

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Tauro Diuba

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

Studijų šakos studento

Magistro darbas

Tiesioginių mokesčių reglamentavimas ES acquis

Vadovas: lekt. dr. Povilas Gruodis

Recenzentas: lekt dr. Agnė Petkevičiūtė

Vilnius

2019

TURINYS

IVADAS	2
1. KONSTITUCINIAI EUROPOS SĄJUNGOS PAGRINDAI.....	4
1.1. <i>Europos Sąjungos mokesčio reglamentavimo istorija ir tikslas</i>	4
1.2. <i>Tiesioginių mokesčių samprata ir požymiai</i>	8
1.3. <i>Negatyvus ES teisės harmonizavimas</i>	9
2. ES REGLAMENTUOTI TIESIOGINIAI MOKESTINIAI SANTYKIAI.....	17
2.1. <i>Bendra konsoliduotoji pelno mokesčio bazė</i>	18
2.1.1. Bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės tikslai, pagrindai ir subjektai	19
2.1.2. Skirtingų rūšių turto apmokestinimas.....	23
2.1.3. Bendrojo konsoliduotojo pelno mokesčio ateitis	28
2.2. <i>Europos Sąjungos juridiniai asmenys</i>	28
2.2.1. Europos bendrovė (SE) ir Europos kooperatinė bendrovė (SCE).....	29
2.2.2. Europos ekonominių interesų grupė (EEIG)	30
2.3. <i>Įmonių jungimosi, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis direktyva</i> 32	
2.3.1. Direktyvos apimamos operacijos ir subjektai	34
2.3.2. Direktyvos mokesstinės pasekmės	36
2.4. <i>Bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms įmonėms</i>	37
2.4.1. Direktyvos taikymas skirtingose motininės ar dukterinės įmonės rezidavimo valstybėse	39
3. BENDRIEJI VALSTYBIŲ NARIŲ KONKURENCINIAI ASPEKTAI	42
IŠVADOS	47
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	49
SANTRAUKA	56
ZUSAMMENFASSUNG	57

IVADAS

Nuo antrojo pasaulinio karo pabaigos niekas nesitikėjo, kad vieningos Europos projektas taip išsiplės ir apims beveik visas naujasias ir senąsias senojo pasaulio valstybes. Siekiant išvengti, kad nepasikartotų praeities klaidos buvo bandoma suartinti valstybes per ekonominę veiklą – Europos anglių ir plieno bendriją. Nuo pagrindinių šešių valstybių ši išaugo iki dabartinio lygio – 28 (Jungtinės Karalystės likimas dar nėra pilnai žinomas). Kadangi laikui bėgant ir bendros Europos vizijai plečiantis augo ir ekonominis bendradarbiavimas tarpusavyje, natūralu, kad iškilo tam tikri trikdžiai ir nesklandumai. Daugėjant valstybių narių skaičiui sąjungoje ir plečiantis Europos Sąjungos federalizacijos siekiui, buvo sumanyta išplėsti Europos Sąjungos kompetencijas. Pradžioje tai buvo pasitikta optimistiškai, tačiau laikui bėgant ir Europos Sąjungos kompetencijoms besiplečiant atsirado valstybių narių tarpe sujudimas dėl galimai pažeidžiamo valstybių narių suvereniteto. Vienas jautriausių klausimų tarp valstybių narių yra būtent apmokestinimas. Valstybių apmokestinimo sistema prieš Europos Sąjungos įsikišimą buvo visiškai priklausoma nuo jų valios. Apmokestinimas yra pilnai kiekvienos valstybės egzistencinė būtinybė, kadangi be lėšų papildyti biudžetą valstybė negali efektyviai funkcionuoti ir egzistuoti. Valstybės narės atidavė didžiąją dalį savo kompetencijos netiesioginių mokesčių srityje – akcizų, pridėtinės vertės mokesčio ir muitų yra atidavusios Europos Sąjungos kompetencijai ir biudžetui. Europos Sąjunga norėdama išplėsti kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje turi, visų pirma, gauti 28 valstybių narių sutikimą ties kiekvienu klausimu. Dėl šios priežasties bet kuri rekomendacija, bendrą Europos Sąjungos siekių keisti apmokestinimo tvarką yra pasitinkama labai skeptiškai ir negatyviai. Tačiau, tam tikrais klausimais buvo sutarta, o kitais iki šios dienos yra diskutuojama.

Pagrindinis šio darbo tikslas yra išanalizuoti pasirinktus Europos Sąjungos teisės aktus, kurie atskleidžia Europos Sąjungos reglamentavimo ypatumus – sutartis, reglamentus, direktyvas bei aktualią Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudenciją. Kartu, kiek tai yra aktualu tikslui, pasiremti prieš tai galiojusiomis teisės aktų redakcijomis, ataskaitomis ir Europos Sąjungos pateikiamomis ataskaitomis.

Kartu šiame darbe bus keliami pateikti klausimai:

1. atskleisti tiesioginių mokesčių reglamentavimo tikslą ir sistemą Europos Sąjungoje;
2. pateikti pagrindinius iššūkius dėl kurių yra sudėtinga harmonizuoti tiesioginius mokesčius Europos sąjungoje;

3. atlikti pasirinktų direktyvų ir reglamentų teisinę analizę apžvelgiant šių priėmimo tikslus, jų reglamentavimo specifiką;
4. atskleisti pasirinktų direktyvų, reglamentų praktinę reikšmę;
5. atlikti Europos Teisingumo Teismo pasirinktų bylų susisjusių su tiesioginiu apmokestinimu bylų analize ir praktine reikšme;
6. apibendrinti valstybių narių ir Europos Sąjungos siekį skatinti konkurenciją.

Magistro darbo objektą apibrėžia šio pavadinimas – tiesioginių mokesčių reglamentavimas ES *acquis*. Šiame darbe bus analizuojamos sutartys, direktyvos, reglamentai, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo ir kiti susiję šaltiniai su tiesioginiais mokesčiais Europos Sąjungos mastu. Sąvoka „*acquis*“ yra prancūziškos kilmės žodis, tačiau teisinėje kalboje pilnas išsireiškimas „*acquis communautaire*“ reiškia visumą apimančią Europos Bendrijos teisę. Dėl šios priežasties darbo apimtis yra apibrėžiama autoriaus¹ pasirinktais Europos Sąjungos teisės aktais.

Magistro darbe kompleksiskai naudota bendrais pažinimo metodais: teismų praktikos analizės, istoriniu, lingvistiniu, loginiu, aprašomuoju. Teismų praktikos analizės metodu buvo siekiama suprasti nagrinėjamų teismų sprendimų aktualumą nagrinėjamoje normų taikymo problematikoje. Istorinio analizės metodu buvo bandoma atskleisti kas vedė prie tam tikrų institutų, normų ar įvykių atsiradimo. Lingvistinis metodas padėjo atskleisti tam tikrų sąvokų/definicijų esmę ar prasmę. Loginis metodas buvo naudotas siekiant atskleisti direktyvų, reglamentų ir kitų teisės aktų turinį. Aprašomasis metodas buvo naudojimas siekiant perteikti teisinių šaltinių turinį ir šių svarbą.

Magistro darbo originalumas atsiskleidžia tuo, kad yra kompleksiskai nagrinėjama tokios temos kaip – bendrojo konsoliduotojo pelno mokesčio bazės direktyva, Europos Sąjungos juridinės formos, sistematizuojamos ir pateikiamos svarbiausios Europos Sąjungos Teisingumo Teismo bylos nagrinėjamose temose. Kartu, nagrinėjamas negatyvus harmonizavimas per keturias pagrindines Europos Sąjungos teises.

Rengiant magistro darbą buvo remtasi įvairiais teisės aktais: Europos Sąjungos Steigimo Sutartimis, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo doktrina, Europos Sąjungos direktyvomis, reglamentais, Europos Sąjungos ataskaitomis ir rinkiniais, specialąja literatūra. Iš specialajai literatūrai labiausiai išskirtinų autorių paminėtini – Frederik Boulougne, Jan van de Streek, Peter J. Wattel, Ivan Lazarov, Ben Terra.

¹Kadangi, Europos Sąjungos teisės reglamentavimas ir reguliavimas yra ypatingai platus, šiame darbe buvo pasirinktos tam tikros sritys, kurios autoriaus nuomone geriausiai atskleistų darbo esmę ir tikslą.

1. Konstituciniai Europos Sąjungos pagrindai

1.1. Europos Sąjungos mokesčio reglamentavimo istorija ir tikslas

Nuo pradinių Europos Sąjungos užuomazgų (1957 m. kovo 25 d. Europos Bendrijos (Toliau – EB) steigimo sutartis, toliau pakeistos Maastrichto, Amsterdamo, Nicos ir galiausiai Lisabonos sutartimi 2009 m. gruodžio 1 d.) tam tikros mokesčių reglamentavimo normos rado kelią į steigiamąsias sutartis, tačiau jos niekada nebuvo pilnai išplėtos ir apibrėžtos, kadangi valstybės stodamos į Europos Sąjungą (Toliau – ES) neperduodavo pilno suvereniteto mokesčių srityje. Europos Sąjungos veikimas yra paremtas kompetencijos perdavimo principu, kuris įtvirtintas Sutartyje dėl Europos Sąjungos veikimo (Toliau – SESV) 1 straipsnyje - „ši Sutartis nustato Sąjungos veikimą ir apibrėžia jos kompetencijos sritis bei naudojimosi ja apimtį ir būdus²“. Sekant šia mintimi galima išskirti tris ES kompetencijos perdavimo kategorijas:

1. Išimtinė kompetencija, reglamentuota SESV 3 str. ir kuri apima šias sritis: muitų sąjungą, vidaus rinkos veikimui būtiną konkurencijos taisyklių nustatymą, pinigų politikos valstybėms narėms, kurių valiuta yra euras, biologinių jūrų išteklių apsaugą pagal bendrą žuvininkystės politiką ir bendros prekybos politiką. Išimtinė kompetencija nurodo, kad valstybės narės paaukoja šiame straipsnyje numatytų sričių suverenitetą. Kartu šio straipsnio antra dalis numato, kad Sąjunga turi teisę nuspręsti dėl tarptautinių susitarimų sudarymo jei šis yra numatytas Sąjungos teisėkūros procedūros priimtame akte arba jei yra numatyta Sąjungos vidaus kompetencijos ribose.

2. Dalioji kompetencija, numatyta SESV 4 str. ir kuri apima šias sritis: vidaus rinka, socialinės politikos aspektai apibrėžti šioje sutartyje, ekonominė, socialinė ir teritorinė sanglauda, žemės ūkis ir žuvininkystė, išskyrus biologinių jūrų išteklių apsaugą, aplinkosauga, vartotojų apsauga, transportas, transeuropiniai tinklai, energetika, laisvės, saugumo ir teisingumo erdvė, sutartyje apibrėžtų bendrų visuomenės sveikatos saugos problemų aspektai, mokslinių tyrimų technologijų plėtros ir kosmoso sritis, bendradarbiavimo vystymosi ir humanitarinės pagalbos sritis. Šios išvardintos sritys

²2012 m. spalio 26 d., C 326/47, Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 11 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=LT>

priklauso kartu ES ir valstybėms narėms, tačiau ES yra numatoma prerogatyva, tai yra jeigu iškyla sankirta tarp ES ir valstybių narių tada aukštesnę galią turi ES.

3. Bendroji kompetencija, numatyta SESV 6 straipsnyje, kuri nurodo, kad ES kompetencijai priklauso tik koordinuoti, remti ir papildyti valstybių narių veiksmus. Išskiriamos yra šios sritys – žmogaus sveikatos apsauga ir gerinimas, pramonė, kultūra, turizmas, švietimas (profesinis mokymas, jaunimas ir sportas), civilinė sauga ir administracinis bendradarbiavimas. Ši kompetencija ypatinga tuo, kad valstybės narės išsaugo visišką suverenitetą ir teisę spręsti su šiomis sritimis susijusius klausimus, o ES žaidžia tik antraeilį (palaikomąjį ar rekomendacinį) vaidmenį.

Šios trys kompetencijų pasiskirstymo kategorijos yra svarbios kalbant apie ES ir valstybių narių veiksnumą nustatyti mokesčius. Kokie mokesčiai turėtų būti reglamentuoti ES lygmeniu, o kurie turėtų būti palikti valstybių narių nuožiūrai?

Europos Sąjunga yra nustačiusi sutartyje dėl Europos Sąjungos veikimo 3 str. a) dalyje, kad muitų sąjunga yra išimtinė ES kompetencija. Ši nuostata SESV numato, kad tai viena iš pagrindinių ES egzistavimo sąlygų, tai galima pagrįsti ir žvelgiant istoriniu aspektu. 1955 m. birželio mėnesį Mesinos konferencijoje buvo pateikti specialūs pasiūlymai dėl muitų sąjungos, kurie buvo įtraukti į Europos Bendrijos Sutartį (Toliau – EEB). Kartu šioje sutartyje buvo nuspręsta įtraukti tokias nuostatas kaip:

- a) Panaikinti muitų mokesčius tarp valstybių narių;
- b) Nustatyti bendrus išorės muitų tarifus;
- c) kt.³

Tai visų pirma lėmė bemuitį režimo sudarymą tarp valstybių narių kas turėjo skatinti bendradarbiavimą ir ekonominį augimą, be jau kitų minėtų svarbių tikslų, kaip – politinis stabilumas ir taika Europoje. Kaip jau minėta, šios nuostatos persikėlė į Europos Bendrijos steigimo Sutartį⁴ ir įtvirtintos VI dalies antrame skirsnyje *Mokesčių nuostatos* 90-93 straipsniuose, bei 3 skyriaus *Teisės aktų suderinamumas* 94 str. Šie straipsniai numato pagrindus pagal kuriuos iki šių dienų bus grindžiama mokesčių teisė ES lygmeniu. 90 ir 91 str. numatė, kad valstybės narės negali suteikti nevienodų mokesčių sąlygų, kurios suteiktų pranašumą ar nebūtų vienodai konkurencingos, kitų valstybių narių ir savo prekių atžvilgiu. Svarbu paminėti ir 115 straipsnį. Šis straipsnis numato teisinį pagrindą kuris sudaro galimybę harmonizuoti tiesioginius mokesčius, nors pačiame straipsnyje *expressis*

³Faktų apie Europos Sąjungą suvestinė, Pirmosios Sutartys [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 11 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.europarl.europa.eu/factsheets/lt/sheet/1/pirmosios-sutartys>>.

⁴1957 m. kovo 25 d., Europos Bendrijos steigimo sutartis (suvestinė redakcija 2004 m. gegužės 1d.) [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 12 d.]. Prieiga prie interneto: <https://www.univie.ac.at/RI/eur/20040401/LT_EC_Treaty_Vienna.pdf>.

verbis neužsimenama apie tai, tačiau tai yra vienintelis mechanizmas, kuris užtikrinantis tiesioginių mokesčių įvedimą. Tai suteikia Europos Komisijai teisę leisti direktyvas, kurios įpareigotų valstybės narias keisti tam tikras mokesčių nuostatas. Kad šios direktyvos galėtų būti priimtose būtinas visų narių teigiamas balsavimas. Dėl būtent šios nuostatos, kad visos valstybės narės turi teigiamai prabalsuoti dėl direktyvų priėmimo, sudaro labai sudėtingą ir ilgą priėmimo procesą⁵. Sutarties dėl Europos Sąjungos 92 str. nurodė, kad netiesioginis apmokestinimas negali būti pozityvaus arba negatyvaus diskriminacinio pobūdžio, o 93 str. jau yra bandoma įtvirtinti galimybę harmonizuoti netiesioginius mokesčius Bendrijos lygmeniu. Lisabonos Sutartyje identiška normų išraiška įgyvendinta 110-113 straipsniuose. Jose kaip ir prieš tai, yra numatyta pareiga harmonizuoti ir šalinti trukdžius susijusius su netiesioginiais mokesčiais (pridėtinės vertės, akcizų ir maitų mokesčiais), tačiau apskritai visos Lisabonos sutarties tekste nė karto nėra paminėtas tiesioginių mokesčių harmonizavimo aspektas. Vienas iš svarbiausių tikslų paminėtų ES steigimo sutartyse yra bendros vidaus rinkos sudarymas. Šis tikslas kartu sukėlė ir daug konfliktų tarp ES ir valstybių narių.⁶ Vienas iš svarbiausių konfliktų ir bus toliau aptarinėjamas šiame darbe – tiesioginių mokesčių harmonizavimo, konkurencijos problematika. Šis konfliktas iškyla kaip ir prieš tai minėta dėl ES ir valstybių narių kompetencijų pasiskirstyme ir jų suvereniteto pasidalijime. Siekiant paprastesnio ir mažiau sudėtingo netiesioginių mokesčių objekto, reglamentavimo specifikos ir bendros vidaus rinkos principo, bendrijos valstybės narės sutinka dalį suvereniteto perleisti ES, o kadangi tiesioginiai mokesčiai yra fundamentaliai neatsiejami nuo pačios valstybės egzistavimo ir išsilaikymo, valstybės sunkiai sutinka vienodinti tiesioginių mokesčių sferą bendrijos lygmeniu. Su šia nuomone sutinka ir autoriai Lukasz Adamczyk ir Alicja Majdanska⁷. Knygoje *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation* (2018) antrame skyriuje jie teigia, kad labai ribota ES tiesioginių mokesčių sfera yra susiklosčiusi dėl dviejų pagrindinių priežasčių. Visų pirma, kad Romos sutarties pasirašymo metu tiesioginiai mokesčiai nebuvo numatyti kaip svarbus bendros rinkos sukūrimo elementas ir neįrašyti į Europos Bendrijos Sutartį (svarbu pažymėti, kad Tinbergo ataskaitoje 1953 m. nebuvo pritarta tiesioginių mokesčių

⁵LANG M.; PISONE P.; SCHUCH J.; STARINGER R.; *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 5th Edition, *Spiramus*, 2018 m., p. 10.

