pelno mokesčio elementus atskleidžiamas bendras suvokimas apie pelno mokesčio sampratą ir jo vietą Lietuvos bei ES mokesčių sistemoje. Nustačius šiuos bendruosius aspektus galima toliau nagrinėti šio mokesčio harmonizavimo idėją Europos sąjungoje ir jos perspektyvas.

---

<sup>43</sup>ES teisės aktų santraukos [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. balandžio 1 d.]. Prieiga internete: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/ALL/?uri=LEGISSUM:l26038>.

<sup>44</sup>2017 m. spalio 14 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/1852 dėl mokestinių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje // L 265/1.

<sup>45</sup>2018 m. lapkričio 22 d. Įstatymo projektas „Dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo Europos Sąjungoje įstatymas“ Reg. Nr.: 18-13582.

<sup>46</sup>BIELSKIENĖ, M., straipsnis „Mokestinių ginčų direktyva: padaugės ginčų ar sprendimų?“, [www.teise.pro](http://www.teise.pro), [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 30 d.]. Prieiga internete: <http://www.teise.pro/index.php/2019/02/25/m-bielskiene-mokestiniu-gincu-direktyva-padauges-gincu-ar-sprendimu/>.

## II DALIS

### MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS

#### 2.1. Mokesčių harmonizavimo samprata

Priklausomai nuo reglamentuojamų santykių srities, ES teisės poveikis valstybių narių nacionalinėms sistemoms gali būti skirtingas ir pasireikšti skirtingomis formomis. Europos sąjungoje numatytos trys teisės aktų derinimo formos<sup>47</sup>:

- Unifikavimas – šiuo būdu ES teisės aktai visiškai pakeičia narių nacionalinius teisės aktus. Europos sąjungoje tai atliekama tik išimtinės kompetencijos srityse (konkurencijos teisėje, muitų srityje, žemės ūkio srityje). Šiuo atveju šalia ES teisės aktų gali būti ir nacionalinės teisės aktų, tačiau politika vis tiek bus vieninga visoje ES.
- Koordinavimas – kuomet vyksta politikų derinimas ir konsultavimasis tarp narių, kad nacionaliniai įstatymai netrukdytų ES tikslams.
- Harmonizavimas – toks teisės derinimo lygis, kai sukurti vieningi teisės pagrindai.

1957 m. Romos sutartimi įkūrus Europos ekonominę bendriją buvo numatytas siekis vienyti bendrijos narių nacionalines rinkas ir sukurti bendrąją rinką. Sutartyje buvo numatyti pagrindiniai principai (keturios laisvės), kuriais pagrįsta bendroji rinką: prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimo<sup>48</sup>. Nors mokesčių harmonizavimą kildiname iš ES steigimo sutarties, tačiau mokesčių harmonizavimo sąvoką steigimo sutartyje nėra nurodyta. Lingvistiškai analizuojant žodynai pateikia paaiškinimus, jog tai procesas vienodinantis mokesčius regione<sup>49</sup>. Mokesčių harmonizavimas yra viena iš sunkiausių ES integracijos proceso dalių. Nuo pat Europos ekonominės bendrijos įkūrimo šiuo klausimu kildavo didelės diskusijos. Mokesčių harmonizavimo tikslas, pasak E. Buškevičiūtės (2003) – skatinti konkurenciją, integraciją ir ekonomikos augimą palaipsniui visose šalyse vienu metu. Priklausomai nuo siekiamų tikslų harmonizavimo lygiai gali būti skirtingi. Galima išskirti šias harmonizavimo rūšis:

- Išorinis – kai suvienodinamas mokestinis režimas santykiuose su trečiosiomis šalimis. Geriausias pavyzdys ES muitų politika;
- Vidinis – mokesčių teisės aktai vienodinami ES viduje, būtent šis būdas bus analizuojamas III darbo dalyje;

<sup>47</sup>Europos teisės departamento prie Lietuvos Respublikos vyriausybės generalinio direktoriaus įsakymas dėl nuorodų į Europos Sąjungos teisės aktus pateikimo įstatymuose ir kituose teisės aktuose rekomendacijų patvirtinimo. 2002 m. gruodžio 13 d. Nr. 106K. Galiojanti suvestinė redakcija (nuo 2006-09-30).

<sup>48</sup>ES teisės aktų santraukos. Romos sutartis. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 21 d.]. Prieiga internete: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=LEGISSUM%3Axy0023>.

<sup>49</sup>Anglų kalbos verslo žodynas. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 21 d.]. Prieiga internete: <http://www.businessdictionary.com/definition/tax-harmonization.html>.

- Visiškas – kai harmonizuojama mokesčio bazė, bendras tarifas, mokėjimo tvarka, taip visiškai panaikinant skirtumus tarp narių mokesčių sistemų, todėl sunkiai pasiekama, nes šalis nenori atsisakyti savo suvereniteto mokesčių srityje;
- Dalinis – priešingai visiško harmonizavimo atveju, harmonizuotas tik vienas iš mokesčių segmentų. Mokesčių politika paliekama narėms, tačiau jos turi padėti siekti bendrosios rinkos tikslų, todėl valstybės negali priimti tokių mokesčių teisės aktų, kurie neatitiktų steigimo sutartyje numatyti pagrindinių principų;
- Pozityvus – tokie atvejai, kai yra priimama direktyva, reglamentas ar konvencija;
- Negatyvus – bendrosios rinkos reikalavimams prieštaraujančios diskriminacijos draudimas<sup>50</sup>, ir valstybės pagalbos draudimas. Negatyvioji integracija numatyta pačioje ES steigimo sutartyje;
- Laipsniškas – harmonizuojama etapais, o ne iškart. Taip siekiama išvengti staigių pasikeitimų, kurie galėtų turėti neigiamų pasekmių;
- Vienu etapu – daroma pilna apimtimi iš karto, tačiau dėl minėtų priežasčių tokio būdo taikymas nesvarstomas;<sup>51</sup>

Įprastai harmonizavimas vyksta direktyvų pagrindu (pozityvioji harmonizacija), nes priešingai reglamentams, direktyvos skirtos ne vienodinti, bet derinti atskirų valstybių nacionalinę teisę. SESV sutarties 115 str. (ex 94 str.) numato, kad ES vieningai leidžia direktyvas dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių tiesioginę įtaką vidaus rinkos sukūrimui ar veikimui, suderinimo. Išskiriami trys direktyvų normų įgyvendinimo metodai<sup>52</sup>:

- Perteikimas – reiškia, kad direktyvos gali būti įgyvendintos panaudojant tą patį metodą kaip ir įgyvendinant bet kokią tarptautinę sutartį - išleidžiant atitinkamą teisės aktą ar padarant atitinkamus pakeitimus jau galiojančiose teisės aktuose, kad būtų įvykdyti prisiimti įsipareigojimai. Šis metodas yra naudingas tuomet, kai direktyvos palieka nemažai laisvės valstybei narei, t. y. kai direktyva pagal siekiamą teisės suderinamumo lygį priskiriama minimalaus harmonizavimo kategorijai. Visais atvejais turi būti pasiekti direktyvoje numatyti tikslai, todėl reikia išlaikyti, kiek tai įmanoma, vienodą terminologiją, ypač kai perteikiamos direktyvos

<sup>50</sup>WATTEL J. P., TERRA, J.M. B., *European Tax Law*, 6<sup>th</sup> Edition., Kluwer Law International., 2012 m. P. 2.

<sup>51</sup>Lekt. Dr. SALADŽIAUS, J. V kurso *ES finansų teisė*. 2018 m. paskaitų medžiaga.

<sup>52</sup>Europos teisės departamento prie Lietuvos Respublikos vyriausybės generalinio direktoriaus įsakymas dėl nuorodų į Europos Sąjungos teisės aktus pateikimo įstatymuose ir kituose teisės aktuose rekomendacijų patvirtinimo. 2002 m. gruodžio 13 d. Nr. 106K. Galiojanti suvestinė redakcija (nuo 2006-09-30).

nuostatos, galinčios turėti tiesioginį veikimą. Pakeitus direktyvą, tokiu pačiu metodu turi būti pakeistas ir nacionalinės teisės aktas.<sup>53</sup>

- Perkėlimas – tai tiesioginis direktyvos teksto įtraukimas į nacionalinės teisės aktą. Šis metodas naudojamas tais atvejais, kai direktyva yra labai detali, apima tam tikrus techninius sprendimus, o valstybei narei palikta nedaug laisvės ją įgyvendinant nacionalinėmis priemonėmis. Tačiau tais atvejais, kai direktyvoje yra alternatyvios nuostatos ar kitos nuostatos, kurios priklauso nuo valstybės narės valios, šis metodas netinkamas ir tada reikia galvoti apie dalinį direktyvos normų perkėlimą. Pakeitus tokią direktyvą, keičiama atitinkama nacionalinės teisės akto dalis.<sup>54</sup>

- Nuorodų darymas – rečiausiai taikomas metodas, kurį tikslinga naudoti tik tuomet, kai direktyvos yra techninio pobūdžio ir jų nuostatų perkėlimas reikalauja ypatingo tikslumo. Tokiu atveju direktyvos nuostatas galima pridėti kaip priedą prie nacionalinės teisės akto. Kitais atvejais, jei galima pasirinkti vieną iš anksčiau nurodytų metodų, tai daryti nerekomenduojama, kadangi visais atvejais direktyvos yra skirtos valstybėms narėms, kad jos jas įgyvendintų nacionalinėmis priemonėmis. Komisija, būdama Sutarties "sergėtoja", prižiūri ir kontroliuoja, kaip valstybės narės inkorporuoja direktyvas. Šiuo tikslu yra reikalaujama, kad valstybės narės Komisijai detaliam nurodytų, kokių jos ėmėsi priemonių. Lietuvos Respublikos atveju apie direktyvų įgyvendinimą informuojama, dažniausiai pateikiant įvairias ataskaitas ES institucijoms.

Bendrijai suteikta galia kontroliuoti mokesčių derinimą nėra beribė, nes tai galima atlikti tiek, kiek tai būtina vidaus rinkos kūrimui, o harmonizavimas šiuo atveju yra kaip įrankis ES sutarties tikslams pasiekti. Apskritai, Europos Sąjungai teko pasukti mokesčių harmonizavimo keliu, kai dėl skirtingų mokesčių sistemų išsikreipė bendroji rinka. Šiuo metu pilnai harmonizuoti yra tik netiesioginiai mokesčiai (PVM, akcizai, muitai). Valstybių narių nacionaliniai teisės aktai privalėjo būti suderinti su ES teisės aktais, kad tarp ES narių nebūtų konkurencijos šiose srityse, vyktų laisvas paslaugų, prekių, žmonių judėjimas. Šiems tikslams pasiekti buvo keičiama apmokestinimo bazė, tarifai, administravimo tvarka. Taigi, valstybės narės netiesioginių mokesčių srityje yra perdavusios savo suverenitetą ES. Apie netiesioginius mokesčius buvo pasisakyta ir pačioje SESV 113 str. (ex 93 str.), kuriame nurodomi akcizai ir apyvartos mokesčiai. Valstybių suvereniteto atidavimą bendrijai geriausiai atskleidžia anksčiau minėtas sutarties 115 str. kuriame nurodyta, jog netiesioginių mokesčių reglamentavimo klausimai priimami Europos tarybos, kurią konsultuoja Europos parlamentas ir Ekonomikos reikalų komitetas.

---

<sup>53</sup>*Ibid.*

<sup>54</sup>*Ibid.*

Jei apie netiesioginius mokesčius ir valstybių suvereniteto atidavimą šioje srityje galime kalbėti analizuodami SESV, tai tiesioginių mokesčių atveju, tai nėra aiškiai formalizuota ES pozityviosios teisės aktuose. Kaip savo straipsnyje yra pastebėjęs H. Gabartas „Paradoksalu, bet Europos Teisingumo Teismas mokestinio pobūdžio bylose aiškindamas Europos Bendrijos steigimo sutartyje įtvirtintus bendro pobūdžio nediskriminacijos ir judėjimo laisvės principus (jie iš pirmo žvilgsnio neturi nieko bendra su mokesčiais) užima vos ne teisės aktų leidėjo poziciją, nes daugelis Bendrijos teisės reikalavimų tiesioginio apmokestinimo srityje yra suformuluoti ne Europos Bendrijos teisės aktuose, o ETT jurisprudencijoje”<sup>55</sup>. Valstybėms nenorint atsisakyti savo turimo suvereniteto tiesioginiuose mokesčiuose ir dėl to stokoiant ryžto reformuoti savo nacionalines tiesioginių apmokestinimų sistemas, iniciatyvos turėjo imtis ETT. Pasak Peter J. Wattel Europos Komisija nusprendė užsiimti valstybių narių švietimu, naudojantis ETT praktika, kurioje nurodomos taisyklės ir jų nesilaikymo pasėkmės<sup>56</sup>. Analizuojant harmonizavimo rūšis buvo paminėta pozityvioji ir negatyvioji integracija. Darbe daugiausia kalbėta apie pozityviąją integraciją, tačiau palietus ETT praktiką, paliečiama ir negatyviosios integracijos tema. Negatyvioji integracija tai vieningos rinkos tikslų siekimas ir kliūčių šalinimas pasitelkiant draudimus, o čia svarbiausią vaidmenį atlieka ETT, kuri per savo sprendimus vykdo integraciją. Pavyzdžiui svarbioje ETT 1986 m. byloje *Commission v. French Republic (C-270/83)*, teismas atskleidė valstybių kompetencijas tiesioginių mokesčių srityje, bei pasisakė, kad „net jei tiesioginis apmokestinimas ir priklauso valstybių narių kompetencijai, valstybės narės privalo šią kompetenciją įgyvendinti atsižvelgdamos į Bendrijos teisės reikalavimus”<sup>57</sup>. Tačiau kaip pastebi H. Gabartas tokia ETT kompetencija, formuojanti praktiką mokesčių srityje, vertinama nevienareikšmiškai, nes dažnu atveju lenkia valstybių gaires pelno apmokestinimo atžvilgiu, todėl yra pavadinama „paslėptąja harmonizacija”<sup>58</sup>.

