

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

MANTAS VAITKŪNAS

PELNO APMOKESTINIMAS LIETUVOJE IR EUROPOS
SĄJUNGOJE

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas

Lekt. V. Novikevičius

VILNIUS, 2010

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

PELNO APMOKESTINIMAS LIETUVOJE IR EUROPOS
SAJUNGOJE

Finansų teisės magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 62401S102

Konsultantas
Prof. dr. A. Miškinis

2010 12

Recenzentas

2010 12

Vadovas
Lekt. V. Novikevičius

2010 12

Atliko
FNTmns9-01 gr. stud.
M. Vaitkūnas

2010 12 13

VILNIUS, 2010

TURINYS

I V A D A S	4
1. PELNO MOKESČIO SAMPRATA	7
1.1. Pelno mokesčio sąvoka ir struktūra.....	7
1.2. Pelno mokesčio bazė	9
1.3. Pelno mokesčio tarifas	11
1.4. Apmokestinamieji vienetai	14
1.4.1. Nuolatinių buveinių samprata	16
2. PELNO MOKESČIO TEISINIS REGULIAVIMAS EUROPOS SAJUNGOJE.....	22
2.1. Pelno mokesčio harmonizavimas	23
2.2. Motininių - dukterinių įmonių direktyva bei jos įgyvendinimas.....	27
2.2.1. Dividendų apmokestinimas Lietuvoje	31
2.3. Susiliejamų direktyva ir jos įgyvendinimas.....	33
2.4. Arbitražo konvencija	38
2.5. Negatyvioji integracija pelno apmokestinimo srityje.....	40
3. PELNO MOKESČIO REFORMOS EUROPOS SAJUNGOS VALSTYBĖSE NARĖSE.....	43
3.1. Pelno apmokestinimo priežastys	43
3.2. Europos Sąjungos valstybių narių pelno mokesčio reformų patirtis.....	46
3.3. Europos Sąjungos valstybių narių konkurencija pelno mokesčio srityje.....	52
I Š V A D O S I R P A S I Ū L Y M A I	57
L I T E R A T Ū R A.....	59
A N O T A C I J A L I E T U V I Ų I R A N G L Ų K A L B O M I S	65
S A N T R A U K A	67
S U M M A R Y	68
P R I E D A S.....	69

IVADAS

Temos problema ir aktualumas. Europos Sąjungoje pastaruosius du dešimtmečius pastebimas padidėjęs dėmesys pelno mokesčiui, nes išaugęs investicijų mobilumas dėl pelno apmokestinimo tvarkos vienaip ar kitaip veikia valstybes nares. Taip pat dėl savo integracijos apimties Europos Sąjungoje tapo reikšmingi pelno apmokestinimo skirtumai, kurie kliudo veikti vidaus rinkai. Todėl, siekiant dvigubo pelno apmokestinimo išvengimo bei vidaus rinkos veikimo, buvo priimtos kelios direktyvos, turinčios užtikrinti kapitalo judėjimo laisvę pelno mokesčio srityje. Savo ruožtu ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismas aktyviai sprendžia bylas dėl pelno apmokestinimo, todėl direktyvų aiškinimai bei kitos kliūtys, pažeidžiančios Europos Sąjungos sutartis, išreiškiamos per šio Teismo jurisprudenciją.

Tačiau ne tik *acquis communautaire*, bet ir valstybių narių konkurencija įtakoja pelno apmokestinimo kryptis ir tendencijas, kurios kartais pasireiškia neigiamai. Todėl Europos Sąjungoje buvo pradėtas svarstyti pelno mokesčio harmonizavimo procesas, kuris sulaukė daugybės diskusijų tarp valstybių narių.

Temos ištyrimo lygis ir darbo naujumas. Pelno mokestis yra vienas reikšmingiausių mokesčių, tačiau lietuvių literatūra iki šiol neskyrė pakankamo dėmesio jo atžvilgiu. Egzistuoja tik labai bendri bei nepateikiantys išsamios pelno mokesčio analizės darbai, kurie pelno apmokestinimą tyrinėja paviršutiniškai, apibendrinami Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo nuostatas arba nagrinėdami tiesioginių mokesčių kontekste (E. Buškevičiūtė, A. Marcijonas, B. Sudavičius). Todėl, norint išanalizuoti šio darbo temą, iškilo būtinybė atkleisti pelno mokesčio sampratą bei pelno apmokestinimo priežastis.

Kalbant apie pelno mokesčių Europos Sąjungos valstybėse, tai Lietuvoje 2004 m. R. Stačiokas ir J. Rimas yra paminėję atskirų valstybių narių pelno mokesčius. Įvertinus apmokestinimo kaitą, darbe bus pateikiama nemažai pavyzdžių, atspindinčių dabartinį valstybių narių pelno apmokestinimą. Žinoma, išanalizuoti visas valstybių pelno mokesčio sistemas dėl apmokestinimo tvarkos nepastovumo nėra tikslinga. Todėl ypatingas dėmesys bus skiriamas Europos Sąjungos teisei pelno mokesčio srityje, nes tik taip galime atkleisti bendras nuostatas visoms valstybėms narėms. Ši dalis apimtų priimtas direktyvas, ratifikuotą Arbitražo konvenciją bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudenciją, kurią pagrindinių laisvių užtikrinimo kontekste yra nagrinėjęs H. Gabartas. Bet apskritai pelno apmokestinimo teisinis reguliavimas, įtakotas Europos Sąjungos negatyviosios ir pozityviosios teisės, Lietuvoje nėra analizuotas. Tuo tarpu užsienio šalių autoriai, B.J.M. Terra, P.J. Wattel'is, R. Rohatgis bei kt., apsiriboja tik pavienių pelno apmokestinimo Europos Sąjungoje temų analize, tokiu būdu palikdami tam tikras sritis neatskleistas ar nenagrinėtas. Todėl magistrinio darbo temos dinamiškumas lėmė, jog pagrindiniai

nagrinėti šaltiniai yra užsienio kalba. Tai užsienio autorių vadovėliai, moksliniai straipsniai, duomenų bazėse pateikiama statistinė informacija bei teisės aktai.

Darbo objektas. Pelno apmokestinimo teisinio reguliavimo mechanizmas Europos Sąjungoje ir Lietuvoje.

Darbo dalykas. Teisės aktai, reguliuojantys pelno apmokestinimą Europos Sąjungos valstybėse narėse.

Darbe iškeliami **problema** - kokios Europos Sąjungos valstybių narių suverenumo ribos pelno apmokestinimo srityje?

Darbo tikslas. Pateikti pelno apmokestinimo Europos Sąjungoje analizę, atsižvelgiant į šio mokesčio praktiką atskirose valstybėse narėse, Europos Sąjungos priimtas direktyvas bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimus. Taip pat įvertinti pelno mokesčio harmonizavimo galimybes ir mokesčio konkurencijos kryptis.

Darbo uždaviniai. Siekiant aukščiau apibrėžto tikslo, iškeliami šie uždaviniai:

1. atskleisti pelno mokesčio pagrindinius elementus bei pelno apmokestinimo priežastis;
2. išanalizuoti Europos Sąjungos priimtas direktyvas dėl pelno apmokestinimo;
3. išnagrinėti Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką pelno apmokestinimo srityje;
4. nustatyti pelno mokesčio harmonizavimo kryptis;
5. atskleisti pelno apmokestinimo konkurencijos priežastis bei esamą situaciją Europos Sąjungoje.

Darbo hipotezė. Europos Sąjungos įtaka pelno apmokestinimo srityje valstybėms narėms yra minimali.

Darbo etapai. Pirmajame šio darbo etape nagrinėjamos pelno mokesčio bazės, tarifų ir apmokestinamųjų vienetų sampratos bei požymiai. Antrajame etape bus atskleista Europos Sąjungos pozityviosios ir negatyviosios teisės įtaka valstybių narių pelno apmokestinimui bei pelno mokesčio harmonizavimo idėjos. Trečiajame etape nustatysime konkuravimo pelno mokesčio srityje priežastis ir padarinius per pelno mokesčio reformų analizę.

Darbo metodai. Šiame darbe tikslui pasiekti bei uždaviniams įgyvendinti naudojami analizės, lyginimo, apibendrinimo ir istorinis metodai.

Analizės metodas naudojamas iš teisės aktų bei praktikos atskleisti pelno apmokestinimo ypatumus Europos Sąjungoje.

Lyginimo metodas naudojamas, siekiant palyginti skirtingų valstybių narių pelno mokesčio elementus bei apmokestinimo tvarką.

Apibendrinimo metodas naudojamas, siekiant atspindėti statistiniuose duomenyse ir mokslo teorijoje atskleistas pelno mokesčio konkuravimo kryptis ir pelno apmokestinimo priežastis.

Istorinis metodas reikalingas atkleisti pelno apmokestinimo reglamentavimo kaitą.

Pagrindinės darbe naudojamos santrumpos:

ES – Europos Sąjunga

ETT – Europos Sąjungos Teisingumo Teismas

LR – Lietuvos Respublika

BKPMB - Bendra konsoliduota pelno mokesčio bazė

DAIS – dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis

EBPO – Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija

EEE - Europos Ekonominė Erdvė

VMI – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

LLRI – Lietuvos laisvosios rinkos institutas

1. PELNO MOKESČIO SAMPRATA

Pelno mokesčio samprata apima pelno mokesčio sąvoką ir elementus, pelno mokesčio atsiradimo ir raidos istorinius aspektus bei pelno apmokestinimo priežastis. Tačiau magistro darbe nesiekama išsamiai išanalizuoti visos pelno apmokestinimo sampratos, o norima ją atskleisti tiek, kiek ji aktuali šiuo metu vyraujančiose diskusijose ir bus naudinga kitų darbo dalių analizei. Todėl didžiausias dėmesys bus skiriamas svarbiausiems pelno mokesčio elementams: pelno mokesčio bazei, tarifams bei apmokestinamiesiems asmenims, o pelno apmokestinimo priežastys bus nagrinėjamos trečiojoje darbo dalyje.

Bet prieš analizuojant pelno mokesčio sąvoką ir elementus, reikia nustatyti šio mokesčio vietą visoje mokesčių sistemoje. ES valstybės narės mokesčius skirsto į dvi esmines grupes: tiesioginius ir netiesioginius. Prof. Lyal'as tokio skirstymo kriterijumi laiko tai, ar tam tikro konkretaus mokesčio mokėjimo našta gali būti perkelta kitam asmeniui. Tais atvejais, kai mokesčio našta tenka tiesiogiai mokesčių mokėtojui, tai mokestis laikomas tiesioginiu, o jei tokią naštą įmanoma perkelti kitam asmeniui – netiesioginiu. Tiesioginiais mokesčiais laikomi gyventojų pajamų, pelno, turto, kapitalo vertės padidėjimo ir savo esme panašūs mokesčiai, o netiesioginiams priskiriami visi vartojimo mokesčiai: pridėtinės vertės mokestis, maitai ir kt.¹

1.1. Pelno mokesčio sąvoka ir struktūra

Norint atskleisti pelno mokesčio sąvoką ir struktūrą, pirmiausia reikėtų pradėti nuo atskirų „mokesčio“ ir „pelno“ sąvokų išaiškinimo.

„Mokesčio“ sąvoka yra nusistovėjusi ir mokslinėje literatūroje suprantama pakankamai vienodai. Tradiciškai mokestis apibrėžiamas kaip valstybės valdžios paskirta piniginė prievolė visuomenės tikslams². Tuo tarpu Lietuvos teisėje mokestis suprantamas kaip mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei³. Tai, jog mokesčius Lietuvoje nustato tik įstatymai yra įtvirtinta ir Lietuvos Konstitucijoje⁴, taip pat pripažįstant valstybės kaip visuomenės sampratą, galime pagrįstai teigti, jog tradicinė mokesčio sąvoka iš esmės nesiskiria nuo tos, kuri įtvirtinta Lietuvoje.

Tuo tarpu „pelno“ sąvoka yra pakankamai slidi ir mokesčių tikslais ją apibūdinti sudėtinga, nes jei ir apibrėžiamas pelnas, tai ekonomine, finansine, mokestine prasmėmis skirtingai bei nenuosekliai. Pačia

¹ Farmer P., Lyal R. EC law tax. / Oxford European Community Law Series. – New York, 2003. – 3 p.

² Williams D.W., Morse G. Davies: Principles of Tax Law / 5th ed. – London: Sweet and Maxwell, 2004. – 3 p.

³ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

⁴ Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014. 127 straipsnis.

bendraja prasme sąvoka „pelnas“ suprantamas kaip finansinė nauda, išreiškiama pajamų ir išlaidų skirtumu⁵. Todėl Kembridžo universiteto profesorius J. Tiley pelno sąvokos mokesčių teisėje ir nesiekia išskirti, o vadinamąjį „pelną“ apibūdina kaip pajamų ir kapitalo prieaugio sumą⁶. Juk ir dauguma ES valstybių, norėdamos būti tikslios, pelno mokesčio įstatymus įvardija kaip įmonių (juridinių asmenų) pajamų (angl. *corporate income tax*)⁷ ir apibrėžimuose nurodo, jog pelno (juridinio asmens) mokestis yra mokamas nuo apmokestinamųjų pajamų. Kas yra pajamos mokesčių tikslais, bus aiškinama skyriuje apie pelno mokesčio bazę, o pagal ją ir apskaičiuojamas vadinamasis pelnas, kuris bus apmokestintas. Tad mokestine prasme mums labiau rūpi mokesčio bazė, kuria remiantis yra nustatoma ta subjekto pajamų dalis, nuo kurios ir teks sumokėti pelno mokestį.

Apibendrinus galima teigti, jog pelno mokesčio sąvoka sunkiai apibūdinama, tačiau gali būti suvokiama kaip valdžios paskirta piniginė prievolė įmonėms dėl jose susidariusio pelno (žr. 1.2. skyrių).