⁶REMEUR C., *Steuerpolitik in der Europäischen Union, Themen und Herausforderungen*, EPRS | Wissenschaftlicher Dienst Des Europäischen Parlaments, 2015 m. vasaris. [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 12]. Prieiga per internetą: <[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA\(2015\)549001_DE.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA(2015)549001_DE.pdf)>.

⁷LANG M.; PISONE P.; SCHUCH J.; STARINGER R.; *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 5th Edition, *Spiramus*, 2018 m., p. 10.

harmonizavimui kaip būtinybei įkurti ar plėsti bendrąją rinką⁸) . Antra, dėl tiesioginių mokesčių specifikos ir šių kaip įrankių svarbos siekiant įvairių ekonominių ir socialinių tikslų, jie buvo palikti valstybių narių suverenitetui. Vienas iš svarbiausių ir labiausiai aptariamų temų kalbant apie tiesioginius mokesčius Europos Sąjungos mastu yra harmonizacija. Žodžio harmonizacija reikšmė pagal valstybinę lietuvių kalbos komisiją yra – suderinimas⁹. Vertinant Lisabonos sutartį joje yra aptariami pagrindiniai, dviejų rūšių mokesčiai. Netiesioginiai mokesčiai ir tiesioginiai mokesčiai. Netiesioginiai mokesčiai – pridėtinės vertės mokestis, muitai ir akcizai yra beveik pilnai harmonizuoti ir reglamentuoti Lisabonos sutartyje. Tuo tarpu, kaip jau buvo minėta tiesioginiai mokesčiai yra palikti valstybių narių nuožiūrai tiek kiek šie nesikerta su ES teise. Aišku, gali kilti klausimas dėl ko yra siekiama harmonizuoti/suderinti ar jei išvis reikalingas harmonizavimas kokių lygiu? Harmonizavimo būtinumas yra sietinas su sąžiningos konkurencijos mokesčių srityje palaikymu tarp valstybių narių, dvigubo apmokestinimo panaikinimu, keturių laisvių (1.3. skirsnyje aptariamos) užtikrinimu, darymą bendrąją vidaus rinką patrauklesne investuotojams. Taip pat, svarbu paminėti ir tam tikrus harmonizavimo būdus ar lygmenis:

1. Visiškas – mokesčiai yra suvienodinami kiekvienoje šalyje, taip panaikinant bet kokius mokestinius skirtumus valstybėse narėse;
2. Dalinis – yra harmonizuojama dalis mokesčių ar šių elementų – mokesčių bazė, tarifas, mokesčio subjektai ar kt.;
3. Vidinis – harmonizavimas vyksta Europos Sąjungos viduje;
4. Išorinis – harmonizuojami mokestiniai santykiai tarp ES valstybių narių ir trečiųjų valstybių.

Kaip matyti iš minėtų steigimo sutarčių (Romos, Lisabonos) ES kompetencija mokesčių srityje slypi pagrindė netiesioginių mokesčių koordinavimo srityje, o tiesioginiai mokesčiai nėra paminėti. Kartu verta paminėti, kad bendroji vidaus rinką ES veiktų būtinas tam tikras mokesčių harmonizavimo lygis, kuris užtikrintų sklandų ES veikimą, kadangi tiesioginiai mokesčiai yra neatsiejamai susiję su ekonomiais subjektais bendrojoje vidaus rinkoje.

⁸1953 m. kovo 5 d., European Coal and Steel Community, High Authority, Report on the problems raised by the different turnover tax systems applied within the common market, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 17]. Prieiga per internetą: <<http://aei.pitt.edu/34921/1/A1064.pdf>>.

⁹ Valstybinės lietuvių kalbos komisijos konsultacijų bankas, [žiūrėta 2019 m. vasario 17]. Prieiga per internetą: <<http://www.vlkk.lt/konsultacijos/1078-harmonizuoti-istatymus>>.

1.2. Tiesioginių mokesčių samprata ir požymiai

Prieš pradėdant dėstyti apie tiesioginių mokesčių harmonizavimo instrumentus ar įgyvendintas iniciatyvas svarbu išsiaiškinti kas yra tiesioginiai mokesčiai, kas bus dėstoma šiame skirsnyje, ir kas yra harmonizavimas, jo būdai ir realizavimas kitame skirsnyje.

Pirmiausia reikėtų trumpai apibrėžti kas yra mokesčiai apskritai. Kadangi Europos Sąjunga leidžia nustatyti valstybėms narėms mokesčio definiciją norėčiau pateikti dviejų valstybių mokesčių sąvokų definicijas t. y. Vokietijos ir Lietuvos. Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių įstatyme (*Abgabeordnung – AO* naujai išleistas v. 1.10.2002 | 3866; 2003 | 61; paskutinė redakcija 18.12.2018 | 2639) mokesčiais yra apibrėžiama, kad – mokestis tai piniginė prievolė, kuriai negali būti priešpriešinio reikalavimo už tam tikrus veiksmus ir pagrįsta viešosios teisės normomis visuomenės interesams tenkinti, pajamų paėmimui pagrįstu atitinkamais (mokestiniais) įstatymais (*Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft*¹⁰). Lietuvoje mokesčio sąvoką apibrėžia Mokesčių Administravimo įstatymo 2 straipsnio 23 dalis - mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojai nustatyta piniginė prievolė valstybei¹¹. Šiame Įstatyme mokesčio sąvoka apima ir 13 straipsnyje nurodytas įmokas ir rinkliavas. Tryliktas straipsnis apibrėžia visus Lietuvoje šiuo metu galiojančius mokesčius. Iš pateiktų abiejų valstybių mokesčių sąvokų galime padaryti išvadą, kad mokesčiai yra susiję su:

- a) tam tikrų pajamų paėmimu;
- b) tai yra piniginė prievolė;
- c) šią prievolę nustato valstybė.

Turint mokesčių apibrėžimą galima dėstyti toliau ir apibrėžti, kas tai yra tiesioginiai mokesčiai. Bronius Sudavičius mokesčių teisės vadovėlyje¹² apibrėžia, kad mokesčiai kaip

¹⁰1976 m. kovo 16 d., Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių įstatymas, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG000301301.

¹¹Lietuvos Respublikos Mokesčių Administravimo Įstatymas (su pakeitimais ir papildymais), *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-224, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 18 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485>>.

¹²MEDELIENĖ A.; SUDAVIČIUS B.; Mokesčių teisė, Vilnius, *VĮ Registrų centras*, 2011 m., p. 44.

piniginė prievolė yra svarbus valstybės pajamų gavimo šaltinis ir būtent mokesčių klasifikavimo pagrindas nulemia mokesčių rūšis. Kartu autorius išskiria, kad pagal apmokestinimo būdą mokesčiai skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius mokesčius. Tiesioginiai mokesčiai, kurių dauguma yra apibrėžiami būtent pagal tai, kad mokesčių mokėtojai moka mokesčius nuo pajamų-pelno gavimo bazės. Tuo tarpu netiesioginiai mokesčiai apibūdinami per tai, kad netiesioginiai mokesčiai sumokami ne nuo gaunamo pelno-pajamų, bet nuo parduodamos prekės-paslaugos kainos ir tai sumoka ne paslaugų-prekių tiekėjas, bet vartotojas. Su šia nuomone sutinka ir Europos Parlamento išleista 2015 m. vasario mėnesio mokesčių politikos ES analizė¹³. Šioje yra panašiai pasisakoma, kad tiesioginiai mokesčiai yra tiesiogiai susiję su pajamomis, turtu ir kapitalu nesvarbu kokia forma – fizinio asmens ar juridinio asmens.

Apibendrinant galima teigti, kad mokesčiai kaip buvo palyginamos dviejų valstybių mokesčių įstatymų mokesčių sąvokos apibrėžtys turi panašumų ir tai, kad tiesioginiai mokesčiai yra paremti pajamų-pelno apmokestinimu, kitaip nei netiesioginiai mokesčiai.

1.3. Negatyvus ES teisės harmonizavimas

Pirmame skirsnyje buvo aptarta, kad pozityvus harmonizavimas tiesioginių mokesčių srityje yra sudėtinga sfera dėl jau minėto valstybių narių suvereniteto. Dėl šios priežasties dauguma taisyklių nustatytų tiesioginių mokesčių reguliavimo srityje buvo priimtos Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas aiškindamas Europos Sąjungos pirminę teisę sukuria precedentus, kurie uždraudžia tam tikrą valstybių narių veikimą ar neveikimą nacionalinėje mokesčių teisėje. Toliau šiame skyriuje bus analizuojamas negatyvus harmonizavimas Europos Sąjungoje per keturių pagrindinių SESV laisvių prizmę.

Kaip anksčiau buvo minėta, vienas iš ES tikslų yra sukurti vieningą bendrąją rinką. Šis tikslas yra numatytas SESV 3 straipsnio 3 dalyje. Tačiau ką reiškia bendroji rinka Europos Sąjungos mastu? Į šį klausimą atsako Europos Sąjungos Teisingumo Teismas

¹³ REMEUR C., Steuerpolitik in der Europäischen Union, Themen und Herausforderungen, EPRS | Wissenschaftlicher Dienst Des Europäischen Parlaments, 2015 m. vasaris. [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 12]. Prieiga per internetą: <[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA\(2015\)549001_DE.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA(2015)549001_DE.pdf)>.

byloje 15/81, *Gaston Schul*, 1982¹⁴, 33 paragrafe „kad yra siekis panaikinti visas kliūtis trukdančias vidinės bendruomenės prekybai ir siekis sujungti nacionalines vidaus rinkas į vieną vienintelę ir sukurti sąlygas kaip įmanoma artimesnes į vidinę bendrąją rinką.“, kartu tai atsispindi ir SESV 26 str. 2 d. – kurioje yra numatoma, kad negali būti ribojamos penkios pagrindinės¹⁵ laisvės (įtraukiant pilietybės pagal SESV 20 str.) t. y. laisvas asmenų, prekių, paslaugų ir kapitalo judėjimas.

Šios įtvirtintos laisvės yra pagrindas ant kurio stovi ES bendroji rinka. Ivan Lazarov¹⁶ teigia, kad šių laisvių tikslas yra kuo efektyviau panaudoti resursus – kapitalas, darbo jėga taip pat prekės ir paslaugos. Kartu autorius teigia, kad ES materialioji teisė reikalauja, kad valstybės narės laikytųsi neutralumo ir, kad asmenims vykdančioms ekonominę/ūkinę veiklą nesudarytų diskriminacinių sąlygų jeigu šie veikia per kelias valstybes nares. Kartu yra pabrėžiama, kad tokie būdai, kaip valstybės pagalba ar tam tikri apribojimai ar tai būtų mokesčiai ar procedūriniai yra neleistini. Tai patvirtina ir tai, kad nors tiesioginių mokesčių suverenitetas priklauso valstybėms narėms, tačiau šis gali būti ribojimas, kaip jau minėta šios dalies pirmajame skirsnyje. Šis faktas yra patvirtinamas dar viena Europos Sąjungos Teisingumo Teismo byla – 270/83, *Komisija prieš Prancūziją (Avoir Fiscal)*¹⁷. Šioje byloje buvo remtasi Romos Sutartimi (1952), kurioje 52 straipsnyje buvo numatyta, kad visos kliūtys sudarančios įsisteigimą valstybėje narėje turėtų būti panaikintos. Teisingumo Teismas pasisakė šiuo klausimu 13 paragrafe, kuriame numato, kad Romos Sutarties (1952) 52 straipsnis yra tiesioginio taikymo objektas. Šis straipsnis draudžia valstybėms narėms diskriminaciją jei kitų valstybių narių piliečiai nori įsisteigti šių šalyje. Tokiu būdu yra įgyvendinama ES viršenybė prieš valstybes nares mokesčių sferoje.

Laisvas prekių judėjimas

Ypatingais atvejais tiesioginiai mokesčių atvejai paveikia valstybes nares būtent vienoje iš ES fundamentaliųjų laisvių srityje – laisvame prekių judėjime. Šiame trumpame skirsnyje norėčiau supažindinti būtent su 2 Europos Teisingumo Teismo bylomis, kurioje buvo

¹⁴Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1982 m. gegužės 5 d. sprendimas *Gaston Schul* C-15/81, (ECLI): ECLI:EU:C:1982:135.

¹⁵WATTEL 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. 75-76.

¹⁶LANG M.; PISONE P.; SCHUCH J.; STARINGER R.; Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 5th Edition, *Spiramus*, 2018 m., p. 61.

¹⁷Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1986 m. sausio 28 d. sprendimas *Europos Komisija prieš Prancūzijos Respubliką* C-270/83, (ECLI): ECLI:EU:C:19.

aptarti atvejai, kai tiesioginiai mokesčiai darė įtaką laisvam prekių judėjimui. Pirmoji byla – 18/84, *Komisija prieš Prancūziją* (1985)¹⁸. Šioje byloje buvo aptarta Prancūzijos mokesčių normos susijusios su politinių laikraščių leidyba ir galimomis lengvatomis. Vėliau, kai iškilo problema dėl pakeisto straipsnio, kad šiomis lengvatomis ar norma gali pasinaudoti tik Prancūzijoje įsikūrę leidėjai buvo kreiptasi į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą. Tai suponavo, kad tik Prancūzijos leidėjai gali pasinaudoti šia mokestine lengvata/privilegija, o užsienyje įsikūrę leidėjai norėdami sudaryti sandorius ar vykdyti ekonominę komercinę veiklą turi būti įsikūrę Prancūzijos teritorijoje, taip netiesiogiai ribojant laisvą prekių judėjimą ES.

Kita taip pat svarbi byla yra *Krantz* byla – C-69/88 H. *Krantz GmbH & Co prieš Ontvanger der directe belastingen* (1990)¹⁹. Šioje byloje iškilo klausimas dėl Olandijos mokesčių administratoriaus teisių. Vokiečių kompanija *Krantz* pardavė Olandų kompanijai mašinų dalis išsimokėtinai su sąlyga, kad kol nebus pilnai išmokėta pirkimo suma dalis įrangos priklausys Vokiečių kompanijai. Vėliau Olandų kompanija bankrutavo. Kreditorių reikalavimai tarp kurių buvo *Krantz* ir mokesčių administratorius buvo nepatenkinti. Kadangi mokesčių administratorius aptiko Olandų kompanijoje užsilikusią techniką ir įrenginius tarp kurių buvo ir *Krantz* parduoti įrenginiai, jis juos pardavė. Sužinojęs apie tokius Olandijos mokesčių administratoriaus veiksmus *Krantz* apskundė teismui, teigdamas, kad tokie mokesčių administratoriaus veiksmai ir tokia praktika yra žalinga. Kartu, tai riboja laisvų prekių judėjimą ko pasekoje nukentėtų Olandija. Europos Teisingumo Teismas pripažino, kad tokie veiksmai nebuvo neteisėti ir tokia Olandijos mokesčių administravimo praktika nėra žalinga ar negali bendrai pakenkti ar kitaip apriboti laisvų prekių judėjimo teisės.

Iš šių dviejų pavyzdžių matyti, kad laisvas prekių judėjimas yra svarbus ES bendrosios rinkos elementas ir, kad iš tikrųjų nors nesant daugeliui bylų dėl šios

¹⁸Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1985 m. gegužės 7 d., sprendimas *Komisija prieš Prancūzijos Respubliką* C-18/84, (ECLI): ECLI:EU:C:1985:175.

¹⁹Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1990 m. kovo 7 d. sprendimas *H. Krantz GmbH & Co. prieš Ontvanger der Directe Belastingen ir Staat der Nederlanden* C-69/88, (ECLI): ECLI:EU:C:1990:97.

fundamentalios teisės, tiesioginiai mokesčiai turi tiesioginę įtaką tam tikrų normų valstybėse narėse įdiegimui ar naudojimui.

Laisvas paslaugų judėjimas

Viena iš keturių fundamentalių vidaus rinkos laisvių yra laisvas paslaugų judėjimas ar teikimas. Europos Parlamento internetiniame puslapyje laisvas paslaugų judėjimas ir teikimas yra pateikiamas taip – „laisvė teikti paslaugas taikoma visoms paslaugoms, kurioms paprastai teikiamos už atlyginimą ir kurių nereglamentuoja nuostatos dėl prekių, kapitalo ir asmenų judėjimo laisvės. Paslaugą teikiantis asmuo šiuo tikslu gali laikinai vykdyti veiklą toje valstybėje narėje, kurioje yra teikiamos paslaugos, tokiomis pačiomis sąlygomis, kokias ta valstybė narė yra nustačiusi savo piliečiams.²⁰“. Ši samprata nustato, kad valstybės narės negali diskriminuoti kitų valstybių narių piliečių teikiant savo piliečiams tam tikras privilegijas ar lengvatas. Į paslaugų sampratą įeitų tokios paslaugos, kaip – bankininkystė ir draudimas, duomenų siuntimas (persiuntimas), turizmas, telekomunikacijų paslaugos ir kita²¹. Europos Teisingumo Teismas aktyviausiai pasisakė būtent draudimo sferoje, kalbant apie laisvą prekių judėjimą. Norėčiau pirmiausia supažindinti su dvejomis ganėtinai panašiomis bylomis t. y. *C-118/96 Safir*²² ir *C-422/01 Skandia ir Ramstedt*²³. Skandia byloje *Regeringsrätten* pateikė Europos Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą – „ar Bendrijos teisės normos laisvo asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimo srityse, visų pirma, EB 49 straipsnis, aiškinamos kartu su EB 12 straipsniu, draudžia taikyti nacionalinės teisės normas mokesčių srityje, dėl kurių draudimas, taikomas pagal sutartį, sudarytą su Jungtinėje Karalystėje, Vokietijoje ar Danijoje įsteigtu draudiku, ir atitinkantis visus Švedijoje papildomam pensijos draudimui taikomus reikalavimus, išskyrus reikalavimą sudaryti sutartį su Švedijoje įsteigtu draudiku, būtų laikomas kaupiamuoju draudimu, dėl kurio atsiradusios pasekmės tiesioginių mokesčių atžvilgiu tam tikromis aplinkybėmis galėtų būti mažiau palankios negu su papildomu senatvės pensijos draudimu susijusios pasekmės?“. Į šį klausimą atsakant Europos Sąjungos Teisingumo Teismas pasitelkė prieš tai jau minėtą *Safir* sprendimą ir

²⁰ Faktų apie Europos Sąjungą suvestinė. Įsisteigimo laisvė ir laisvė teikti paslaugas. [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 22 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.europarl.europa.eu/factsheets/lt/sheet/40/isisteigimo-laisve-ir-laisve-teikti-paslaugas>>.