Pelno mokesčio atveju harmonizavimas dar nėra pradėtas, išskyrus susijungimų, kontroliuojančių bendrovių apmokestinimo bazės ir palūkanų bei honorarų apmokestinimo harmonizavimą<sup>59</sup>, kol kas šiose srityse buvo priimta keletas direktyvų ir anksčiau darbe aptarta Arbitražo konvencija, vėliau išleistos dar porą direktyvų, bet tai buvau labiau

---

<sup>55</sup>GABARTAS, H., *RyškJėjančios naujos valstybių narių tiesioginio apmokestinimo tendencijos*. ISSN 1392-6195. Jurisprudencija : mokslo darbai. Vilnius : Mykolo Romerio universitetas. 2007, Nr. 9(99),. 2007. P 26-27.

<sup>56</sup> WATTEL J. P., MARRES O, VERMEULEN H., *Terra/Wattel European Tax Law, Volume 1 general topics and direct taxation, Seventh edition, Kluwer Law International B.V.*, 2019 m. P. 927-929.

<sup>57</sup>*Ibid.*

<sup>58</sup>GABARTAS, H., *Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių teisiniam reguliavimui*. Daktaro disertacija, Socialiniai mokslai, teisė (01 S), Vilnius, 2004.

<sup>59</sup>ŠIMASIUS, R., *Mokesčių harmonizavimas ir konkurencija – pelno mokesčio bazės istorija*, [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 13 d.]. Prieiga internete: <https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/mokesciai-biudzetas/r-simasius-mokesciu-harmonizavimas-ir-konkurencija-pelno-mokescio-bazes-istorija/irinka>.



papildymai ankstesniam reguliavimui. Tai yra visas teisės aktų rinkinys susijęs su tiesioginių mokesčių derinimu. Tikslinga trumpai apžvelgti svarbiausias iš šių direktyvų.

Pirmoji direktyva yra 1990 m. priimta, keista 2011 m. ir 2015 m., motininių – dukterinių įmonių direktyva, kurios esmė, jog panaikinamas išskaičiuojamasis mokestis prie šaltinio dukterinės įmonės išmokamiems dividendams savo motininei bendrovei, taip panaikinant atsirandantį dvigubą apmokestinimą pelno mokesčiu, bei taikant atleidimo arba kredito metodą, jei dukterinė įmonė jau sumokėjo savo valstybėje. Taigi, šia direktyva norėta suvienodinti apmokestinimą pelno mokesčiu, dividendams kurie paskirstyti tarp bendrovių kurios veikia skirtingose valstybėse, taip pat panaikinti dvigubą apmokestinimą, taip siekiant paskatinti valstybių bendradarbiavimą ir tarptautinių grupių kūrimąsi. Kad ši direktyva būtų taikoma bendrovėms, numatyti kriterijai: pirma, bendrovė teisiškai įsteigta valstybėje narėje. Antra, bendrovė toje valstybėje turi būti laikoma rezidente mokesčių tikslais ir pagal DAIS sutartis su trečiosiomis šalimis negali būti ne Bendrijos rezidente. Trečia, bendrovė turi mokėti pelno mokestį, t.y. bendrovei negali būti taikomas mokesčio atidėjimas ar atleidimas nuo mokesčio mokėjimo. Ketvirta, numatyti reikalavimai turimo kapitalo dydžiui ir jo išlaikymo trukmei. Šiuo metu minimali reikalaujama kapitalo dalis yra 10%, o išlaikymo trukmė bent dveji metai, tačiau valstybėms narėms palikta teisė nusistatyti ir trumpesnę terminą, ką yra padariusi Lietuva – reikalaujama išlaikyti kapitalą bent vienerius metus. Kad nebūtų piktnaudžiaujama direktyva, numatytos ir antivengiminės priemonės lengvatoms. Valstybėms leidžiama vadovautis nacionalinėmis nuostatomis ar susitarimais dėl piktnaudžiavimo prevencija ir apgaulės. Lietuva numato išimtį, jog direktyva bus galima naudotis tik tokiu atveju, jei dukterinė bendrovė nebus įsteigta tikslinėse teritorijose<sup>60</sup>.

Antroji direktyva kurią reikia paminėti – „Susiliejamų direktyva“<sup>61</sup> Priimta kartu su motininių – dukterinių bendrovių direktyva, siekiant išvengti mokesčių, kurie atsiranda tarptautiniu mastu reorganizuojant įmones, bei suteikti galimybes valstybių narių įmonėms neprarasti reorganizavimo procese patirtų nuostolių, sudarant galimybę jais pasinaudoti. Direktyvos dėka sumažėja reorganizavimo procese atsirandančios įmonių išlaidos. Jos taikymas apima: įmonių jungimąsi, skaidymą, turto perleidimą, akcijų mainus, dalinį skaidymą. Direktyvos tikslai: 1) sukurti vieningas sąlygas vidaus rinkoje, t.y., kad valstybių narių mokestinės nuostatos netrukdytų tarptautiniam reorganizavimo procesui. 2) Nustatyti neutralias (vienos ar kitos valstybės narės nacionalinės nuostatos turi netrukdyti

---

<sup>60</sup>Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo. 2001 m. gruodžio 22 d. Nr. 344. (galiojanti suvestinė redakcija (nuo 2018-12-31)).

<sup>61</sup>2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 9 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32009L0133&from=lt>.

reorganizavimui ir konkurencijai) mokesčių taisyklės tarptautiniu lygiu. 3) Panaikinti situacijas, kai nacionaliniai valstybių įstatymai yra mažiau palankūs tarptautiniame reorganizavimo procese<sup>62</sup>. Kaip ir motininių – dukterinių įmonių direktyvoje, susilieji mo direktyvoje taip pat numatytos antivengiminės priemonės, t.y., negalima naudoti šios direktyvos jeigu restruktūrizavimas daromas tik dėl mokestinės naudos – mokesčių vengimo ar slėpimo tikslais. ETT savo praktikoje yra pasisakęs, jog tuo atveju, kai pagrindinis ar vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių planavimas ar slėpimas, tuomet draudžiama naudotis direktyvos nustatytais lengvatomis. Byloje C-28/95<sup>63</sup> Teismas pasisakė, jog mokesčių vengimas yra tie atvejai, kai pagrindinis mokesčio mokėtojo tikslas yra mokestinė nauda bei pateikė išvadą, jog „mokestinių nuostolių perkėlimas tarp reorganizuojant dalyvaujančių įmonių nėra tinkamos ekonominės priežastys pagal direktyvos prasmę, todėl mokestinių nuostolių perkėlimas laikomas mokestinės naudos siekimu, o tinkamos ekonominės priežastys, turi būti aiškinamos plačiau nei tik kaip mokestinė nauda“<sup>64</sup>. Taigi, Šios direktyvos mokestinė esmė, jog jungimasis arba skaidymas nėra pagrindas apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas, be to jungimosi arba skaidymo atveju akcininkų gauti vertybiniai popieriai nėra apmokestinami pelno mokesčiu.

Kita svarbi direktyva pelno mokesčio srityje – palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva priimta 2003 m.<sup>65</sup>. Direktyvos tikslas – mokesčių panaikinimas palūkanoms ar atlyginimui už teisių perleidimą jų susidarymo valstybėje, kai tokie mokėjimai atliekami tarp skirtingose valstybėse įsteigtų susijusių įmonių ar jų nuolatinių buveinių. Čia svarbu žinoti sąlygas, kurioms esant galima remtis direktyva: 1) ką reiškia susijusios įmonės – įmonėje subjektas turi turėti bent 25% akcijų. 2) direktyva taikoma tik tada, kai asocijuota įmonė yra palūkanų ar autorinių atlyginimų faktiškas savininkas (tikrasis naudos gavėjas, t.y. esmė, jog jeigu motininė bendrovė gauna palūkanas iš dukterinės, ta motininė bendrovė neturi būti tarpininkas ir pinigai per ją negali būti skolinami iš ofšorinių įmonių<sup>66</sup>.

Trumpai apžvelgus šias direktyvas ir pirmojoje darbo dalyje aptartą Arbitražo konvenciją, darytina išvada, jog šiomis direktyvomis iš esmės nėra bandoma harmonizuoti tiesioginių mokesčių, tai labiau siekimas suvienodinti kai kurias tiesioginio apmokestinimo sritis. Bendras bruožas siejantis visas šias direktyvas, pastangos išvengti dvigubo apmokestinimo, mokesčių vengimo, bei netrukdyti vidaus rinkos veikimui, kuris atsirastų dėl skirtingų apmokestinimo normų valstybėse narėse.

---

<sup>62</sup>Lekt. Dr. SALADŽIAUS, J. V kurso *ES finansų teisė*. 2018 m. paskaitų medžiaga.

<sup>63</sup>Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. liepos 17 d. sprendimas. Nr. C-28/95.

<sup>64</sup>PETKEVIČIŪTĖ, P., *Tarybos direktyvos 2003/49/EB nuostatų skirtų kovoti su mokesčių vengimu perkėlimas į Lietuvos teisę*. ISSN 1392-1274. Teisė, 98. 2016.

<sup>65</sup>2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (su pakeitimais). Oficialus leidinys L 157,26/06/2003 p. 0049-0054, P.5-8.

<sup>66</sup>Lekt. Dr. SALADŽIAUS, J. V kurso *ES finansų teisė*. 2018 m. paskaitų medžiaga.

## 2.2. Konkurencija mokesčiais

Kalbant apie mokesčių harmonizavimą reikia aptarti ir kas paskatino ES eiti mokesčių vienodinimo keliu. Didžiausią žalą bendrosios rinkos stabilumui darė valstybių narių mokesčių konkurencija. Lietuvių kalbos žodyne žodis konkurencija aiškinamas kaip – varžymasis dėl pirmavimo. Analizuojant tokį paaiškinimą kartu su jau aptarta mokesčio sąvoka<sup>67</sup> darytina išvada, jog konkurencija mokesčiais, tai varžymasis dėl pirmavimo nustatomomis mokestinėmis prievolėmis. Algirdas Šemeta, buvęs Lietuvos finansų ministras, eidamas Eurokomisaro atsakingo už mokesčius ir muitų politika pareigas, vienoje iš kalbų yra pasakęs, jog konkurencija mokesčiais tai – šalių konkuravimas siekiant pasiūlyti verslui patraukliausią mokestinę aplinką vykdyti ekonominei veiklai, taip siekiant šaliai surinkti daugiau mokesčių iš tokios veiklos<sup>68</sup>. Mindaugas Lukas apie konkurenciją mokesčiais yra pasisakęs, jog: „Konkurencija mokesčiais, kaip valstybės mokesčių politikos ideologija, orientuota išimtinai į nacionalinių pajamų iš mokesčių (įskaitant kitus privalomus mokėjimus bei rinkliavas) didinimą. Gali atrodyti paradoksalu, tačiau mokestinių pajamų didėjimą iš tų ekonominės veikos sričių, kurioms taikomi mokesčiai, yra pagrindinė valstybių konkurencijos mokesčiais ašis“<sup>69</sup>.

Konkurencija mokesčiais labiausiai išryškėjo pasibaigus trečiajam ES plėtros etapui, kuomet į bendriją buvo priimtos 10 naujų šalių iš vidurio ir rytų Europos, įskaitant ir Lietuvą. Priėmus naujas valstybes nares, atsiradę dideli mokesčių tarifų skirtumai, skatino diskusijas, jog galbūt reikėtų riboti nacionalinius veiksmus nustatant tiesioginių mokesčių taisykles, ir koordinuoti įmonių mokesčius. Naujųjų narių mokesčių tarifai buvo ženkliai mažesni nei senbuvių, vakarų Europos valstybių, o tai lėmė, jog būtent tokios šalys sulaukė daugiau investicijų nei senbuvės. Atsiradusi naujų narių konkurencija skatino vakarų Europos šalis mažinti savo mokesčių tarifus, norint ir toliau neprarasti įplaukų į biudžetus, tačiau ir dabar šalys su aukštesniais mokesčių tarifais ir toliau priverstos planuoti savo mokesčių sistemų reformas. Šalys kurios mokesčių konkurenciją propaguoja labiausiai, dar vadinamos „mokesčių rojumi“<sup>70</sup>, tai tos šalys, kurios nerezidentams taiko itin mažus pelno mokesčius arba jų visai netaiko. Dažnai tokios šalys vertinamos ir dėl to, jog neatskleidžia informacijos apie jų jurisdikcijoje įsteigtų įmonių savininkus ir įmonių finansines operacijas. Kaip pastebi M. Lukas „Nerezidentams teikiamos mokestinės lengvatos ir išimties, keitimosi informacija su užsienio mokesčių administratoriais

<sup>67</sup>Žiūrėti 3 išnašą.