Nagrinėdami pelno mokesčio struktūrą remiamės klasikine mokesčių struktūros samprata, kuri tiek lietuviškoje (E. Buškevičiūtė, B. Sudavičius), tiek užsienio (R. Rohatgis, G. Morse‘as, D. Williams‘as) literatūroje beveik nesiskiria, todėl pripažįstami tie patys mokesčio elementai:

1. Pelno mokesčio subjektas (apmokestinamasis vienetas) – juridinis asmuo, kuriam yra nustatyta prievolė mokėti pelno mokestį.
2. Pelno mokesčio objektas (bazė) – pelno mokesčiu apmokestinamosios pajamos (žr. 1.2. skyrių).
3. Pelno mokesčio tarifas – valdžios institucijų (įstatymu) nustatyta procentinė išraiška nuo pajamų, apmokestintų pelno mokesčiu.
4. Mokestinis laikotarpis – laiko tarpas, už kurį mokamas pelno mokestis⁸. Dažnai pelno mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais, tačiau yra ir išimčių⁹.
5. Pelno mokesčio mokėjimo tvarka – tai valdžios institucijų patvirtintų nuostatų visuma, kuria remiantis vienetas apskaičiuoja ir moka pelno mokestį.

Išskyrėme pagrindinius pelno mokesčio elementus: apmokestinamąjį vieneta, apmokestinimo laikotarpį, mokesčio bazę, jos apskaičiavimo metodiką bei tarifus. Buškevičiūtė pripažįsta, jog mokesčių teorijoje ir praktikoje apmokestinimo vieneto, mokesčio tarifo bei bazės nustatymas yra vienas

⁵ Remiantis Oxford English reference dictionary, 2nd ed. – 1154 p.

⁶ Tiley J., Revenue Law. – Hart publishing. 6th ed., 2008. – 827 p.

⁷ Jungtinėje Karalystėje vadinamas Pajamų ir įmonių mokesčių teisės aktas (Income and Corporation Taxes Act 1988).

⁸ Reikia pažymėti, jog laiko atžvilgiu uždirbtos apmokestinamosios pajamos gali būti ir ne mokestiniu laikotarpiu.

⁹ Danijoje pelno mokestis mokamas dvejomis dalimis: iki kovo 20 d. ir iki lapkričio 20 d. už mokestinius metus, kurie baigiasi kovo 31 d. Jungtinėje Karalystėje galima individualiai pasirinkti mokestinį periodą ir mokėti mokesčius 3 ar 6 mėn. intervalu. Lietuvoje mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais, tačiau gali būti dėl objektyvių priežasčių, gavus vietos mokesčio administratoriaus leidimą, keičiamas.

sudėtingiausių klausimų¹⁰. Ir iš tiesų teisinėje literatūroje dažnai kyla teorinių pasvarstymų dėl šių elementų, todėl juos mes panagrinėsime išsamiau.

1.2. Pelno mokesčio bazė

Analizuojant pelno mokesčio bazę, verta paminėti R.Rohatgi, kuris neįžvelgia skirtumo tarp apmokestinamųjų pajamų ir mokesčio bazės, tai reiškia, jog pelno mokesčio objektas ir mokesčio bazė yra sutapatinami. Tačiau kitu savo teiginiu Rohatgis sukelia teorinę prieštarą, mat pripažįsta, jog mokesčio bazė vis dėl to yra veikiama apmokestinamųjų pajamų įvertinimo tvarkos¹¹. Tuo tarpu lietuvių literatūroje apmokestinimo objektas įvardijamas kaip apmokestinimo tvarkos elementas, parodantis nuo ko arba kodėl turi būti mokamas mokestis, taip pat teigiama, jog apmokestinimo objektas lemia mokestinės prievolės atsiradimą, o pats mokestis skaičiuojamas nuo mokesčio bazės¹². Šie teiginiai sukelia daug neiškumų, nes bandant atskirti apmokestinimo objektą ir mokesčio bazę, šios dvi sąvokos vis vien dalinai sutapatinamos, nes aiškiai neįvardijamas mokesčio objekto ir bazės santykis. O tuo labiau negalima sutikti su teiginiu, kad apmokestinimo objektas lemia mokestinės prievolės atsiradimą, nes kol nėra mokestinės prievolės, kuri atsiranda valstybės ar savivaldos institucijoms patvirtinus, tol nėra ir pačio mokesčio objekto. Juk vien tik pelno egzistavimas, nesant įstatymo, reglamentuojančio šį mokestį, nesukuria apmokestinimo objekto.

Tuo tarpu LR Konstitucinis Teismas konstatuoja, jog sąvoka "mokesčio bazė" apima šiuos elementus: 1) *mokesčio bazė – tai apmokestinamasis objektas, kuriam taikomas nustatytas mokesčio dydis (tarifas)*; 2) *šis apmokestinamasis objektas mokesčio įstatymo nustatyta tvarka turi būti įvertintas pinigų suma*¹³. Kaip matome, Konstitucinis Teismas dar atviriau pripažįsta sąvokų „mokesčių bazė“ ir „apmokestinamasis objektas“ sinonimiškumą, o kitas teismo teiginys visa tai patvirtina: *“mokesčio įstatymu nustatytas apmokestinamasis objektas, įvertintas pinigų suma, ir yra mokesčio bazė. Taigi sąvoka "mokesčio bazė" yra viena iš sąvokų, atspindinčių apmokestinamąjį objektą; kai kada sąvoka "mokesčio bazė" vartojama kaip sąvokos apmokestinamasis objektas" sinonimas*¹⁴. Konstitucinio Teismo aiškinimas, jog tik mokesčio įstatymas gali nustatyti apmokestinamąjį objektą ir bazę, sutampa su autoriaus nuostata, nes mokestinės prievolės atsiradimą lemia ne apmokestinamasis objektas ar pelnas, o valstybės teisėkūros subjekto priimtas aktas nustatantis mokesčio bazę. Tačiau mokesčio bazės ir

¹⁰ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema: vadovėlis. – Kaunas: Technologija, 2005. – 24 p.

¹¹ Rohatgi.R. Basic International Taxation. Vol.1. Principles of International Taxation / 2nd ed. – BNA international, 2005. – 233 p.

¹² Marcijonas A., Sudavicius B. Mokesčių teisė - Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. - 43-44 p.

¹³ LR Konstitucinio Teismo nutarimas “Dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo”// Valstybės žinios. 2003-11-21, Nr. 109-4887.

¹⁴ Ibid.

mokesčio objekto neskyrimas sukelia tam tikrų abejonių. Pirmiausia reikia pritarti, jog pelno mokesčio objektas yra ne pelnas, nes kaip išsiaiškinome, pati sąvoka „pelnas“ mokesčių teisėje pakankamai kontraversiška, todėl remiamės „apmokestinamųjų pajamų“ sąvoka. Ji tiksliai atskleidžia tą vieneto pajamų dalį, į kurią yra nukreiptas pelno mokesčio tikslas – apmokestinti vieneto pajamas, kurios nustatomos valstybės valdžios patvirtinta tvarka. Todėl pagrįstai galime pelno mokesčio objektu laikyti apmokestinamąsias pajamas, o mokesčio bazę apibrėžti kaip apmokestinamųjų pajamų nustatymo tvarką, kuri nustato pajamų apimtį. Nes nustatant apmokestinamąsias pajamas (pelną), reikia įvertinti ir atskaityti neapmokestinamąsias pajamas bei leidžiamus atskaitymus, todėl būtina žinoti visą patvirtintą tvarką, kuri leidžia pripažinti pajamas prie apmokestinamųjų, neapmokestinamųjų bei leidžiamų atskaitymų.

Pelno mokesčio bazė yra tiesiogiai veikiama pajamų pripažinimo metodų, kuriais remiantis tam tikros rūšies pajamos pripažįstamos apmokestinamosiomis. Kai kurios šalys naudoja pasauline mokesčių traktuote ir taiko tas pačias taisykles bei tuos pačius tarifus visoms įmonių uždirbtoms pajamoms, kitos – aiškiai išskiria skirtingas pajamų rūšis (angl. *a schedular system*) paprastai tam, jog jas apmokestintų skirtingais tarifais¹⁵. Pagal pajamų rūšių klasifikavimo metodą įmonių pajamos skirstomos į aktyviasias ir pasyviasias pajamas. Pajamos iš kapitalo apima tokias pasyviasias pajamas kaip pajamos iš nuomojamo nekilnojamo turto, dividendų, palūkanų, kapitalo prieaugio ir pan. Aktyviosios pajamos įvardijamos kaip tiesioginės pajamos iš gamybos, prekybos, paslaugų ar darbo užmokesčio. Paprastai aktyviosios pajamos yra apmokestinamos aukštesniu tarifu nei pasyviosios, o klasikinis toks klasifikavimo būdas taikomas Jungtinėje Karalystėje (*Income and Corporation Taxes Act 1988*), kur visos pajamos yra skirstomos į šešias eilutes (*Schedule A, B, C, D, E, F*), iš jų trys (A – įmonių pelnas gaunamas Jungtinėje Karalystėje; D – pelnas gaunamas už valstybės ribų, taip pat iš palūkanų, dėl profesijos; F – pajamos iš dividendų) taikomos pelno apmokestinimui. Praktikoje dauguma ES valstybių į savo mokesčių sistemas įtraukia skirtingų pajamų rūšių klasifikavimo metodą bent dėl dividendų ar palūkanų.

LR Pelno mokesčio įstatymo 4 straipsnyje apibrėžiama pelno mokesčio bazė, kuri pripažįstama vienetų uždirbtomis pajamomis¹⁶. Lietuvoje pelno mokesčio bazė priklauso nuo to, kokie vienetai apmokestinami. Lietuvos vienetams taikoma rezidavimo taisyklė ir apmokestinamos uždirbtos pasaulinės pajamos. Tuo tarpu užsienio vienetų apmokestinamos pajamos išvardinamos baigtiniu sąrašu, nes taikoma šaltinio taisyklė, nulemianti tik tų pajamų apmokestinimą, kurių kilmė Lietuvoje. Reikia pripažinti, jog įstatymas apdairiai išsprendė pelno mokesčio bazės ir objekto santykį, nes įtvirtinus, jog mokesčio bazė

¹⁵ Rohatgi.R. Basic International Taxation. Vol.1. / Principles of International Taxation. 2nd ed. – BNA international, 2005. - 228 p.

¹⁶ Čia verta paminėti, jog LR Gyventojų pajamų mokesčio, kitame tiesioginiame mokesčiui reguliuojančiame, įstatyme apibūdinant pajamas naudojama „mokesčio objekto“ sąvoka (5 str. 1 d. - pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos). Taip įstatymų leidėjas nesilaiko sąvokų nuoseklumo ir aiškumo principų teisėkūroje.

yra visos vieneto pajamos, liko aišku, jog įvertinant koks bus mokesčio dydis, reikės nustatyti apmokestinamąsias, neapmokestinamąsias pajamas bei leidžiamus atskaitymus, todėl autoriaus apibrėžta pelno mokesčio bazės sąvoka Lietuvos teisėje įgyvendinta tinkamai.

1.3. Pelno mokesčio tarifas

Kitas reikšmingas pelno apmokestinimo elementas yra mokesčio tarifas. Tarifo sąvoka lietuviškoje literatūroje nėra tiksli, nes mokesčio dydžio ir tarifo sąvokos sutapatinamos bei apibrėžiamos kaip „mokesčio įstatymo nustatyta suma, kurią mokesčio mokėtojas privalo sumokėti į valstybės ar (ir) savivaldybės biudžetą bei fondus priklausomai nuo mokesčio bazės“¹⁷. Tiksliau sąvoka pateikiama tarptautiniuose žodynuose¹⁸, kuriuose mokesčių tarifai reiškia valdžios institucijų nustatytą procentinę išraišką nuo pajamų, apmokestintų pelno mokesčiu, tuo tarpu mokesčio dydis – pinigų sumą, mokamą į valstybės ar savivaldos biudžetą. Galime teigti, jog pritaikius pelno mokesčio tarifą apmokestinamosioms pajamoms, atsiradusi pinigų suma reikš mokesčio dydį, todėl savaime sąvoka „mokesčio dydis“ reikšminga tik tuo atveju, jei mokestis yra fiksuotas.

ES valstybėse narėse pelno mokesčio tarifai skiriasi net kelis kartus – nuo 10% taikomų Kipre ir Bulgarijoje iki 35% Maltoje (žr. priedą). Tačiau visos mokesčių tarifų sistemos turi tam tikrus požymių bendrumus, kuriuos išanalizavus galime išskirti tokias apmokestinimo ypatybes:

1. Proporcinis apmokestinimo būdas.

Taikoma vienoda pelno mokesčio tarifo norma (angl. *flat rate*), kuri išreikšta aiškia procentine išraiška nuo pajamų. Tokia sistema, kur taikomas vienas bendras tarifas pelno mokesčiu apmokestinamosios pajamoms, sutinkama Estijoje, Slovakijos Respublikoje, Kipre, Slovėnijoje, Švedijoje, Rumunijoje, Lenkijoje, Maltoje, Latvijoje, Lietuvoje, Danijoje, Suomijoje, Airijoje.

Ilgą laiką proporcinio apmokestinimo sistema buvo laikoma pakankamai radikalia, nes Vakarų Europos valstybėse mažesnes pajamas gaunančius mokesčių mokėtojus dažniausiai stengtasi apmokestinti mažesniais tarifais. Pirmąją *flat rate* sistemą Europoje įgyvendino Estija, nustačiusi 1994 m. vienintelį 26% pelno ir gyventojų pajamų mokesčio tarifą, nenaudojant skirtingų pajamų pripažinimo metodo bei neleidžiant atskaitymų¹⁹. Greitu metu kaimynės, Latvija, Lietuva bei Rusija, o dar vėliau ir Slovakija su Lenkija, pradėjo naudoti proporcinį pelno apmokestinimą.

2. Progresinis apmokestinimo būdas.

¹⁷ Marcijonas A., Sudavicius B. Mokesčių teisė - Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. – 44 p.

¹⁸ Black's Law Dictionary ir Law Dictionary.

¹⁹ The flat-tax revolution. Fine in theory, but it will never happen. Oh really? // The Economist. 2005 m. balandžio 15 d. http://www.economist.com/node/3861190?Story_ID=3861190 [žiūrėta 2010 08 19]

Pasireiškia tuo, jog didėjant apmokestinamosioms pajamoms, didėja ir pelno mokesčio tarifas. Ši sistema taikoma dviem būdais. Pirmuoju atveju, nustatoma apmokestinamųjų pelno mokesčiu pajamų riba, kurią viršijus visos apmokestinamosios pajamos bus apmokestintos vienu tarifu²⁰. Kitu atveju, viršijus tokią ribą, apmokestinamosios pajamos skaidomos į dvi dalis: pirmajai apmokestinamųjų pajamų daliai, kuri yra iki nustatytos ribos, taikomas vienas tarifas, antrajai - kuri viršija, bus taikomas didesnis pelno mokesčio tarifas²¹.