²¹ 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. 77.

²² Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1998 m. balandžio 28 d. sprendimas *Jessica Safir prieš Skattemyndigheten i Dalarnas Län C-118/96*, (ECLI): ECLI:EU:C1998:170.

²³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2003 m. birželio 26 d. sprendimas *Försäkringsaktiebolaget Skandia ir Ola Ramstedt prieš Riksskatteverket C-422/01*, (ECLI): ECLI:EU:C:2003:380.

nusprendė, kad būtina atsižvelgti į tai, kad finansine prasme darbdaviui buvo nepalanku pasinaudoti teise išskaityti įmokas pensija apdraustam darbuotojui mokėjimo metu. Kartu, būtent byloje nagrinėjamos situacijos gali paskatinti Švedijos darbdavius nesudaryti sutarčių dėl papildomo pensijos draudimo su kitose nei Švedijos Karalyste valstybėse narėse įsteigtomis draudimo kompanijomis ir kartu paskatinti pastarąsias neteikti paslaugų Švedijos rinkoje. Kartu yra ir kitų Europos Teisingumo Teismo bylų nesusijusių draudimu. Viena iš šių *C-294/97, Eurowings Luftverkehrs*²⁴. Šioje byloje ETT aptarė atvejį kada yra apribojamas laisvas paslaugų judėjimas dėl pelno mokesčio (*angl. Trade Tax*) mokėtojų skirtumo. Ginčas kilo dėl to, kad Eurowings įsigijo įgyjamosios nuomos sutartimi lėktuvą iš Airijos įmonės. Vokietijos mokesčių administratorius paskaičiavo pelno mokestį iš šio sandorio kitaip nei būtų paskaičiavęs jei ši įmonė būtų buvusi įsisteigusi Vokietijoje. Teismas pasisakė, kad visų pirma tiesioginiai mokesčiai bylos nagrinėjimo metu nėra ES kompetencija, tačiau klausimai susiję su jais turi būti sprendžiami pagal ES teisę. Antra, buvo nagrinėjama ES sutartis, kuriose buvo panaikinta diskriminacija ne tik pilietybės požiūriu, bet ir kitos galimybės diskriminuoti asmenis dėl to, kad jie yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje negu kurioje teikia paslaugas. Europos Teisingumo Teismas pripažino, kad Vokietija visgi pažeidė ES teisę, kadangi pagal tokią praktiką užsienyje įsisteigusios valstybės teikdamos paslaugas Vokietijoje turi nešti sunkesnę naštą negu tos įmonės, kurios įsisteigusios Vokietijoje. Kita svarbi byla susijusi su laisvu paslaugų teikimu yra *C-484/93 Peter Svenssen ir Lena Gustavsson*²⁵. Šioje byloje ieškovai Svenssen ir Gustavsson gyvenantys Liuksemburgo Didžiojoje Hercogystėje apskundė Ministre du Logement et de l'Urbanisme sprendimą, kuriuo buvo nesuteikta teisė į palūkanų normų subsidiją dėl to, kad paskola buvo paimta ne iš Liuksemburge įsikūrusio banko ar finansinės įstaigos. Europos Teisingumo Teismas tokią praktiką pripažino neteisėtą, kadangi taip yra apribojama teisė teikti paslaugas, bet ir teisė naudotis paslaugomis.

Kaip matome tokiais būdais Europos Sąjunga realizuoja laisvą paslaugų judėjimą valstybėse narėse, taip išlaikydama konkurenciją tarp skirtingų valstybių ir drausdama diskriminacines nuostatas tiesioginių mokesčių srityje.

²⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1999 m. spalio 26 d. sprendimas *Eurowings Luftverkehrs AG prieš Finanzamt Dortmund-Unna* C-294/97, (ECLI): ECLI:EU:C:1999:524.

²⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1995 m. lapkričio 14 d. sprendimas *Peter Svenssen ir Lena Gustavsson* C-484/93, (ECLI): ECLI:EU:C:1995:379.

Laisvas asmenų judėjimas

Teisės mokslininkas Lazarov²⁶ išskiria laisvą asmenų judėjimą į tris pagrindines kategorijas:

- a) Darbuotojų;
- b) Įsisteigimo;
- c) Judėjimo ir buvimo kitose valstybėse narėse be tikslo vykdyti ekonominę ūkinę veiklą.

Laisvas darbuotojų judėjimas

SESV 45 str. 1 d. numato, kad „sąjungoje užtikrinama darbuotojų judėjimo laisvė.“, o 2 d. – „Tokia judėjimo laisvė reiškia, kad įdarbinimo, darbo užmokesčio ir kitų darbo ir užimtumo sąlygų atžvilgiu panaikinama bet kokia valstybių narių darbuotojų diskriminacija dėl pilietybės.“. Šios nuostatos suteikia ES valstybių piliečiams ar rezidentams teisę būti nediskriminuojamiems dėl jų pilietybės ir kartu įpareigoja valstybes nares suteikti kiek įmanoma vienodas teises šiems asmenims. Lygus asmenų traktavimas tai yra neteikimas privilegijų ar diskriminacinių sąlygų apsireiškia ne tik darbo santykiuose, bet ir socialinėje apsaugoje, apmokestinime. Europos Teisingumo Teismas yra ne kartą pasisakęs, kad lygios sąlygos yra taikomos ne tik rezidento valstybėje, bet ir kitose valstybėse narėse. Dažniausiai kylantys ginčai šioje sferoje yra iš darbo pajamų apmokestinimo apskaičiavimo. Vienas iš pavyzdžių yra byla C-283/15, X²⁷. Šioje byloje Nyderlandų Karalystės pilietis X, kuris gyveno Ispanijos Karalystėje gavo pajamas iš dviejų šaltinių – 60% apmokestinamų pajamų sudarė pajamos iš Nyderlandų, o 40% apmokestinamų pajamų sudarė pajamos iš Šveicarijos. ETT aiškino apmokestinimo (tiesioginių mokesčių) klausimą remiantis SESV 49 str. ir išaiškino, kad – „SESV 49 straipsnis aiškintinas kaip draudžiantis valstybei narei, pagal kurios mokesčių teisės aktus leidžiama atskaičiuoti „neigiamas pajamas“ iš būsto, neleisti pasinaudoti šiuo atskaitymu savarankiškai dirbančiam asmeniui ne rezidentui, kai jis šios valstybės narės teritorijoje gauna 60 % visų savo pajamų, o valstybės narės, kurioje yra jo būstas, teritorijoje negauna pajamų, kurios jam leistų pasinaudoti lygiaverte teise į atskaitymą“.

²⁶ LANG M., PISONE P., SCHUCH J., STARINGER R., Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 5th Edition, *Spiramus*, 2018 m., p. 65.

²⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017 m. vasario 9 d. sprendimas *X prieš Staatssecretaris van Financiën* C-283/15, (ECLI):EU:C:2017:102.

Kartu ETT pasisako dėl kito klausimo – „kai savarankiškai dirbantis asmuo apmokestinamąsias pajamas gauna keliose valstybėse narėse, kurios nėra jo gyvenamosios vietos valstybės, ši suderinimą galima pasiekti tik jam leidžiant pasinaudoti teise atskaičiuoti „neigiamas pajamas“ kiekvienoje veiklos vietos valstybėje, kurioje suteikiama tokios rūšies lengvata, proporcingai pajamų, gautų kiekvienoje iš šių valstybių narių, daliai ir jį įpareigojant pateikti kompetentingoms mokesčių institucijoms visą informaciją apie savo tarptautiniu mastu gautas pajamas, pagal kurias jos galėtų nustatyti šią proporciją. Taigi į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad draudimas, kuris išplaukia iš atsakymo į pirmąjį klausimą, taikomas visoms veiklos vietos valstybėms, kurių teritorijoje apmokestinamasis asmuo gauna apmokestinamųjų pajamų, leidžiančių jam pasinaudoti lygiaverte teise į atskaitymą proporcingai minėtų pajamų, gautų kiekvienoje veiklos vietos valstybėje, daliai. Šiuo požiūriu „veiklos vietos valstybė“ yra bet kuri valstybė narė, turinti teisę apmokestinti šias jos teritorijoje iš veiklos gautas ne rezidentų pajamas, neatsižvelgiant į tai, kurioje vietoje konkrečiai vykdyta ši veikla.“. Iš šio ETT išaiškinimo matyti, kad tiesioginio apmokestinimo atveju negalimas diskriminavimas vien dėl piliečio lokacijos (vietos) atžvilgiu, kadangi minėtu atveju Olandijos pilietis būtų praradęs teisę į neigiamų pajamų atskaitymą vien dėl to fakto, kad jisai nėra Olandijos rezidentas.

Kaip matyti iš pateiktų situacijų valstybės narės kartais neteisingai pritaiko darbuotojų apmokestinimą ir galimai dėl nekomunikavimo ar tam tikrų principų nesilaikymo iškyla tam tikros situacijos, kurios yra diskriminacinio pobūdžio tiesioginių mokesčių atžvilgiu.

Įsisteigimo laisvė

Įsisteigimo teisė yra reglamentuota SESV 49 - 54 str. Ši teisė ne tik uždraudžia bet kokius apribojimus ribojančius ar draudžiančius asmenims (nesvarbu fiziniams ar juridiniams) įsisteigti (pagrindinė būstinė ar veikimo vieta), bet ir leidžia kurti filialus, atstovybes ir kitus padalinius veiklai vykdyti. Ši teisė yra labai plati aptarti, todėl taupant laiką ir skiriant pagrindinę dėmesį į problematiką bus aptarta tik svarbiausia bylų kategorija dėl ko kyla teisiniai ginčai. Vienas žymiausių teisininkų prof. Peter J. Wattel teigia²⁸, kad sudėtingiausia situacija įsisteigimo laisvės srityje kyla dėl užsienio akcininkų specifikos. Ši problema kyla dėl to, kad tiksliai nėra žinoma po kuria laisve akcininkai patenka – ar tai įsisteigimo laisvė, laisvo kapitalo judėjimo laisvė ar abi vienu metu. Jei ekonominis

²⁸WATTEL 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. 81.

subjektas paprasčiausiai daro portfelio investiciją, šis patenka po laisvo kapitalo judėjimo laisve. Tačiau, jeigu šis ekonominis subjektas yra pozicijoje, kada gali daryti žymią įtaką juridinio asmens valdymui tada kyla pareigos ir teisės dėl įsisteigimo. Europos Teisingumo Teismas byloje *C-251/98, Baars prieš Inspecteur der belastingen*²⁹, pasisakė, kad faktas jog asmuo turintis nebūtinai kontrolinį akcijų paketą, bet galintis daryti įtaką juridinio asmens valdymui kitoje valstybėje narėje, laikomas įsisteigęs kitoje valstybėje narėje.

Nors įsisteigimo laisvė šio magistro darbo rašymo metu nėra ir nebus pilnai išnagrinėta, svarbu pažymėti, kad įsisteigimo laisvė yra vienas kertinių ES bendros vidaus rinkos garantų ir instrumentų, kuriais valstybės narių piliečiai ar juridiniai asmenys gali naudotis kuriant pridėtinę vertę ir užtikrinant lygias konkurencines sąlygas visiems bendros rinkos dalyviams.

Judėjimas ir buvimas valstybėse narėse be tikslo vykdyti ekonominę ūkinę veiklą

Asmenys kurie neturi tikslo vykdyti ekonominės ūkinės veiklos judėjimas yra reglamentuotas SESV 21 straipsnyje. Šiame straipsnyje yra numatyta, kad asmenys nesiekiantys vykdyti ekonominės ar ūkinės veiklos gali laisvai judėti ir apsigyventi ES valstybėse narėse be jokių ypatingų reikalavimų. Vienas labiausiai pasitaikančių bylų šioje kategorijoje yra pensijų apmokestinimo (tiesioginių mokesčių aspektu) bylos. Byloje *C-520/04 – Turpeinen*³⁰, ETT uždraudė Suomijos valstybei taikyti skirtingas sąlygas rezidentams ir nerizidentams. Kadangi, Pareiškėja gavo visas pajamas iš pensijos ir buvo pasinaudojusi teise apsigyventi kitoje ES valstybėje narėje, Suomija po 3 metų vienokio apmokestinimo (28,5%), apmokestino Pareiškėją kitokiu tarifu – 35%, vien dėl to fakto, kad negyveno pilietybės šalyje t. y. Suomijoje. Kartu ETT pažymėjo, jog „EB 18 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos pajamų mokestis, susijęs su senatvės pensija, mokama atitinkamos valstybės narės institucijos asmeniui, gyvenančiam kitoje valstybėje narėje, kai kuriais atvejais viršija mokestį, kurį reikėtų mokėti tuo atveju, jei šis asmuo gyventų šioje pirmojoje valstybėje narėje, kai minėta pensija sudaro visas ar beveik visas minėto asmens pajamas.“.

²⁹Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2000 m. balandžio 13 d. sprendimas *C. Baars prieš Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem* C-251/98, (ECLI): ECLI:EU:C:2000:205.

³⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. lapkričio 9 d. sprendimas *Pirkko Marjatta Turpeinen* C-520/04, (ECLI): ECLI:EU:C:2006:703.

Be laisvo kapitalo judėjimo ES bendroji vidaus rinka stagnuotų. Jau įvedus laisvę prekių, paslaugų ir asmenų judėjimui beliko tik aptarti laisvą kapitalo judėjimą. Visų pirma reikia pabrėžti, kad laisvas kapitalo judėjimas galioja ne tik valstybėms narėms, bet ir trečiosioms šalims su kuriomis valstybės narės sudaro sutartis. Ši laisvė yra reglamentuojama SESV 63-66 straipsniuose.

Vienas iš svarbiausių aspektų aptarti apie šią laisvę yra – kas yra kapitalas ES mastu? Internetiniame Europos Komisijos³¹ puslapyje yra pateikiama samprata ir tikslas. Visų pirma laisvas kapitalo judėjimas buvo reglamentuotas Maastrichto sutartyje 1994 m., kuriame buvo uždraustos visos priemonės ir draudimai riboti kapitalo judėjimą EB teritorijoje. Jos tikslas buvo padaryti atviru, liberalizuoti, integruoti ir efektyvinti visą Europos bendrąją vidaus rinką. Kartu šiame puslapyje yra aptariama, kaip laisvas kapitalo judėjimas paveikė kiekvieną ES pilietį. Minimos šios naujai atsiradusios galimybės:

- 1) Banko sąskaitų atidarymas užsienyje.
- 2) Akcijų pirkimas ne rezidento valstybėje.
- 3) Investicijos į palankesnes rinkas.
- 4) Nekilnojamojo turto pirkimas užsienio valstybėje.

Juridiniams asmenims atsirado tokios galimybės:

- 1) investuoti į kitas Europos bendroves arba tapti tokių bendrovių savininkėmis;
- 2) ieškoti lėšų ten, kur pigiausia.

Iš pateiktų pavyzdžių matyti, kad laisvas kapitalo judėjimas palengvino fizinių asmenų teisinę padėtį ir taip pat palengvino verslo subjektams vykdyti ekonominę komercinę veiklą valstybių narių teritorijose.

2. ES reglamentuoti tiesioginiai mokestiniai santykiai

Pirmoje dalyje buvo aptarta ES mokesčių istorija, pagrindai ir siekis harmonizuoti (pozityviai ar negatyviai) valstybių narių mokestines sistemas. Antroje dalyje bus siekiama atskleisti kas buvo atlikta ar yra bandoma atlikti ES mokestinėje teisėje. Ši dalis ypatinga

³¹ Europos Komisija. Kapitalo judėjimas. [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 28 d.]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/financial-markets/capital-movements_en>.

tu, kad bus aptarta keturi įžangoje paminėti ES lygiu harmonizuoti ar kuriuos bandoma harmonizuoti santykiai – bendra konsoliduotoji pelno mokesčio bazė, motininių ir dukterinių įmonių apmokestinimas, ATAD direktyva, įmonių jungimosi, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis apmokestinimo direktyva. Aptariant šiuos instrumentus bus bandoma aptarti šių istoriją, priėmimo ar bandymo priimti siekius, funkcijas ir specifinius apmokestinimo ar veikimo mechanizmus.

2.1. Bendra konsoliduotoji pelno mokesčio bazė

Ši idėja – konsoliduoti pelno mokesčio bazę siekia anksčiausiai 1975 m., kai Europos Komisija buvo pateikusi pasiūlymą dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės sistemų ir mokesčių sulaikymo režimų dividendų paskirstyme³². Vėliau ši idėja įgavo ir realesnę išraišką, kai 1992 m. *Ruding* ataskaitoje³³ Europos komisija pateikė šiuos klausimus:

- a) ar skirtumai apmokestinime valstybėse narėse sukelia didelius bendrosios vidinės rinkos nuokrypis?
- b) ar kilus šiems nuokrypiams jie išsilygintu kartu su konkurencija tarp valstybių narių ir ar būtinas Bendrijos įsikišimas?
- c) kokių konkrečiai priemonių reikėtų imtis Bendrijos lygmeniu, kad šių nuokrypių būtų galima išvengti arba panaikinti?

Šioje ataskaitoje buvo pripažinti tam tikri nuokrypiai ypač pelno mokesčio bazėje. Pastebėta, kad iš valstybių narių pozicijos jų mokesčių režimai yra neutralūs, tačiau jų siekis pritraukti užsienio įmones priverčia jas taikyti specialias mokesčines schemas be kitų valstybių narių žinios, kas šito pasekoje yra diskriminacinio pobūdžio.

Pagal Amsterdamo universiteto profesorių Jan van de Streek³⁴, galiausiai 2011 m. kovo 16 d. Europos Komisijos buvo pateikta siūlymui ši direktyva (bendroji konsoliduotoji pelno mokesčio bazė). Tačiau dėl politinio valstybių narių pasipriešinimo direktyva nebuvo

³² 1975 m. rugpjūčio 1 d., Proposal for a Council Directive concerning the harmonization of systems of company taxation and of withholding taxes on dividends, *European Communities Commission* [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 22 d.]. Prieiga per internetą: <<http://aei.pitt.edu/5570/1/5570.pdf>>.