<sup>68</sup>2011 m. spalio 27 d. Eurokomisaro Algirdo Šemetos kalba mokesčių forumo [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 24 d.]. Prieiga internete: [https://ec.europa.eu/rapid/press-release\\_SPEECH-11-712\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-11-712_en.pdf).

<sup>69</sup>LUKAS, M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais apraiškų teisiniai aspektai*. ISSN 1392-1274. TEISĖ 2009 (72).

<sup>70</sup>VAINIENĖ, R., *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: Tyto alba, 2005. P. 175.

<sup>71</sup>Anglų kalbos verslo žodynas. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 23 d.]. Prieiga internete: <http://www.businessdictionary.com/definition/tax-haven.html>.

nebuvimas ir galimybės šiais instrumentais naudotis rezidentams apribojimai leidžia pakankamai pagrįstai teigti, jog pagrindinis tokių priemonių tikslas yra ne naujos pridėtinės vertės generavimas šalyje, o tiesiog užsienyje sukurtos vertės perkėlimas<sup>72</sup>. Konkurencija mokesčiai gali išskirti į dvi kategorijas. 1) Jau minėtus mokesčių rojus ir 2) konkurencinius apmokestinimo režimus. Toks skirstymas atsirado 1998 m. EBPO ataskaitoje „Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue“<sup>73</sup>. Viena nuo kitos šios dvi kategorijos skiriasi tuo, jog mokesčių rojui priskiriami teritoriniai dariniai yra atskiros jurisdikcijos, o antrajai kategorijai priskiriama į užsienio rezidentus nukreipti apmokestinimo mechanizmai arba teisinės priemonės tam tikrai veiklai, pajamoms ar turtui, kurias galima vadinti lengvatinėmis. Minimoje ataskaitoje yra išskiriami ir keturi punktai apibūdinantys mokesčių režimą kaip konkurencinį:

- Mokesčio tarifas itin mažas arba apskritai nulinis (vėlesnėse ataskaitose visgi buvo atkreiptas dėmesys, jog vien mažas tarifas negali iš anksto lemti režimo pripažinimo žalingu);<sup>74</sup>
- Mokestinio režimo atskyrimas nuo valstybės ekonomikos (pvz. ribojant mokestinio režimo galimybes rezidentams);
- Neskaidrus mokestinio režimo taikymas pasireiškiantis įvairiais konfidencialiais susitarimais ar derėjimusi dėl apmokestinimo nuostatų keitimo, jų netaikymo;
- Informacijos apie mokestiniu režimu besinaudojančius asmenis slaptumas, pareiškiantis, kaip tokios informacijos nesidalinimas su kitų šalių mokesčių administratoriais.

Europos Sąjungos mastu dėmesys į žalingą konkuravimą mokesčiais buvo atkreiptas 1997 m. išleidus tik ES narėms skirtą „Elgesio kodeksą“ apmokestinant verslą<sup>75</sup>. Tai politinis, rekomendacinio pobūdžio dokumentas, kuriame ES valstybėms narėms siūloma vengti žalingo pelno apmokestinimo, išskiriant mokesčių lengvatų taikymą. Tačiau kodekse nebuvo nurodytas konkuravimo apibrėžimas, kaip ir jo nustatymo kriterijai. Dėl to, ES vadovaujasi EBPO konvencija ir joje nurodomais požymiais, nurodančiais žalingą konkurenciją. Šis „Elgesio kodeksas“ liko labiau rekomendacinio pobūdžio, nepaveikiančiu valstybių narių, dokumentu.

---

<sup>72</sup>LUKAS, M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais apraiškų teisiniai aspektai*. ISSN 1392-1274. TEISĖ 2009 (72).

<sup>73</sup>OECD ataskaita „Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue“ [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 24 d.]. Prieiga internete: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition\\_9789264162945-en#page3](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page3).

<sup>74</sup>EBPO Pasaulio mokesčių bendradarbiavimo ataskaita. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 14 d.]. Prieiga internete: <http://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf>.

<sup>75</sup>[monių apmokestinimo elgesio kodeksas. Conclusions of the Ecofin council meeting 1997 m. gruodžio 1d. Oficialus leidinys C 2/1. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 1 d.]. Prieiga internete:

Šioje darbo dalyje išnaginėjus bendruosius harmonizavimo aspektus, galima išskirti tokias pagrindines mokesčių harmonizavimo priežastis:

- Steigimo sutartyje numatyta vidaus rinkos idėja. Tokia idėja nebūtų išpildyta, jeigu bendrijoje egzistuos skirtingos rinkos dalyvių apmokestinimo sąlygos. Dėl to, norint, kad vieningos vidaus rinkos idėja veiktų sklandžiai, ES priversta judėti link mokesčių režimų vienodinimo, tame tarpe ir tiesioginių mokesčių;

- Jau minėtos „keturios laisvės“. Siekiama netrukdyti laisvo prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo judėjimo tarp šalių;

- Dvigubo apmokestinimo išvengimas;

Taigi, išnaginėjus mokesčių harmonizavimo esmę, tikslus ir raidą, matome, jog Teisinis pagrindas vienodinimui išliks direktyvos nors svarbus vaidmuo tiesioginių mokesčių srityje bus ir ETT išaiškinimai. Harmonizavimo procesas apskritai, nėra sustojęs, nes ES pasipildo vis naujomis narėmis, o tobulintinų dalykų yra ir bus ateityje.

## III DALIS

### PELNO MOKESČIO HARMONIZAVIMAS ES

#### 3.1. Pelno mokesčio harmonizavimo istoriniai aspektai

Po Romos sutarties valstybės toliau saugojo savo mokesčių sistemas, bei teikė joms pirmenybę, o tai buvo didelis trikdys steigimo sutartyje numatytam bendros rinkos tikslui. Nors steigimo sutartyje buvo nustatytas netiesioginių mokesčių harmonizavimas, tačiau dėl tiesioginių mokesčių steigimo sutartyje nebuvo pasisakyta, todėl ir jokių rimtesnių veiksmų kol kas nebuvo priimta. Nagrinėjant tiesioginių mokesčių harmonizavimą reikia pradėti nuo 1963 m. priimtos Neumarko ataskaita, kuri konstatavo, kad skirtingi pelno mokesčio tarifai ir sistemos trukdo bendrai rinkai veikti tinkamai ir dėl to Neumarko grupė pasiūlė ES įsivesti skirtingų tarifų sistemą, bei panaikinti diskriminaciją nerezidentų atžvilgiu. Europos Komisija įvertino ataskaita, tačiau pasiūlymus atmeta. Tačiau būtent su šiuo Neumarko grupės parengtu dokumentu prasideda iki šių dienų nesibaigiančios diskusijos dėl tiesioginių mokesčių harmonizavimo.

Vėliau, 1970 m. mokesčių grupė, vadovaujama Liuksemburgo ministro pirmininko kartu ir Prancūzijos finansų ministro P.Vernerio, pateikė tris rekomendacijas siekiant suvienodinti pelno mokesčio sistemą Europoje ir pasiūlė tai padaryti dviem etapais<sup>76</sup>. Pirmasis etapas – pelno mokesčio sistemos suvienodinimas. Antrasis – mokestinės bazės ir tarifo suvienodinimas. Šioje rekomendacijoje buvo siūloma taikyti kredito atleidimo metodą, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ir nustatyti vieningus tarifus nepaskirstytam pelnui (nuo 45 iki 55 proc.), paskirstytam pelnui (nuo 15 iki 25 proc.), o taip pat siūlė įvesti išskaičiuojamąjį mokestį dividendams (25 proc.). Šie pasiūlymai, kaip ir Neumarko ataskaita, buvo atmesti, tačiau vėl paskatino gerokai aktyvesnes diskusijas dėl mokestinių reformų ES.

Dar viena mokesčių ekspertų grupė buvo inicijuota 1992 m., vadinta – Rudingo grupe, pagal jos pirmininką, Olandijos finansų ministrą H. Onno Ruding. Komitetas pristatė savo ataskaitą, pasisakė dėl harmonizavimo reikalingumo Bendrijoje, bei pateikė rekomendacijas kuriomis siūloma: 1. Įteisinti pajamų šaltinio principo prioritetą. 2. Užtikrinti mokesčių nediskriminavimo principo taikymą Europoje. 3. Pašalinti dvigubą apmokestinimą tarptautiniu lygiu<sup>77</sup>. Daug palaikymo iš Komisijos ataskaitą nesulaukė, didžioji dauguma siūlymų buvo pakeisti arba visai atmesti. Tačiau palyginti su ankstesnėmis ataskaitomis, po Rudingo grupės rekomendacijų, kaip svarbiausias harmonizavimo argumentas nurodomas ekonominis reikalingumas.

<sup>76</sup>„Vernerio ataskaita“ [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 26 d]. Prieiga internete: [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/pages/publication6142\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/pages/publication6142_en.pdf)

<sup>77</sup>„Rudingo ataskaita“ [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 26 d]. Prieiga internete: <http://aei.pitt.edu/8702/1/8702.pdf>

1997 m. Europos Komisija pasiūlė ankščiau minėtąjį įmonių apmokestinimo elgesio kodeksą, Šis kodeksas buvo labiau politinis dokumentas, priskirtinas „minkštajai teisei“ (soft law), tačiau jis svarbus tuo, kad uždraudžia valstybėms narėms taikyti diskriminacines priemones ES mokesčių srityje. 1999 m. suformuota Primarolo grupė, kuri išanalizavusi porą šimtų mokesčių priemonių valstybėse narėse, nustatė, kad daug tokių priemonių yra akivaizdžiai diskriminacinės ir trukdančios bendros rinkos veikimui<sup>78</sup>. Ši ataskaita, kaip ir visos prieš tai buvo atmesta sulaukus didelio valstybių narių pasipriešinimo, todėl tai vedė prie 2001 m. Komisijos pateiktos studijos, kurioje pasisakyta, kad visoje Bendrijoje turi būti užtikrintas dvigubo apmokestinimo eliminavimas<sup>79</sup> ir rengiamasi platesnei diskusijai dėl pelno mokesčio harmonizavimo. Galiausiai, 2004 m. Europos Komisija sukūrė bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės mokestinę darbo grupę (angl. Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB (liet. BKPMB)). Po ketverių metų, 2008 m. grupė pristatė BKPMB direktyvos projektą. Komisija pasiūlė pritarti šiai direktyvai, bet valstybės narės 2011 m. tokį pasiūlymą atmetė, labiausiai šiam pasiūlymui prieštaravo Didžioji Britanija ir Airija<sup>80</sup>. Komisija 2016 m. pateikė naują siūlymą iš naujo svarstyti, atlikus keletą pakeitimų. Pirmiausia nuspręsta, kad BKPMB turi būti privaloma tarptautinėms įmonių grupėms, nes ankstesnėse versijose buvo numatytas savanoriškumas tokiam taikymui. Komisija manė, jog BKPMB noriai savanoriškai rinktųsi įmonės, veikiančios tarpvalstybiniu lygiu, o kitos įmonės galėtų ir toliau naudotis savo šalių nacionalinėmis sistemomis. Galima teigti, kad toks požiūris yra sveikintinas, nes įmonės, veikiančios vienoje valstybėje ir neturinčios ketinimų plėsti savo veiklos į kitas rinkas, neturėtų pereiti prie naujos mokesčio sistemos. Antrasis pakeitimas numatė galimybę pirminį plataus masto pasiūlymą išskaidyti dalimis t.y. pereiti prie pasiūlymo laipsniškai, o ne iškart pilna apimtimi<sup>81</sup>. Bendra konsoliduota pelno mokesčio bazė reikštų, kad ES šalyse būtų nustatyta bendra pelno mokesčio bazė (kaip apskaičiuojamas mokestis), kuomet šalyse yra skirtingi tarifai.

### 3.2. Bendra konsoliduota pelno mokesčio bazė.

BKPMB – tai bendros taisyklės, kurias galėtų taikyti Europos Sąjungoje veikiančios įmonės, apskaičiuodamos savo apmokestinamąjį pelną. Įmonė ar jų grupė apskaičiuodama savo apmokestinamąsias pajamas galėtų laikytis tik vienos ES sistemos reikalavimų, o ne kaip dabar, vadovautis skirtingais kiekvienos valstybės narės, kurioje vykdo veiklą,

<sup>78</sup>“Primarolo ataskaita” [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 2 d.]. Prieiga internete : [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/primarolo\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/primarolo_en.pdf) p.11.

<sup>79</sup>Tax policy in the European Union priorities for the years ahead COM(2001) 260 Final. [Interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 2d.] Prieiga internete: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0260:FIN:EN:PDF>.

<sup>80</sup> BROWN ROGER., The Inequality Crisis: The Facts and what We Can Do About It, 1<sup>st</sup> Edition, *Policy Press*, 2017., p. 176.