Jungtinėje Karalystėje pagrindinis pelno mokesčio tarifo dydis yra 28%, tačiau priklausomai nuo įmonės apmokestinamųjų pajamų dydžio jis gali siekti ir 21%, nes mažoms įmonėms, kurių apmokestinamosios pajamos neviršija 300.000 £, taikomas 21% tarifas, vidutinėms įmonėms su 300.001-1.500.000 £ apmokestinamųjų pajamų naudojant daugiklio metodą (7/400) turi būti pritaikytas individualus 22-28 % tarifas. O tuo tarpu pagrindinis 28% tarifas taikomas įmonėms tuo atveju, jei apmokestinamosios pajamos yra didesnės nei 1.500.000 £. Toks apmokestinimo būdas yra aiškus progresinio pelno mokesčio pavyzdys: nors ir yra bendras 28% tarifas, tačiau dėl didelės apmokestinamųjų pajamų šiuo tarifu ribos, Jungtinę Karalystę galime priskirti prie šalių, kuriose pelnas apmokestintas progresiniu būdu.

3. Regresinis apmokestinimo būdas.

Šis būdas taikomas, kai esant didesnėms apmokestinamoms pajamoms mažėja pelno mokesčio tarifas. Nei viena ES valstybių narių netaiko tokio apmokestinimo metodo, tačiau verta paminėti, jog 2006 m. Šveicarijoje²² Obwaldeno kantono gyventojai visuotiniu balsavimu pritarė regresiniam pelno apmokestinimui, tačiau teismas savo sprendimu neleido pasiekus tam tikrą apmokestinamųjų pajamų ribą taikyti 6,6 % pelno mokesčio tarifo.

4. Papildomas pelno apmokestinimas antpelnio mokesčiu (angl. surcharge).

Kai kurios šalys dar atskirai apmokestina patį pelną, pvz. Belgija, Liuksemburgas²³, Vokietijos Federacinė Respublika (toliau – Vokietija), Italija. Tokia sistema siekiama papildomai apmokestinti nacionalinius

²⁰ Toks būdas egzistuoja Portugalijoje. Kur apmokestinamosioms vienetų pajamoms iki 12500 € taikomas 12,5% tarifas, viršijus minimą sumą bus pritaikytas standartinis 25% tarifas.

²¹ Prancūzijos Bendrame mokesčių kodekse (*Code général des impôts*) numatyta, jog įmonių apmokestinamasis pelnas iki 38120 € yra apmokestinamas 15 % pelno mokesčio tarifu. Todėl esant 40000 € apmokestinamojo pelno, 38120 € sumai taikomas 15 % tarifas, o 1880 € sumai – standartinis 33,33 % mokesčio tarifas. Panašiai ir Nyderlanduose pirmieji 20000 € apmokestinamieji 20% tarifu, likusieji – 25,5%.

²² Šveicarija nėra ES bei EEE narė, tačiau pasirašydama dvišales sutartis dalinai dalyvauja ES vieningoje rinkoje.

²³ Liuksemburgo Pajamų įstatymas numato, jog kai apmokestinamosios pajamos viršija 15000 €, yra taikomas standartinis 21% tarifas (iki 15000 €- 20%), tačiau į galutinį pelno mokestį be 21% tarifo įeina taikomas 4% papildomas pelno mokesčio tarifas (nedarbo draudimo fondo išlaidymui) bei 6-12% vietinis savivaldos pelno mokestis. Tad Liuksemburgo mieste įsikūrę vienetai turi mokėti pelno mokestį siekiantį 28,59%, kuris apskaičiuojamas prie 21% standartinio tarifo pridėjus vietinį 6,75% pelno mokestį bei papildomus 0,84% (4% nuo 21% tarifo).

mokesčius savivaldų naudai arba surinkti tikslines lėšas socialinėms, susijusioms su darbo netekimu, sritims.

5. *Nulinis tarifas arba kai kurių verslo šakų pelno neapmokestinimas.*

Daugybė valstybių atleidžia nuo pelno mokesčio strategines sritis arba tam tikras teritorijas, vadinamas laisvosiomis ekonominėmis zonomis (Lenkija, Prancūzija, Lietuva). Taip pat dažnai nulinis tarifas taikomas užsienio kapitalui, norint mažinti nedarbą ar pritraukti naujausias technologijas. Pavyzdžiui, Ispanija nuliniu tarifu apmokestina pensinius fondus, o iki 2009 m. Lietuva nulinį tarifą taikė pajamoms iš žemės ūkio veiklos, jei tokios pajamos sudarydavo daugiau kaip pusę įmonės pajamų.

Specialus pelno apmokestinimo būdas taikomas Estijoje, kai įmonių pelnas apmokestinamas tik jį paskirsčius akcininkams 21% (vadinamas 21/79) tarifu. Šį pelno mokestį moka dividendus paskirstanti įmonė. Mokesčio bazę sudaro: (i) įmonių pelnas išskirstytas per mokestinį laikotarpį; (ii) reprezentacinės išlaidos, skirtos svečių ir verslo partnerių priėmimams, viršijančios nustatytą mėnesinį limitą; (iii) dovanos, į kurias paprastai įeina įprastinės rinkodaros išlaidos; (iv) su veikla nesusijusios išlaidos, įskaitant mokestinius delspinigius ir baudas. Tuo atveju, kai norima paskirstytą pelną paslėpti, atliekant netiesioginius sandorius ar pervedant tam tikrus mokėjimus į mažų mokesčių šalis, tokie sandoriai ir mokėjimai mokesčių administratoriaus sprendimu apmokestinami 21/79 pelno mokesčio tarifu, o įmonės likvidavimo ar reorganizavimo atveju, pelno mokestis bus taikomas iki pelno paskirstymo.

Kiek išsamiau reikia aptarti Lietuvos pelno mokesčio tarifus. Pagrindinis pelno mokesčio tarifas nuo 2010 m. sausio 1 d. yra 15 %, kuris taikomas apmokestinamajam pelnui ir pajamoms iš paskirstytojo pelno. Tačiau dėl įvairių fiskalinės politikos siekių ir taikomų lengvatų, pelno mokesčio tarifas gali būti ir mažesnis.

Užsienio vienetų pajamos iš honorarų, gautų Lietuvoje ne per jų nuolatines buveines, apmokestinamos be atskaitymų taikant 10% mokesčio tarifą, kai tuo tarpu pajamos už parduotą ar išnuomotą nekilnojamą daiktą, iš atlikėjų ir sporto veiklos bei tantjemos būtų apmokestinamos 15% tarifu. Užsienio vieneto, kuris įregistruotas ar veikia EEE ar DAIS valstybėje, palūkanos, gautos iš Lietuvos įmonių, neapmokestinamos. Kitų užsienio valstybių tokios palūkanos bus apmokestintos 10% tarifu. Neapmokestinant palūkanas siekiama palengvinti Lietuvos ūkio subjektų skolinimąsi iš kitų užsienio vienetų. Yra taikomos pelno mokesčio tarifų lengvatos smulkiąjam verslui: įmonės, kurių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių, o pajamos 500 000 Lt, tai tokių įmonių apmokestinamosioms pajamoms taikomas 5% tarifas. Taip pat lengvatos, siekiančios net nulinį tarifą, taikomos įmonėms, kurių darbuotojai priklauso socialinėms tikslinėms grupėms (neįgalūs, senyvo amžiaus) arba pajamos gaunamos iš žemės

ūkio veiklos²⁴. Jei kooperatinės bendrovės daugiau kaip 50% pajamų sudaro iš žemės ūkio veiklos arba 85% ne tik žemės veiklos, tačiau ir degalų, trašų ir kitų priemonių reikalingų žemės ūkio veiklai, tai tokios pajamos iki 2009 m. buvo apmokestinamos nuliniu tarifu. Tuo tarpu pagal LR Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymą, tokių zonų įmonėms pasiekus 1 mln. eurų investicijų sumą, šešis po to einančius mokestinius laikotarpius nereikės mokėti pelno mokesčio, o kitus dešimt metų bus mokamas dvigubai mažesnis pelno mokestis. Be to, neapmokestinami iš tokios įmonės gaunami dividendai.

1.4. Apmokestinamieji vienetai

Verslui vis labiau tampant tarptautiniu, išeinant už vienos valstybės ribų, ypač svarbu yra nustatyti apmokestinamuosius vienetus bei juos tiksliai apibrėžti. Valstybės pasirinkdamos savo mokestinę jurisdikciją turi aiškiai sureguliuoti mokesčio objektą ir subjektą. Pelno mokesčio objektas buvo aptartas antrame šios dalies skyriuje, o šioje darbo dalyje išnagrinėsime mokesčio mokėtojus, būtent, apmokestinamuosius vienetus, kurie ir moka pelno mokestį.

Pelnas apmokestinamas pagal kiekvienos valstybės teisę, kai susiklosto tarp valstybės ir vieneto pagrįsti rezidavimu ar pajamų šaltiniu santykiai, leidžiantys apmokestinti šių vienetų pajamas. Tokiems vienetais išskyla mokestinės atsakomybės klausimas, kuris priklausomai nuo jo santykio su valstybe būna arba pilnas, arba ribotas²⁵. Verslo subjektų, kurie yra rezidentai tam tikroje valstybėje, įprastai apmokestinamos pasaulinės pajamos, neatsižvelgiant ar jos susidarė rezidavimo, ar kitoje valstybėje (pajamų šaltinio valstybė). Tuo tarpu nerezidentų mokestinė prievolė apima tiek, kiek gautos pajamos yra susijusios su pajamų šaltinio valstybe. Aišku, yra suvokiama, jog kiekvienas vienetas yra kažkurios valstybės rezidentas. Pačio „rezidento“ ir „rezidavimo“ sąvoka yra apibrėžta viename iš Europos Tarybos reglamentų²⁶, kuriame "rezidentas" ir "rezidavimas" reiškia, jog vienetas turi ekonominio intereso židinį valstybės ekonominėje erdvėje.

Dauguma valstybių apmokestinant pajamas iš pelno naudoja abu pagrindus - rezidavimo statuso ir pajamų šaltinio nustatymo. Todėl, jei vienoje valstybėje nerezidentas gauna pelno, tai jis gali būti apmokestintas abejose valstybėse (pajamų šaltinio ir rezidavimo), taip sukuriant dvigubą apmokestinimą ir nepagrįstai užkraunant tarptautinį verslą. Tarptautinis dvigubas apmokestinimas gali iškilti dėl kelių

²⁴ Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992.

²⁵ H. Gabartas pažymi du kriterijus, pagal kuriuos vienetas valstybėje veikia su ribota ar neribota atsakomybe. Esant asmeninio pobūdžio santykiui tarp subjekto ir valstybės atsiranda neribota mokestinė atsakomybė, tuo tarpu ribotos atsakomybės atveju, tas santykis būna daugiau dėl ekonominių priežasčių.

²⁶ Europos Tarybos reglamentas Nr. 2533/98 „Dėl Europos centrinio banko renkamos statistinės informacijos“ // OL 318, 27/11/1998.

priežasčių, bet aiškiai yra išskiriami trys dvigubą apmokestinimą sukuriantys konfliktai²⁷, iš kurių rezidavimo ir šaltinio konfliktas dažniausiai pasitaiko ir yra sunkiausiai sprendžiamas. Tačiau tarptautiniais susitarimais šio konflikto atveju prioritetas vis dėl to buvo suteiktas pajamų šaltinio valstybėms.

Norint atskirti rezidentus ir nerezidentus pelno mokesčio tikslais, reikia išanalizuoti juridinių asmenų rezidavimo pripažinimo būdus.

Įmonių rezidavimo problemą padeda išspręsti dvi taikomos teorijos. Viena iš jų, verslo įsisteigimo vietos (angl. *place of incorporation* arba *legal seat*) teorija, kuri rezidentu pripažįsta vieneta tu atveju, jei jis yra įsisteigęs pagal valstybės civilinę ar komercinę teisę. Toks vertinimas padeda aiškiai apibrėžti rezidavimo taisykles tiek mokesčių mokėtojui, tiek pačiai valstybei. Be to, suteikia laisvę pasirinkti vienetams savo rezidavimo vietą, nes tik nuo jų pasirinkimo priklausys, kurioje valstybėje jie įsisteigs²⁸. Žinoma, remiantis šia teorija vienetai taip paprastai keisti savo rezidavimo vietos be mokesčių pasekmių negali, nes valstybės mokesčių vengimo tikslais riboja įsisteigimo vietos keitimą. Todėl rezidavimo klausimo sprendimui gali būti panaudojama kita – valdymo vietos (angl. *place of management* arba *real seat*) teorija.

Valdymo vietos teorija nėra tokia aiškiai suprantama kaip įsisteigimo vietos, nes vienoje valstybėje valdymas suprantamas kaip įmonės veiklos kontrolė (verslo strategijos priėmimas), kitose - kaip įmonės veiklos vykdymas (verslo strategijos įgyvendinimas)²⁹. Apibendrinus mokslinėje literatūroje pateikiamas valdymo vietos sampratas, valstybės taikydamos šį rezidavimo pripažinimo būdą, naudoja tokius pagrindinius kriterijus: akcininkų susitikimų vieta, aukščiausio valdymo organo buvimo vieta (angl. *legal head office*), kasdieninių reikalų (angl. *day-to-day*) administracijos buvimo vieta (angl. *administrative head office*), valdybos narių susitikimo vieta. Autoriaus nuomone, pats tiksliausias valdymo vietos teorijos pripažinimo kriterijus yra kasdieninių reikalų administracijos buvimo vieta. Nors strateginius sprendimus priima nuolatinis, kitaip centrinis, valdymo organas, tačiau juos vykdo ir einamuosius įmonės reikalus sprendžia administracija, kuri tiesiogiai valdo ir yra atsakinga už vieneto veiklą.

Panagrinėsime kelėtos valstybių narių pelno mokesčiu apmokestinamuosius asmenis.