³³ 1992 m. kovas, Report of the committee of independent experts on company taxation, *Commission of the European Communities* [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 22 d.]. Prieiga per internetą: <<http://aei.pitt.edu/8702/1/8702.pdf>>.

³⁴ 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. 429.

priimta. Kaip ir pirmoje dalyje minėta kilo konfliktas Europos Komisijoje tarp valstybių narių dėl kurio nebuvo įmanoma priimti direktyvos. Kadangi, Europos Komisijos mechanizmas pagrįstas, kad sprendimas turi būti vienbalsis ši direktyva yra vis Europos Komisijos darbotvarkėje. Vėliau šio skirsnio didžioji dalis bus skiriama labai techniniam bendrosios konsoliduotosios pelno mokesčio bazės skirtingų turto rūšių apmokestinimo taisyklių aptarimui. Tai bus daroma dėl vienos iš *Ecofin* tarybos išvadų pastraipose 18-20 prielaidų - visos pastangos turėtų būti dedamos į pelno mokesčio bazės sureguliuojimą³⁵.

2.1.1. Bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės tikslai, pagrindai ir subjektai

2011 m. bendrosios konsoliduotosios pelno mokesčio bazės pasiūlyme (pasirinkta aptarti 2011 m. pasiūlymą, tikslų atžvilgiu, o ne 2016 m. dėl to, kad jame nebuvo išskirta aiškiai išskirti tikslai kaip praecitoje redakcijoje. Kartu dėl to, kad 2011 ir 2016 m. redakcijos savo tikslais ir instrumentais sistemiškai nesiskiria) buvo išskirtas vienas iš svarbiausių tikslų – verslo sąlygų supaprastinimas. Šis tikslas ir toliau lieka vienas svarbiausių Europos Komisijos keliamų tikslų³⁶. Tai atsispindi ir 2015-2019 m. Europos Komisijos keliamų tikslų suvestinėje³⁷. Kartu siekiama:

- a) žymiai sumažinti ES ypatingai sudėtingą tarptautinę sistemą dėl pelno apmokestinimo, kartu sumažinant administracinius ir su tuo susijusius kaštus;
- b) panaikinti dvigubo apmokestinimo riziką viduje ES ir tuo pačiu kiek įmanoma panaikinti dar tebesančius suvaržymus ar diskriminaciją;
- c) pateikti būdą pagal kurį pelno apmokestinimas ES neiškraipytų investicijų ar finansavimo sprendimų;
- d) sukurti daugiau skatinimo priemonių investuoti ES būtent mokslinių tyrimų ir taikomojoje veikloje.

Kaip profesorius Jan van de Streek pažymi³⁸, kad konsoliduotasis ir dalijamasis mechanizmas bendrosios konsoliduotosios pelno mokesčio bazės turi labai daug pranašumų tarptautinėms įmonėms. Išties rankos principas (labai sudėtinga pritaikyti dėl

³⁵Outcome of the Council meeting, Brussels, 2017 m. gruodžio 5 d., [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.consilium.europa.eu/media/32591/st15305-en17.pdf>

³⁶Commission staff working document. Impact assessment, Strasbourg, 2016 m. spalio 25 d., [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/swd_2016_341_en.pdf

³⁷Europos Komisijos 10 svarbiausių prioritetų 2015 – 2019 m., [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/commission/priorities_en.

³⁸ 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. 432-433.

globalizacijos), labai brangūs administraciniai kaštai ir reikalavimai įmonėms ir dvigubo apmokestinimo rizika nebebūtų problema priėmus minimą direktyvą. Kartu paskiriant vieną mokestinį priežiūros subjektą kuris turi teisę prižiūrėti ir nustatyti konsoliduotą pelno mokesčio bazę ir jos proporcingumą, sumažintų administracinę našą dar labiau tarptautinėms įmonėms. Kartu milžiniška nauda tarptautinėms kompanijoms taptų supranacionalinis mokestinių lengvatų pritaikymas.

Tačiau autorius pastebi, kad bendroji konsoliduotosios pelno mokesčio bazės silpnoji pusė yra Europos Sąjungos konkurencingumo silpnėjimas pasauliniame kontekste. Tai įvyksta dėl to, kad įgyvendinus minėtą direktyvą Europos Sąjungoje nebeliktų mokesčių planavimo perspektyvos.

Bendrosios konsoliduotosios pelno mokesčio bazės subjektai

Direktyvos 2 straipsnyje yra apibrėžiamos sąlygos pagal kurias įmonės privalomai tampa bendrojo konsoliduotojo pelno mokesčio bazės subjektu, jeigu ši yra įsisteigusi ES. Numatytos keturios sąlygos:

- a) įmonės teisinė forma atitinka vieną iš priede išvardintų formų (visos Europos Sąjungoje esančios valstybių narių juridinių asmenų formos yra pripažįstamos);
- b) ji turi mokėti vieną iš antrame priede išvardintų pelno mokesčių arba panašų iš esmės į jį mokestį;
- c) ji priklauso finansinės apskaitos tikslais konsoliduotai įmonių grupei, kurios bendros konsoliduotosios grupės pajamos prieš atitinkamus finansinius metus einančiais finansiniais metais viršijo 750 000 000 EUR;
- d) ji gali būti laikoma patronuojančiąja įmone arba reikalavimus atitinkančia patronuojamąja įmone, kaip nurodyta 3 straipsnyje, ir (arba) turi vieną ar daugiau nuolatinių buveinių kitose valstybėse narėse, kaip nurodyta 5 straipsnyje.

Tačiau nagrinėjant būtent šių subjektų privalomumą mokėti bendrąją konsoliduotosios pelno mokestį yra aptinkama viena nuostata, kuri mano manymu turėtų būti keičiama. Tai yra, dėl to, kad atitinkama kelias sąlygas įmonė būtų priversta būti šio pelno mokesčio subjekte, nors visa ekonominė veikla vyktų ne ES ribose arba tik maža dalis visos ekonominės veiklos būtų ES.

Pelno mokesčio bazės principai ir apskaičiavimas

Europos Komisija siūlydami šią direktyvą siekia sukurti naują, su nieko nesusijusią sistemą mokesčių apskaičiavimui. Direktyvoje yra numatomi šie principai:

- 1) Apskaičiuojant mokesčio bazę bus atsižvelgiama tik į realizuotas išlaidas ir pajamas (6 str. 1 d.);
- 2) į sandorius ir apmokestinamuosius įvykius bus atsižvelgiama individualiai (6 str. 2 d.);
- 3) mokesčio bazės apskaičiavimas bus nuoseklus išskyrus išimtinus pateisinamus atvejus (6 str. 3d.);
- 4) mokesčio bazė bus apskaičiuojama kiekvienais mokestiniais metais jeigu nebus kitaip numatyta. Mokestinius metus sudarys dvylikos mėnesių periodas jeigu kitaip nenumatyta (6 str. 4 d.);
- 5) pajamos ir išlaidos, kaip ir kiti atskaitomieji objektai bus pripažinti tik tais mokesčių metais kuriais buvo patirti (15 str.)³⁹.

Šios direktyvos 7 str. numato, mokesčio bazę sudaro:

- a) pajamos;
- b) lengvatinės pajamos;
- c) atskaitomos išlaidos;
- d) kitos atskaitomos išlaidos.

Pajamos direktyvoje yra apibūdinamos, kaip – bet kokių pardavimų ar kitokių sandorių, PVM ar kitų mokesčių ar muitų gavimas valdžios institucijų vardu, nesvarbu pinigine ar ne pinigine forma, įskaitant perleidimo/perdavimo iš nuosavybės ar teisės, dividendai, palūkanos ir kitos pajamos, likvidacijos, honorarų, subsidijų ar apdovanojimų, gautų dovanų, kompensacijų, ex-gratia mokėjimų. Į pajamų sąvoką direktyvoje taip pat įeina ir ne piniginės dovanos gautos mokesčio mokėtojo (4 str. 5 p.). Kaip matoma pajamos direktyvoje yra ypatingai plačiai traktuojamos.

Kartu 9 str. numato kas sudaro atskaitomas išlaidas. Į atskaitomas išlaidas sudaro – visos išlaidos, kurios buvo patirtos dėl tiesioginių mokesčio mokėtojo veiklos interesų. Tai parodo, jog visa tai, kas buvo susiję su mokesčio mokėtojo patirtomis išlaidomis siekiant gauti pajamų arba jas užsitikrinti, atėmus PVM, gali būti atskaitomos. Atskaitomose išlaidose pastebėtina ir įdomu tai, kad Europos Komisija skiria didelį dėmesį tyrimų ir technologinei plėtrai. 9 str. 3 d. yra suteikiamos labai lanksčios ir liberalios sąlygos

³⁹Europos Komisijos bendrojo konsoliduotojo pelno mokesčio bazės direktyvos pasiūlymas, 2016 m. spalio 25 d., COM(2016) 685 final, 2016/0337 (CNS), [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_en.pdf.

atskaityti išlaidas susijusias su tyrimais ir technologine plėtra. Tai galima būtų paaiškinti tuo, kad ES nuo 2010 m. įgyvendina strategiją „Europa 2020“, kurioje numatyta, kad 3% ES BVP 2020 m. turėtų būti skirta technologijų ir tyrimų plėtrai skatinti (4 gairė)⁴⁰.

Kartu apskaičiuojant mokesčius projekte yra numatyta ištiestos rankos taisyklė. Tai yra numatoma direktyvos 57 str.1 d. – “jeigu asocijuotųjų įmonių tarpusavio santykiams nustatomos arba primetamos sąlygos, kurios skiriasi nuo nepriklausomų įmonių santykiams nustatomų sąlygų, bet kokios pajamos, kurios būtų susikaupusios mokesčio mokėtojui, bet dėl tų sąlygų nulemtų priešasčių nesusikaupė, įtraukiamos į to mokesčio mokėtojo pajamas ir atitinkamai apmokestinamos.”. Profesorius Jan van de Streek teigia⁴¹, kad pagal direktyvos preambulės 14 pastraipą – “turto perkėlimas – operacija, dėl kurios valstybė narė praranda teisę apmokestinti perkeltą turtą, nors turtas juridinės arba ekonominės nuosavybės teise toliau priklauso tam pačiam mokesčio mokėtojui.” yra skirta labiau Europos Komisijos norui naudoti ištiestos rankos principą norint esant tikslui mokesčių kovoti su mokesčių vengimu, pakoreguoti įmonės mokesčio bazę. Tai galima iliustruoti ir ETT teismo praktikos rinkinyje pagal generalinio advokato Michal Bobek išvadą 2017 m. gruodžio 14 d. byloje *C-382/16 Hornbach-Baumarkt-AG prieš Finanzamt Landau*⁴², kurioje generalinis advokatas 24 pastraipoje pasisakė, kad sandorių kainodara, kuri taikoma pagal įprastų rinkų sąlygų principą, gali būti naudojama įmonės mokesčių bazei koreguoti, jei dirbtinai arba piktnaudžiaujamai sudaromos sąlygos išvengti mokesčio. Taip pat, bendrai ir teisėtai naudojama kaip priemonė nuoseklus pelno paskirstymo pagrindui.

Nuostoliai

Direktyvos 41 str. 1 d. numatyta, kad mokesčio mokėtojo patirti nuostoliai gali būti atskaitomi ir vėlesniais metais, nenurodant mokesstinės senaties. Šio straipsnio 4 dalis numato, kad pirmiausia yra atskaitomi seniausi nuostoliai. Kartu yra nustatoma taisyklė 3 d., kad mokesčio mokėtojo nuostoliai negali būti atskaitomi jei kita tampa dukterine įmone. Kartu 3 d. (b) yra pripažįstama, kad jei išgytas mokesčių mokėtojas nebevykdo arba keičia

⁴⁰Tarybos Rekomendacija (ES) 2015/1184, 2015 m. liepos 14 d., dėl valstybių narių ir Europos Sąjungos ekonominės politikos bendrų gairių, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015H1184&from=EN>.

⁴¹ 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. 448.

⁴²Teismo praktikos rinkinys, Generalinio advokato Michal Bobek išvada pateikta 2017 m. gruodžio 14 d. [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62016CC0382&from=EN>.

pagrindinę ekonominę veiklą (kurios apyvarta viršija (60%)), ši nebegali atskaityti patirtų nuostolių mokestiniais metais.

2.1.2. Skirtingų rūšių turto apmokestinimas

Draudimo įmonės

Direktyvos 28 str. reguliuoja draudimo įmonių, kurios turi teisę vykdyti veiklą pagal direktyvas 73/239/EEB⁴³ (draudimas išskyrus gyvybės draudimą), 2002/83/EB⁴⁴ (gyvybės draudimas) ir 2005/68/EB⁴⁵ (perdraudimas), ir nustato tokias papildomas apmokestinimo taisykles (šios direktyvos nebegalioja, tačiau esminiai šių direktyvų tikslai ir normos išlieka svarbios):

- a) į mokesčio bazę įtraukiamas turto, į kurį investuojama gyvybės draudimo poliso turėtojo naudai su investicine rizika ir kurį turi gyvybės draudimo įmonės, rinkos vertės, nustatytos tų pačių mokestinių metų pradžioje ir pabaigoje arba nustatytos perleidimo metu mokestinių metų pradžioje, arba užbaigus pirkimą, jeigu jis atliktas vėliau, skirtumas;
- b) į mokesčio bazę įtraukiamas gyvybės draudimo įmonių paskirstytasis pelnas;
- c) draudimo techniniai atidėjiniai, nustatyti pagal direktyvą 91/674/EEB⁴⁶ yra atskaitomi, išskyrus svyravimo išlyginimo atidėjinius.

Atsargų ir nebaigtų gaminių vertinimas

Direktyvos 4 str. 27 p. apibrėžia, kad atsargos ir nebaigti gaminiai tai parduodamas turtas, parduoti gaminamas turtas arba turtas medžiagų arba žaliavų, sunaudotinų gamyboje arba

⁴³1992 m. birželio 18 d. Tarybos Direktyva 92/49/EEB dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su tiesioginiu draudimu, išskyrus gyvybės draudimą, derinimo, iš dalies keičianti Direktyvas 73/239/EEB ir 88/357/EEB (trečioji ne gyvybės draudimo Direktyva), [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31992L0049&from=LT>.

⁴⁴2002 m. lapkričio 5 d. Europos Parlamento ir tarybos Direktyva 2002/83/EB dėl gyvybės draudimo, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32002L0083&from=LT>.

⁴⁵2005 m. lapkričio 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2005/68/EB dėl perdraudimo ir iš dalies keičianti Tarybos direktyvas 73/239/EEB, 92/49/EEB ir Direktyvas 98/78/EB bei 2002/83/EB, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32005L0068&from=LT>.

⁴⁶1991 m. gruodžio 19 d. Tarybos Direktyva dėl draudimo įmonių metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31991L0674&from=LT>.

teikiant paslaugas, pavidalu. Toliau konkrečiai šia tema kalbama direktyvos 27 straipsnyje. Jame yra įtvirtinamas šių objektų vertinimo metodas. Kartu nurodoma, kad šių objektų savikaina, tai visos įsigijimo, perdirbimo ir kitos tiesioginės išlaidos nustatytos mokesčiais metais. Išlaidos apskaitomos be pridėtinės vertės mokesčio. Galiausiai atsargos ir nebaigti gaminiai gali būti vertinami paskutinę mokesčių metų dieną pagal šių savikainą arba grynąją realizavimo vertę – pasirinktinai pagal mažesniąją.

Rizikos draudimas

Direktyvos 26 straipsnis aptaria rizikos draudimo apmokestinimą. Jame numatoma, kad pelnas ir nuostoliai, atsirandantys dėl vertinimo ar perdavimo veiksmų yra priskiriami kaip apdraustojo objekto pelnas ir nuostoliai. Tačiau tam priskirti yra būtinu 2 elementai:

- a) rizikos draudimo ryšys turi būti pagrįstas iš anksto sudarytais oficialiais dokumentais;
- b) tikimasi, kad rizikos draudimas bus veiksmingas ir galima bus nustatyti veiksmingumą.

Kartu šiame straipsnyje numatoma, kad jei rizikos draudimas bus pertrauktas arba turima finansinė priemonė bus laikoma rizikos draudimo priemone, iš šios bus išieškomas skirtumas ir taip apskaičiuojama mokesčinė bazė.

Blogų skolų atskaitymas

Mokesčio mokėtojui norint atskaityti blogas skolas yra numatytos tokios sąlygos direktyvos 25 str. 1 d.:

- a) mokesčių metų pabaigoje mokesčio mokėtojas ėmėsi visų pagrįstų priemonių, nurodytų šio straipsnio 2 dalyje, mokėjimui atlikti ir tikėtina, kad nebus galima grąžinti visos skolos arba jos dalies, arba mokesčio mokėtojas turi daug vienodų gautinų sumų, kurios visos turi būti gautos iš to paties įmonės veiklos sektoriaus, ir gali patikimai apskaičiuoti būsimų blogų skolų sumą procentais su sąlyga, kad kiekvienos vienodos gautinos sumos vertė yra mažesnė nei 0,1 % visų vienodų gautinų sumų vertės. Kad vertė būtų patikimai apskaičiuota, mokesčio mokėtojas atsižvelgia į visus susijusius veiksnius, įskaitant patirtį
- b) skolininkas nepalaiko su mokesčio mokėtoju 3 straipsnyje nurodytų ryšių, taip pat nei skolininkas, nei mokesčio mokėtojas nėra asocijuotosios įmonės, nurodytos 56 straipsnyje. Jeigu skolininkas yra fizinis asmuo, jis, jo sutuoktinis, pagal tiesioginę

giminystės liniją tėvai ir protėviai arba palikuonys negali tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauti mokesčio mokėtoju valdant ir kontroliuojant savo kapitalą, kaip nurodyta 56 straipsnyje;

c) dėl blogos skolos neprašyta atskaitymo pagal 39 straipsnį (išskirtinis vertės sumažėjimas);

d) kai bloga skola siejama su pirkėjų įsiskolinimu, skolą atitinkanti suma į mokesčio bazę įtraukiama kaip pajamos.