<sup>81</sup>Europos Komisijos klausimai ir atsakymai apie BKPMB [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 4 d.]. Prieiga internete: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-15-5174\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5174_en.htm).

taisyklėmis. BKPMB taikymas, pasak Komisijos, būtų naudingas įmonėms, nes sukūrus bendras mokesčio apskaičiavimo taisykles ir nustačius „vieno langelio“ principą pateikiant deklaracijas, įmonėms tai bus pigiau ir paprasčiau. Šiuo metu įmonėms apskaičiuojant savo apmokestinamąjį pelną gali reikėti taikyti skirtingus mokesčio apskaičiavimo taisyklių rinkinius teikiant deklaraciją kiekvienos valstybės narės, kurioje vykdoma veikla, mokesčių administratoriui, priklausomai keliose valstybėse narėse yra vykdoma veikla. Tai didina administracines išlaidas ir sąnaudas, tačiau labiausiai tai jaučia didelės įmonės, kurių vidiniams grupės sandoriams taikoma sudėtinga sandorių kainodaros sistema, o tai gali iššaukti dvigubą apmokestinimą ir konfliktus tarp valstybių narių mokesčių administratorių. Taikant BKPMB būtų pripažįstama tarpvalstybinė įmonių veikla, kas leistų konsoliduoti visą pelną ir nuostolį visoje Europos Sąjungoje. Konsolidavimas reiškia, jog visas įmonės ar grupės gautas pelnas ar nuostoliai iš skirtingų valstybių narių, būtų sudedamas taip nustatant visoje ES vykdomos veiklos grynąjį pelną arba nuostolį, o toks gautas rezultatas vėliau būtų naudojamas galutinei įmonės ar jų grupės apmokestinimo bazei apskaičiuoti. Šiuo metu įmanoma vienos motininės įmonės pelną pridėti prie kitos – dukterinės įmonės, toje pačioje valstybėje nuostolių, ir apskaičiuoti grynąjį pelną arba nuostolius. Bet nėra galimybės mažinti tarpvalstybinį nuostolį. Konsoliduotos mokesčio bazės įvedimas reikštų, jog būtų taikomas naujas, bendras ES pelno mokesčio bazės standartas. Taikydamos bendrą konsoliduotą pelno mokesčio bazę valstybių narių įmonės ar jų grupės, veikiančios keliose bendrijos šalyse, turėtų konsoliduoti visą pelną ES viduje, taip galėdamos teikti tik vieną bendrą pelno mokesčio deklaraciją. Tokiu būdu yra siekiama panaikinti kliūtis, kurios atsiranda įmonėms vykdant tarptautinę veiklą. Tai ir yra tikroji ir taip siekiama bei ginama bendrosios rinkos esmė. „Įvertinus BKPMB paliečiamų interesų, mastą, politinį šio kausimo jautrumą, tokio žingsnio galimas pasekmes tolesniems integracijos procesams, tai neabejotinai plačiausia harmonizavimo iniciatyva tiesioginių mokesčių srityje per visą ES istoriją“<sup>82</sup>.

Detaliai apie BKPMB tikslus pasisakoma įvairiuose Komisijos Komunikatuose ir ES Parlamento rezoliucijose, tačiau aktualiausi yra naujausias 2016 m. Komisijos pasiūlymas dėl bendros pelno mokesčio bazės<sup>83</sup> ir 2018 m. kovo 15 d. Europos Parlamento teisėkūros rezoliucija dėl pasiūlymo dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės. Parlamento rezoliucijoje atskleidžiama, jog šiais laikais įmonės, kurių veikla peržengia valstybių sienas, susiduria su didelėmis kliūtimis ir rinkos iškraipymais. To priežastis – 28 skirtingos pelno mokesčio sistemos ir jų tarpusavio sąveika. „Globalizacijos ir skaitmeniniame amžiuje tampa vis sudėtingiau atsekti visų pirma finansinio ir intelektualinio kapitalo šaltinio

---

<sup>82</sup>LUKAS, M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01 S), Vilnius, 2013. P. 225.

<sup>83</sup> 2016 m. spalio 25 d. Europos Komisijos Pasiūlymas. Tarybos direktyva dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės. Oficialus leidinys COM(2016) 683 final. 2016/0336 (CNS).



apmokestinimą ir vis paprasčiau juo manipuliuoti. Be to, bėgant laikui mokesčių planavimo struktūros tampa vis sudėtingesnės, nes jos plėtojamos skirtingose jurisdikcijose ir jomis veiksmingai išnaudojamos mokesčių sistemos techninės subtilybės arba dviejų arba daugiau mokesčių sistemų mokestinės tvarkos neatitikimai, kad būtų sumažinti įmonių mokestiniai įsipareigojimai”. Todėl Komisijai kyla klausimų, kokius iš naujo nustatyti pelno mokesčio modelius ir jų apskaičiavimo kriterijus, kad tai labiau atitiktų XXI a. komercinę veiklą ir kylančias globalizacijos problemas. Dėl tokių trūkumų atsiranda kliūtys vidaus rinkos veikimui ir kaip pastebima rezoliucijoje, atsiranda iškraipymų tarp didelių įmonių, bei mažų ir vidutinių įmonių, be to įmonėms tenka didelė administracinė našta. Norint šias Parlamento ir Komisijos išvelgiamas kliūtis pašalinti, siekiama taikyti naują ES pelno mokesčio bazės standartą, kuris naikintų rinkos trūkumus, skatintų augimą ir naujų darbo vietų kūrimą. Todėl, nors kaip jau minėta anksčiau, tiesioginių mokesčių apmokestinimo politika priklauso valstybių narių nacionalinei kompetencijai, tačiau „didesnė nacionalinių mokesčių sistemų konvergencija paskatins gerokai mažesnes išlaidas ir administracinę našta įmonėms, veikiančioms Sąjungoje tarpvalstybiniu mastu”. Taip pat nagrinėjant komunikatus, nuo pirmojo iki naujausiojo, galima išvelgti ir daugiau tikslų sukuriant BKPMB – dvigubo apmokestinimo atsiradimo sumažėjimas, diskriminacijos panaikinimas. Tačiau būtina pabrėžti, jog BKPMB siekiama nustatyti valstybių narių mokesčių sistemų nuoseklumą ir šiuo pasiūlymu nebandoma derinti paties pelno mokesčio tarifo.

BKPMB priėmimo atveju, didelės tarptautinės kompanijos, sukaupusios pelną ES, turėtų jį padalinti tarp valstybių narių, atsižvelgiant į įmonės turto vietą, darbuotojus ir pardavimus. Tuomet kiekviena šalis galėtų apmokestinti savo pelno dalį savo nacionaliniu lygiu. Tai reikštų, kad tarptautinės kompanijos nebegalėtų perkelti pelno gauto kitose ES valstybėse narėse į žemas mokesčio jurisdikcijas. Kalbant apie milžiniškas kompanijas gali kilti klausimas ar mažoms ir vidutinėms įmonėms būtų naudos iš BKPMB. Komisija taip bando skatinti mažas ir vidutines įmones plėsti savo veiklą į kitas valstybes nares, nes šiuo metu didelėms įmonėms reikia papildomų išlaidų teisininkams, mokesčių specialistams, ekspertams ar patarėjams, tam, jog galėtų suprasti skirtingas valstybių taisykles ir apskaičiuoti mokesčio bazę kitose valstybėse. Akivaizdu, kad mažos ar vidutinės įmonės negali skirti tokių papildomų išlaidų, dėl ko greičiausiai nesiplečia ES mastu. BKPMB suteiktą galimybę tokioms įmonėms laikytis vienos sistemos ir kontaktuoti su viena mokesčių administracija, kaip vyksta dabar, tačiau tuo pat metu plėstis ir į kitas šalis. BKPMB, Komisijos nuomone, turėtų padaryti ES patrauklesne ir investuotojams iš trečiųjų šalių, nes veikla, kuomet reikia taikyti 28 skirtingas sistemas yra brangesnė ir sudėtingesnė. Komisija savo pasiūlymuose nurodo, jog sukūrus BKPMB mokesčių konkurencija taptų teisingesnė ir atviresnė, to labiau nori didžiosios valstybės, su didesniais mokesčio tarifais. I.Šimonytė viename interviu yra išskyrusi pelno mokesčio harmonizavimo idėjas

sumanytojus. „Tai - Europos Komisija, kuri savo idėją grindžia formaliais dalykais: Lisabonos strategija, administracine našta verslui. Taip pat nors ir netiesiogiai prie idėjos prisideda senosios valstybės narės, kurios turi pretenzijų naujokams, kad jų pelno mokesčiai yra per daug maži ir naujosios neva dempinguota senąsias - atitraukia kapitalą, mažina darbo vietų skaičių, blogina tų valstybių ekonomikos būklę”<sup>84</sup>. Ne veltui daugiausia palaikymo dėl BKPMB sulaukiama iš didžiausių rinkų, tokių kaip Vokietija, Prancūzija<sup>85</sup>, kurios reiškia palaikymą ne tik pelno mokesčio bazės vienodinimui bet ir kitiems mokesčio objektams. „Harmonizavimą propaguojančias didelių mokesčių valstybės (tokios kaip Prancūzija, Vokietija, Austrija) raginamos ne primetinėti mokesčius kitiems, o pačios imtis praktinio harmonizavimo veiksmų – priartinti savąsias mokesčių sistemas prie ekonominį augimą skatinančių konkurencingesnių mokesčių sistemų.”<sup>86</sup>. 2018 m. gegužę, Prancūzija ir Vokietija pasiūlė valstybėms narėms, jog BKPMB būtų privaloma visiems mokesčio mokėtojams, t.y. visoms įmonėms, nesvarbu kokios teisinės formos ar dydžio jos būtų<sup>87</sup>. Kaip pastebi M. Lukas „Vertinant galimą tolimesnę BKPMB poveikį konkurencijos mokesčiais procesams, pirmiausia reikėtų pažymėti, kad jį (poveikį) gan ženkliai įtakoja BKPMB neprivalomumas. Jeigu taisyklės būtų privalomos, galimybės konkuruoti palankia mokesčių baze, tikriausiai būtų praktiškai eliminuotos, tuo tarpu šiuo atveju, paraleliai išsaugant ir nacionalines pelno apmokestinimo sistemas, į areną išvedamas tiesiog dar vienas veiksnys – BKPMB – su kuriuo pastarosioms tektų konkuruoti savo patrauklumu. Kitas reikšmingas aspektas tas, kad, nors, kaip pažymi ES Komisija (visada ir visur, ir net po kelis kartus akcentuodama, kad mokesčių tarifai nėra derinami ir to daryti nenumatoma), BKPMB prisidėtų prie sąžiningos konkurencijos mokesčių tarifais tarp valstybių narių, užtikrintų didesnę skaidrumą, verstų šalis objektyviau vertinti savo vidaus rinkos konkurencingumą ir biudžeto poreikius.”<sup>88</sup>

Galima išskirti bent keletą trukdžių, kurie neleis greitų metu priimti BKPMB – pirmiausia, mažosios ES narės nėra linkusios palaikyti šios idėjos, nes mažesnių tarifų šalims tai nėra taip naudinga kaip didžiosioms. Nors kaip minėta bendra konsoliduota pelno mokesčio bazė reikštų mokesčio skaičiavimo suvienodinimą, nustatant vienodus principus, o tarifą valstybė galėtų nusistatyti pati, tačiau iš valstybių narių yra sulaukiama abejonių ar

---

<sup>84</sup>LAUKAITYTĖ, R. *Kyla diskusijos dėl pelno mokesčio harmonizavimo ES*, [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 2 d.]. Prieiga internete: <https://www.delfi.lt/news/daily/law/kyla-diskusijos-del-pelno-mokescio-harmonizavimo-visoje-es.d?id=9142240>.

<sup>85</sup>ŠIMAŠIUS, R., *Mokesčių harmonizavimas ir konkurencija – pelno mokesčio bazės istorija*, [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 13 d.]. Prieiga internete: <https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/mokesciai-biudzetas/r-simasius-mokesciu-harmonizavimas-ir-konkurencija-pelno-mokescio-bazes-istorija/lrinka>.

<sup>86</sup>*Ibid.*

<sup>87</sup>Reuters portalo straipsnis apie Vokietijos ir Prancūzijos sutarimą dėl pelno mokesčio harmonizavimo. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 9 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.reuters.com/article/us-germany-france-tax-harmonisation/germany-france-agree-on-harmonization-of-corporate-tax-systems-idUSKBN1JG1RB>.

<sup>88</sup> LUKAS, M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniui reguliavimui*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01 S), Vilnius, 2013.