Latvijoje apmokestinamieji vienetai skirstomi į rezidentus ir nerezidentus. Rezidentams priskiriamos visos valstybėje įsikūrusios įmonės, kurios vykdo ekonominę veiklą, taip pat centrinės ir

²⁷ B.J.Arnold ir M.J.McIntyre išskiria šiuos dvigubo apmokestinimo konfliktus: (i) šaltinio konfliktas, kai dvi ar daugiau valstybių tvirtina, jog turi teisę apmokestinti vieneto pajamas, nes įrodinėja, jog pajamų šaltinis yra būtent jų šalyje; (ii) rezidavimo konfliktas, kai valstybės teigia, jog turi teisę apmokestinti pajamas, nes mokesčių mokėtojas yra jų šalių rezidentas (dvigubo rezidavimo problema); (iii) rezidavimo ir šaltinio konfliktas atsiranda tuo atveju, kai vienos valstybės mokesčių administratorius įrodinėja, jog mokesčių mokėtojas reziduoja jų valstybėje, kita valstybė – jog pajamų šaltinis yra jų valstybėje.

²⁸ Arnold B.J., McIntyre M.J. *International Tax primer* / 2nd ed. – Kluwer law international, 2002. - 18 p.

²⁹ Rohatgi R. *Basic International Taxation. Vol.1. Principles of International Taxation* / 2nd ed. – BNA international, 2005. - 209-211 p.

savivaldos valdžios finansuojami juridiniai asmenys, vykdančys ekonominę ar ūkinę veiklą. Nerezidentams priskiriamos užsienyje įsteigtos įmonės ar jų nuolatinės buveinės. Todėl, sprendžiant rezidavimo klausimą, Latvija remiasi tik įsisteigimo vietos kriterijumi.

Tuo tarpu Vokietijos Federacinėje Respublikoje, kaip ir daugelyje ES valstybių narių, aiškiai išskiriama ribota ir neribota mokestinė atsakomybė. Neribotos atsakomybės vienetams taikomas įsisteigimo ir valdymo vietos Vokietijoje principai. Vokietija pripažįsta pati tiksliausią valdymo vietos kriterijų – *day-to-day* administracijos buvimo vietą. Tuo tarpu Austrijoje, kurioje apmokestinamųjų vienetų pripažinimo tvarka labai panaši kaip Vokietijos, valdymo vietos kriterijus pasirenkamas kitas – organizacijos vadovybės vieta.

Nyderlandai pelno mokesčių reglamentuojančiuose aktuose išvardina visas teisinis subjektų formas, kurios patenka į apmokestinamųjų sąrašą, jei tik jos įsikūrusios valstybėje. Norint nustatyti kitus vienetus, neįsisteigusius pagal Olandijos teisę, bet veikiančius valstybėje, yra naudojami net du kriterijai – aukščiausio valdymo organo buvimo ir akcininkų susitikimos vietos.

Kaip matome, jei Latvija nuolatinės buveinės priskiria prie nerezidentų, tai Vokietija, Nyderlandai ar Austrija pagal valdymo vietos kriterijus gali užsienio vienetus pripažinti neribotos mokestinės atsakomybės subjektais, taip mokesčių tikslais sulygindami jų statusą su valstybėje įsisteigusiomis įmonėmis. Todėl atskirai turėtų būti aptariama nuolatinės buveinės kaip nerezidentų tam tikra veiklos forma valstybėse.

1.4.1. Nuolatinių buveinių samprata

Tais atvejais, kai vienetai nerezidentai gauna pajamų nerezidavimo valstybėje, atsiranda pagrįstas tokios valstybės interesas šias pajamas apmokestinti. Siekiant išvengti tarptautinio dvigubo apmokestinimo tarptautiniu lygiu yra taikoma „nuolatinių buveinių“ sąvoka, kuri padeda valstybėms identifikuoti vienetus, kurie nors ir įsikūrę kitoje valstybėje, tačiau aktyviai veikia ir gauna pajamų pirmojoje šalyje.

Tiksliausia nuolatinės buveinės sąvoka pateikiama EBPO pavyzdinės konvencijos (angl. *Model tax Convention on Income and on Capital*) 5 straipsnyje. Ši konvencija taikoma valstybėms pasirašant dvišales DAIS. Konvencijos sudarytojų komentare³⁰ nurodomas pagrindinis nuolatinės buveinės koncepcijos naudojimo tikslas – teisių nustatymas, kada viena sutarties valstybė gali apmokestinti kitos sutarties valstybės vieneto pelną. Analizuojant konvencijos 7 straipsnį dėl komercinės-ūkinės veiklos

³⁰ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital / Condensed version (2010 07 22). – 92 p. http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en [žiūrėta 2010 08 26]

pelno, tai jokių kitų atvejų, išskyrus nuolatinės buveinės nustatymo, valstybė negali apmokestinti kitos valstybės vieneto pelno. Todėl, nuolatinės buveinės samprata yra svarbi visoms ES valstybėms narėms, nes jos tarpusavyje yra sudariusios DAIS sutartis, kuriose pateikiama nuolatinės buveinės sąvoka. Taip pat reikia paminėti, jog ir ES teisės aktuose nuolatinės buveinės sąvoka naudojama, bet nėra išplėtotą tiek, kiek EBPO pavyzdinėje sutartyje. Todėl norint giliau suvokti magistrinio darbo temą, panagrinėsiu nuolatinės buveinės sampratą, kaip ji yra pateikiama DAIS sutartyse ir Lietuvos mokesčių teisėje.

„Nuolatinės buveinės“ sąvoka reiškia pastovią komercinės-ūkinės veiklos vietą, per kurią vykdoma visa įmonės komercinė-ūkinė veikla arba jos dalis. Ji atskleidžiama konvencijos 5 straipsnio 1 dalyje, o iš pačios sąvokos išskiriami trys kriterijai, kuriuos panagrinėsime išsamiau.

1. *Veiklos vieta* suprantama kaip fiziškai egzistuojanti vieta, kuri naudojama komercinei-ūkinei įmonės veiklai vykdyti. Veiklos vietą apima taip pat bet kokios patalpos, įrenginiai bei įrengimai, įskaitant kompiuterinius tinklus, kurie naudojami versle. EBPO komentare pateikiama, jog kartais tokia vieta gali būti suprantama tik kaip disponuojama erdvė, todėl ir patalpų, įrenginių ar įrengimų nuoma turi būti suvokiama kaip veiklos vieta.

2. *Nuolatinumas* apibrėžiamas kaip tam tikras vietos pastovumo laipsnis. Dažniausiai laiko tarpas, per kurį yra išreiškiamas nuolatinumo kriterijus, yra 6 mėnesiai. Tačiau praktikoje dėl nedidelių verslo projektų gali būti ieškoma tokių valstybių, kuriose nuolatinė buveinė laikoma tuo atveju, jei verslo vieta buvo išlaikyta ilgesnį nei 6 mėnesiai laiko tarpą³¹. Nuolatinumas suvokiamas kaip nepertraukiamos komercinės-ūkinės veiklos vykdymas, tačiau literatūroje sutinkama nuomonė, jog veikiantis verslo subjektas veiklą vykdo nuolatos, nes toks yra jo tikslas. Ir iš tiesų, kartais veikla gali pasireikšti ir tokiais nematomais veiksmais kaip strategijos kūrimas ar rinkos tyrimas, todėl šie veiksmai gali būti įskaičiuoti į nuolatinumo laikotarpio sumą. Šią problemą racionaliai sprendžia EBPO pavyzdinės konvencijos komentaras, kuriame nurodoma, jog visi paruošiamieji darbai, jei tik jie nėra tokie kaip pati verslo vieneto komercinė-ūkinė veikla, neturi patekti į nuolatinumo laikotarpį. Todėl galime teigti, jog rinkos tyrimas kaip paruošiamasis darbas nebus įskaičiuotas į nuolatinės buveinės veikimo laikotarpį tik tada, jei tokį tyrimą atliks kita įmonė.

Atsižvelgiant į tai, jog nuolatinumą galima nutraukus greitai metu vėl atnaujinti, buvo priimta, jog skaičiuojant pastovumo laikotarpį naudojamas 183 ir daugiau dienų per dvylika pastarųjų mėnesių ištiso ar su pertraukomis veikimo koncepcija, neleidžianti dirbtinai skaldant darbų laiką išvengti nuolatinės buveinės apmokestinimo valstybėje. Vis labiau valstybės linksta taikyti nuolatinės buveinės statusą ir tokie veiklai, kuri dėl savo prigimties dažniausiai trunka sezoniškai ir per metus nesiekia 183 dienų, su ta

³¹ Ibid. – 95 p.

išlyga, jog tokia ūkio subjekto veikla yra glaudžiai susijusi su pačiu subjektu. Galbūt tai ir paaiškinama tokiu pavyzdžiu, kai įmonė įsisteigusi vienoje valstybėje narėje, bet veiklą vykdo tik vasaros metu ir kitoje valstybėje, tai trunka kelis metus iš eilės, o ši veikla nėra apmokestinama. Ši situacija atskleidžia nuolatinumo nustatymo ydingumą remiantis griežtu dienų skaičiumi metuose, tačiau ją išspręsti praktiškai neįmanoma, nes nuolatinumo sąvoka ir laikotarpio trukmė yra susiformavusi pasirašytose tarptautinėse sutartyse.

3. *Komercinė-ūkinė veikla* - tokia veikla, kuri vykdoma per tam tikrą veiklos vietą bei atitinka verslo kriterijus, nustatomus tarptautinėse sutartyse ir valstybės vidaus teisėje³². Iš esmės, galime teigti, šie visi kriterijai paremti tuo, jog subjektas siekia pelno.

DAIS sutartyse 5 straipsnio 2 dalyje bandoma išvardinti dažniausiai pasitaikančias nuolatinės buveinės veiklos formas. Vadovybės buvimo vieta ir įstaiga nuolatinės buveinės pripažinimo klausimuose yra pateikiamos atskirai, nes pasauliui tampant vis labiau mobilesniam ir technologiškai pažengusiam, suvokiama, jog vadovybė ne visada turi dirbti įstaigoje. Kas sudaro vadovybę nėra paaiškinama, tačiau pripažįstant nuolatinę buveinę valstybės narės gali remtis savo vidaus teisės aktais, pavyzdžiui pagal LR Akcinių bendrovių įstatymo 19 straipsnį valdymo organai yra bendrovės vadovas arba valdyba. Tuo tarpu paliekamas nebaigtinis sąrašas dėl gamtinių išteklių vietos nustatymo kriterijų, jame paminint tik dažniausiai pasitaikančius atvejus: tokius kaip naftos ar dujų gręžiniai, kasyklos, karjerai. Konvencijos komentaras siūlo plačiai aiškinti šią dalį, suvokiant, jog gamtiniai išteklių bei resursai slypi ir teritoriniuose valstybės vandenyse.

Dėl darbų trukmės statybos teritorijos, statybos, surinkimo ar įrangos objekto, arba su tuo susijusios priežiūros veikla dažniausiai pripažįstama nuolatinė buveine, jeigu egzistuoja ilgiau nei 6 mėnesius (9 ar 12 mėnesių reikalavimas). Sąvoka „statybos aikštelė, statybos, surinkimo ar įrangos objektas“ apima ne tik pastatų statybą, bet taip pat ir tiltų ar kanalų statybą, kelių ar vamzdynų tiesimą, žemės kasimo ar siurbimo darbus bei visus savo prigimtimi panašius darbus. Kaip anksčiau minėjau, jog paruošiamieji darbai prieš ūkinės-komercinės veiklos pradėjimą nėra įtraukiami skaičiuojant nuolatinės buveinės laikotarpį, išskyrus jei tokie darbai yra verslo vieneto veikla. Tačiau 5 straipsnio 3 dalyje yra įtraukiami statybos darbai, kurie pripažįstami nuolatinė buveine. Šiuo atveju kolizinės situacijos nėra, nes statybos įmonė vykdo ne paruošiamuosius darbus veiklai, o pačia veiklą, todėl pritarti išsakomai pozicijai³³, jog 3 dalis tarsi numato išimtį 1 dalies atžvilgiu, nėra pagrindo. Priešingu atveju būtų nesuvokiami skirtumai

³² Hoffart J. Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate through an Access to Markets Proxy Approach // *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, 2007. <http://www.law.northwestern.edu/journals/njtip/v6/n1/6/#note3/> [žiūrėta 2010 08 28].

³³ Ribeiro J. S. Outline of Article 5 of the OECD Model Convention // *Jurisprudencija*. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2009, Nr. 1 (115). – 303 p.

tarp pačios ūkinės-komercinės veiklos ir tokios veiklos pasiruošimo darbų (strategijos kūrimas, apklausų atlikimas ir pan.).

Straipsnio daliai dėl darbų trukmės statybos teritorijos, statybos, surinkimo ar įrangos objekto pavyzdinės konvencijos komentaras siūlo 12 mėnesių veiklos vykdymo laikotarpį, nors pagal dvišales sutartis dažnu atveju šis terminas yra trumpesnis. Būtent dauguma besivystančių valstybių bando išsiderėti trumpesnę laikotarpį, nes jose vyksta daugybė statybų, kurias įgyvendinti šiais laikais įmanoma per itin trumpą laiką. Todėl pavyzdžiui DAIS sutartyse Lietuva 12 mėnesių laikotarpį statybos veiklai taiko tik su kiek daugiau nei trečdaliu valstybių. 12 mėnesių laikotarpis taikomas kiekvienai individualiai statybos aikštei ir statybos projektui, kuris vertinimo požiūriu turi būti suvokiamas kaip vienos veiklos visuma, atsižvelgiant į teritoriją ir komerciškumą. Tradicinis pavyzdys yra namų kvartalas, kuriame gali iškilti ir kelios statybos aikštelės ar sutartimis toks projektas išskaldytas į kelis mažesnius, bet vis vien tai vertinama kaip viena statybos veikla³⁴.

Išskiriama nuolatinė buveinė, kuri veikia per atstovą ar tarpininką. Esant šiam nuolatinės buveinės pripažinimo būdui, asmuo dirba bei turi įgaliojimą įmonės vardu sudaryti sutartis, o jo statusas nėra kaip nepriklausomo atstovo (maklerio, brokerio, prekybos komisionieriaus, verslo konsultanto arba kitokio agento). Taip pat tokio atstovo veikla negali apsiriboti tomis veiklomis, kurias konvencija numato kaip neapimančias „nuolatinės buveinės“ sąvokos³⁵. Reikalaujama, jog toks priklausomas agentas būtų fizinis ar juridinis asmuo veiklą vykdytys nerezidento naudai. Rezidavimo klausimas ar apibrėžtos veiklos vietos pareiga šiam atstovavimui reikšmės neturi³⁶. Išskylant klausimui dėl asmens statuso, tai yra du esminiai skirtumai tarp priklausomo ir nepriklausomo atstovo. Priklausomas atstovas, priešingai nei nepriklausomas, yra įmonės kontroliuojamas, koku būdu atliekamas jo darbas, todėl toks asmuo yra ir teisiškai priklausomas nuo įmonės. Bet to, vykdyt veiklą įmonės naudai, patiriamas išlaidas tokiam atstovui pats vienetas ir padengia.