Tam, kad būtų įsitikinta mokesčio mokėtojo nemokumu būtini pagrįsti ir objektyvūs įrodymai. Įrodymų pagrįstumui ir objektyvumui dėl mokesčio mokėtojo nemokumo yra keliami šie klausimai:

a) ar išieškojimo išlaidos proporcingos skolai?

b) ar yra kokių nors sėkmingo išieškojimo perspektyva?

c) ar tam tikromis aplinkybėmis pagrįsta tikėtis, kad mokesčio mokėtojas ims išieškojimo?

d) ar tai laikotarpis, praėjusio nuo galutinio įsipareigojimo įvykdymo termino?

e) ar skolininkas paskelbtas nemokiu, ar pradėti teisiniai veiksmai arba ar buvo kreiptasi į skolų išieškotoją?

Įvertinus visas šias aplinkybes ir įrodymus galima konstatuoti, kad galima atskaityti blogą skolą.

Atidėjiniai

Direktyvos 23 straipsnyje yra aptariami atidėjinių apmokestinimas ir specifika. Atidėjiniai direktyvos žodžiais – mokesčio mokėtojo esamas arba būsimas įsipareigojimas atsirandantis dėl vykdomos veiklos, šiais arba praeitais mokestiniais metais, kurią galima pagrįstai apskaičiuoti. Kartu teisiniu įsipareigojimu yra pripažįstami šie objektai – sutartys, teisės aktai dėl kurių atsiranda įsipareigojimai, bendro pobūdžio arba individualaus administracinio teisės akto ir kitų teisinių veiklų. Jei pagal sutartis mokėjimai tęsis ilgą laiką šie turi būti proporcingai paskirstyti sutarties trukmei.

Apskaičiuojant atidėjinius yra atsižvelgiama į:

a) visą riziką ir neapibrėžtumą, tačiau jei neapibrėžtumas negali būti perteklinis;

b) atsižvelgiama į būsimą tiesioginę naudą dėl kurios daromi atidėjiniai;

c) atsižvelgiama į būsimus įvykus ir jų pagrįstumą įvykti;

d) jeigu atidėjinių terminas yra 12 mėnesių arba ilgesnis ir nėra sutartos diskonto normos, atidėjiniai diskontuojami pagal metinį euro tarpbankinio skolinimo palūkanų normos („Euribor“) vidurkį už įsipareigojimus, kurių įvykdymo terminas – 12 mėnesių, kaip paskelbta Europos centrinio banko, kalendoriniais metais, kuriais baigiasi mokestiniai metai.

Tačiau atidėjiniai nebūna atskaitomi dėl:

- a) nenumatytų išlaidų;
- b) būsimų išlaidų padidėjimo.

Galiausiai galima pasakyti, kad kiekvieno šio instrumento pagalba bus tikrinami atidėjinių pagrįstumas ir objektyvumas kiekvienas mokestiniais metais.

Ilgalaikės sutartys

Tam, kad sutartys pagal direktyvos 22 str. būtų pripažintos ilgalaikėmis yra taikomos tokios sąlygos:

- a) sudarytos dėl gaminimo, instaliavimo, statybos darbų arba dėl paslaugų teikimo;
- b) terminas tikėtina ilgesnis nei 12 mėnesių.

Svarbu paminėti, kad ilgalaikėms sutartims yra taikoma būtent patirtų metų išlaidų atskaitymas. Išlaidų apskaičiavimas yra daromas būtent proporcingu sutarties įvykdymo procentu t. y. jei ilgalaikės sutarties įvykdymo terminas yra paskirstytas 2 metams, tada už vienus mokestinius metus galima atskaityti 50% sutarties kainos sumos.

Prekybai laikomas finansinis turtas ir įsipareigojimai

Direktyvos 21 str. aptaria šiek tiek kitokį finansinio turto ir įsipareigojimų apmokestinimą negu buvo numatytas iki šiol. Pirmiausia, yra numatoma, kad finansinis turtas arba įsipareigojimai priskiriami prekybai laikomam finansiniam turtui ir įsipareigojimams jeigu šie atitinka dvi sąlygas:

- a) įgyjamas ar prisiimamas siekiant greitai metu parduoti ar perpirkti;
- b) yra bendrai valdomų finansinių priemonių, įskaitant išvestines priemones, portfelio dalis ir esti įrodymų, kad šios buvo panaudotos trumpalaikio pobūdžio pajamoms gauti.

Šio turto vertė yra apskaičiuojama gretinant įsigijimo pradžios ir pardavimo kainų skirtumą. Jei gaunamos pajamos iš minėto turto perleidimo, šios yra pridedamos prie

mokesčio bazės. Šio turto įsipareigojimo rinkos vertė yra atskaičiuojama nuo mokestinės bazės metų pradžioje arba pardavimo dieną. Pagal direktyvos 8 str. c punktą, paskirstytasis pelnas yra neapmokestinamas (jei mokesčio mokėtojas turėjo pvz. akcijų ilgiau nei 12 mėnesių ir jam priklausė nemažiau kaip 10% akcijų). Tačiau, yra nuokrypis nuo minėto 8 str. c punkto, kai finansinis turtas ar įsipareigojimai yra nebelaikomi prekybai, bet toliau laikomi kaip ilgalaikis turtas, rinkos vertės, apskaičiuotos mokestinių metų pradžioje arba pirkimo dieną, jei data yra vėlesnė, ir jų rinkos vertės, apskaičiuotos mokestinių metų pabaigoje, skirtumas įtraukiamas į tų mokestinių metų mokesčio bazę. Tuo tarpu, atvirkštinis variantas, kai turtas nebelaikomas kaip ilgalaikis turtas, bet tebelaikomas prekybai, rinkos vertės, apskaičiuotos mokestinių metų pradžioje arba pirkimo dieną, jei data yra vėlesnė, ir jų rinkos vertės, apskaičiuotos mokestinių metų pabaigoje, skirtumas įtraukiamas į tų mokestinių metų mokesčio bazę. Galiausiai, 8 straipsnio c punkte nurodytas laikotarpis prasideda arba yra pertraukiamas tada, kai finansinis turtas arba įsipareigojimai nebelaikomi prekybai ir nebėra ilgalaikis turtas.

Ilgalaikis turtas

Ilgalaikio turto sąvoka yra atskleidžiama direktyvos 4 straipsnio 19 punkte - mokesčio mokėtojo perkant įsigytas arba sukurtas materialusis turtas ir visas perkant įsigytas nematerialusis turtas, kurį galima įvertinti nepriklausomai ir kuris naudojamas įmonės veikloje sukuriant, išlaikant arba užtikrinant pajamas daugiau negu 12 mėnesių, išskyrus atvejus, kai jo įsigijimo arba sukūrimo išlaidos mažesnės negu 1 000 EUR. Ilgalaikis turtas taip pat apima finansinį turtą, išskyrus prekybai laikomą finansinį turtą, kaip nurodyta 21 straipsnyje. 18 str. numatyta, kad ilgalaikio turto įsigijimo, pagerinimo ar kūrimo išlaidos galimos atskaityti mokestiniais metais, kuriais šis turtas buvo perleistas ir iš to pajamos turi būti įtrauktos į mokestinę bazę.

Pagal Europos Komisijos pasiūlymą ilgalaikio turto nuvertėjimą turi teisę atskaityti ekonominis savininkas (32 str. 1 d.). Tai yra numatyta, todėl, kad kartais ekonominis ir teisinis ilgalaikio turto savininkas gali nesutapti. Svarbu paminėti, tai, kad ekonominis savininkas turi teisę atskaityti ir nuomos palūkanas, jei ši nėra įtraukta į teisinio savininko mokestinę bazę (32 str. 2 d.). Kartu šį atskaitymą gali daryti tik vienas asmuo, jei šis ilgalaikis turtas nepriklauso bendrąja nuosavybes teise (32 str. 4 d.).

Kartu Europos Komisija nustato tokius tiesinio ilgalaikio turto nuvertėjimo terminus:

a) komercinių pastatų, biurų, kitų pastatų ir kito nekilnojamojo turto, naudojamo verslui, išskyrus pramoninius pastatus ir struktūras – 40 metų;

- b) pramoninių pastatų ir struktūrų – 25 metai;
- c) ilgo tarnavimo laiko ilgalaikio materialiojo turto, išskyrus a ir b punktuose nurodytą turtą – 15 metų;
- d) vidutinio tarnavimo laiko ilgalaikio materialiojo turto – 8 metai;
- e) ilgalaikio nematerialiojo turto – turto laikotarpis, per kurį turtas teisiškai apsaugotas arba į kurį suteikiama teisė, arba, jeigu laikotarpio negalima nustatyti – 15 metų.

Svarbu pažymėti, kad nenaudojimo ilgalaikio turto nuvertėjimą negalima bus atsižvelgti (31 str. 4 d.), taip pat, nuvertėjimo bazė bus mažinama subsidijos suma, tiesiogiai susijusia su turto pagerinimu, sukūrimu ar įsigijimu (31 str. 3 d.)

2.1.3. Bendrojo konsoliduotojo pelno mokesčio ateitis

Aptarus bendrojo konsoliduotojo pelno mokesčio istoriją, tikslus, galimus subjektus, funkcijas, mokesčio apskaičiavimo ypatumus skirtingose turto rūšyse, peršasi mintis, kad išskelti tikslai yra iš tiesų sunkiai įgyvendinami. Ne tik dėl jau minėto Europos Komisijos sprendimų priėmimo mechanizmo, bet ir dėl skirtingų kiekvienos valstybės narės pelno mokesčio apskaičiavimo, formos ar specifikos.

Kartu svarbu paminėti, kad šios direktyvos ateitis nėra užtikrinta, bet galima tikrai teigti, kad jei šis dokumentas bus nepriimtas, valstybės narės toliau bandys labiau glaudinti nacionalines pelno mokesčio sistemas kartu dėl bendro aiškumo, administracinės naštos mažinimo ir aiškesnio kooperavimosi tarpvalstybiniu lygiu.

2.2. Europos Sąjungos juridiniai asmenys

Be to, kad valstybės narės savo nacionalinėje teisės sistemoje turi sukūrę jiems būdingus juridinius asmenis, Europos Sąjunga siekiant harmonizacijos yra sukūrusi Europos Bendrijos lygiu naujas juridines formas, kurios šiame skirsnyje bus aptartos. ES yra įteisinusi šias jai būdingas juridines formas:

- a) Europos bendrovė (SE);
- b) Europos ekonominių interesų grupė (EEIG);
- c) Europos kooperatinė bendrovė (SCE).

Šiame skirsnyje bus aptarti šie juridiniai asmenys ir jų apmokestinimo ypatumai. Europos kooperatinė bendrovė (SCE) yra paminėta prie įkurtų juridinių asmenų formų, bet ši nebus nagrinėjama darbe, kadangi dėl jos panašumo į Europos bendrovę (SE) darbo autorius nemato pagrindo jos aptarti.

2.2.1. Europos bendrovė (SE) ir Europos kooperatinė bendrovė (SCE)

Europos bendrovės pavadinimas yra kildinamas iš lotyniško pavadinimo „*Societas Europae*“ dėl to ir toliau bus vartojamas sutrumpinimas SE. Norint įsteigti šį juridinį asmenį turi būti išpildytos pagrindinės 4 sąlygos:

- a) buveinė turi būti registruota vienoje iš ES valstybių narių;
- b) kitose ES valstybėse narėse turi būti įmonės padalinių (turi būti taikomos bent dvi skirtingos teisės sistemos);
- c) pasirašytasis kapitalas turi būti ne mažesnis nei 120 000 eurų;
- d) tarp vadovaujančiųjų organų ir tarp bendrovės darbuotojų atstovų turi būti nustatyta ir vadovų bei bendrovės darbuotojų atstovų parengta ir pasirašyta konsultavimosi su jais bei jų informavimo tvarka⁴⁷.

Pagal teisės mokslininkus Frederik Boulogne, Ben Terra ir Peter Wattel SE nėra vienspalvė juridinė forma⁴⁸. Tai yra dėl to, kad dauguma teisinių klausimų reguliuoja tos valstybės teisė kurioje yra įsisteigusi SE. Autoriai nurodo, kad nacionalinė teisė reguliuoja šiuos SE teisinius aspektus:

- a) pelno pasidalijimą;
- b) akcininkų susitikimus;
- c) balsavimo teisę;
- d) teisę išleisti akcijas ar obligacijas;
- e) įmonės likvidacijos tvarką;
- f) bankroto procedūrą;
- g) reprezentaciją;
- h) vadovų atsakomybės rūšis;

Tuo tarpu tik patys esmingiausi elementai yra nustatyti ES lygiu, kaip:

- a) įmonės įkūrimas;
- b) įmonės atsakomybės rūšis (ribota ar neribota);
- c) kapitalo minimumas;
- d) įmonės formos pakeitimas;
- e) įmonės būstinės perkėlimas;

⁴⁷ Europos bendrovės (SE) steigimas, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: https://europa.eu/youreurope/business/running-business/developing-business/setting-up-european-company/index_lt.htm.

⁴⁸ 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. 387.

- f) įmonės likvidacija;
- g) priežiūros ir valdybos tvarka.

SE tiesioginio apmokestinimo ypatumai

Įdomiausias aspektas dėl SE tiesioginio apmokestinimo yra tai, kad direktyvoje Nr. 2157/2001 (EB)⁴⁹ nėra paminėtos nė vienos apmokestinimo normos. Pagal autorius Frederik Boulogne, Ben Terra ir Peter Wattel⁵⁰, bendra apmokestinimo tvarka SE atveju nebūtų logiška, nes didžiąja dalimi pagrindiniai apmokestinimo klausimai būtų sprendžiami nacionalinės teisės, kurioje SE yra įsisteigusi rėmuose. Kartu buvo baimintis, kad tokia apmokestinimo tvarka, kurioje tik keletas bendrų apmokestinamų normų būtų bendros ES lygiu, būtų diskriminacinės.

Dėl to, kad nėra jokių konkrečių apmokestinimo normų direktyvoje apart 10 straipsnio, kuriame SE yra prilyginama akcinei bendrovei pagal valstybės narės teisę kurioje SE buvo įsteigta, svarbu pažymėti, kad SE yra taikomi tokie teisiniai santykiai:

- a) nacionalinė teisė;
- b) tarptautinė teisė (sutarčių pagrindu);
- c) bendroji ES teisė;
- d) motininių ir dukterinių įmonių direktyva;
- e) įmonių jungimosi, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis direktyva⁵¹.

2.2.2. Europos ekonominių interesų grupė (EEIG)

Europos ekonominių interesų grupė buvo sukurta pagal prancūzų juridinio asmens prototipą – *groupement d'intérêt économique*, kuris patogu tuo, kad paslaugų tiekėjai gali prisijungti prie šio juridinio asmens, tačiau kartu išlikti individualiai nepriklausomais⁵².

⁴⁹Tarybos reglamentas (EB) Nr. 2157/2001, 2001 m. spalio 8 d., dėl Europos bendrovės (SE) statuto, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32001R2157&from=LT>.

⁵⁰ 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. 389-392.

⁵¹ *Ibid*

⁵² *Ibid*

Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2137/85 1985 m. liepos 25 d.⁵³, numato, kad pagrindinis šio reglamento tikslas yra sumažinti teisinius, finansinius ir psichologinius sunkumus, kylančius bendradarbiaujant skirtingose valstybėse veikiantiems fiziniams asmenims, bendrovėms, firmoms ir kitoms įstaigoms.

Tam, kad būtų įmanoma sudaryti EEIG yra būtina išpildyti šias sąlygas:

a) EEIG gali įsteigti bendrovės, firmos ir kiti juridiniai asmenys, kurių veiklą reglamentuoja viešoji arba privatinė teisė, kurie yra įsteigti pagal ES šalies teisę ir kurių registruota buveinė yra ES teritorijoje. Jas taip pat gali įsteigti fiziniai asmenys, užsiimantys pramonine, komercine, amatų arba žemės ūkio veikla, arba teikiantys ES profesines ar kitas paslaugas;

b) EEIG turi turėti bent du narius iš skirtingų ES šalių;

c) EEIG steigimo sutartyje turi būti nurodytas grupės pavadinimas, oficialus adresas ir tikslai, kiekvieno grupės nario pavardė (pavadinimas), registracijos numeris bei vieta (jei yra) ir grupės veiklos laikotarpis, jeigu jis yra ribotas. Sutartis turi būti įregistruota kiekvienos ES šalies nustatytame registre. Tokia registracija suteikia EEIG visišką veiksnumą visoje ES;

d) EEIG negali siekti jokių viešųjų investicijų;

e) EEIG įsteigimui kapitalas nebūtinus. Nariai gali naudoti alternatyvias finansavimo priemones⁵⁴.

Kartu reikia paminėti, kad reglamento 3 straipsnis draudžia šiam juridiniam asmeniui:

a) tiesiogiai ar netiesiogiai valdyti arba prižiūrėti savo narių arba kitų įmonių veiklos, ypač personalo vadybos, finansų ir investicijų srityje;

b) tiesiogiai ar netiesiogiai, bet koku pagrindu turėti savo narių akcijų; turėti kitų įmonių akcijų yra leidžiama tik tiek, kiek to reikalauja grupės tikslai ir siekiant narių naudos.

c) turėti daugiau nei 500 darbuotojų;

d) būti kitos EEIG nariu;

e) tarpininkauti bendrovei suteikiant paskolą tos bendrovės direktoriui arba su juo susijusiems asmenims pagal valstybių narių teisės aktus ar kitus panašius sandorius.

⁵³Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2137/85, 1985 m. liepos 25 d., dėl Europos ekonominių interesų grupių (EEIG), [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 9 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31985R2137&from=LT>.

⁵⁴Europos ekonominių interesų grupės (EEIG) santrauka iš reglamento (EEB) Nr. 2137/85, dėl Europos ekonominių interesų grupių, [[interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 9 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:126015&from=EN>.