BKPMB priėmimas neprives prie pelno mokesčio vienodinimo. Komisija pasisako, jog valstybės narės ir toliau galės nusistatyti savo pelno mokesčio tarifus, įskaitant ir tarifus kurie būtų taikomi įmonėms naudojančioms BKPMB (BKPMB nustatys tik pačia mokesčio bazę, bet ne mokesčio tarifą). Be to, valstybės narės galėtų pačios pasirinkti skirtingą pelno mokesčio tarifą BKPMB, tuo atveju, jeigu būtų didelis skirtumas tarp jos nacionalinės bazės ir BKPMB. Kai BKPMB pasirodytu platesnė nei nacionalinė bazė, valstybė galėtų nuspręsti nusistatyti mažesni tarifą pagal BKPMB tam, jog išsaugotų esama realų mokesčio tarifą. Kita galimybė – kuo labiau priderinti savo nacionalines bazes prie BKPMB, taip išvengiant atsiradusių dviejų bazių tarifo skirtumų. Kiekviena valstybė turėtų pasirinkti jai priimtinausia variantą, kuris geriausiai tenkintų nacionalinius poreikius.

Taigi, apibendrinant – BKPMB norima naikinti vidaus rinkos kliūtis, kad įmonėms būtų pigiau ir paprasčiau vykdyti tarpvalstybinę veiklą. Tai įmanoma sėkmingai pasiekti tik ES lygmeniu. Jeigu pavyktų priimti BKPMB, tai būtų pats „didžiausias žingsnis tiesioginių mokesčių apmokestinimo srityje, galimai ženkliai pakeisiantis konkuravimo mokesčiais ir dėl mokesčių tarp ES narių sąlygas ir juridinį kontekstą, verstų ieškoti naujų teisinių reguliavimo sprendimų norimiems tikslams pasiekti“<sup>89</sup>. Šiems tikslams įgyvendinti reikalingas tolimesnės ES pastangos, kad būtų sukurtos bendros taisyklės ir vieno langelio principu veikianti sistema tarpvalstybinėms įmonėms, nes kai kurių pagrindinių pasiūlymo elementų (pvz., nuostolių mažinimo tarp valstybių narių) nebūtų įmanoma pasiekti vien tik nacionaliniu lygmeniu.

### 3.3. Pelno mokesčio tarifų harmonizavimas.

Kol kas Komisija neteikia oficialių pasiūlymų harmonizuoti pelno mokesčio tarifo. Pasigirsta tik diskusijos šiuo klausimu. 2018 m. spalio mėnesį, Vokietijos finansų ministras Olaf Scholz pateikė siūlymus, kaip tarptautinėms korporacijoms būtų sunkiau išvengti mokesčių, šiuo siūlymus Vokietija pirmiausia apsvarstė su Prancūzija. Siūlymų esmė, globalus minimalus tarifas, kad jokia šalis negalėtų turėti mažesnio, kartu numatant priemones, kuriomis būtų sunkiau perkelti pinigus į „mokesčių rojus“ valstybes. Toks nusistatymas nukreiptas prieš didžiąsias gigantes, kaip Apple, Google, Facebook, ar Amazon ir t.t. Tokių šalių kaip Vokietija ar Prancūzija didžiausias noras, kad korporacijos mokėtų proporcingus mokesčius jų uždirbtam pelnui didžiausiuose Europos rinkose. Šiuo metu, tokios korporacijos, naudojasi valstybėmis, kurių tarifai ženkliai mažesni, o kadangi vidaus rinka bendra, didžiausius pelnus įmonės gauna iš didžiųjų valstybių rinkų, kurios irgi norėtų apmokestinti tokį pelną. Prancūzijos finansų ministras 2019 m. sausį, kalbėdamas apie tokį siūlymą pasisakė dar skambiau, teigdamas, kad „minimalus pelno

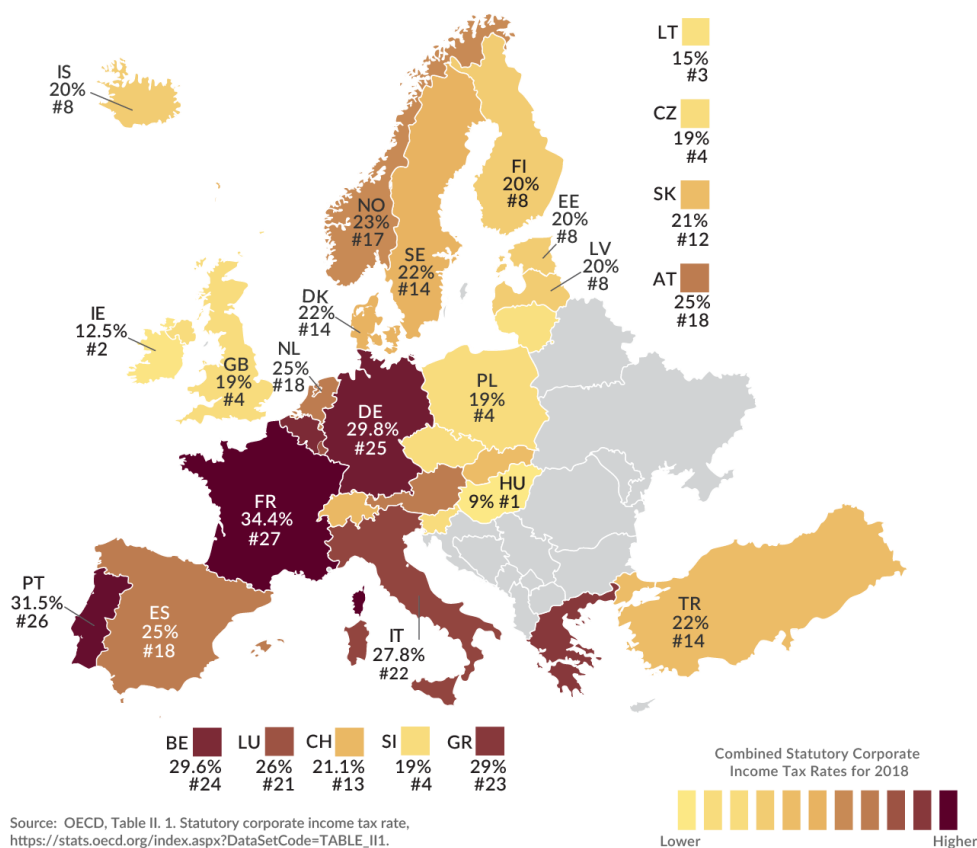
---

<sup>89</sup>*Ibid.*

mokesčio tarifas išgelbės Europą<sup>90</sup>. Prancūzijos pozicija tokia, jog ES privalo priimti plataus masto reformas, įskaitant ir pelno mokesčio tarifais ir konkurencijos įstatymais, jeigu nori išgyventi. Tokį siūlymą bandoma pateikti ir ES, bei G7 valstybėms. Tai dar kartą parodo, jog pelno mokesčio harmonizacija labiausiai palaiko šalis kurių pelno mokesčio tarifai yra aukščiausi. Tai labai išryškėja pažiūrėjus į kiekvienos šalies pelno mokesčio tarifą:

## Corporate Income Tax Rates in Europe

Combined Statutory Corporate Income Tax Rates for 2018



TAX FOUNDATION

@TaxFoundation

Žemėlapyje pateikiami pelno mokesčio tarifai Europos šalyse. Kaip matyti, šalys turinčios didžiausią tarifą yra Prancūzija (34,4%), Portugalija (31,5%) ir Vokietija (29,8%), kurios bendrą tarifą sudaro 15% bendrasis federalinis tarifas ir atskirų žemių tarifai, kurie kartu sumoje yra beveik dvigubai didesni už bendrąjį tarifą ir siekia 29,8%. Šalys su žemiausiu tarifu yra Vengrija (9%), Airija (12,5%) ir Lietuva (15%). Daugumos šalių pelno mokesčio tarifas svyruoja nuo 19 iki 25%. Taigi, turbūt nieko keisto, kad šalys su mažesniais tarifais, kaip jau ne kartą minėta darbe, yra prieš pelno mokesčio harmonizavimą apskritai. Jeigu dėl Lietuvos pozicijos iš jos valstybės vadovų šiuo klausimu stiprios nuomonės pasisakant prieš, kuri būtų išsakyta viešai neturime, tai Airijos ir Vengrijos valstybių premjerai per bendrą tarpvalstybinį vizitą yra viešai pasisakę prieš

<sup>90</sup>The Times straipsnis [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga internete <https://www.thetimes.co.uk/article/french-minister-says-minimum-corporate-tax-rate-will-save-eu-tdbwtkdj>.

harmonizavimą, teigdami, kad pelno mokesčio harmonizavimas padarys žalą konkurencijai vieningoje rinkoje. Vengrų premjeras teigė, jog „Mes, Vengrai manome, kad apmokestinimas yra svarbus konkurencijos komponentas. Tarifų mažinimas iš esmės yra gera politika. Mes nenorėtume matyti jokio reguliavimo ES, kuris surištų rankas Vengrijai mokesčių politikoje“<sup>91</sup>. Taip pat tvirtai prieš pasisakė ir Airijos ministras pirmininkas, pareiškęs, kad „Europos ekonomika stipriausia, jeigu yra konkurencija tarp valstybių narių, pvz. konkurencija mokesčių srityje. Su Vengrija mes pasidalinome savo įsivaizdavimu, jog turėtume tęsti konkurenciją tarp valstybių narių mokesčių srityje, bei dar kartą patvirtinome bendra įsipareigojimą siekti mokesčių suverenumo“<sup>92</sup>. Taigi, žinant jog tai mažiausius pelno mokesčio tarifus turinčios šalys, tokia šalių pozicija neturėtų stebinti. Ypatingai Vengrijos, kuri yra labai priklausoma nuo užsienio investicijų ir kurios pelno mokesčio tarifas yra mažiausias visoje sąjungoje. Airija sugebėjo į šalį pritraukti tokius investuotojus kaip Google ir Facebook, viena iš paskatų perkelti savo finansines operacijas į Airiją, buvo itin mažas pelno mokesčio tarifas, tačiau pasaulyje plačiai nuskambėjo istorijos, jog kompanijos tai darė dėl agresyvių mokesčių optimizavimo tikslų, o Airijos vyriausybė turėjo apie tai žinoti.

Kaip minėta harmonizavimą itin palaikančios šalys dideliais tarifais, skatinamos neprimetinėti mokesčių standartų kitiems ir didinti tarifus, o geriau priartinti savąsias mokesčių sistemas ir geriau susipažinti turimus aukštus tarifus. Autoriaus nuomone, tokia išeitis, kai didelių tarifų šalys, juos susimąžintų siekdamos labiau konkuruoti, būtų greitesnis ir paprastesnis būdas, nei ES mastu bandyti pasiekti norimus tikslus. Europos parlamente tarp parlamentarų taip pat vyksta įnirtingos diskusijos kur link nuvestų toks harmonizavimas. Bill Etheridge, Didžiosios Britanijos atstovas (D. Britanija yra prie šalių pasisakančių prieš harmonizavimą), posėdžio uždavė klausimą Belgijos (Belgija su aukštu pelno mokesčio tarifu, yra prie šalių remiančių harmonizavimą) atstovui, Hugues Bayet, po to, kai šis pasisakė apie harmonizavimą ir mažesnę konkurenciją mokesčiais, nustatant tarifus, t.y. juos pakeliant bendrai – „ar jūs nesate susirūpinęs, jog pakėlus tarifus ES, tai neišvengiamai privės prie to, kad didelės korporacijos, tikėdamosios naudosis perkels savo operacijas į labiau konkurencingas mokesčines aplinkas už ES ribų ir tokiu būdu, mes visi pralaimėsime, nes bus prarastos darbo vietos, verslai ir gerovė“<sup>93</sup>. Į tai Hugues Bayet atsakė „Ne, korporacijos negali tiesiog palikti didžiausios rinkos pasaulyje (Europos Sąjungos), su 500 mln. vartotojų. Jeigu mes visi sutiktume su didesniais pelno mokesčio tarifais, jie (korporacijos) pasiliks čia, nes jie nori būti mūsų ES rinkoje.

---

<sup>91</sup> Airijos ir Vengrijos ministrų pirmininkų susitikimas ir kalbos apie harmonizavimą. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 11 d.]. Prieiga internete: <https://www.youtube.com/watch?v=FZOh5cDwMGk>.

<sup>92</sup> *Ibid.*

<sup>93</sup> 2018 m. kovo 14 d. Europos Parlamento posėdis Strasbūre. Vaizdo įrašas. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 kovo 13d.]. Prieiga internete: <https://www.youtube.com/watch?v=io0L18c1cQc>.

Bandant suprasti Lietuvos pozicija šiuo klausimu, galima paanalizuoti 2012 m. metais Seime pasirodžiusį siūlymą keisti pelno mokesčio įstatymą ir nustatyti aukštesnį mokesčio tarifą, jį padidinant 5% nuo 15% iki 20%. Vyriausybė atmetė tokį siūlymą ir pateikė išvadą, jog „padidintas tarifas sumažintų Lietuvos konkurencingumą pritraukiant investicijas regione. Be to, kai kurie mokestiniai pakeitimai neatnešų prognozuojamų pajamų į nacionalinį biudžetą, o mokesčio apskaičiavimas ir administravimas taptų sudėtingesni“<sup>94</sup>. Galima tik spėlioti, tačiau reikia atkreipti dėmesį, jog vyriausybė pirmiausia prie neigiamų pelno mokesčio tarifo didinimo pasekmių mato, konkurencingumo pritraukiant investicijas sumažėjimą, tai galima laikyti savotiška pozicija.