³⁴ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital / Condensed version (2010 07 22).- 99-101 p. http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en [žiūrėta 2010 08 26]

³⁵ Pagal EBPO pavyzdinės konvencijos 5 str. 4 dalį, sąvoka „nuolatinė buveinė“ neapima:

- a) įrangos naudojimo tikslai įmonei priklausantiems gaminiams ar prekėms sandėliuoti, eksponuoti ar pristatyti;
- b) įmonei priklausančių gaminių ar prekių atsargų, skirtų tikslai sandėliuoti, eksponuoti ar pristatyti, laikymo;
- c) įmonei priklausančių gaminių ar prekių atsargų, skirtų tikslai apdoroti kitoje įmonėje, laikymo,
- d) pastovios komercinės-ūkinės veiklos vietos, naudojamos tikslai įmonei skirtiems gaminiams ar prekėms įsigyti arba jai skirtai informacijai rinkti, laikymo,
- e) pastovios komercinės-ūkinės veiklos vietos, naudojamos tikslai bet kokiai kitai pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio įmonei skirtai veiklai vykdyti, laikymo,
- f) pastovios komercinės-ūkinės veiklos vietos, naudojamos tikslai a) - e) punktuose išvardytos veiklos bet kokiam deriniui, laikymo su sąlyga, kad visa pastovios komercinės-ūkinės veiklos vietos veikla, kurią apsprendžia toks derinys, yra pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio.

³⁶ Ribeiro J. S. Outline of Article 5 of the OECD Model Convention // Jurisprudencija. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2009, Nr. 1 (115). - 305-306 p.

Pagal konvenciją remiantis vien valdymo ar kontrolės kriterijais tarp dviejų grupės įmonių prezumpcija, jog valdoma įmonė veikia nuolatinės buveinės statusu, negalima. Tuo atveju, kai vienos valstybės įmonė valdo įmonę, kuri yra kitos valstybės rezidentė ar kitaip vykdanči ūkinę-komercinę veiklą, norint pripažinti nuolatinės buveinės statusą, toks ryšys nepakankamas, todėl reikia analizuoti anksčiau paminėtus kriterijus leidžiančius veiklą pripažinti nuolatinė buveine.

Lietuvos teisėje nustatyti nuolatinės buveinės sampratą įmanoma tik analizuojant LR Pelno mokesčio įstatymą. Lietuvoje egzistuoja pilna ir ribota mokestinė atsakomybė, tai kyla atskleidus įstatymo 4 ir 2 straipsnio 1-3 dalies turinį. Neribotos atsakomybės mokesčių tikslais subjektai yra Lietuvos apmokestinamieji vienetai³⁷, nes visos tokių vienetų pajamos, nepriklausomai ar jos uždirbtos Lietuvoje ar užsienyje, patenka į pelno mokesčio bazę, todėl yra apmokestinamos. Tuo tarpu ribotos mokestinės atsakomybės subjektų, užsienio vienetų, apmokestinamos tik tos gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje. Šios pajamos išvardijamos LR Pelno mokesčio įstatymo 4 straipsnio 4 dalyje ir tai yra dauguma pasyviosios, pajamos: palūkanos, dividendai, honorarai, pajamos iš parduoto ar išnuomoto nekilnojamojo turto, kompensacijos už autorinių ar gretutinių teisių pažeidimus, taip pat pajamos iš sporto ar atlikėjų veiklos bei tantjemos.

Atskira užsienio vieneto veiklos išraiška Lietuvoje yra nuolatinė buveinė. Nuolatinės buveinės samprata mokesčių tikslais yra esminis kriterijus siekiant nustatyti, kurioje valstybėje - Lietuvos ar užsienio - turi būti mokami mokesčiai. Nuolatinės buveinės sąvoka LR Pelno mokesčio įstatyme labai panaši į jau nagrinėtą EBPO pavyzdinės konvencijos pajamoms ir kapitalui pateikiama sąvoką³⁸, o šių dviejų sąvokų santykį atskleidė LR Konstitucinio Teismo nutarimas: „nuolatinės buveinės kaip užsienio valstybės įmonės veiklos kitoje valstybėje išraiškos samprata susiformavo ir buvo plėtojama remiantis tarptautinėmis sutartimis, todėl šios sąvokos taikymo sritis yra gana plati ir apima ne tik nacionalinius mokesčių įstatymus, bet ir tarptautinius teisės aktus. Nuostatos, apibrėžiančios nuolatinę buveinę, buvo suderintos su tarptautinių sutarčių dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatomis“³⁹. Todėl nuolatinės buveinės samprata Lietuvoje turi būti aiškinama remiantis tarptautiniais teisės aktais, nes vienu atveju dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatos užsienio vieneto veikimo

³⁷ Pagal LR Pelno mokesčio įstatymo 2 str. 2 dalį, tokie vienetai yra juridiniai asmenys, įregistruoti LR teisės aktų nustatyta tvarka. Juridinio asmens sąvoka apibrėžiama LR CK 2 knygoje.

³⁸ LR Pelno mokesčio įstatymas, 2 str. 22 d. pateikiama nuolatinės buveinės sąvoka – tai užsienio vieneto veiklos Lietuvos Respublikoje išraiška. Užsienio vienetas laikomas veikiančiu per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje: nuolat vykdo veiklą; arba vykdo savo veiklą per priklausomą atstovą (agentą); arba naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą; arba gamtos išteklių tyrimui ar gavybai naudoja įrangą arba konstrukciją, įskaitant tam naudojamus gręžinius arba laivus. Nuolatinumo apibrėžimą, atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijus nustato LR Vyriausybė arba jos įgaliota institucija.

³⁹ LR Konstitucinio Teismo nutarimas „Dėl LR juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 11, 14, 20, 21 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo 12 straipsnio 2 dalies atitikties LR Konstitucijai // Valstybės žinios. 2007-12-04, Nr. 126-5132.

Lietuvoje nelaikys nuolatine buveine, o Lietuvos teisės aktai tą pačią veiklą gali pripažinti turint nuolatinės buveinės požymių. Tarkime, Lietuvoje statybos veiklos atveju nuolatinė buveinė bus net ir tuo atveju, jei tokia veikla truks trumpiau nei devynis mėnesius⁴⁰, nes pagal LR finansų ministro įsakymą⁴¹ yra pripažįstama, jog užsienio vieneto veikla arba jos dalis laikoma nuolatine buveine, kai trunka ilgiau nei 6 mėnesius ir yra užbaigtas komercinis operacijų ciklas⁴². Tačiau net neviršijus 6 mėnesių veiklos trukmės laikotarpį, gali būti pripažįstama nuolatinė buveinė, kai *dėl užsienio vieneto veiklos arba jos dalies specifikos ši veikla arba jos dalis yra trumpalaikė, tačiau yra užbaigtas komercinis operacijų ciklas bei galima aiškiai nustatyti Lietuvos Respublikoje vykdomos veiklos vietą ir tai, kad pajamos, uždirbtos Lietuvos Respublikoje iš šios veiklos, yra visos to užsienio vieneto pajamos iš šios veiklos*⁴³. Kaip Konstitucinis Teismas ne sykį yra pasisakęs, tai ratifikuotos ir pasirašytos tarptautinės teisės sutarčių nuostatos turi viršenybę prieš Lietuvos mokesčių teisės aktuose nustatytas taisykles, todėl tokiai situacijai atsidūrus teisme, sprendimas būtų išspręstas remiantis tarptautinėmis sutartimis. Apibendrinus minėtus teisės aktus, galime teigti, jog nuolatinės buveinės pelno mokesčio bazę sudaro Lietuvoje bei iš tos nuolatinės buveinės veiklos užsienio valstybėse uždirbtos pajamos. Apskaičiuojant nuolatinės buveinės apmokestinamąjį pelną iš jos pajamų atimami su nuolatinės buveinės veikla susiję leidžiami atskaitymai, būtini nuolatinės buveinės pajamoms uždirbti, bei su veikla per nuolatinę buveinę tiesiogiai susijusios užsienio įmonės sąnaudos⁴⁴.

Šioje darbo dalyje nustačiau nuolatinės buveinės sampratą tiek remiantis dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatomis, tiek Lietuvos teise. Nuolatinė buveinė yra tokia užsienio vieneto veiklos forma valstybėje, kai užsienio subjektas gali būti apmokestinamas tiek, kiek tai susiję su jo vykdoma veikla valstybėje, o kartais net už šalies ribų, todėl savo mokestine prasme nuolatinė buveinė yra labai panaši į valstybėje reziduojantį vieneta.

⁴⁰ Lietuvos DAIS su Lenkija, Rusija, Vokietija, Gruzija ir keleta kitų valstybių statybos veiklai nustatyti reikalauja 9 mėn. laikotarpio, o su Baltarusija, Ukraina ar Kazachstanu net 12 mėn.

⁴¹ LR finansų ministro įsakymas „Dėl užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2002-03-06, Nr. 24-892.

⁴² Užbaigtas komercinis operacijų ciklas LR finansų ministro įsakyme „Dėl užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“ laikomas sudarytas iš užsienio vieneto veiklos operacijų etapų. Pirmąjį etapą sudaro viena arba kelios iš šių operacijų: rinkodara, įskaitant rinkotyra, distribucija (paskirstymas), reklama, projektavimo ir tyrinėjimo darbai ir kitos iš esmės panašios operacijos; antrąjį etapą sudaro viena arba kelios iš šių operacijų: sandėliavimas, konsultavimas, užsakymų priėmimas, mokslinio tyrimo, bandomieji, konstravimo ir technologiniai darbai, gamyba, paslaugų teikimas ir kitos iš esmės panašios operacijos; trečiąjį etapą sudaro viena arba kelios iš šių operacijų: pardavimas, tiekimas, pristatymas, apmokėjimas (atlyginimas) ir kitos iš esmės panašios operacijos.

⁴³ Ibid. 7 str. 1 d.

⁴⁴ Pagal LR Vyriausybės nutarimą „Dėl atskaitymų, susijusių su pajamų uždirbimu per nuolatinės buveinės, nustatymo tvarkos ir nuolatinės buveinės pirmo ir paskutinio mokesčių laikotarpių nustatymo tvarkos patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2002-03-09, Nr. 26-931.

2. PELNO MOKESČIO TEISINIS REGULIAVIMAS EUROPOS SĄJUNGOJE

ES pagrindinės nuostatos užtikrinančios laisvą prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimą vidaus rinkoje reikalauja Europos Tarybai leisti direktyvas, tiesiogiai įtakojančias vidaus rinkos sukūrimą ir veikimą. Tai nustatyta Sutartyje dėl Europos Sąjungos veikimo (toliau - Sutartimi) 26 ir 115 straipsniuose. Taip pat pagal Europos Sąjungos sutarties 4 straipsnį numatyta pareiga ir pačioms valstybėms narėms imtis specialių ar bendrų priemonių naikinant susidariusias kliūtis dėl laisvo judėjimo ir vidaus rinkos veikimo. Pelno apmokestinimo srityje tokios kliūtys iškyla tuo atveju, kai ūkio subjektų veikimas keliose valstybėse narėse sukelia dvigubą pelno apmokestinimą. ES nėra aiškiai nustačiusi dvigubo apmokestinimo panaikinimo reikalavimo, jis tiesiog kyla iš tokių sutarties straipsnių, kurie siekia vidaus rinkos veikimo užtikrinant pagrindines judėjimo laisves. Akademinėje visuomenėje dvigubo apmokestinimo santykis su ES teise suprantamas dvejopai: vieni teigia, jog reikia ES sutartyje numatyti reikalavimą išvengti dvigubo apmokestinimo, tuo tarpu oponentai pasisako už tokio siūlymo nereikalingumą, nes toks reikalavimas ne sykį buvo nustatytas ETT bylose. Tačiau svarbu pabrėžti, jog ETT savo sprendimuose, dvigubo apmokestinimo panaikinimą, laiko veikia tikslu kylančių iš ES sutarties, o ne valstybių narių pareiga⁴⁵. Šiuos reikalavimus valstybės netiesiogiai vykdo pasirašydamos DAIS sutartis, kurios naikina dvigubą apmokestinimą tarp Sąjungos narių ir taip įgyvendina *acquis communautaire*. DAIS yra dvišalis susitarimas, bet diskriminacijos ir apribojimų draudimas pelno apmokestinimo srityje turi būti siekiamas ir individualiomis valstybės narių pastangomis⁴⁶.

Pelno apmokestinimo sritis ES lygmeniu sulaukia vis daugiau dėmesio, kuris pasireiškia pelno mokesčio harmonizavimo idėjomis. Taip pat Europos Taryba yra priėmusi ir dvejose pelno apmokestinimo srityse direktyvas, kurių pagrindinis siekis yra neleisti susidaryti dvigubam apmokestinimui tarp valstybių narių. Pirmoji direktyva reglamentuoja paskirstyto pelno apmokestinimą patronuojančiai įmonei gaunant iš dukterinės, o antroji – nustato reorganizavimo ir perleidimo atvejais kapitalo prieaugio, tam tikra prasme pelno, apmokestinimo ypatumus. Minėtina ir trečioji direktyva dėl palūkanų ir autorinių atlyginimų apmokestinimo tarp asocijuotų įmonių⁴⁷, kurios reguliavimo sritis patenka į pelno mokesčių įstatymus, nes tiesiogiai įtakoja šio mokesčio bazę bei yra viena iš įmonių pajamų gavimo šaltinių, tačiau savo prigimtimi tai yra atskiras tiesioginis mokeskis, kuris nors panašus į dividendus, tačiau įmonėse susidaro ne visada. Be to, dividendai mokami iš apmokestinamojo pelno, o

⁴⁵ Hofstatter M. Who is competent to issue measure for the elimination of double taxation within the Community// Tax treaty law and EC law. eds. M. Lang, J. Schuch, C. Staringer. – Kluwer Law international. 2007. - 27 p.