Kartu reikia pasakyti, kad reglamento 23 straipsnis draudžia EEIG siekti bet kokių viešųjų akcijų.

EEIG apmokestinimas

Reglamento 40 straipsnis numato, kad veiklos pelnas ar nuostoliai yra apmokestinami tik tada kai šie yra paskirstomi grupės nariams. Tai logiška dėl to, kad reglamento 21 str. nustato, kad grupės veiklos pelnas tai yra visų jų narių pelnas⁵⁵.

Didžiausias klausimas kyla kur turėtų būti apmokestinamas EEIG, kadangi tam, kad šį juridinį asmenį įkurti būtina turėti, kaip jau minėta įsteigime – bent du narius iš skirtingų ES valstybių narių. Jei EEIG yra įsisteigusi tik vienoje iš valstybių, o kitoje yra traktuojama kaip ne rezidentas, kaip turėtų būti apmokestinama, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo?

2.3. Įmonių jungimosi, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis direktyva⁵⁶

Įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE ar SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą direktyva⁵⁷ buvo sukurta tam, kad būtų panaikinti mokesčiai suvaržymai atsirandantys iš skirtingų valstybių narių mokesčių režimų. Taip pat. direktyvoje tiesiogiai pasakoma, kad būtina numatyti direktyvoje įvardintoms operacijoms tokias mokesčines taisykles įmonėms, kurios konkurencijos požiūriu būtų neutralios ir gebančios prisitaikyti prie vidaus rinkos reikalavimų ir sistema leistų tarptautiniu lygiu padidinti gamybinius pajėgumus ir konkurencingumą.

Pirmą kartą ši direktyva (90/434/EEC⁵⁸) pasirodė 1990 m. liepos 23 d. jos tikslas buvo sumažinti problematiką kylančią iš tarpvalstybinių įmonių restruktūrizavimų ir

⁵⁵WATTEL 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. 384-386.

⁵⁶2009 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>.

⁵⁷*Ibid*

⁵⁸1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo

apsaugoti kiekvienos valstybės narės mokestinius interesus. 2004 m. gegužės mėnesį į Europos Bendriją buvo priimtos 10 naujų valstybių narių dėl, kurių ES buvo priversta keisti šią direktyvą. Naujoji šios direktyvos redakcija pasirodė 2005 m. vasarį (2005/19/EC⁵⁹). Į šią redakciją buvo įtrauktos naujųjų valstybių narių juridinių asmenų teisinės formos, direktyva papildyta prieš tai skyriuje minėtomis SE ir SCE Europos Sąjungos juridinėmis formomis ir dvi naujos operacijos – dalinis skaidymas ir registruotos buveinės perkėlimas SE ir SCE.

Be šios direktyvos yra kitos dvi direktyvos, kurios kartais gali aptarti kiek skirtingus, bet susijusius aspektus su šiame skirsnyje minima direktyva. Pirmoji – Europos parlamento ir Tarybos direktyva, 2011 m. balandžio 5 d. dėl akcinių bendrovių draudimo. Antroji – Europos parlamento ir Tarybos direktyva, 2005 m. spalio 26 d., dėl ribotos atsakomybės bendrovių jungimūsi, peržengiančių vienos valstybės ribas direktyva (nebegaliojanti). Šiose papildančiose direktyvose buvo sudėtos specializuotos normos, kurios nepaminėtos pagrindinėje direktyvoje, tačiau specializuotose direktyvose nebuvo užsiminta apie mokestinius aspektus, tačiau tik teisinius.

Pagrindinis šio skirsnio direktyvos tikslas yra panaikinti tarptautinį (ES ribose) įmonių reorganizavimo apmokestinimą susijusį su įmonių jungimūsi, skaidymu, turto perleidimu, keitimūsi akcijomis, SE ir SCE registruotos buveinės perkėlimu iš vienos valstybės į kitą. Kartu pagal teisės mokslininkų Matthias Hofstätter ir Daniela-Hohenwarter-Mayr ir Dr. Patrick Orlet nuomonę⁶⁰, valstybės narių finansiniai interesai įmonių perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą ar įmonių perėmimai turėtų būti saugomi. Kaip ir, iš to kylančios mokestinės teisės. Nors direktyva yra taikoma tik ES viduje, Frederik Boulougne⁶¹ iškelia klausimą dėl pirmoje magistro darbo dalyje minėtos įsisteigimo teisės/laisvės taikymo Europos Ekonominės Erdvės Sutartyje⁶². Ekonominės Erdvės Sutarties 31 str. numato, kad „vadovaujantis šio Susitarimo nuostatomis, vienos EB

9 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31990L0434&from=LT>.

⁵⁹Council Directive 2005/19/EC of 17 February 2005 amending Directive 90/434/EEC 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 9 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32005L0019&from=EN>>.

⁶⁰LANG M., PISONE P.; SCHUCH J.; STARINGER R.; Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 5th Edition, *Spiramus*, 2018 m., p. 170.

⁶¹WATTEL 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. 279.

⁶²Europos Ekonominės Erdvės Susitarimas, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 9 d.]. Prieiga per internetą: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:21994A0103\(01\)&from=en](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:21994A0103(01)&from=en).

valstybės narės arba ELPA valstybės⁶³ nacionalinių subjektų įsisteigimo bet kurios kitos iš šių valstybių teritorijoje laisvė neribojama. Ši nuostata taip pat taikoma ir tuo atveju, kai vienos EB valstybės narės arba ELPA valstybės nacionaliniai subjektai, įsisteigę kurios nors iš šių valstybių teritorijoje, steigia atstovybes, padalinius ar dukterines bendroves. Įsisteigimo laisvė apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ją verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones, būtent — bendroves ar firmas.“, o direktyva galima taikyti tik ES viduje t. y. tarp valstybių narių. Byloje C-48/11 *Veronsaajien oikeudenvontayksikkö prieš A Oy*⁶⁴, šioje byloje Europos Sąjungos Teisingumo Teismas pasisakė, kad „Europos ekonominės erdvės susitarimo 31 straipsniu draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos keitimasis akcijomis tarp tos valstybės narės teritorijoje įsteigtos bendrovės ir trečiosios valstybės, šio susitarimo šalies, teritorijoje įsteigtos bendrovės prilyginamas apmokestinamam akcijų perleidimui, nors ši operacija būtų neapmokestinama, jeigu joje dalyvautų tik nacionalinės arba kitose valstybėse narėse įsteigtos bendrovės, jeigu ta valstybė narė ir trečioji valstybė yra sudariusios konvenciją dėl tarpusavio administracinės pagalbos mokesčių klausimais, kurioje numatytas nacionalinių institucijų keitimasis informacija yra toks pat veiksmingas kaip ir numatytasis Direktyvos 77/799 dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje ir Direktyvos 2011/16 dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinančios Direktyvą 77/799 nuostatose, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas. Tokiomis aplinkybėmis atitinkama valstybė narė negali remtis būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, siekdama pateisinti aptariamą skirtingą vertinimą⁶⁵“.

2.3.1. Direktyvos apimamos operacijos ir subjektai

Direktyvos 2 straipsnyje yra nurodomos operacijos, kurios yra taikomos visoms valstybėms narėms. Iš viso yra numatytos šešios operacijų rūšys:

a) jungimasis – kai viena ar daugiau įmonių užbaigia veiklą be likvidavimo procedūros ir perleidžia įsipareigojimus kitai įmonei. Perimančioji įmonė tampa užsibaigusios įmonės „įpėdine“, kuri išleidžia mainais užsibaigusios įmonės akcininkams

⁶³ ELPA – Norvegijos Karalystė, Lichtenšteino Kunigaikštystė ir Islandijos Respublika.

⁶⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2012 m. liepos 19 d. sprendimas, *Veronsaajien oikeudenvontayksikkö prieš A Oy*, C - 48/11 – A, ECLI:EU:C:2012:485.

⁶⁵ Teismo praktikos rinkinys, *Veronsaajien oikeudenvontayksikkö prieš A Oy*, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 10 d.]. Prieiga per internetą: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62011CJ0048_SUM&from=GA.

perėmusios įmonės vertybinius popierius (vertybiniai popieriai už vertybinius popierius).

Kartu yra keli jungimosi operacijų tipai:

1. viena ar kelios įmonės jungiasi į kitą įmonę;
2. dvi ar daugiau įmonių jungiasi į jų naujai sukurtą įmonę;
3. pilnai priklausoma dukterinė įmonė jungiasi su motinine įmone.

b) skaidymas – kai viena įmonė, kuri baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros ir perleidžia visą savo turtą ir įsipareigojimus dviem arba daugiau esančioms arba naujoms įmonėms, mainais už šios įmonės akcininkams proporcingai padalintus įmonių, įgyjančių turtą bei įsipareigojimus, kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius;

c) dalinis skaidymas - kai įmonė, tęsianti savo veiklą, perleidžia vieną arba keletą veiklos padalinių vienai arba daugiau esančių arba naujų įmonių, palikdama bent vieną veiklos padalinį perleidžiančiojoje įmonėje, mainais už šios įmonės akcininkams išleistus proporcingai padalintus turtą bei įsipareigojimus gaunančiųjų įmonių kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius;

d) turto perleidimas - kuria tęsianti savo veiklą įmonė perduoda visus, vieną arba keletą savo veiklos padalinių kitai įmonei mainais už šios gaunančiosios įmonės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas byloje C-43/00, *Andersen og Jensen*⁶⁶, pasisakė, kad būtent vertybiniai popieriai turi būti perduoti, o ne kiti objektai pvz.: pinigai. Šioje byloje priimančioji įmonė (į kurią bus inkorporuojama kita įmonė) sudarė paskolos sutartį su įmone kuri yra inkorporuojama ir šių pinigų buvo inkorporuojama įmonė nupirkta, kartu su iš šios prievolėmis įsipareigojimais.

e) keitimasis akcijomis - kuria įmonė įsigyja kitos įmonės kapitalo dalį, kuri suteikia jai daugumą balsų toje kitoje įmonėje, arba, turėdama tokią daugumą, įsigyja papildomą įmonės kapitalo dalį, mainais už tos kitos įmonės akcininkams (už šių akcininkų vertybinius popierius) išleistus pirmos įmonės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius ir, jeigu taikoma, mokėjimą grynais pinigais, kurio suma neviršija 10 % tų mainais išleistų vertybinių popierių nominalios vertės arba, jeigu nominalios vertės nėra, – jų buhalterinės vertės;

f) registruotos buveinės perkėlimas - kuria SE arba SCE, kuri nėra likviduojama arba nėra sukuriamas naujas juridinis asmuo, perkelia savo registruotą buveinę iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę.

⁶⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2002 m. sausio 15 d. sprendimas ,C-43/00, *Andersen og Jensen*, ECLI:EU:C:2002:15.

Direktyvos subjektai

Įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE ar SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą direktyva iškelia tam tikrus reikalavimus, kad ja galima būtų pasinaudoti. Visų pirma, pagal direktyvos 3 str. yra numatyta, kad įmonė turi atitikti vieną iš šios direktyvos pirmo priedo A juridinių formų (pateiktos valstybių narių įmonių teisinės formos). Šios įvardintos įmonės turi būti registruotos vienoje iš valstybių narių ir jos turi būti laikomos valstybės narės rezidente ir mokesčių mokėtoja bei turi mokėti vieną iš pirmo priedo B dalyje nurodytų mokesčių ir nebūtų nuo jų atleista. Visos šios sąlygos turi būti išpildytos norint pasinaudoti šia direktyva, tačiau svarbu pažymėti, kad nėra būtina išpildyti visas tris minėtas sąlygas vienoje valstybėje narėje, jei įmonė veikia keliose ES valstybėse⁶⁷.

2.3.2. Direktyvos mokestinės pasekmės

Pagal autorius Matthias Hofstätter ir Daniela-Hohenwarter-Mayr⁶⁸ direktyvos esencija slypi pelno mokesčio atidėjime, kuris kvalifikuojasi kaip viena iš jau minėtų operacijų. Tai yra pasiekama pakeitimo būdu t. y. pernešant vertybinių popierių, turto ir atsakomybės vertę mokestiniais tikslais. Kitais žodžiais direktyva priverčia valstybės nares susilaikyti nuo apmokestinimo reorganizuojant, kai yra išpildomi reorganizavimo tikslai minėtini direktyvoje. Su šia nuomone sutinka ir minėtas autorius Frederik Boulogne⁶⁹. Jis išskiria, kad visų pirma reorganizavimo metu – perkeliant turtą, teises ar keičiantis akcijomis būtų susilaikyta nuo apmokestinimo iki šių turto, teisių perkėlimo ir akcijų keitimosi iki jų realizacijos momento.

Bylose C-327/16, *Marc Jacob* ir C-421/16, *Marc Lassus*, Europos Sąjungos Teisingumo Teismas pasisakė, kad – „jungimosi direktyvos 8 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad su apsikeitimo vertybiniais popieriais sandoriu susijusi padidėjusi turto vertė, kurios apmokestinimas atidėtas, apmokestinama, kai vėliau perleidžiami apsikeičiant gauti

⁶⁷ LANG M.; PISONE P.; SCHUCH J.; STARINGER R.; Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 5th Edition, *Spiramus*, 2018 m., p. 172.

⁶⁸ *Ibid* p. 175.

⁶⁹ 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. 294-297.

vertybiniai popieriai, nors šis perleidimas nepatenka į šios valstybės narės apmokestinimo kompetenciją⁷⁰“.

Europos Sąjungos Teismas plėtodamas šios direktyvos taikymą valstybėse narėse pasisakė, kad įsisteigimo laisvė pagal EB 43 ir 48 str. apima ir užsienio valstybių narių bendrovių įsisteigimą kitoje valstybėje narėje pagal savąją nacionalinę teisę. Byloje C-210/06, *Cartesio Oktató és Szolgálató bt*⁷¹, ESTT pasisakė, kad minėtos sutarties straipsniai nedraudžia valstybės narės teisės aktų, remiantis kuriais pagal šios valstybės narės teisės aktus įsteigta bendrovei trukdoma perkelti savo buveinę į kitą valstybę narę išsaugant bendrovės, kuriai taikomi steigimosi valstybės narės teisės aktai, statusą.

Galiausiai apibendrinant šios direktyvos aktualumą yra pastebėtina, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, minima direktyva yra labiau naudojama didelių ribotos atsakomybės įmonių akcininkų negu tarptautinių grupių ar tarptautinių įmonių. Kartu ši naudojama grynai nacionalinėms įmonių konfigūracijoms negu tarpvalstybinėms ES viduje operacijoms⁷².

2.4. Bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms įmonėms⁷³

Tarybos direktyva 2011/96/ES, 2011 m. lapkričio 30 d. dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms siekia panaikinti ekonominę dvigubą apmokestinimą atsirandantį iš motininėms įmonėms mokamų dividendų ir kitų pelno paskirstymo būdų, išskaičiuojamais prie šaltinio.

Pirmą kartą apie mokesčių sistemos taikomą motininėms ir dukterinėms įmonėms buvo pasiūlytas Europos Komisijos 1969 m⁷⁴. Šiame pasiūlyme buvo nustatyta, kad 20% turimo kapitalo kitoje įmonėje pakanka norint skaityti šią motinine (patronuojančia). Pirmoje priimtoje redakcijoje – 2003 m. gruodžio 22 d. direktyvoje 90/435/EEC⁷⁵ buvo nustatyta 20% riba, tačiau direktyvos 7 pastraipoje buvo numatytas tikslas šią palaipsniui

⁷⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2018 m. kovo 22 d. sujungtos bylos sprendimas, C-327/16 ir C-421/16, *Marc Jacob ir Marc Lassus*.

⁷¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2008 m. gruodžio 16 d. sprendimas, C-210/06, *Cartesio*, ECLI:EU:C:2008:723.

⁷² 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. 328-329.

⁷³ Toliau bus minima kaip dukterinių ir motininių įmonių direktyva

⁷⁴ Procedūra 1969/1001/CNS, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 11 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/HIS/?uri=CELEX:31990L0435>.

⁷⁵ Tarybos direktyva 2003/123/EB, 2004 m. gruodžio 22 d., iš dalies keičianti direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 11 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0123&from=EN>.

mažinti nuo 25% iki 10%. Kartu į šią redakciją buvo įtraukta daugiau juridinių asmenų formų kartu su SE. 2007 m. redakcijoje šis procentas buvo sumažintas iki 15%, o 2009 m. iki dabartinės 10% vertės.

Kartu išskiriamas svarbus direktyvos tikslas, direktyvos ketvirtoje pastraipoje – sukurti analogiškas vidaus rinkos sąlygas ir užtikrinti efektyvų vidaus rinkos veikimą. Taip pat, vengti operacijoms taikytinų apribojimų, kliūčių ar suvaržymų dėl skirtingų valstybių narių mokesčių traktavimų.

Direktyvoje minimos apibrėžtys

Direktyvos 2 str. apibrėžia toliau direktyvoje minėtinas sąvokas. Visų pirma šiame darbe jos bus aptartos toliau minima pirmenybės tvarka:

a) valstybės narės bendrovė - direktyvos 2 str., a) punkte minima, kad valstybės narės bendrovė tai yra viena iš šios direktyvos I priedo A dalyje esančių nurodytų formų. Kartu, pagal valstybės narės mokesčių įstatymus yra reziduojanti valstybėje narėje ir jai yra nustatyta mokėti vieną iš I priedo B dalyje išvardytų mokesčių be galimybės pasirinkti arba būti atleisti nuo mokesčio. Svarbu pažymėti, kad ne visada tam tikro juridinio asmens forma gali būti minimame direktyvos I priedo A dalyje esančiame sąraše. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas byloje C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*⁷⁶, pasisakė, kad nors ir Suomijos įmonė, kuri nepateko į direktyvos taikymo sferą ši turėjo būti pripažinta pagal SESV įsisteigimo laisvę ir būti pripažinta tinkamai dėl nediskriminavimo išlygos.

b) nuolatinė buveinė – direktyvos 2 str. b) nurodoma, kad tai komercinės veiklos vieta valstybėje narėje, per kurią vykdoma kitos valstybės narės bendrovės komercinė veikla ar jos dalis tiek, kiek tos komercinės veiklos pelnas yra apmokestinamas valstybėje narėje, kurioje yra vykdoma veikla. Kitais žodžiais yra įteisinama materialioji rezidavimo vieta (faktiškai kur stovi).

c) dukterinė bendrovė – direktyvos 3 str. 1 d. b) numato, kad tai yra bendrovė, kurios kapitalas yra turimas kitos bendrovės (ne mažiau 10%).