#### 3.4. Tolimesnės perspektyvos harmonizuoti pelno mokesčių

Autoriaus nuomone, šiuo metu galimybės pasiekti reikšmingų pokyčių pelno mokesčio harmonizavimo srityje yra menkos. Valstybės narės vis dar yra skirtingo ekonominio išsivystymo lygio, skirtingų biudžeto persikirstymo efektyvumo ir socialinių sistemų. Pasiekiamos valstybių narių pozicijos dažnai keičiasi pasikeitus valdžioms. Didžiausia kliūtis per didelis valstybių narių interesų išsiskyrimas, o visa tai, atsiremia į balsavimo sprendžiant tokius klausimus sistemą. Didelių tarifų šalys, jaučiasi nuskriaustos, nes mano, jog gauna per mažai iš didžiųjų pasaulio bendrovių, kurios stengiasi susimąžinti mokesčines savo naštas ir planuoja mokesčius per mažesnio tarifo valstybes. Mažo tarifo valstybės, nenori prarasti investicijų, todėl bando konkuruoti mokesčiais. Toks konkuravimas dažniausiai vyksta regionais, kuomet valstybės nori išsiskirti ar prisitaikyti tarp savo kaimynių. Dėl to matomos ryškios palaikančiųjų ir nepalaikančiųjų harmonizavimo šalių pusės. Toks susiskaldymas tolesnio postūmio galimybes daro faktiškai neįgyvendinamomis, nes balsuojant mokesčių klausimais ES būtinas vienbalsiškumas. Be to, pastaruoju metu Europoje vis labiau iškylant kraštutinių dešinių partijoms ir susiduriant su radikalėjimu ir euroskepticizmu, kuomet populistiniai politiniai veikėjai pradeda agituoti prieš ES, iškeldami savo valstybės interesus aukščiau ES, vienbalsiškumo reikalavimas atrodo kai neperžengiama kliūtis. Tačiau galima išvelgti ateityje atsirasiančių rimtų diskusijų šiuo klausimu, nes savo metinėje kalboje 2018 m. rugsėjo 12 d.<sup>95</sup> Europos komisijos pirmininkas J. C. Juncker užsiminė apie vienbalsio balsavimo atsisakymą balsuojant dėl užsienio politikos ir mokesčių politikos klausimų. „Noriu, kad nagrinėjant svarbius bendrosios rinkos klausimus, sprendimai Taryboje būtų dažniau ir lengviau

<sup>94</sup>2012 m. sausio 11 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės pranešimas spaudai. [Interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 15d.] Prieiga internete <https://lr.lt/lt/naujienos/pelno-mokescio-tarifo-didinimas-mazintu-salies-konkurencinguma>.

<sup>95</sup>Metinė 2018 m. Europos Komisijos pirmininko J.C. Juncker kalba Strasbūre. [Interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 17d.] Prieiga internete [žiūrėta 2019 m. kovo 17d.] [https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/soteu2018-speech\\_en\\_0.pdf](https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/soteu2018-speech_en_0.pdf) P. 11.

priimami kvalifikuota balsų dauguma – lygia dalimi prisidedant Europos Parlamentui. Tam mums nereikia keisti sutarčių. Dabartinėse sutartyse yra vadinamųjų nuostatų dėl pereigos, kurios mums leidžia tam tikrais atvejais pereiti nuo vienbalsio prie kvalifikuotos balsų daugumos balsavimo, jei taip vieningai nusprendžia Europos Vadovų Taryba. Taip pat labai pritariu tam, kad kvalifikuotos balsų daugumos balsavimas būtų taikomas sprendimams dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės, PVM, sąžiningų skaitmeninės pramonės mokesčių ir finansinių sandorių mokesčio“. Vienareikšmiškai, vienbalsio balsavimo atsisakymas ir pakeitimas į paprastos ar kvalifikuotos daugumos balsavimo būdą, būtų didelis žingsnis link pasistūmėjimo tiesioginių mokesčių harmonizavimui bent iki netiesioginių mokesčių harmonizavimo lygio. Eurokomisaras Pierre Moscovici, taip pat yra teigęs, kad Komisija yra rimtai pasiruošusi pasinaudoti visomis savo galiomis, jog būtų panaikinta valstybių veto teisė mokesčių klausimais, ir būtų nutrauktas pasipriešinimas atmetamiems teisės aktams harmonizavimo srityje. Tokį pasiūlymą Komisija pateikė oficialiai 2019 m. sausio 15 d.<sup>96</sup>, jame numatoma sprendimus priimti keturiais etapais iki 2025 m. Pirmiausia norima atsisakyti vienbalsiškumo sprendžiant klausimus dėl priemonių susijusių su savitarpio pagalba kovoje su mokesčių slėpimu ir mokestiniu sukčiavimu. Antrasis etapas panaikintų vienbalsiškumą derybų klausimuose dėl mokestinių priemonių kovoje su klimato kaita, visuomenės sveikatos gerinimu. Trečiasis etapas keistų sprendimų priėmimo tvarką netiesioginių mokesčių – PVM ir akcizų klausimais. O paskutiniame etape – derantis dėl BKPMB ir naujos skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo sistemos. Tik įgyvendinus pakeitimus balsavimo srityje būtų galima tikėtis greitesnių pokyčių harmonizavime. Tačiau reiktų giliau analizuoti ir įvertinti ko iš tikrųjų siekia ES šiuo siūlymu ir koks tikslas tai išskaidyti etapais. Kaip minėta, vienbalsiškumo keitimas vyktų srityje susijusiose ne vien su mokesčiais, bet ir klimato kaita, sveikata ir t.t. Pateikdama tokį siūlymą, Komisija pirmiausia apeliuoja į visuotinai jautresnes sritis, galbūt dėl to jos išskiriamos į pirmuosius etapus, jeigu tokiam siūlymui būtų pritarta. Tokiu būdu Komisija tarsi sustato problemas nuo valstybėms narėms ne tokių jautrių sričių iki paskutiniojo etapo, kuriame norima keisti balsavimo sistemą mokesčių srityje. Autoriaus nuomone, toks išdėstymas nėra atsitiktinis ir turi savo tikslą. Siekiant pasistūmėjimo jautresnėse visuomenėms srityse, valstybės tarsi pastatomos į tokią padėtį, jog norėdamos balsavimo pokyčių klimato ar visuomenės sveikatos klausimuose, tarsi turėtų pritarti ir balsavimo sistemos keitimui mokesčių srityse. Šiuo klausimu nusimato ilgi ginčai ir diskusijos, nes valstybės narės norėdamos išlaikyti suverenitetą priimant sprendimus susijusius su mokesčiais, nebus linkusios atsisakyti

---

<sup>96</sup>2019 m. sausio 15 d. Europos Komisijos dėl efektyvesnio ir demokratiškesnio sprendimų priėmimo ES mokesčių politikoje. COM(2019) 8 final. [Interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 18 d.] Prieiga internete [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/15\\_01\\_2019\\_communication\\_towards\\_a\\_more\\_efficient\\_democratic\\_decision\\_making\\_eu\\_tax\\_policy\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/15_01_2019_communication_towards_a_more_efficient_democratic_decision_making_eu_tax_policy_en.pdf).

vienbalsiškumo reikalavimo, kuris ir suveikia galimybę pačioms priimti sprendimus mokesčių srityje. Keisti apmokestinimo politikos sprendimų priėmimo tvarką – vienbalsiškumą yra būtina, nes faktiškai pasiekti aktualių mokesčių iniciatyvų dažniausiai neįmanoma. Kai savo kalbose pabrėžia Komisijos pirmininkas, vis labiau globalizuotai ekonomikai reikia šiuolaikiškesnės mokesčių sistemos, todėl sprendžiant dėl bendro apmokestinimo ES reikia pereiti prie kvalifikuotos balsų daugumos ir suteikti daugiau galių ES Parlamentui. Nekeičiant vienbalsiškumo sistemos tampa labai sunku pasiekti bet kokį kompromisą, nes susitarimui blokuoti reikia tik vienos valstybės narės. Taigi valstybės narės Taryboje dėl sprendimų dažnai rimtai nesidera, nes žino, kad gali tiesiog vetuoti joms nepriimtina rezultatą. Ši vieningo balsavimo „kultūra“ valstybės nars, ministrus ir nacionalines administracijas kartais skatina, užuot siekus būtino kompromiso ES bendriems interesams apsaugoti, dėmesį sutelkti į savo vidaus sistemų išsaugojimą. Būtent todėl susitarti dėl daugelio apmokestinimo pasiūlymų valstybėms narėms reikia daug metų arba jie be jokių diskusijų tiesiog blokuojami Taryboje<sup>97</sup>. Autorius sutinka, jog vienbalsis balsavimas yra nebetinkamas būdas priiminėti sprendimus. Nors iš vienos pusės yra išgirstama mažesnių valstybių narių pozicija, tačiau iš kitos puses, tai niekur toliau neveda. Vienbalsiškumo sistema sprendžiant klausimus susijusius su apmokestinimu, buvo įtvirtinta iškart susikūrus Bendrijai, kai ją dar sudarė šešios valstybės. Praėjus šešioms dešimtmečiams ir ES išsiplėtus iki 28 narių, tokia balsavimo sistema nėra tinkama, nes iš esmės nesprendžia problemų, o tik pastato bet kokias iniciatyvas ar derybas į aklavietę. Tačiau galima kelti klausimą, ką duotų vienbalsiškumo pakeitimas į kvalifikuotą daugumą, apie kurią kalba Komisijos pirmininkas. Europos Taryboje kvalifikuota balsų dauguma susidaro, jeigu nustatomos dvi sąlygos<sup>98</sup>:

- 55 % valstybių narių balsuoja „už“ (tai būtų 16 valstybių narių iš 28);
- Pritarančiose pasiūlymui valstybėse narėse gyvena ne mažiau kaip 65 % bendro ES gyventojų skaičiaus.

65 % populiacijos atstovavimo kriterijus būtų nesunkiai peržengiamas, kadangi jau minėta, kad labiausiai apmokestinimo klausimus remia didžiausios ES narės, todėl klausimas čia kyla, ar pavyktų surinkti bent 16 valstybių, kurios tai remtų. Kadangi nėra duomenų dėl kiekvienos valstybės narės pozicijos pelno apmokestinimo klausimai, neįmanoma prognozuoti kaip baigtųsi balsavimas turint kvalifikuotos daugumos

---

<sup>97</sup>2019 m. sausio 15 d. Europos Komisijos dėl efektyvesnio ir demokratiškesnio sprendimų priėmimo ES mokesčių politikoje. COM(2019) 8 final. [Interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 18 d.] Prieiga internete: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/15\\_01\\_2019\\_communication\\_towards\\_a\\_more\\_efficient\\_democratic\\_decision\\_making\\_eu\\_tax\\_policy\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/15_01_2019_communication_towards_a_more_efficient_democratic_decision_making_eu_tax_policy_en.pdf)

<sup>98</sup>[Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m kovo 24 d.]. Prieiga internete: <https://www.consilium.europa.eu/lt/council-eu/voting-system/qualified-majority/>.



reikalavimą. Tačiau bet kuriuo atveju, tai būtų daug keičianti aplinkybė, kuri leistų pajudėti iš stagnacijos priiminėjant mokesčių srities klausimus. Šiuo metu ES sudaro 28 valstybės nares, oficialiai 5 valstybės yra kandidatės – Albanija, Šiaurės Makedonija, Juodkalnija, Serbija ir Turkija, dar dvi valstybės yra potencialios kandidatės – Bosnija ir Hercegovina ir Kosovas<sup>99</sup>. Akivaizdu, kad kažkuriuo metu ES dar labiau išsiplės, vadinasi atsiras dar daugiau narių su skirtingomis mokesčių sistemomis, o dėl to esant vienbalsiškumo reikalavimui balsuojant, susitarti būtų tik dar sunkiau. Keisti balsavimo sistemą reikėtų kuo greičiau, kitu atveju rasti bendra sutarimą tarp mažiausiai 28 valstybių narių bus neįmanoma.