⁴⁶ Lehner M. Avoidance of Double Taxation within the European Union: Is there an obligation under EC law? // Tax treaty law and EC law. eds. M. Lang, J. Schuch, C. Staringer. – Kluwer Law international. 2007. - 15 p.

⁴⁷ 2003 m. birželio 3 d. Europos Tarybos direktyva Nr. 2003/49/EB Dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių.

palūkanos iš visų įmonės pajamų, todėl dividendai yra tiesioginė įmonės pelno forma, o palūkanos - tam tikra įmonės pajamų ar sąnaudų išraiška. Taigi, palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva siaurąja prasme nepatenka į magistrinio darbo temą. Taip pat verta atskleisti ir Arbitražo konvenciją, kuri nustato tarp asocijuotų įmonių susidarančio dvigubo pelno apmokestinimo panaikinimo klausimus.

Antra ES teisės dalis, ypač įtakojanti pelno apmokestinimo sritį, yra ETT jurisprudencija, kuri ne tik aiškina pagal Sutartį direktyvų taikymą, tačiau ir pati sprendžia pelno apmokestinimo tarp valstybių narių problemas remdamasi priimtais valstybių įsipareigojimais. Tad praddami pelno apmokestinimo harmonizavimu, kuris plačiąja prasme apima visą ES teisę šioje srityje, toliau, analizuodami pozityviąją ir negatyviąją integraciją, mes atskleisime teisinį šio mokesčio reglamentavimą ES.

2.1. Pelno mokesčio harmonizavimas

ES valstybių narių pelno mokesčių skirtumai sukelia nemažai kliūčių vieningos vidaus rinkos plėtojimuisi. Tai įvertinant jau 1962 m. Neumark'o ataskaitoje iškilo ketinimai harmonizuoti pelno mokestį ES⁴⁸, tačiau beveik 60 metų ši idėja taip ir lieka neįgyvendinta, nors netiesioginių mokesčių srityje valstybės narės savo suverenitetą perleido. Pagrindinė to priežastis slypi dar ES ištakose, nes tuo metu nebuvo galima nuspėti, jog kapitalas taps toks mobilus ar pelno apmokestinimas taip stipriai įtakos investicinę aplinką bei laisvo kapitalo judėjimą, todėl visas dėmesys buvo kreipiamas į netiesioginius mokesčius, kurie kėlė kliūtis prekių ir paslaugų judėjimo laisvei.

Pirmiausia, dėl mokslinėje literatūroje esančių neatitikimų, reikėtų išsiaiškinti „harmonizavimo“ sąvoką. Kartais pelno apmokestinimo harmonizavimas suprantamas tik kaip mokesčio bazės ir (ar) tarifų vienodinimas⁴⁹. Diskusijose dažnai pabrėžiamas mokesčio harmonizavimo ir koordinavimo santykis, o pats koordinavimas suvokiamas kaip dviejų ar daugiau valstybių susitarimai dėl ekonominės veiklos tinkamo apmokestinimo, kai veikla vykdoma keliose šalyse⁵⁰. Todėl koordinavimas apima ir tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatų įgyvendinimą. Šiame magistro darbe harmonizavimas suprantamas plačiau ir reiškia ne tik pelno mokesčio bazės ir (ar) tarifų vienodinimą, bet ir ES legislatyvinę veiklą bei jos pasekmes dėl pelno apmokestinimo siekiant vieningos rinkos funkcionavimo ir laisvo kapitalo judėjimo, be to, sąvokos „derinimas“, „vienodinimas“ naudojamos kaip harmonizavimo sinonimai.

⁴⁸ Holzler H. Harmonization of company taxation systems // *Interconomics*. Vol. 11, Nr. 1. 1976. - 12-15 p.

<http://www.springerlink.com/content/1103856057v76v51/> [žiūrėta 2010 11 18]

⁴⁹ Bond S. ir kt. *Corporate Tax Harmonisation in Europe: A Guide to the Debate* // The Institute for Fiscal Studies, 2000. - 12-13 p. <http://economics.ouls.ox.ac.uk/14576/1/r63.pdf> [žiūrėta 2010 09 14]

⁵⁰ Sörensen P. B., Do we need tax co-ordination? // Albregtse ir kt. (eds.). *Taxes Shall be Levied!, Liber Amicorum in Honour of Sijbren Cnossen*, - Kluwer, 2001. - 3p. <http://www.econ.ku.dk/pbs/diversefiler/cnossen.pdf> [žiūrėta 2010 10 03]

Priešingai nei netiesioginiams mokesčiams, Sutartyje nėra konkrečiai nurodyto reikalavimo suderinti tiesioginius mokesčius (pelno ir gyventojų pajamų mokesčius). Tačiau Sutarties 115 straipsnis (EB sutarties ex 94 straipsnis)⁵¹ nurodo, jog „*ES Taryba leidžia <...> direktyvas dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių tiesioginę įtaką bendrosios rinkos sukūrimui ar veikimui, suderinimo*“. Visą tai pasiekti įmanoma tik derinant tiesioginius mokesčius bei užtikrinant pagrindines judėjimo laisves pagal Sutartį. Tokią interpretaciją, jog „*tiesioginiai mokesčiai kaip tokie nepriklauso Bendrijos jurisdikcijai, tačiau valstybės narės turi naudotis savo kompetencija nepažeisdamos Bendrijos teisės*“, yra pareiškęs ir ETT *Schumacker* byloje⁵². Vėliau šią nuostatą Teismas dar ne kartą pakartojo.

Ypač pastaraisiais metais sulaukiama daug dėmesio iš ES institucijų, valstybių narių vyriausybių, mokesčių specialistų bei žiniasklaidos dėl ES teisės įtakos valstybių narių pelno mokesčiui. Egzistuojančios nacionalinės pelno apmokestinimo sistemos viena nuo kitos skiriasi ir tai sukelia netolygų resursų pasiskirstymą bei dvigubo apmokestinimo sukūrimą. Taip nepasiekiamas ir vidaus rinkos sukūrimo tikslas, įtvirtintas Europos Sąjungos sutarties preambulėje ir 3 straipsnyje. Ši problema tapo dar labiau aktuali su naujų narių įstojimu į ES, nes tai privertė senąsias Sąjungos nares reaguoti į besikeičiančias verslo judėjimo puses, kiek tik tai susiję su pelno apmokestinimo skirtumais valstybėse narėse. Todėl pastarąjį dešimtmetį ypač suintensyvėjo kalbos apie pelno mokesčių harmonizavimą ir bendrų nuostatų sukūrimą šio mokesčio srityje.

Dėl aukščiau išvardintų priežasčių Europos Komisija ieškodama sistemingo būdo pašalinti visas kliūtis įmonėms, veikiančioms keliuose valstybėse narėse, nusprendė siekti pelno mokesčio harmonizavimo per bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės sukūrimą. 2004 m. pristatytas BKPMB kūrimo dokumentas, kuris ES ekonomikos ir finansų tarybos susitikimo metu buvo aptartas ir toliau perduotas svarstyti bei tobulinti BKPMB darbo grupei, sudarančią 27 valstybių narių atstovus. Tačiau darbo grupė suskilo, nes nuo pat pradžių didžiausi šalininkai tokios bazės harmonizavimo yra Vokietija ir Prancūzija, kai tuo tarpu Danija, Airija, Didžioji Britanija bei naujosios narės - Estija ir Slovakija - aiškiai išsako savo nepritarimą. Buvo planuojama BKPMB, kuri pagrįsta vienodais apskaitos principais pagal Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, įgyvendinti direktyvoje iki 2008 m. Tačiau tų metų balandžio mėnesį darbo grupė baigė svarstymus, taip po 13 susitikimų ir neradusi sutarimo atskaitos taškų, o Europos Komisijos mokesčių ir maitų sąjungos komisaras Kovacas pareiškė, jog "*verčiau pateikti visiškai pagrįstą*

⁵¹ Kai 2009 m. gruodžio 1 d. įsigaliojo Lisabonos sutartis, iš dalies pakeitusi Europos Sąjungos sutartį ir Europos bendrijos steigimo sutartį pasirašyta Lisabonoje 2007 m. gruodžio 13 d., tai Europos bendrijos steigimo sutartis buvo pakeista į Sutartį dėl Europos Sąjungos veikimo.

⁵² ETT 1995 m. vasario 14 d. sprendimas byloje Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacke. Para 21. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61993J0279:EN:HTML> [žiūrėta 2010 07 16]

*produktą, nei siūlyti svarstyti dirbtinai atitinkančias sąvokas*⁵³. Tokiu būdu Europos Komisijos iniciatyva harmonizuoti pelno mokesčio bazės iki 2008 m. nebuvo įgyvendinta. Tačiau pasisakymų lygmenyje tokios bazės sukūrimas nesibaigė, nes naujasis komisaras Šemeta BKPMB sukūrimą iškelė kaip vieną svarbiausių savo darbo tikslų⁵⁴. Todėl apie šį galimai įmanomą pelno harmonizavimą reikia aptarti išsamiau.

Poreikis sukurti BKPMB iškilo ne tik dėl to, jog ES teisė labai siaurai harmonizavusi pelno apmokestinimą ir keliose srityse yra priėmusi direktyvas, todėl nuolatos ETT pasiekia bylos dėl pelno mokesčio, tačiau ir dėl pelno mokesčio konkurencijos, kuri bus aptariama tolimesniame 3.3. skyriuje. Pats siūlymas naudoti įprastus pelno apmokestinimo būdus oficialiai skelbiamas jau nuo 1997 metų, kai ES pristatė Gero elgesio taisyklių, apmokestinant verslą, kodeksą (angl. *Code of Conduct*)⁵⁵. Kodekse siūloma valstybėms susilaikyti nuo „kenksmingų“ pelno apmokestinimo formų, ypač specialių mokesčių lengvatų taikymo, tačiau šio rekomendacinio pobūdžio dokumento norint spręsti pelno mokesčio problemas nepakako⁵⁶. Kitais metais ir EBPO buvo pristatyta studija dėl žalingos mokesčių konkurencijos kaip viena globalaus pasaulio problemų.

Bendra pelno mokesčio bazė ES valstybėse narėse, pasak Cnossen⁵⁷, skatintų investicijas, tolygiau paskirstytų mokesčių našta, sumažintų tam tikrų valstybių vyriausybių nepaklusnumą bei administravimo išlaidas. Galime teigti, jog pelno mokesčio harmonizavimo iniciatoriai siekdami panaikinti mokesčių barjerus, užtikrinant bendrosios rinkos veikimą, garantuoti vienodas konkurencijos sąlygas tarp įmonių ir mažinti mokesčių vengimo priežastis, labiausia siekia drausminti mažų pelno mokesčio tarifų valstybes. Todėl BKPMB atžvilgiu kritišką poziciją yra užėmusi Airija, kuri remia Komisijos pastangas sukurti labiau konkurencingą ekonominę aplinką Europoje, bet jos nuomone BKPMB nepadėtų pasiekti šių tikslų. Taip pat Airijos atstovai nurodė, jog tokios bazės sukūrimas atimtų valstybių suverenumą mokesčių srityje, be to, pabrėžė, jog kiekviena valstybė renkasi individualią mokesčių struktūrą, atspindinčią šalies socialinius ir ekonominius prioritetus⁵⁸.

Lietuvos valdžios tvirta pozicija dėl BKPMB sukūrimo nepateikiama. Tuo tarpu Lietuvoje veikiantis LLRI negatyviai reaguoja į tokios bazės sukūrimą. Instituto nuomone, jog šalys pelną apmokestina pagal

⁵³ Petutschnig M. Common Consolidated Corporate Tax Base: Effects of Formulary Apportionment on Corporate Group Entities // Discussion Paper, Nr. 38. - Vienna, 2010. – 13p. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1615462 [žiūrėta 2010 11 14]

⁵⁴ Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) / ACCA position statement. 2010 05 25, REF: PAMR-PP-CCCT. http://www.accaglobal.com/pubs/about/public_affairs/unit/european_briefings/PAMR-PP-CCCTB.pdf [žiūrėta 2010 10 26]

⁵⁵ Conclusions of the ECOFIN council meeting on 1 December 1997. Concerning taxation policy. O.J. 6.1.98

⁵⁶ Bond S. ir kt. Corporate Tax Harmonisation in Europe: A Guide to the Debate // The Institute for Fiscal Studies, 2000. - 10-11 p. <http://economics.ouls.ox.ac.uk/14576/1/r63.pdf> [žiūrėta 2010 09 14]

⁵⁷ Tax Reform in the 21st century / Head J. G., Krever R. editors. - Series on International taxation. Vol. 34. – 73 p.

⁵⁸ Common Consolidated Corporate Tax Base/ Ireland's Position. <http://www.finance.gov.ie/viewdoc.asp?DocID=4543> [žiūrėta 2010 10 19]

pasaulines tendencijas, todėl išvelgiamas nereglamentuotas pelno mokesčio koordinavimas, kurį daugiau ar mažiau naudoja visos vyriausybės, todėl mokesčio harmonizavimas - tik necentralizuotas - ES jau vyksta. Iš tiesų, vykstantis mokesčių koordinavimas bei aiškiai nenurodomas BKPMB reikalingumas, kelia spekuliatyvias nuomones, jog tokios harmonizacijos apimties labiausiai nori didžiosios ES valstybės, tikėdamos taip sustabdyti investicijų kryptis į mažesnes, ypač Rytų Europos valstybes nares. Taip pat LLRI mano, jog pats mokesčio tarifo mažinimas ar bazių siaurinimas dar nereiškia biudžetų pajamų mažėjimo, nes naudojant Lafero kreivę, laisvosios rinkos atstovai teigia, jog egzistuoja tam tikras optimalus mokesčio tarifo dydis, kuris maksimizuoja mokesčio įplaukas, todėl, jų nuomone, šalys vykdydamos pelno mokesčių reformas artėja link optimalaus dydžio⁵⁹. Iš tiesų pastebima, jog mažėjant tarifams valstybės biudžeto pajamos iš pelno apmokestinimo praktiškai nekinta, todėl prielaida dėl optimalaus pelno apmokestinimo yra svarstyтина, tačiau neturi būti absoliutiną, nes egzistuoja ir kiti veiksniai, tokie kaip gyventojų pajamų mokesčio išraiška pajamose iš pelno apmokestinimo (žr. 3.1. skyrių). Taip pat LLRI baiminasi dėl mokesčių naštos, kuri susideda iš dviejų dalių: tiesioginės ir administravimo. Nes harmonizavus pelno mokesčio bazę yra įtarimų, jog vienetais kils administravimo, kitaip netiesioginė, našta. Tačiau nemažai mokesčių direktyvų yra perkelta į Lietuvos teisę ir kaskart kol prisitaikoma, netiesioginė našta būna padidėjusi. Bet juk taip atsitinka ir su kiekvieną žymesne mokesčių redakcija, todėl manome, jog toks argumentas, pasisakantis prieš BKPMB, nėra pakankamas. Tačiau apskritai galime sutikti, jog ES valstybių pelno apmokestinimo bazės šiuo metu pačios prisiderina prie besiklostančių standartų, todėl tiesiogiai į pilną nukreiptas centralizuotas harmonizavimas nėra reikalingas. Žinoma, jei tik pelno apmokestinimas neriboja ES sutartyje numatytų laisvių ir nepažeidžia vidaus rinkos veikimo.