⁷⁶Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2009 m. birželio 18 d. sprendimas, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*, ECLI:EU:C:2009:377.

d) patronuojanti bendrovė⁷⁷ - direktyvos 3 str. 1 d., a) numato, kad tai yra bendrovė, kuri turi ne mažiau nei 10% kapitalo dalį kitoje valstybėje narėje. Kartu, tokiomis pačiomis sąlygomis ir valstybės narės bendrovė, kuri turi ne mažesnę kaip 10% toje pačioje valstybėje narėje esančios bendrovės kapitalo dalį. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas byloje C-48/07, *Les Vergers du Vieux Tauves SA*⁷⁸, kurioje Teismo buvo klausta ar 90/453 direktyvos 3 str. yra apimantis kapitalo dalies turėjimą uzufukto teise. Į šį klausimą ETT pasisakė šiais žodžiais – „kitos valstybės narės bendrovės kapitalo dalies turėjimo sąvoka Direktyvos 90/435 3 straipsnio prasme neapima kapitalo dalies turėjimo uzufukto teise. Tačiau atsižvelgiant į EB sutartimi užtikrinamas judėjimo laisves, taikomas tarpvalstybinėms situacijoms, kai valstybė narė, siekdama išvengti dvigubo gautų dividendų apmokestinimo, atleidžia nuo mokesčio tiek dividendus, kuriuos bendrovė rezidentė gauna iš kitos bendrovės rezidentės, kurios kapitalo dalį ji turi visiškai nuosavybės teise, tiek tuos, kuriuos bendrovė rezidentė gauna iš kitos bendrovės rezidentės, kurios kapitalo dalį ji turi uzufukto teise, ji, norėdama gautus dividendus atleisti nuo mokesčio, turi taip pat vertinti dividendus, kuriuos iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės gauna valstybė rezidentė, turinti kapitalo dalį visiškai nuosavybės teise, ir tokius dividendus, kuriuos gauna bendrovė rezidentė, turinti kapitalo dalį uzufukto teise.“.

2.4.1. Direktyvos taikymas skirtingose motininės ar dukterinės įmonės rezidavimo valstybėse

Pagal autorių Mario Tenore⁷⁹ direktyvos pirmasis straipsnis turėtų būti skaitomas kartu su ketvirtuoju ir šeštuoju, kurie savo ruožtu suponuoja dvi skirtingas prievoles motininei įmonei valstybėje narėje. Ketvirtasis straipsnis numato, kad jei motininė įmonė gauna paskirstomą pelną iš dukterinių įmonių šis neapsimokestina dėl dvigubo ekonominio apmokestinimo arba jeigu yra sutinkama apmokestinti šias pajamas, tada turi būti leidžiama vėliau atskaityti sumokėtus mokesčius iš dukterinių įmonių. Ši nuostata yra taikoma tik tais atvejais, kai motininės ir dukterinės įmonės atitinka direktyvoje minimas definicijas ir jeigu šios nėra likviduojamos. Labai svarbi byla susijusi su likvidacija yra C-371/11, *Punch Graphix*⁸⁰, kurioje įmonių sujungimai buvo pripažinti kaip likvidacija, pagal jau darbe

⁷⁷ Motininė bendrovė.

⁷⁸ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2008 m. gruodžio 22 d. sprendimas, C-48/07, *Les Vergers du Vieux Tauves SA*, ECLI:EU:C:2008:758.

⁷⁹ LANG M.; PISONE P.; SCHUCH J.; STARINGER R.; Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 5th Edition, *Spiramus*, 2018 m., p. 152.

⁸⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2012 m. spalio 18 d. sprendimas, C-371/11, *Punch Graphix*, ECLI:EU:C:2012:647.

aptartą įmonių jungimo direktyvą. Šis sprendimas buvo priimtas remiantis dvejomis svarbiomis nuostatomis:

a) Europos Komisija priėmė įmonių sujungimo ir šiame skirsnyje nagrinėjamą direktyvą tą pačią dieną;

a) šios direktyvos turi vienodus tikslus – panaikinti suvaržymus, kliūtis, nuokrypius, kurie atsiranda iš skirtingo valstybių narių mokestinių režimų ir teisės traktavimo. Taip pat, Europos Sąjungos Teisingumo Teismas šioje byloje pasisakė, kad pagal įstatymo leidėjo valią, kaip visumą, šios direktyvos turėtų vieną kitą papildyti.

Atleidimo metodas

Atleidimo metodas yra toksai metodas, kuris leidžia nemokėti mokesčių nuo pajamų ar kapitalo rezidavimo valstybėje, kurie turėjo būti sumokėti pajamų gavimo valstybėje. Šis principas yra aptariamas direktyvos 4 str. 1 d. a). Kartu šis metodas yra svarbus dėl to, kad jisai galimas taikyti neperėmus į nacionalinę teisę. Tai patvirtina ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismas byloje C-138/07, *Cobelfret*⁸¹. Šioje byloje Teismas pasisakė, kad direktyvos 4 str. 1 d. pirma įtrauka yra pakankamai aiški ir tiksli, kad ja būtų galima remtis nacionaliniuose teismuose.

Kredito metodas

Jei motininės įmonės rezidavimo valstybė pasirenka kreditavimo metodą, šiuo atveju valstybė privalo leisti atskaitymus iš mokesčių mokėtojo, kurio dukterinės įmonės jau sumokėjo mokesčius. Valstybė narė taikydama šį metodą turi prievolę taikyti šį kreditą nesvarbu kokio dydžio ar formos motininės įmonės valdomoms dukterinėms įmonėms. Toksai metodo taikymas užtikrina, kad nebus dvigubo ekonominio apmokestinimo.

Direktyvos taikymas dukterinės įmonės rezidavimo valstybėje

Direktyvos 1 str. b) nurodo, kad valstybės narės šią direktyvą taiko pelnui, kurį tos valstybės narės bendrovės perduoda kitose valstybėse esančioms savo dukterinėms bendrovėms, paskirstymui. Tuo tarpu, direktyvos 5 str. numato, kad pelnas iš kurio

⁸¹Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2009 m. vasario 12 d. sprendimas, C-138/07, *Belgische Staat prieš Cobelfret NV.*, ECLI:EU:C:2009:82

dukterinė bendrovė paskirsto savo patronuojančiai bendrovei, mokestis prie šaltinio netaikomas. Pačioje direktyvoje nėra apibrėžtas žodis „paskirstymas“. Būtent dėl šio žodžio interpretacijos Europos Sąjungos Teisingumo Teismas byloje C-284/06, *Burda*⁸² pasisakė, kad norint paskirstyti mokesčius būtina išpildyti 3 sąlygas:

- a) apmokestinamas asmuo turi būti akcijų turėtojas;
- b) iš gautų pajamų apmokestinimas, kurio atsiradimą lemia dividendų ar kitų pajamų iš akcijų išmokėjimas;
- c) mokesčio bazė kyla iš akcijų.

Direktyvos taikymas nuolatinėms buveinėms

Direktyvos 1 str. c ir d numato, kad direktyva taikoma pelno paskirstymui, kurį gauna kitų valstybių narių bendrovių toje valstybėje narėje nuolatinės buveinės, iš jų dukterinių bendrovių, esančių valstybėje narėje, kitoje nei nuolatinė buveinė (c) ir pelno paskirstymui, kurį tos valstybės narės bendrovės, esančios dukterinėmis bendrovėmis, paskirsto kitoje valstybėje narėje tos pačios valstybės narės bendrovių nuolatinėms buveinėms (d).

C yra matoma, kad valstybė narė, kurioje yra įmonės nuolatinė buveinė, kuri gauna pelno paskirstymą turi suteikti įmonei kreditą pagal direktyvos 4 str. arba atleisti nuo mokesčio pagal atleidimo metodą.

D yra matoma, kad susidaro dviguba situacija, kurioje motininė ir dukterinė įmonė yra tos pačios valstybės narės rezidentės, tačiau nuolatinė buveinė yra kitoje valstybėje narėje.

⁸²Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2008 m. birželio 26 d. sprendimas, *Finanzamt Hamburg-Am Tierpark v Burda GmbH*, ECLI:EU:C:2008:365.

3. Bendrieji valstybių narių konkurenciniai aspektai

Konkurencija

Siekis harmonizuoti ES lygiu valstybių narių tiesioginius mokesčius, kaip minėta anksčiau buvo pasitiktas su skepticizmu ir įtarumu. Tai atvaizduoja tik kelios direktyvos ar Tarybos reglamentai, kurie buvo priimti ES lygiu ir dalis jų minėta šiame darbe – sujungimų, motininių ir dukterinių bendrovių/įmonių direktyvos, ES juridinių asmenų formos (SE, SCE, EEIG) Tarybos reglamentas. Be šių minėtų ES teisės aktų buvo priimtose ir kovos su mokesčių vengimo⁸³ ir palūkanų ir autorinių mokėjimų tvarkos tarp asocijuotų bendrovių⁸⁴ direktyvos. Apart šių minėtų ES teisės aktų tiesioginių mokesčių srityje nebuvo priimti panašūs kiti tokie svarbūs mokestiniai taisyklių rinkiniai.

Suprantant, kad tiesioginių mokesčių harmonizavimo klausimai yra labai jautrūs valstybėms narėms, Europos Komisija turėjo pasitelkti kitokį būdą. Buvo pasirinktas vadinamas „*soft law*“ – negriežtosios teisės būdas. Europos Komisija turėjo pasitelkti kitokius instrumentus norint integruoti valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemas. Pasirinkta harmonizuoti tiesioginius mokesčius per rekomendacijas (SESV 288 str.), dvišalės, daugiašalės konsultacijas.

Pagal autorius Martjin Nouwen ir Peter J. Wattel⁸⁵ nurodo, kad Europos Komisijos žingsnis pereiti nuo harmonizacijos į koordinaciją ir iš griežtosios teisės į negriežtąją nulėmė Komisijos veiksmus rengti bendras mokesčių platformas ir užsiimti valstybių narių edukacija – nurodant ESTT jurisprudenciją, kurioje nustatomos naujos taisyklės ir šių nesilaikymo pasekmės. Kartu, autoriai sutinka, kad geriausia negriežtosios teisės priemonė visgi yra užtikrinama su „didele lazda“, ypač tokiose srityse, kaip – žalinga mokestinė konkurencija arba kai Europos Komisija pasitelkia ESTT, kaip grasinimo priemonę.

⁸³2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 22 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=LT>.

⁸⁴2003 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, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 22 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049&from=GA>.

⁸⁵WATTEL 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.

Pasitelkti kovai su žalinga konkurencija Europos komisija pasitelkė „*Primarolo grupę*”⁸⁶. Ši grupė turėtų padėti kovai su žalinga konkurencija tarp ES valstybių narių, tačiau jos sprendimai ir ataskaitos nėra privalomos. Kartu, šie sprendimai ar ataskaitos nėra teisiškai įpareigojantys, tačiau jų dokumentai turi labiau politinę galią. Ši grupė yra išleidusi tam tikras sąlygas, pagal kurias galima spręsti ar valstybės narės mokestinis režimas yra žalingas ar ne. Į šiuos kriterijus įeina:

- a) ar mokestiniai privalumai yra suteikiami nerezidentams ar tik sandoriams su nerezidentais (tikslinių teritorijų kriterijus);
- b) ištiestos rankos principo nebuvimas;
- c) vidaus rinkos mokestinis pranašumas – negali pernelyg paveikti aplinkinių valstybių mokestinių bazių (pvz.: pelno mokestį sumažina iki 5%)
- d) ekonominių ar mokestinių privilegijų suteikimas bendrovėms/įmonėms, kurios faktiškai nevykdo ekonominės/ūkinės veiklos;
- e) skaidrumo nebuvimas – teisinių normų lankstumas, galimybė susitarti dėl apmokestinimo, dispozityvumas.

Buvęs Eurokomisaras, atsakingas už mokesčius ir muitų politiką, auditą bei kovą su sukčiavimu p. Algirdas Šemeta yra susumavęs mintis apie valstybių narių mokestinių režimų žalingumo apibūdinimą – „skaidrumas, realumas ir ne-diskriminacija”⁸⁷.

Be minėtų žalingos kompetencijos elementų yra svarbu apmąstyti ir verslo įsisteigimo logiką tam tikrose valstybėse. Svarstant ar investuoti į tam tikrą valstybę verslas atsižvelgia ne tik į valstybės kandidatės mokestinę sistemą, bet ir į tokius elementus, kaip – infrastruktūra, kvalifikuotas personalas, patogi administracinė sistema ir teisinė sistema. Mokesčiai iš savęs nepadaro valstybės vidaus rinkos patrauklesnės – mažesni mokesčiai gali lemti blogesnę infrastruktūrą arba didesnes išlaidas darbo santykių subjektams. Mažesni mokesčiai lemia, kad ekonominiai/ūkiniai subjektai turi daugiau resursų panaudoti vystant verslą. Tačiau, negalima nepaminėti ir to, kad mokesčių mažinimas nėra panacėja ir neišspręs tam tikrų struktūrinių (turima omenyje verslo traukos, konkurencingumo) problemų. Yra galima ir kitas būdas, kad verslo subjektai reinvestuotų ar paskirstytų savo pelną nesumažinant mokesčių t. y. tam tikrose srityse, kaip mokslo inovacijų, tyrimų leisti

⁸⁶Europos Sąjungos Tarybos, ECOFIN Tarybos ataskaita, 1999 m. lapkričio 23 d., [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 22 d.]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/primarolo_en.pdf.

⁸⁷Eurokomisaro atsakingo už mokesčius ir muitų politiką, auditą bei kovą su sukčiavimu Algirdo Šemetos kalba, 2011 m. spalio 27 d., [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 22 d.]. Prieiga per internetą: http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-11-712_en.htm.

verslo subjektams atskaityti mokesčius. Tokiu būdu būtų netiesiogiai skatinama verslo, inovacijų ir mokslo plėtra, taip gerinant infrastruktūrą ir konkurencingumą.

Valstybės pagalba

SESV 108 str. 3 d. numato, kad bet kokie valstybės pagalbos suteikimo būdai turi būti pranešti Europos Komisijai. Tuo tarpu SESV 107 str. 2 d. nurodo kriterijus pagal kokius kriterijus valstybės pagalba yra galima, kad ši neiškreiptų vidaus rinkos konkurencijos. Nurodomi kriterijai apima:

- a) bendrų Europos interesų svarbių projektų vykdymui arba dideliems sutrikimams atitaisyti;
- b) pagalba skirta neįprastai žemų gyvenimo lygio regionams arba esant dideliam nedarbui;
- c) specifiniams ekonomikos sritims – šioms skatinti, plėsti jei tai neprieštarautų bendrajai konkurencijai;
- d) pagalba skirta kultūrai, paveldui jei tai jokia būdu nepaveikia bendrų ES vidaus rinkos sąlygų;
- e) nebaigtinis sąrašas.

Europos Komisija pagal kompetenciją turi teisę patvirtinti valstybės pagalbos finansavimo schemą, jei ši įeina į aukščiau minėtą sąrašą. Kartu, Komisija turi teisę ir neleisti valstybei nariai skirti valstybės finansavimo schemas t. y. drausti šią taikyti.

Dauguma valstybės pagalbos finansavimo schemų ES yra taikomos be Europos Komisijos leidimo⁸⁸. Dėka Komisijos reglamento (ES) Nr. 651/2014, 2014 m. birželio 17 d., kuriuo tam tikrų kategorijų pagalba skelbiama suderinama su vidaus rinka taikant Sutarties 107 ir 108 straipsniai⁸⁹. Šiame reglamente aptariamos valstybės pagalbos taisyklės apie galimas finansuoti struktūras, tačiau pareiga informuoti Europos Komisiją vis tiek lieka.

Europos Komisija turi tam tikras pagal, kurias vertina ar teikiama valstybės pagalbos finansavimo schema atitinka kriterijus ir ar ši neiškreipia konkurencijos rinkoje. Pradedant tyrimą Komisija atsižvelgia į šiuos kriterijus:

- a) valstybės pagalba turi atitikti bendro intereso sąvoką;
- b) problema dėl, kurios skiriama parama yra sudėtinga ir be valstybės intervencijos neišsprendžiama vidaus rinkos sąlygomis;
- c) valstybės pagalba turi būti proporcinga siekiamam tikslui;

⁸⁸ 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. 909.

⁸⁹ Komisijos reglamentas (ES) Nr. 651/2014, 2014 m. birželio 17 d., kuriuo tam tikrų kategorijų pagalba skelbiama suderinama su vidaus rinka taikant Sutarties 107 ir 108 straipsnius, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 30 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0651&from=LT>.

- d) neleisti kilti neigiamoms pasekmėms;
- e) skiriama parama turi būti skaidri;
- f) valstybės imamos priemonės turi būti protingos ir apgalvotos;
- g) valstybės paramos pagalba turi būti siekiama pasiekti tam tikrą tikslą ar ištaisyti tam tikrus neigiamus padarinius.