Kitas aspektas neleidžiantis pasiekti bendro sutarimo, yra požiūrių išsiskyrimas dėl konkurencijos mokesčiais. Valstybės palaikančios BKPMB idėją pasisako prieš konkurenciją mokesčiais tarp valstybių narių, tačiau tokia konkurencija savaime nėra blogas dalykas, priešingai, taip rinkos dalyviai turi teisę pasirinkti jiems priimtinausią variantą, o kiekviena valstybė nori, kad toks mokesčių mokėtojas savo veiklai pasirinktų būtent ją, ir mokėtų mokesčius joje. Todėl šalys su aukštais pelno mokesčio tarifais iš esmės, bando nekeisdamos savo mokesčių sistemų, nukonkuruoti mažesnes šalis su mažesniais pelno tarifais. Toks elgesys iš didžiųjų valstybių yra ne kas kita, kaip ta pati konkurencija, tik kitokia forma. Fiskalinė politika yra viena iš nedaugelio makroekonominių priemonių, kuriomis vyriausybės gali daryti įtaką verslo ciklui ar ekonominiam augimui. Apmokestinimas, bendrąja prasme lemia investicijas, ypač tiesiogines užsienio investicijas. Gali atrodyti, kad investuotojus pritrauks išskirtinai tos šalys, kurios turi mažesnę mokesčių tarifą, todėl neva besivystančios rinkos yra vis patrauklesnės investuotojams ir tiesioginės užsienio investicijos jose didėja. Tačiau dauguma tiesioginių užsienio investicijų vis dar yra orientuotos į išsivysčiusias šalis, nepaisant, kad apmokestinimo lygis ten ženkliai didesnis. Tai reiškia, kad vis gi didesnių mokesčių valstybėse, sukuriama geresnė verslo aplinka, kuri traukia investuotojus, nepaisant didesnių tarifų. Vienareikšmiškai teigti, jog mažesnių tarifų šalys traukia investuotojus tik dėl mažesnio tarifo, negalima. Senosios valstybės narės turėtų pripažinti, jog mažosios šalys, ypač prisijungusios prie ES 2004 m. sparčiai vežasi didžiąsias valstybes, kurdamos vis gerėjančią verslo aplinką, kuri gali konkuruoti su kitomis šalimis, todėl ne vien mažesnis pelno mokesčio tarifas savaime, traukia investuotojus, ir terminas „konkurencija mokesčiais“ apima daugiau nei tiesiog tarifo dydį. Kaip pavyzdį galima pateikti ir Kinija, kurioje pelno mokestis siekia 25% , kas yra sąlyginai ženkliai daugiau nei tokių valstybių kaip Lietuva, Airija, Vengrija, tačiau tiesioginėmis investicijomis iš užsienio lenkia jas visas. Todėl negalima teigti, kad verslas investicijas nukreipinėja tik į kuo mažesnių pelno mokesčio tarifų valstybes. Darbo jėgos apmokestinimas, reikalavimai

<sup>99</sup>[Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m kovo 24 d.]. Prieiga internete: <http://ec.europa.eu/environment/enlarg/candidates.htm>.

verslui ir daug kitų dalykų sudaro verslo aplinką, dėl kurios net esant didesniems pelno mokesčio tarifams norima investuoti.

Tolesniam mokesčių politikos vienodinimui trukdys ir valstybėse narėse stiprėjantis euroskepticizmas. Tai paskatino įvairios priežastys – nepasitenkinimas ekonomine padėtimi, kilusi migracijos krizė, stiprėjančios nacionalistinės nuotaikos, nusivylimas euru ir t.t. priklausomai nuo valstybės. Tai paskatino valstybėse narėse sustiprėti politinėms jėgoms, kurios priešinasi glaudesnei Europos integracijai ir iškelia savo nacionalinius interesus aukščiau bendrų ES interesų. Dažnai tokios partijos, net ir iš skirtingų šalių nori, kad kitos valstybės nesikištų į jų vidinius reikalus, nepritaria glaudesnei politinei sąjungai. Pavyzdžiui Italija, Europos Parlamente turinti 76 vietas ir valdoma populistinių partijų. Apklausų duomenimis artėjančiuose EP rinkimuose, dvi valdančiosios populistinės partijos surinks beveik 60 % mandatų<sup>100</sup>. Italija apskritai reikėtų vertinti kaip itin euroskeptišką valstybę, 2018 m. spalį Europos Parlamento organizuotojo ES gyventojų apklausoje, mažiau nei pusė apklaustųjų Italijos piliečių būtų balsavę už pasilikimą ES<sup>101</sup>. Tai tik vienas iš pavyzdžių, jog ES laukia iššūkių, nes vis daugiau valstybių stiprės politinės jėgos, kurios norės, jog daugiau sprendimų susijusių su ES formuojama politika priiminėtų pačios valstybės, o ne institucijos kaip EP ar EK. Iškeliant savo nacionalinius interesus ir menkinant ES vaidmenį, ją nurodant tarsi kaip priešą, kuris atėmė iš valstybių suverenitetą spręsti svarbius klausimus bei pataikaujant rinkėjams, autoriaus nuomone sukels daug problemų siekiant ES mastu labiau harmonizuoti tiesioginius mokesčius.

Pelno mokesčio harmonizavimas gali sukurti neigiamas pasekmes, tokias kaip sumažėjusias įplaukas į biudžetus, padidėjusią mokestinę naštą įmonėms, tai prieštarautų pačios ES tikslams, siekiant užtikrinti bendrosios rinkos veikimą, laisvą prekybą, kapitalo judėjimą. Nėra garantijos, jog ES valstybės narės, nepraras investicijų, kurios galėtų būti nukreiptos į kitas rinkas. Konkurencija ES viduje yra geresnis dalykas, nei visos ES bandymas suvienodinti pelno apmokestinimą, nes teigiant, kad konkurencija mokesčiais ES viduje su kitomis valstybėmis narėmis, atima iš didžiųjų valstybių pajamas, investicijas, reikia turėti omenyje ir tai, kad tokios investicijos ir pajamos vis tiek lieka ES viduje, nesvarbu ar tai didžioji valstybė ar mažoji su žemu pelno mokesčio tarifu. Priešingu atveju ES kaip bendra rinka gali pasidaryti nepatraukli investuotojams, sumažėtų rinkos konkurencingumas, tuomet ne tik didžiosios valstybės toliau negautų savo norimos dalies, bet ir mažosios valstybės prarastų joms dar labiau reikalingas investicijas ir pajamas. O siekiant Komisijos keliamų tikslų, dėl bendros rinkos, efektyvių išteklių paskirstymo ir t.t., tai būtų nesuderinama.

---

<sup>100</sup>Susisteminta apklausų lentelė [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 27 d.]. Prieiga internete: [https://en.wikipedia.org/wiki/2019\\_European\\_Parliament\\_election\\_in\\_Italy](https://en.wikipedia.org/wiki/2019_European_Parliament_election_in_Italy).

<sup>101</sup>Eurobarometro apklausa [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 27 d.]. Prieiga internete: <http://www.europarl.europa.eu/at-your-service/files/be-heard/eurobarometer/2018/parlemeter-2018/report/en-parlemeter-2018.pdf>.

Taigi, tikėtis valstybių narių nuomonių dėl pelno harmonizavimo pasikeitimo neverta, šalys pasisakančios už ar prieš vienodinimą pelno mokesčio srityje ir toliau laikysis savo pozicijų. Harmonizuoti pelno mokesčių būtų buvę paprasčiau pirmaisiais ES metais, kai dar buvo nedaug valstybių narių. Šiuo metu ES išsiplėtus iki 28 narių, pokyčių galima tikėtis tik pakeitus balsavimo sistemą, atsisakant vienbalsiškumo reikalavimo, priešingu atveju ir toliau pateikiami Komisijos siūlymai bus atmetami valstybių narių.

## IŠVADOS

1. Mokesčiai išlieka valstybių nacionalinio suvereniteto simboliu, todėl valstybės narės nerodo didelio noro perleisti dar daugiau suvereniteto mokesčių srityje, o tai yra kliūtis priiminėjant sprendimus dėl tiesioginių mokesčių harmonizavimo;
2. Tam tikrais atvejais įmonių pelno mokesčių bazės suderinimas gali būti naudingas atskiriems mokesčių mokėtojams (pvz. didelėms tarptautinėms įmonėms) tam tikrose šalyse (dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo, ilgalaikių įmonių administracinių kaštų sumažinimo ir pan.). Tačiau tai nebūtų sisteminis mokesčio naštos sumažėjimas, veikiau kaip šalutinis mokesčio harmonizavimo efektas atskiriems mokesčių mokėtojams;
3. Pelno harmonizavimas galėtų pakenkti viso regiono konkurencingumui, įmonėms pasinaudojant konkurenciniu pranašumu už regiono ribų;
4. Konkurencija mokesčiais savo prasme nėra blogas reiškinys. Tai leidžia mažesniosioms ES narėms pritraukti galimas užsienio investicijas. Konkurencijos mokesčiais nereikėtų visiškai riboti, nes skirtingi valstybių narių mokesčio tarifai suteikia galimybių išlaikyti tam tikrą konkurenciją ES vidaus rinkoje. Valstybės gali pačios įsivertinti savo rinkos konkurencingumą, poreikius nacionaliniam biudžetui, taip pat įvertinti regiono konkurencingumą, ir pagal tai nusistatyti tinkamiausią tarifą. Be to, geriau konkurencija mokesčiais bendrijos viduje, taip leidžiant kapitalui išlikti ES rinkoje, nei visiškai prarasti investicijas, kurios būtų nukreiptos į trečiąsias šalis;
5. Pelno mokesčio harmonizavimą palaikančios ES valstybės narės, turinčios didelį mokesčio tarifą, turėtų pačios imtis veiksmų, siekdamos suderinti savo mokesčių sistemas prie konkurencingesnių, kitų narių mokesčių sistemų, o ne kaltinti jas dėl konkuravimo, tai būtų greičiau ir aprasčiau, nei laukti reformų ES mastu;
6. Priimant sprendimus mokesčių klausimais reikalingas vieningumas, kuris numatytas ES steigimo sutartyse, todėl pasiekti vieningumą tarp visų 28 valstybių narių atrodo neįmanoma. Norint padaryti sprendimų priėmimą realesniu, reikėtų keisti balsavimo sistemą iš vienbalsės, bent į kvalifikuotos daugumos, priešingu atveju, artimoje ateityje pelno mokesčio harmonizavimo tikėtis neverta.

## ŠALTINIŲ SARASAS

### **Lietuvos Respublikos teisės aktai**

- 1) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2004-04-28, nr. 63-2243;
- 2) Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2000-09-06, nr. 74-2262;
- 3) Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001-12-29, Nr. 110-3992;
- 4) Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo. 2001 m. gruodžio 22 d. Nr. 344. (galiojanti suvestinė redakcija (nuo 2018-12-31));

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

- 1) Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija, Oficialusis leidinys OL C 202, 2016;
- 2) 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą. Oficialusis leidinys L 310, p. 35-39;
- 3) 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (nauja redakcija). Oficialusis leidinys L 345;
- 4) 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2015/121, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. Oficialusis leidinys L 21;
- 5) 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (su pakeitimais). Oficialusis leidinys L 157, 26/06/2003 p. 0049 – 0054, p. 5-8;
- 6) 2005 m. birželio 30 d. Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną. // OL 160/11;
- 7) Tarybos Direktyva Nr. 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis // OJ L 225, 20/08/1990;

- 8) Report of the Fiscal and Financial Committee, The EEC Reports on Tax Harmonization, Amsterdam 1963;
- 9) Report to the Council and the Commission on the realization by stages of economic and monetary union in the community “Werner Report”, Luxembourg 1970;
- 10) Report of the Committee of Independent Experts on company taxation. March 1992
- 11) Įmonių apmokestinimo elgesio kodeksas. Conclusions of the Ecofin council meeting 1997 m. gruodžio 1d. Oficialus leidinys C 2/1. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 1 d.]. Prieiga internete:  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/coc\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/coc_en.pdf);
- 12) 2018 m. kovo 15 d. Europos Parlamento teisėkūros rezoliucija dėl pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB) (COM(2016)0683 – C8-0471/2016 – 2016/0336(CNS)) (Speciali teisėkūros procedūra: konsultavimasis);
- 13) 2016 m. spalio 25 d. Europos Komisijos Pasiūlymas. Tarybos direktyva dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės. Oficialus leidinys COM(2016) 683 final. 2016/0336 (CNS). [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 6 d.]. Prieiga internete  
[https://eurlex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c9b7d11e6868c01aa75ed71a1.0009.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eurlex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c9b7d11e6868c01aa75ed71a1.0009.02/DOC_1&format=PDF);
- 14) 2017 m. spalio 14 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/1852 dėl mokesčių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje // L 265/1.;
- 15) 2017 m. spalio 4 d. Komisijos pranešimas spaudai. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 7 d.]. Prieiga internete: [https://ec.europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-3701\\_lt.pdf](https://ec.europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3701_lt.pdf);
- 16) Europos Komisijos ataskaita „Mokesčių reformos ES valstybėse narėse 2015 m.“ [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 24 d.]. Prieiga internete: [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/ip008\\_en\\_2.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/ip008_en_2.pdf) p. 100;
- 17) EBPO ataskaita „Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue” [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 24 d.]. Prieiga internete: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition\\_9789264162945-en#page3](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page3);
- 18) EBPO Pasaulio mokesčių bendradarbiavimo ataskaita. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 14 d.]. Prieiga internete : <http://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf>.
- 19) Europos Komisijos 2018 m. liepos 1 d. apžvalga. PVM tarifai Valstybėse narėse. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 22 d.]. Prieiga internete:  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf);
- 20) ES biudžeto finansinė ataskaita 2017 m. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 25 d.]. Prieiga internete:

[http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/2018/financial-report\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/2018/financial-report_en.pdf)

P. 33;

- 21) Tax policy in the European Union priorities for the years ahead COM(2001) 260 Final. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 2d.]. Prieiga internete: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0260:FIN:EN:PDF>;
- 22) 2019 m. sausio 15 d. Europos Komisijos dėl efektyvesnio ir demokratiškesnio sprendimų priėmimo ES mokesčių politikoje. COM(2019) 8 final. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 18 d.]. Prieiga internete: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/15\\_01\\_2019\\_communication\\_towards\\_a\\_more\\_efficient\\_democratic\\_decision\\_making\\_eu\\_tax\\_policy\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/15_01_2019_communication_towards_a_more_efficient_democratic_decision_making_eu_tax_policy_en.pdf);

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

- 1) Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 27<sup>1</sup> straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo Nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ 2 punkto, taip pat šiuo vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai“ ir skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai“ atitikties Lietuvos Respublikos konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai, Byla Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.