2007 m. Europos Komisija komunikate priėjo prie dviejų pagrindinių nuostatų dėl BKPMB apimties, jog bendra įmonių pelno mokesčio bazė turėtų būti konsoliduota ir BKPMB neturėtų būti privaloma, todėl įmonės turėtų turėti galimybę toliau taikyti galiojančias taisykles, jeigu jas valstybės narės toliau taiko kartu su BKPMB, arba pasirinkti BKPMB, jeigu laikomasi valstybės pagalbos taisyklių⁶⁰. Komisija patvirtino, kad ji neketina tęsti su baze susijusio darbo, siekiant įtraukti tarifą. Ji taip pat nurodė mananti, kad BKPMB turėtų būti vienoda, supaprastinta bei išplėsta. Detaliau tokių pasisakymų turinys nebuvo atskleistas, todėl kyla pagrįsta išvada, jog artimiausiu metu sunku tikėtis bendro sutarimo dėl BKPMB.

⁵⁹ Pelno mokesčio bazės harmonizavimas ES. Lietuvos laisvosios rinkos institutas, 2006.

http://www.lrinka.lt/uploads/files/dir16/8_0.php [žiūrėta 2010 07 04]

⁶⁰ Europos Komisijos komunikatas Europos parlamentui, Tarybai bei Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui / Bendrijos augimo, užimtumo ir ES įmonių konkurencingumo didinimo programos įgyvendinimas. Pažanga 2006-aisiais ir tolesni žingsniai rengiant bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB) pasiūlymą. - Briuselis. 2007 5 2, KOM (2007).

Pats harmonizavimas išskiriamas į vidinį ir išorinį. Išorinis pelno apmokestinimo harmonizavimas apima ES valstybių narių taikomą mokestinę politiką su trečiosiomis šalimis, o vidiniu būdu siekiama suvienodinti tam tikru lygiu ES viduje pelno mokestį, kartu pačioms valstybėms paliekant teisę nuspręsti dėl išorinio harmonizavimo pobūdžio. Su sprendimu diskutuoti dėl BKPMB buvo apsiribota harmonizuoti tik pelno mokesčio bazę - reglamentuoti principus ir taisykles, pagal kurias apskaičiuojama mokesčio bazė, tačiau ir iki šiol vis dar svarstomi pelno mokesčio mokėjimo tvarkos ir tarifų suvienodinimo keliai. Šis harmonizavimas, link kurio buvo einama, atitiko vidinio harmonizavimo būdą. Tačiau jau 2009m. Europos Komisijos komunikate dėl tinkamų valstybių mokesčių priemonių mažinant recesijos padarinius⁶¹ nebuvo užsimenama apie bendros pelno mokesčio bazės kūrimą, o tiesiog iškeliamas tikslas nustatyti standartus ir koordinavimo priemones tarp valstybių narių, padėsiančias išspręsti žalingą trečiųjų valstybių mokesčių įtaką valstybėms narėms. Taip vidinio harmonizavimo idėjos buvo atsisakyta, priimant sprendimą siekti išorinio harmonizavimo. Todėl nors dar BKPMB idėja ir lieka diskusijų objektu, tačiau išvelgiami ketinimai siekti tinkamos mokesčio politikos įgyvendinimo ES, kuri būtų nukreipti ne į ES valstybes nares, o į santykius su trečiosiomis valstybėmis.

2.2. Motininių - dukterinių įmonių direktyva bei jos įgyvendinimas

1990 m. Europos Taryba priėmė direktyvą (90/435/EEB) dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms įmonėms⁶² (vadinama „motininių-dukterinių įmonių direktyva“). Šia direktyva siekiama panaikinti priežastis kliudančias naudotis ES vidaus rinkos teikiama nauda, ypač laisvo kapitalo judėjimui bei įmonių steigimosi laisvei. Juk dažniausiai nacionaliniai teisės aktai numato daug palankesnes mokestines pasekmes dukterinių įmonių pelno dalies perleidimui motininei įmonei, jei jos abi išsikūrusios toje pačioje valstybėje, nei įmonėms, kurios išsikūrusios skirtingose valstybėse. Todėl reikėjo imtis priemonių naikinant dvigubą apmokestinimą, atsirandantį paskirstyto pelno šaltinio valstybėje, kai dukterinė įmonė išmoka dividendus motininei įmonei, išsikūrusioje kitoje valstybėje. 2003 m. direktyva buvo papildoma ir ši redakcija apėmė daugiau juridinių asmenų formų, taip pat palaipsniui sumažintas motininės įmonės kapitalo dalis dukterinėje

⁶¹ Communication from the commission to the council, the European Parliament and the European economic and social committee / Promoting Good Governance in Tax Matters. - Brussels, 2009, COM(2009) 201 final. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0201:FIN:EN:PDF> [žiūrėta 2010 10 27]

⁶² Autorius pritaria I. Vėgėlės nuomonei dėl sąvokos „įmonė“ naudojimo vietoj „bendrovė“, nes ES teisė ir ši direktyva reguliuoja ne tik bendrovių, bet ir kitų įmonių rūšių veiklą, tuo pačiu „bendrovės“ sąvoka Lietuvoje suvokiama kaip teisinė organizacijos forma. Pagal Vėgėlę I. Įmonėms taikytina teisė ir pirminis steigimasis Europos Bendrijos teisėje. – Vilnius: Eugrimus, 2005. – 22 p.

įmonėje (nuo taikomas 2009 m. 10%). Įgyvendinus šią direktyvą, panaikinamas ekonominis ir teisinis dvigubo paskirstyto pelno apmokestinimas tarp valstybių narių įmonių.

Jog direktyva būtų taikoma, tiek dukterinė, tiek motininė įmonė turi atitikti tris reikalavimus išdėstytus direktyvos 2 straipsnyje.

1. *Teisinė įmonės forma.* Bendrovė turi būti įregistruota vienoje iš ES valstybių tokia forma, kokią numato direktyvos priedas. Apibendrinant, tai būtų ribotos civilinės atsakomybės įmonės, viešosios įstaigos, bei nuo 2003 metų papildomai atsiradusi Europos bendrovė (Societas Europea arba SE) ir Europos kooperatinė bendrovė (Societas Cooperativa Europea arba SCE)⁶³, taip pat kooperatyvai, ūkinės bendrijos, investiciniai fondai.

2. *Rezidavimo aplinkybė.* Įmonė turi būti laikoma valstybės narės rezidente pagal tos valstybės mokesčių įstatymus. Be to, įmonė negali būti rezidentė už ES ribų pagal valstybės narės su trečiąja valstybe sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį.

3. *Pelno mokesčio subjektas.* Įmonei nustatyta prievolė mokėti direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte išdėstytus valstybių narių pelno mokesčius be galimybės pasirinkti arba būti atleistais. Atleistos įmonės nepatenka į direktyvos taikymo apimtį, nes atleidžiant įmonę nuo mokesčio prarandamas direktyvos tikslas – dvigubo apmokestinimo panaikinimas, nes pelno mokestis paprasčiausiai nėra mokamas⁶⁴.

2003 m. direktyva buvo papildyta nuolatinių buveinių sąvoka, kuri apibrėžiama kaip „*nuolatinės ūkinės komercinės veiklos vieta valstybėje narėje, per kurią vykdoma kitos valstybės narės įmonės ūkinė komercinė veikla ar jos dalis, tiek kiek tos ūkinės komercinės veiklos pelnas yra apmokestinamas valstybėje narėje, kurioje ta veiklos vieta yra, pagal atitinkamą dvišalę mokesčių sutartį arba, jeigu tokios sutarties nėra, pagal nacionalinius teisės aktus*“. Toks siauras apibrėžimas nepakankamas, todėl, nagrinėjant įmonės priskyrimo nuolatinei buveinei požymius, reikia remtis tarptautinėje teisėje (pavyzdinėje konvencijoje ir DAIS) priimta nuolatinės buveinės samprata (žr. 1.4.1. skyrių). Šios direktyvos taikymo apimtimi apibūdinti nuolatinę buveinę svarbu dėl to, jog pati direktyva taikoma motininių įmonių gaunamiems dividendams ir iš nuolatinių buveinių, taip pat tais atvejais, kai patronuojančios įmonės nuolatinė buveinė gauna dividendus iš dukterinių įmonių, kurios yra kitoje valstybėje narėje nei nuolatinė buveinė.

Kai įmonės atitinka šiuos išvardintus reikalavimus ir nori pasinaudoti mokestine nauda, direktyva nustato kriterijus motininių ir dukterinių įmonių santykiams.

⁶³ Šių bendrovių teisinius pagrindus numato Tarybos reglamentai: 2001 m. spalio 8 d. Nr. 2157/2001 ir 2003 m. liepos 22 d. Nr. 1435/2003. SE teisinė forma įmonoma nuo 2004 m., o SCE - nuo 2006 m.

⁶⁴ Terra B.J.M, Wattel P.J., *European tax law / 5th ed.* – Kluwer Law International, 2008. – 228 p.

1. *Akcijų skaičius*. Motinine (patronuojančia) įmone laikoma kiekviena valstybės narės įmonė turinti ne mažesnę kaip 10% kitoje valstybėje narėje esančios įmonės kapitalo dalį. Valstybės narėms leista taikyti ir ne kapitalo dalies, o balsavimo teisių kriterijų nustatant motininių ir dukterinių bendrovių santykius. Akcinio kapitalo dalies arba balsavimo teisių 10% riba buvo priimta nuo 2009 m. sausio 1 d., šią ribą palaipsniui sumažinus (iki 2003 m. – 25 %, iki 2005 m. – 20 %, iki 2007 – 15%). Taip pat tokia akcinio kapitalo dalies riba taikoma ir toms įmonėms, kurios turi 10% kapitalo dalį toje pačioje valstybėje įsteigtoms įmonėms, bet veikiančioms kaip nuolatinė buveinė kitoje valstybėje narėje.

2. *Akcijų išlaikymo laikotarpis*. Direktyva numato nepertraukiamą dvejų metų kapitalo dalies ar balsavimo teisių išlaikymo laikotarpį. Ši nuostata numatyta tam, kad nebūtų piktnaudžiaujama direktyva siekiant vengti mokesčių. Valstybėms narėms leidžiama laisvai pasirinkti netaikyti šios nuostatos arba taikyti trumpesnę išlaikymo laikotarpį nei dveji metai. Tačiau net ir esant nustatytam reikalavimui dėl išlaikymo laikotarpio įvykdymo, laikotarpis neturi būti traktuojamas nuo akcijų įsigijimo iki perskirstyto pelno gavimo, jei tik yra aiškiai išreikštas ketinimas tokias akcijas išlaikyti toliau. Tokį priimtą aiškinimą dėl išlaikymo laikotarpio nulėmė ETT byla *Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV and Voormeer BV v Bundesamt für Finanzen*⁶⁵.

Direktyvos taikymo sąlyga įtvirtinta 4 straipsnio 1 dalies normoje - kai patronuojanti bendrovė ar jos nuolatinė buveinė dėl ryšių motininės įmonės su savo dukterine įmone gauna paskirstytąjį pelną, išskyrus dukterinės įmonės likvidavimo atvejį. Rohatgis išskiria tris pelno tarp įmonių paskirstymo atvejus: (i) kai motininė įmonė ar jos nuolatinė buveinė įsikūrusi vienoje valstybėje narėje, o dukterinė bendrovė – kitoje valstybėje narėje; (ii) kai motininės įmonės nuolatinė buveinė įsikūrusi vienoje valstybėje narėje, o dukterinė įmonė bei motininė įmonė – kitoje valstybėje narėje⁶⁶; (iii) kai vienos valstybės narės įmonės nuolatinė buveinė esanti ne valstybėje narėje gauna paskirstytą pelną iš dukterinės bendrovės, įsikūrusios kurioje nors valstybėje narėje. Manome, toks aiškinimas visiškai atitinka motininių-dukterinių įmonių direktyvos tikslus ir paskirstymo metu dividendus gaunanti nuolatinė buveinė gali būti įsikūrusi už ES ribų, aišku, tik tuo atveju, jei tokios nuolatinės buveinės įmonė reziduoja ES valstybėje narėje.

Direktyva leidžia kiekvienai valstybei narei vidaus teisės aktuose numatyti, kad visi privalomieji mokėjimai, susiję su turima kapitalo dalimi, ir visi nuostoliai, atsiradę dėl dukterinės įmonės pelno paskirstymo, negali būti išskaitomi iš patronuojančios įmonės apmokestinamo pelno. Jeigu tokiu atveju turimos kapitalo dalies valdymo sąnaudos yra nustatomos kaip pastovus dydis, nustatytoji suma negali

⁶⁵ ETT 1996 m. spalio 17 d. sprendimas byloje *Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV and Voormeer BV v Bundesamt für Finanzen*, Nr. C-307/97, ECR I-06161.

⁶⁶ Motininių – dukterinių įmonių direktyva apima ir tokį pelno paskirstymo atvejį: nuolatinė buveinė esanti valstybėje narėje B gauna dividendus iš valstybės narės A dukterinės įmonės, o įmonė veikianti per nuolatinę buveinę taip pat įsikūrusi valstybėje A.

būti didesnė nei 5% dukterinės įmonės paskirstyto pelno⁶⁷. Ši nuostata neleidžia „išimti“ dividendus iš įmonių per valdymo nuostolius.