IŠVADOS

- 1) Bet koks tiesioginių mokesčių harmonizavimas Europos Sąjungos lygiu tarp valstybių narių yra pasitinkamas labai įtariai dėl galimo suvereniteto ribojimo. Valstybės yra tiesiogiai priklausomos nuo mokesčių, nes šie palaiko valstybės funkcijas, tikslus ir tolimesnę vystymąsi. ES bandydama priimti su tiesioginiais mokesčiais susijusias normas, pozityviai paveikia kiekvieną iš valstybių narių. Dėl milžiniškų kiekvienos valstybės narės ekonominių galimybių, ekonominių pajėgumų yra ypatingai sudėtinga užtikrinti, kad priimamos normos nepaveiktų kai kurių valstybių negatyviai – būtų ribojama konkurencija, mažėtų investicijos, kiltų kainos, infliacija ir kt.
- 2) Sudėtinga ir pernelyg griežta Europos Komisijos procedūra dėl mokestinių klausimų priėmimo, stabdo tam tikrų mokestinių reformų priėmimą Europos Sąjungoje. Modelis pagal, kurį veikia dabartinė sistema yra pernelyg griežta – būtina, kad dėl konkretaus klausimo būtų balsuojama vienbalsiai.
- 3) Pozityvus tiesioginių mokesčių harmonizavimas ES šiuo metu nėra patrauklus dėl ankstesniuose punktuose minėtų aplinkybių. Vienintelis efektyvus būdas harmonizuoti tiesioginius mokesčius yra Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija – negatyvusis harmonizavimas.
- 4) Darbe nagrinėjamos direktyvos ir reglamentai – įmonių jungimo, dukterinių ir motininių direktyvos bei Europos Sąjungos juridinių asmenų reglamentas, žymiai sumažino trintį atsiradusią besiplečiančiai Europos Sąjungai. Kartu tai leido supaprastinti mokėjimo procedūras, įnešė aiškumo ir padarė ES bendrąją vidaus rinką lankstesne, patrauklesne ir konkurencingesne.
- 5) Bendrojo konsoliduotojo pelno mokesčio bazės pasiūlymas yra ambicingas ES projektas skirtas supaprastinti tarptautinių bendrovių funkcionavimą ES vidaus rinkoje, kurio tikslas yra skatinti investicijas, augimą ir konkurencingumą ES. Dėl minėtos Europos Komisijos procedūros ir skeptiško valstybių požiūrio į šį projektą, šiuo metu nėra įmanoma apibrėžti ar šis projektas kada bus priimtas.
- 6) Europos Sąjunga per leidžiamas direktyvas, reglamentus ar kitus teisės aktus gali koreguoti arba nustatyti geresnes sąlygas tam tikriems mokesčio objektams, kuriuos norima labiau vystyti. Tokiu būdu per apmokestinimo schemas yra suteikiamos gairės ateities projektams.

- 7) Konkurencija ir valstybės pagalba buvo visada vieni iš svarbiausių Europos Komisijos prižiūrimų prioritetų. Be tam tikros priežiūros ir taisyklių (Europos Teisingumo Teismo grėsmės) valstybės narės bandytų dažniau ir įžūliau pasinaudoti šiomis priemonėmis.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Lietuvos Respublikos teisės aktai

1) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004-04-28, nr. 63-2243.

Tarptautiniai ir Europos Sąjungos teisės aktai

1) 2012 m. spalio 26 d., C 326/47, Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 11 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=LT>.

2) 1957 m. kovo 25 d., Europos Bendrijos steigimo sutartis (suvestinė redakcija 2004 m. gegužės 1 d.), [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 12 d.] Prieiga prie interneto: https://www.univie.ac.at/RI/eur/20040401/LT_EC_Treaty_Vienna.pdf.

3) 1953 m. kovo 5 d., Europos anglies ir plieno bendrijos ataskaita (European Coal and Steel Community, High Authority, Report on the problems raised by the different turnover tax systems applied within the common market), [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 17]. Prieiga per internetą: <http://aei.pitt.edu/34921/1/A1064.pdf>.

4) 1992 m. birželio 18 d. Tarybos Direktyva 92/49/EEB dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su tiesioginiu draudimu, išskyrus gyvybės draudimą, derinimo, iš dalies keičianti Direktyvas 73/239/EEB ir 88/357/EEB (trečioji ne gyvybės draudimo Direktyva), [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31992L0049&from=LT>.

5) 2002 m. lapkričio 5 d. Europos Parlamento ir tarybos Direktyva 2002/83/EB dėl gyvybės draudimo, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32002L0083&from=LT>.

6) 2005 m. lapkričio 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2005/68/EB dėl perdraudimo ir iš dalies keičianti Tarybos direktyvas 73/239/EEB, 92/49/EEB ir Direktyvas 98/78/EB bei 2002/83/EB, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32005L0068&from=LT>.

- 7) 1991 m. gruodžio 19 d. Tarybos Direktyva dėl draudimo įmonių metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą:< <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31991L0674&from=LT>>.
- 8) Tarybos reglamentas (EB) Nr. 2157/2001, 2001 m. spalio 8 d., dėl Europos bendrovės (SE) statuto, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32001R2157&from=LT>.
- 9) Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2137/85, 1985 m. liepos 25 d., dėl Europos ekonominių interesų grupių (EEIG), [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 9 d.]. Prieiga per internetą:<https://eurlex.europa.eu/legalcontent/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31985R2137&from=LT>.
- 10) Europos ekonominių interesų grupės (EEIG) santrauka iš reglamento (EEB) Nr. 2137/85, dėl Europos ekonominių interesų grupių, [[interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 9 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:l26015&from=EN>.
- 11) 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>.
- 12) 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 9 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31990L0434&from=LT>.
- 13) 2005 m. spalio 17 d. Europos Komisijos direktyva, 2005/19/EC, dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis pakeitimo (Council Directive 2005/19/EC of 17 February 2005 amending Directive 90/434/EEC 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States), [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 9 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32005L0019&from=EN>.

- 14) 1994 m., Europos Ekonominės Erdvės Susitarimas, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 9 d.]. Prieiga per internetą: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:21994A0103\(01\)&from=en](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:21994A0103(01)&from=en)
- 15) Tarybos direktyva 2003/123/EB, 2004 m. gruodžio 22 d., iš dalies keičianti direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 11 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0123&from=EN>.
- 16) 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 22 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=LT>.
- 17) 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, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 22 d.]. Prieiga per internetą: <https://eurlex.europa.eu/legalcontent/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049&from=GA>.
- 18) Komisijos reglamentas (ES) Nr. 651/2014, 2014 m. birželio 17 d., kuriuo tam tikrų kategorijų pagalba skelbiama suderinama su vidaus rinka taikant Sutarties 107 ir 108 straipsnius, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 30 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0651&from=LT>.
- 19) 1975 m. rugpjūčio 1 d., pasiūlymas Europos Tarybai dėl bendrovių sistemų apmokestinimo, dividendų atidėjimo (proposal for a Council Directive concerning the harmonization of systems of company taxation and of withholding taxes on dividends, European Communities Commission), [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 22 d.]. Prieiga per internetą: <http://aei.pitt.edu/5570/1/5570.pdf>.
- 20) Europos Komisijos bendrojo konsoliduotojo pelno mokesčio bazės direktyvos pasiūlymas, 2016 m. spalio 25 d., COM(2016) 685 final, 2016/0337 (CNS), [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_en.pdf.
- 21) Tarybos Rekomendacija (ES) 2015/1184, 2015 m. liepos 14 d., dėl valstybių narių ir Europos Sąjungos ekonominės politikos bendrų gairių, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015H1184&from=EN>.

- 22) Procedūra 1969/1001/CNS,,[interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 11 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/HIS/?uri=CELEX:31990L0435>.
- 23) Europos Sąjungos Tarybos, ECOFIN Tarybos ataskaita, 1999 m. lapkričio 23 d., [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 22 d.]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/primarolo_en.pdf.
- 24) 1992 m. kovas, nepriklausomų ekspertų ataskaita dėl bendrovių apmokestinimo, (Report of the committee of independent experts on company taxation, Commission of the European Communities) [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 22 d.]. Prieiga per internetą: <http://aei.pitt.edu/8702/1/8702.pdf>,

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika

- 1) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1982 m. gegužės 5 d. sprendimas, *Gaston Schul* C-15/81, (ECLI): ECLI:EU:C:1982:135.
- 2) Europos Sąjungos Teisingumas Teismas. 1986 m. sausio 28 d. sprendimas, *Europos Komisija prie Prancūzijos Respubliką*, C-270/83, (ECLI): ECLI:EU:C:19.
- 3) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1985 m. gegužės 7 d. sprendimas, *Komisija prieš Prancūzijos Respubliką*, C-18/84, (ECLI): ECLI:EU:C:1985:175.
- 4) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1990 m. kovo 7 d. sprendimas, *H. Krantz GmbH & Co. prieš Ontvanger der Directe Belastingen ir Staat der Nederlanden*, C-69/88, (ECLI): ECLI:EU:C:1990:97.
- 5) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1998 m. balandžio 28 d. sprendimas, *Jessica Safir prieš Skattemyndigheten i Dalarnas Län*, C-118/96, (ECLI): ECLI:EU:C1998:170.
- 6) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2003 m. birželio 26 d. sprendimas, *Försäkringsaktiebolaget Skandia ir Ola Ramstedt prieš Riksskatteverket*, C-422/01, (ECLI): ECLI:EU:C:2003:380.
- 7) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1999 m. spalio 26 d. sprendimas, *Eurowings Luftverkehrs AG prieš Finanzamt Dortmund-Unna*, C-294/97, (ECLI): ECLI:EU:C:1999:524.
- 8) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1995 m. lapkričio 14 d. sprendimas, *Peter Svenssen ir Lena Gustavsson*, C-484/93, (ECLI): ECLI:EU:C:1995:379.
- 9) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017 m. vasario 9 d. sprendimas, *X prieš Staatssecretaris van Financiën*, C-283/15, (ECLI):EU:C:2017:102.

- 10) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2000 m. balandžio 13 d. sprendimas, *C. Baars prieš Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem*, C-251/98, (ECLI): ECLI:EU:C:2000:205.
- 11) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. lapkričio 9 d. sprendimas, *Pirkko Marjatta Turpeinen*, C-520/04, (ECLI): ECLI:EU:C:2006:703.
- 12) Teismo praktikos rinkinys, Generalinio advokato Michal Bobek išvada pateikta 2017 m. gruodžio 14 d. [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: <https://eurlex.europa.eu/legalcontent/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62016CC0382&from=EN>.
- 13) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2012 m. liepos 19 d. sprendimas, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö prieš A Oy*, C - 48/11 – A, ECLI:EU:C:2012:485.
- 14) Teismo praktikos rinkinys, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö prieš A Oy*, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 10 d.]. Prieiga per internetą: https://eurlex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62011CJ0048_SUM&from=GA.
- 15) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2002 m. sausio 15 d. sprendimas, *Andersen og Jensen*, ECLI:EU:C:2002:15.
- 16) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2018 m. kovo 22 d. sujungtos bylos sprendimas, C-327/16 ir C-421/16, *Marc Jacob ir Marc Lassus*.
- 17) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2008 m. gruodžio 16 d. sprendimas, C-210/06, *Cartesio*, ECLI:EU:C:2008:723.
- 18) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2009 m. birželio 18 d. sprendimas, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*, ECLI:EU:C:2009:377.
- 19) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2008 m. gruodžio 22 d. sprendimas, C-48/07, *Les Vergers du Vieux Tauves SA*, ECLI:EU:C:2008:758.
- 20) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2012 m. spalio 18 d. sprendimas, C-371/11, *Punch Graphix*, ECLI:EU:C:2012:647.
- 21) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2009 m. vasario 12 d. sprendimas, C-138/07, *Belgische Staat prieš Cobelfret NV.*, ECLI:EU:C:2009:82.
- 22) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 2008 m. birželio 26 d. sprendimas, *Finanzamt Hamburg-Am Tierpark v Burda GmbH*, ECLI:EU:C:2008:365.

Užsienio valstybių teisės aktai

1) 1976 m. kovo 16 d., Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių įstatymas, [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG000301301.

Specialioji literatūra

1) LANG M.; PISONE P.; SCHUCH J.; STARINGER R.; Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 5th Edition, *Spiramus*, 2018 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) MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B., Mokesčių teisė.: vadovėlis. Vilnius: *VĮ Registrų centras*, 2011.

4) Faktų apie Europos Sąjungą suvestinė, Pirmosios Sutartys [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 11 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/lt/sheet/1/pirmosios-sutartys>.

5) REMEUR C., Steuerpolitik in der Europäischen Union, Themen und Herausforderungen, EPRS | *Wissenschaftlicher Dienst Des Europäischen Parlaments*, 2015 m. vasaris. [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 12]. Prieiga per internetą: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA\(2015\)549001_DE.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA(2015)549001_DE.pdf).

6) Valstybinės lietuvių kalbos komisijos konsultacijų bankas, [žiūrėta 2019 m. vasario 17]. Prieiga per internetą: <http://www.vlkk.lt/konsultacijos/1078-harmonizuoti-istatymus>.

7) Faktų apie Europos Sąjungą suvestinė. Įsisteigimo laisvė ir laisvė teikti paslaugas. [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 22 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/lt/sheet/40/isisteigimo-laisve-ir-laisve-teikti-paslaugas>.

8) Europos Komisija. Kapitalo judėjimas. [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. vasario 28 d.]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/financial-markets/capital-movements_en.

9) Europos Komisijos 10 svarbiausių prioritetų 2015 – 2019 m., [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/commission/priorities_en.

10) Eurokomisaro atsakingo už mokesčius ir muitų politiką, auditą bei kovą su sukčiavimu Algirdo Šemetos kalba, 2011 m. spalio 27 d., [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m.

kovo 22 d.]. Prieiga per internetą: http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-11-712_en.htm.

SANTRAUKA

Šiame magistro darbe nagrinėjama tiesioginių mokesčių reglamentavimas ES *acquis* tema. Suprantama, kad nuo ES egzistavimo pradžios, keičiantis jos sudėčiai, prisiimant daugiau kompetencijų ir prievolių, tam tikrais atvejais teisinis reguliavimas tampa sudėtingas ir daugialypis. Europos Sąjunga nėra vientisas kūnas – ją sudaro 28 valstybės narės, kurios siekia kiek įmanoma apsaugoti savo interesus. Mokesčiai, kaip integrali valstybės egzistavimo sąlyga yra ypatingai jautri tema valstybėms narėms. Kadangi, didžiąją dalį netiesioginių mokesčių srityje valstybės narės atidavė ES kompetencijai, tiesioginiai mokesčiai tapo pagrindiniu įrankiu finansuoti biudžetą, todėl bet koks veiksmas siekiant riboti ar reglamentuoti tiesioginius mokesčius tampa sudėtinga problema. Atsižvelgiant į tai, darbas yra išskirstytas į tris dalis.

Pirmoje dalyje, yra atskleidžiama ES mokesčių teisės istorija, logika, sąranga ir principai. Analizuojama dėl kokių priežasčių susidarė šiandieninė ES mokestinė teisė tiesioginių mokesčių srityje, jos veikimas ir funkcijos. Iškyta harmonizavimo problema – valstybių narių nenoras pozityviai harmonizuoti tiesioginius mokesčius prieš Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijos taikomą negatyvų harmonizavimą.

Antroje dalyje, analizuojami pasirinkti autoriaus nuomone svarbiausi teisės aktai, kurie reglamentuoja ES mokestinę teisę tiesioginių mokesčių srityje. Bandoma atskleisti aktų priėmimo svarbą, logiką ir jų atneštus pakitimus. Pasitelkiamos tokios direktyvos, kaip bendrojo konsoliduotojo pelno mokesčio bazės, motininių ir dukterinių įmonių, bendrovių jungimo direktyvos ir Europos Sąjungos juridinių asmenų reglamentai/direktyvos.

Trečioje dalyje, yra trumpai apibendrinama ES bendrosios vidaus rinkos konkurencija ir neleistini atvejai teikti valstybės pagalbą. Apibrėžiami svarbiausi aspektai liečiantys konkurencijos svarbą ir esmę, o valstybės pagalbos dalyje – apibrėžiama leidžiama valstybės pagalbos struktūra ir taisyklės.

ZUSAMMENFASSUNG

Regulierung der direkte Steuern in der EU acquis

Diese Masterarbeit wird um das Thema Regulierung von direkte Steuern in der EU acquis sich beschäftigen. Es ist verständlich, dass seit dem Beginn des Bestehens der EU, die Zusammensetzung der EU geändert hat. Die EU hat mehr Kompetenzen und Pflichten übernommen, dazu hat es zur komplexen rechtlichen Regelung geführt. Die Europäische Union ist keine integrale Einrichtung - sie besteht aus 28 Mitgliedstaaten, die ihre Interessen so weit wie möglich schützen wollen. Die Steuern als unabdingbare Voraussetzung für das Bestehen des Staates, sind für die Mitgliedstaaten ein besonders heikles Thema. Da die Mitgliedstaaten den größten Teil der indirekten Steuern an die EU abgegeben haben, ist die direkte Besteuerung zu einem Schlüsselinstrument für die Budgetierung geworden. Daher sind alle Maßnahmen zur Begrenzung oder Regulierung der direkten Steuern ein schwieriges Problem. In dieser Hinsicht ist die Arbeit in drei Teile geteilt.

Der erste Teil zeigt die Geschichte, Logik, Zusammensetzung und Grundsätze des EU-Steuerrechts. Analyse der Gründe für das geltende EU-Steuerrecht im Bereich der direkten Steuern, seiner Funktionsweise und seiner Funktionen. Das Problem der Harmonisierung ist die mangelnde Bereitschaft der Mitgliedstaaten, die direkten Steuern gegen die negative Harmonisierung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union positiv zu harmonisieren.

Der zweite Teil analysiert die wichtigsten Gesetzgebung nach der Meinung des Autors, die das EU-Steuerrecht im Bereich der direkten Steuern regelt. Es wird versucht, die Wichtigkeit der Handlung, die Logik und die durch sie hervorgerufenen Änderungen aufzuzeigen. Es werden Richtlinien wie die gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), die M&A-Richtlinie, die Fusionsrichtlinie und die Verordnungen/Richtlinien der Europäischen Union für juristische Personen verwendet.

Der dritte Teil enthält eine kurze Zusammenfassung des Wettbewerbs auf dem EU-Binnenmarkt und der nicht genehmigten staatlichen Beihilfen. Die wichtigsten Aspekte der Bedeutung und des Wesens des Wettbewerbs werden definiert und der Teil der staatlichen Beihilfen legt die zulässigen Strukturen und Regeln für die staatliche Beihilfen fest.