### **Teismų praktika**

- 1) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija. 2015 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. eA-1409-602/2015;
- 2) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinės sesijos 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004;
- 3) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, 2011 m. vasario 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-269/2011;
- 4) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, 2010 m. birželio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-1091/2010;
- 5) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, 2011 m. rugsėjo 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-2268/2011;

- 6) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo. 2013 m. sausio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-95-13;
- 7) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo. 2012 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A-438-92/2012;
- 8) Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2018 m. vasario 13 d. sprendimas Nr. S-30(7-270/2017);
- 9) 1995 m. vasario 14 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-279/93 Köln-Altstadt prieš Roland Schumacker;
- 10) 1986 m. sausio 28 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-270/83 Komisija prieš Prancūziją;
- 11) 1997 m. liepos 17 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-28/95 A. Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2;

### Specialioji literatūra

- 1) WATTEL J. P., TERRA, J.M. B., European Tax Law, 6<sup>th</sup> Edition., *Kluwer Law International B.V.*, 2012 m.;
- 2) WATTEL J. P., MARRES O, VERMEULEN H., Terra/Wattel European Tax Law, Volume 1 general topics and direct taxation, Seventh edition, *Kluwer Law International B.V.*, 2019 m.;
- 3) VAINIENĖ, R., *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: Tyto alba, 2005.;
- 4) VILEITA, A., et al. *Civilinė teisė. Bendroji dalis: vadovėlis*. Vilnius: Justitia, 2009.;
- 5) MARCIJONAS, A., et al. *Lietuvos teisės pagrindai*. Vilnius: Justitia, 2004.;
- 6) BUSKEVIČIŪTĖ, E., *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 2007.;
- 7) MARCIJONAS, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*: Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.;
- 8) MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B., *Mokesčių teisė. : vadovėlis*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011.;
- 9) LUKAS, M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais apraiškų teisiniai aspektai*. ISSN 1392-1274. TEISĖ 2009 (72).;
- 10) LUKAS, M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniui reguliavimui*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01 S), Vilnius, 2013.;
- 11) DAMULIENĖ, A; VENGRAUSKAS, V., *Europos Sąjungos mokesčių sistema ir jos įtaka verslo plėtojimui // Jurisprudencija*. 2001, T. 23 (15).;
- 12) GABARTAS, H., *Ryškančios naujos valstybių narių tiesioginio apmokestinimo tendencijos*. ISSN 1392-6195. Jurisprudencija : mokslo darbai. Vilnius : Mykolo Romerio universitetas. 2007, Nr. 9(99),. 2007.;



- 13) GABARTAS, H., *Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių teisiniam reguliavimui*. Daktaro disertacija, Socialiniai mokslai, teisė (01 S), Vilnius, 2004.;
- 14) PETKEVIČIŪTĖ, P., *Tarybos direktyvos 2003/49/EB nuostatų skirtų kovoti su mokesčių vengimu perkėlimas į Lietuvos teisę*. ISSN 1392-1274. Teisė, 98. 2016.
- 15) BROWN ROGER., *The Inequality Crisis: The Facts and what We Can Do About It*, 1<sup>st</sup> Edition, *Policy Press*, 2017.;
- 16) BIELSKIENĖ, M., straipsnis „Mokestinių ginčų direktyva: padaugės ginčų ar sprendimų?“, [www.teise.pro](http://www.teise.pro), [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 30 d]. Prieiga internete: <http://www.teise.pro/index.php/2019/02/25/m-bielskiene-mokestiniu-gincu-direktyva-padauges-gincu-ar-sprendimu/>;
- 17) Pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675, (aktuali redakcija 2018-01-01).;
- 18) ŠIMAŠIUS, R., „*Mokesčių harmonizavimas ir konkurencija – pelno mokesčio bazės istorija*“, [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 2 d.]. Prieiga internete: <https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/mokesciai-budzetas/r-simasius-mokesciu-harmonizavimas-ir-konkurencija-pelno-mokescio-bazes-istorija/lrinka>;
- 19) LAUKAITYTĖ, R. *Kyla diskusijos dėl pelno mokesčio harmonizavimo ES*, [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 2 d.]. Prieiga internete: <https://www.delfi.lt/news/daily/law/kyla-diskusijos-del-pelno-mokescio-harmonizavimo-visoje-es.d?id=9142240>;

### Internetiniai šaltiniai

- 1) Lietuvių kalbos žodynas. [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario. 15 d.] Prieiga internete: <https://www.lkiis.lki.lt/dabartinis>;
- 2) 2018 m. Valstybės biudžetas. [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 16 d.] Prieiga internete: <https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/2018-01-15%20%20KV%20VB%20SB%20%20pajamu%20grafikai.pdf>;
- 3) Anglų kalbos žodynas [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 22 d.]. Prieiga internete: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/tax-rate>
- 4) Anglų kalbos verslo žodynas. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 21 d.]. Prieiga internete: <http://www.businessdictionary.com/definition/tax-harmonization.html>;
- 5) 2011 m. spalio 27 d. Eurokomisaro Algirdo Šemetos kalba mokesčių forume [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 24 d.]. Prieiga internete: [http://ec.europa.eu/rapid/press-release\\_SPEECH-11-712\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-11-712_en.pdf);
- 6) Metinė 2018 m. Europos Komisijos pirmininko J.C. Juncker kalba Strasbūre. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 17d.]. Prieiga internete [žiūrėta 2019 m. kovo

- 17d.] [https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/soteu2018-speech\\_en\\_0.pdf](https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/soteu2018-speech_en_0.pdf) P. 11;
- 7) Europos Komisijos klausimai ir atsakymai apie BKPMB [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 4 d.]. Prieiga internete: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-15-5174\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5174_en.htm);
  - 8) Reuters portalo straipsnis apie Vokietijos ir Prancūzijos sutarimą dėl pelno mokesčio harmonizavimo. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 9 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.reuters.com/article/us-germany-france-tax-harmonisation/germany-france-agree-on-harmonization-of-corporate-tax-systems-idUSKBN1JG1RB>;
  - 9) The Times straipsnis [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga internete: <https://www.thetimes.co.uk/article/french-minister-says-minimum-corporate-tax-rate-will-save-eu-tdbwtkdj>;
  - 10) 2018 m. kovo 14 d. Europos Parlamento posėdis Strasbūre. Vaizdo įrašas. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 13d.]. Prieiga per internetą: <https://www.youtube.com/watch?v=io0L18c1cQc>;
  - 11) Airijos ir Vengrijos ministrų pirmininkų susitikimo vaizdo įrašas ir kalbos apie harmonizavimą. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 11 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.youtube.com/watch?v=FZO5cDwMGk>;
  - 12) 2012 m. sausio 11 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės pranešimas spaudai. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 15d.]. Prieiga internete <https://lr.v.lt/lt/naujienos/pelno-mokescio-tarifo-didinimas-mazintu-salies-konkurencinguma>;
  - 13) Kvalifikuotos daugumos paaiškinimas. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 15 d.]. Prieiga internete: <https://www.consilium.europa.eu/lt/council-eu/voting-system/qualified-majority/>;
  - 14) Susisteminta apklausų lentelė [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 27 d.]. Prieiga internete: [https://en.wikipedia.org/wiki/2019\\_European\\_Parliament\\_election\\_in\\_Ireland](https://en.wikipedia.org/wiki/2019_European_Parliament_election_in_Ireland);
  - 15) Eurobarometro apklausa [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 27 d.]. Prieiga internete: <http://www.europarl.europa.eu/at-your-service/files/be-heard/eurobarometer/2018/parlemeter-2018/report/en-parlemeter-2018.pdf>
  - 16) Lietuvoje taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 15 d.]. Prieiga internete: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai/mokesciu-sutartys>;
  - 17) Faktų apie Europos Sąjungą suvestinė 2019. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 21 d.]. Prieiga internete: [http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/lt/FTU\\_2.6.11.pdf](http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/lt/FTU_2.6.11.pdf);

18) ES teisės aktų santraukos. Romos sutartis. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 21 d.]. Prieiga internete:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=LEGISSUM%3Axy0023>

## SANTRAUKA

Magistro darbe nagrinėjamas pelno mokesčio elementai, jau atlikti žingsniai Europos Sąjungos mastu vienodinant mokestį bei tolimesnės perspektyvos siekiant mokesčio harmonizavimo. Darbas yra išskirstytas į tris dalis. Pirmoje dalyje analizuojamas pelno mokesčio elementai – samprata, mokesčio mokėtojai, apskaičiavimo mechanizmas, mokestiniai laikotarpiai, tarifai. Antroje darbo dalyje analizuojamas mokesčių harmonizavimas, konkurencija mokesčiais, nagrinėjami priimti harmonizavimo aktai tiesioginiuose mokesčiuose. Tiesioginių mokesčių srityje ES yra priėmusi keletą direktyvų. Svarbiausios iš jų: motininių – dukterinių įmonių direktyva, kuria siekiama panaikinti dvigubą apmokestinimą paskirstytam pelnui tarp motininių – dukterinių bendrovių. Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva, kurios esmė – atleisti nuo išskaičiuojamojo mokesčio kai palūkanas ar autorinius atlyginimus moka viena asocijuota įmonė kitai. Susijungimų direktyva, leidžianti netaikyti mokesčių, kurie atsiranda tarptautiniame įmonių reorganizavime. Taip pat ES valstybės narės pasirašė Arbitražo konvenciją, padedančia išvengti dvigubo pelno apmokestinimo kai koreguojamas susijusių įmonių pelnas. Nagrinėjama ir konkurencija mokesčiais, kas iš esmės ir privedė prie harmonizavimo. Paskutinėje darbo dalyje nagrinėjamos esamos iniciatyvos pelno mokesčio vienodinime ir vertinamos perspektyvos. ES Komisija yra pateikusi Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės projektą, kuriuo siekiama nustatyti naujus pelno mokesčio apskaičiavimo kriterijus. Europos Komisija mano, jog skirtingos pelno mokesčio sistemos trukdo vidaus rinkos funkcionavimui ir laisvam kapitalo judėjimui. Tačiau valstybės narės bijo, kad toks bazės vienodinimas gali vesti prie visiško harmonizavimo ir tarifų vienodinimo ES mastu. Vertinant tolimesnes perspektyvas autorius išskiria įvairias pozicijas, vertina harmonizavimo galimybę ne tik teisiniu ar ekonominiu požiūriu, bet ir per politinių nuotaikų valstybėse narėse prizmę. Pagrindinis kriterijus kuris bus didžiausia kliūtis harmonizuojant pelno mokestį, išliks vienbalsiškumo reikalavimas mokesčių klausimų priėmimo. ES jau pasirodo iniciatyvų naikinti vienbalsiškumo reikalavimą, todėl tikėtis postūmio harmonizavimo procese galima nebent pakeitus balsavimo sistemą.

## SUMMARY

### Master's thesis

#### Harmonization and Prospects of Profit Taxes in the EU Law

The Master's thesis examines the elements of corporate income tax, the steps already taken to unify the tax at the European Union level and the prospects for tax harmonization. The master's thesis is divided into three parts. The first part analyzes the elements of corporate income tax - conception, tax payers, tax periods, tax rates. In the second part of the thesis, tax harmonization, tax competition and the adopted harmonization acts in direct taxes are analyzed. In the area of direct taxation, the EU has adopted several directives. The most important of these are the Parent-Subsidiary Directive, which aims to eliminate double taxation on distributed profits between parent and subsidiary companies. The interest and royalty payments Directive. These interest and royalty payments shall be exempt from any taxes in that State provided that the beneficial owner of the payment is a company or permanent establishment in another Member State. The Merger Directive provides for tax deferral of the taxes that could be charged on the income or capital gains derived by the shareholders of the transferring or the acquired company from the exchange of such shares for shares in the receiving or the acquiring company. EU Member States have also signed a convention on elimination of double taxation (Arbitration convention) to eliminate double taxation in specific situations. For example, where branches of multinational companies (associated companies) which are based in different EU countries are taxed by more than one EU country as a result of an upward adjustment in its profits in another EU country. This part also analyzes competition in taxation, which was one of the main reasons that led to harmonization. The final part of the thesis examines the existing initiatives in the harmonization of corporate income tax and assesses the perspectives. The EU Commission has submitted a draft Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), which aims to establish new criteria for the calculation of corporate income tax. The European Commission considers that the different corporate tax systems hinder the functioning of the internal market and the free movement of capital. However, Member States are afraid that such unification of the base can lead to full harmonization and tax rate harmonization at EU level. Looking ahead, the author distinguishes various positions, appreciates the possibility of harmonization not only from a legal or economic point of view, but also through the prism of political climate in the Member States. The main criterion that will be the biggest obstacle to harmonizing corporate income tax will remain the unanimity requirement in tax matters. The EU is already taking the initiative to abolish the requirement for unanimity, so changes in the voting system is the only way to see any changes in the harmonization process in the future.