Valstybėms narėms leidžiama pasirinkti dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodą: atleidimo ar kredito. Atleidimo metodą taikančios šalys neapmokestina dividendų, kuriuos motininė įmonė gauna iš dukterinės įmonės, kurios jurisdikcijos valstybė narė šiuos dividendus jau apmokestino. Šį metodą yra paprasčiau taikyti, taip pat jis visiškai garantuoja dvigubo apmokestinimo panaikinimą, nes kredito metodas veikia užskaitymo principu, kai motininei įmonei suteikiama teisė išskaityti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tą dalį, kuri buvo sumokėta dukterinės įmonės rezidavimo valstybėje.

Valstybės narės, pasirinkusios atleidimo metodą, pripažįsta kapitalo importo neutralumo (angl. *capital import neutrality*) principą. Jo įgyvendinamas pasireiškia šaltinio valstybės rinkos neutralumu – šį principą taikanti valstybė atleidžia savo rezidentų pajamas iš užsienio, jei jos buvo apmokestintos pajamų šaltinio valstybėje. Dažniausiai atleidimo metodas pagal mokesčių sutartis taikomas pasyviosioms pajamoms (dividendams, palūkanoms, honorarams). Tuo tarpu kredito metodas pripažįsta kapitalo eksporto neutralumo (angl. *capital export neutrality*) principą, kuris reiškia, jog mokesčių mokėtojo rezidavimo valstybė apmokestina pajamas iš užsienio ir taip neskatina, bet kartu ir nevaržo investicijų į užsienį.⁶⁸ Tokiu būdu sulyginama mokestinė našta, tų mokesčių mokėtojų, kurie investuoja valstybės viduje ir užsienyje. Žinoma, valstybės taikydamos šį principą siekia, jog mokesčių mokėtojais investuodami tose rinkose, kur mokesčiai mažesni, bent mokestiniu požiūriu negautų didesnės naudos nei vidaus rinkoje investuojantys. Tai reiškia, jog kapitalo eksporto neutralumo taikymas neįtakoja pasirinkimo investuoti mažesnių mokesčių tikslais.

Nagrinėjant direktyvos įgyvendinimo nuostatas ES, egzistuoja pakankamai gausi taisyklių įvairovė, kaip kiekviena valstybė narė įgyvendina motininių-dukterinių įmonių direktyvą. Kai kurios ES narės neapmokestina tiek valstybės viduje, tiek iš užsienio gautus dividendus: Kipras, Estija, Vokietija, Vengrija, Slovakija. Kitos narės, Suomija, Italija ir Slovėnija, atleidžia visą ar dalį gaunamo paskirstyto pelno iš ES valstybių be akcijų išlaikymo laikotarpio ir akcijų kiekio reikalavimo. Tuo tarpu kai kurios valstybės - Kipras, Graikija, Vengrija, Malta, Slovakija, Jungtinė Karalystė - pagal vidaus teisės aktus neapmokestina ir užsienio vienetams mokamus dividendus⁶⁹.

Priėmus direktyvos pataisą 2007 m. visos valstybės narės sumažino akcijų skaičiaus reikalavimą iki 10 ar mažiau procentų. Minimalaus akcijų valdymo reikalavimas svyruoja nuo nulio Vokietijoje, Italijoje ir Slovėnijoje, 5% Prancūzijoje, Airijoje, Nyderlanduose ir Ispanijoje, iki 10% Austrijoje, Belgijoje,

⁶⁷ Motininių – dukterinių įmonių direktyvos 4 str. 1 d.

⁶⁸ Terra B.J.M, Wattel P.J., *European tax law / 5th ed.* – Kluwer Law International, 2008. – 94-98 p.

⁶⁹ Rohatgi.R. *Basic International Taxation. Vol.2. Practise of International Taxation / 2nd ed.* – BNA international, 2007. – 78-79 p.

Čekijoje, Liuksemburge, Portugalijoje, Jungtinėje Karalystėje ir Lietuvoje. Tuo tarpu dviejų metų išlaikymo laikotarpio sąlygos reikalauja tik Prancūzija, Graikija ir Lenkija. Suomija, Vokietija, Airija, Italija, Latvija, Nyderlandai, Slovėnija bei Jungtinė Karalystė tokio reikalavimo nekelia, Lietuvoje ir kitose šalyse pasirinkta vienerių metų akcijų išlaikymo taisyklė⁷⁰.

Direktyva yra viena svarbesnių ES politikos priemonių pelno apmokestinimo srityje, siekianti dvigubo apmokestinimo panaikinimo bei vidaus rinkoje kliūčių pašalinimo, leidžiant įmonėms laisvai veikti visoje ES. Taip pat užtikrinamas tarp valstybių narių įmonių gaunamų dividendų nediskriminacinis apmokestinimas.

2.2.1. Dividendų apmokestinimas Lietuvoje

Vienetų gaunamų dividendų apmokestinimas Lietuvoje reglamentuojamas LR Pelno įstatymu, kurio 2 straipsnio 25 dalyje apibrėžiama pajamų iš paskirstytojo pelno sąvoka, pagal kurią vieneto pajamomis iš paskirstytojo pelno laikomi dividendai ir kitokios iš kitų vienetų gaunamos paskirstytojo pelno sumos. To paties įstatymo komentaras⁷¹ apibrėžia pačią dividendų sąvoką, reiškiančią akcininkui (pajininkui, dalininkui) paskirtą pelno dalį, proporcingą jam nuosavybės teise priklausančių akcijų nominaliai vertei (kapitalo dalies, pajaus dydžiui). Reikia pabrėžti, jog dividendais gali būti laikomi ir tokių vienetų, išskyrus akcinių bendrovių, dalyviams išmokama pelno dalis, kuri pagal jų veiklą reguliuojančius įstatymus ir nebus forminami kaip dividendai⁷². Be to, kai Lietuvos vienetas perleidžia turtą ar išmoka pajamas susijusiam asmeniui⁷³ ir nors formaliai turto perleidimo ar tam asmeniui išmokamų pajamų sandoris nėra įforminamas kaip dividendai, tačiau iš esmės toks sandoris tarp susijusių asmenų faktiškai bus vieneto pelno paskirstymas. Mokesčių administratorius remdamasis LR Mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsniu gali apibūdinti tokį sandorį pagal jo turinį dividendų išmokėjimu, neatsižvelgiant į formaliąją sandorio pusę.

LR Pelno mokesčio įstatymo 7 skyriuje nustatyta dividendų išmokamų Lietuvos ir užsienio vienetams už turimas Lietuvos vienetų akcijas bei iš užsienio gaunamų dividendų apmokestinimo tvarka. Nuo 2010 m. sausio 1 dienos buvo grąžintas 15 % tarifas dividendams, kuris 2009 metams buvo padidintas iki 20 %. Tai inicijavo vyriausybė, siekdama iš mokesčių gaunamų pajamų kiek įmanoma

⁷⁰ Ibid.

⁷¹ LR Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 apibendrinti paaiškinimai (aktuali redakcija 2010 11 02). – 28 p. // http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000088235&tree_id=1000007323 [žiūrėta 2010 11 03]

⁷² Pagal LR Kredito unijų įstatymo 44 straipsnį, „per finansinius metus gautas grynas finansinis metinės veiklos rezultatas (pelnas arba nuostoliai) turi būti paskirstytas“.

⁷³ Pagal LR Pelno mokesčio įstatymą asmenys laikomi susiję, jei atitinka bent vieną iš 2 str. 33 dalyje išvardintų kriterijų.

labiau padengti biudžeto deficitą, tačiau sulaukus didelio investuotojų pasipriešinimo po metų buvo priimtas sprendimas grąžinti senąjį tarifą.

Lietuvoje įgyvendinus motininių ir dukterinių įmonių direktyvą, apmokestinant iš Lietuvos vienetų gaunamus dividendus atsirado dividendų neapmokestinimo išimtis, leidžiantis neapmokestinti išmokamus dividendus. Ši išimtis turi atitikti tokias sąlygas:

1. Lietuvos ar užsienio vienetas valdo dividendus išmokantį Lietuvos vienetą ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą; ir
2. dividendai yra išmokami vienetai, kuris valdo ne mažiau kaip 10% balsus suteikiančių Lietuvos vieneto akcijų (dalių, pajų); ir
3. dividendus gaunantis užsienio vienetas nėra įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėse teritorijose⁷⁴.

Lietuva pasirinkusi taikyti visiškai dvigubą apmokestinimą naikinantį atleidimo metodą tuo atveju, kai Lietuvos vienetų gauti dividendai iš EEE veikiančių įmonių buvo apmokestinti šaltinio valstybėje.

Lietuva yra sudariusi su 48 valstybėmis tarptautines DAIS, kuriose sprendžiamas ir dividendų apmokestinimo klausimas. Nors Lietuva nėra EBPO narė, tačiau DAIS su kitomis valstybėmis sudaromos pagal EBPO pavyzdinę konvenciją. Remiantis LR Tarptautinių sutarčių įstatymo 11 straipsnio 2 dalimi, jei Lietuvos Respublikos teisės aktai prieštarauja DAIS, tai turi būti taikoma ratifikuota tarptautinė sutartis, tą ne sykį yra pareiškęs ir LR Konstitucinis Teismas, be to tarptautinių sutarčių viršenybės principą reglamentuota LR Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnis.

Tačiau Lietuvos teisėje taikoma užskaitymo lengvata, išskiria Lietuvos vieneto mokamų dividendų pagal akcininkų rezidavimo vietą traktavimą ir apmokestinimą. Remiantis Pelno mokesčio įstatymo 33 straipsnio 3 dalimi bei 34 straipsniu, išmokant dividendus kitam Lietuvos vienetui leidžiama užskaityti ir sumažinti savo mokėtiną mokestį nuo apmokestinamųjų pajamų ta suma, kuri buvo išskaityta iš Lietuvos vieneto išmokamų dividendų. Tuo tarpu išmokant tokius dividendus užsienio vienetams ši lengvata nėra numatyta. Matome, jog toks Lietuvos ir užsienio vienetų diferencijavimas sukuria dvigubą pelno apmokestinimą (sumokančios ir gaunančios įmonių lygmeniu), todėl užskaitymo lengvata turi būti taikoma nepriklausomai Lietuvos ar užsienio įmonei išmokami dividendai. Tai pažymi ir Gabartas teigdamas, jog šios teisės normos potencialiai prieštarauja Sutartyje įtvirtintoms pagrindinėms laisvėms, kaip jos interpretuojamos ETT bylose⁷⁵.

⁷⁴ Tikslinių teritorijų sąrašas yra patvirtintas LR finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr.344 // Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-4021.

⁷⁵ Gabartas H. Ryškėjančios naujos valstybių narių tiesioginio apmokestinimo tendencijos // Jurisprudencija. 2007, T. 9 (99)

2.3. Susiliejamų direktyva ir jos įgyvendinimas

Tam, kad būtų galima ES viduje sukurti vienodas vidaus rinkos veikimo sąlygas ir kad būtų užtikrintas efektyvus toks vidaus rinkos veikimas, reikalingos priemonės, kuriomis turto padidėjimas iš keliose valstybėse narės veikiančių įmonių reorganizavimo ir turto perleidimo operacijų būtų apmokestintas vėliau. Šiam tikslui pasiekti 1990 m. Europos Taryba priėmė direktyvą 90/434/EEB⁷⁶ dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis. Direktyva 2005 m. buvo papildyta viena operacija, kuri padeda Europos ir Europos kooperatinėms bendrovėms išspręsti savo nuolatinių buveinių perkėlimą tarp valstybių narių. Tiesa, šių bendrovių rezidavimo klausimas buvo paliktas valstybių narių kompetencijai. Susiliejamų direktyva buvo dar kelis kartus papildoma, todėl 2009 m. Taryba ją kodifikavo išleisdama naują direktyvą 2009/133/EB⁷⁷.

Susiliejamų direktyvoje numatytomis operacijomis siekiama taikyti konkurencijos požiūriu neutralias mokesčių taisykles, kad įmonės galėtų prisitaikyti prie vidaus rinkos reikalavimų, tarptautiniu lygiu padidėtų jų gamybiniai pajėgumai ir konkurencingumas, nes iki priimant direktyvą mokesčių nuostatos tokioms operacijoms buvo mažiau palankios nei operacijoms tarp tos pačios valstybės narės įmonių⁷⁸.

Direktyvoje išvardintos visos operacijos, kurios peržengia vienos valstybės narės ribas ir jos apimtis neliečia valstybės viduje vykstančių reorganizavimo ar perleidimo procesų tarp įmonių. Dar reikia pabrėžti, jog kalbant apie Lietuvos teisės aktus, tai įmonių reorganizavimo būdai išdėstyti LR Civilinio kodekso 2.97 straipsnyje bei LR Akcinių bendrovių įstatymo 63 straipsnyje kartais gali sukelti tam tikrų mokesčių pasekmių. Kad įmonių reorganizavimas būtų pripažintas mokesčių tikslais, jis turi atitikti LR Pelno mokesčio įstatyme nustatytus kriterijus, nes tik įmonę reorganizavus vienu iš Pelno mokesčio įstatyme nurodytų būdų, toks reorganizavimas nesukelia mokesčių pasekmių reorganizuojamoms įmonėms ir jų dalyviams⁷⁹.

Kiekvieną operaciją aptarsime plačiau nustatydami kaip jos įgyvendintos LR Pelno mokesčio įstatyme.

⁷⁶ 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis.

⁷⁷ 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/131/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. Ši direktyva trumpiau vadinama „Susiliejamų direktyva“ (*Merger Directive*)

⁷⁸ 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 2009/131/EB preambulė.

⁷⁹ Kondrataitė I. Mokestiniai nuostoliai ir galimybės sumažinti ateinančių laikotarpių pelno mokestį // *Vadovas*, 2009 m. kovas, Nr. 10. p. 46.

1. *Jungimasis* – tokia operacija, kuria viena arba daugiau įmonių (perleidžiančioji įmonė), kurios baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros ir perleidžia visą savo turtą ir įsipareigojimus kitai įmonei (gaunančioji įmonė) mainais už šių įmonių akcininkams išleistus gaunančiosios įmonės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius. Gaunančioji įmonė tampa teisėta perleidžiančiosios įmonės teisių perėmėja. Apibendrinant galima suskirstyti direktyvos 2 straipsnyje išvardintus įmonių jungimosi būdus:

- 1) viena ar daugiau įmonių prisijungia prie jau veikiančios įmonės (prijungimas);
- 2) viena ar daugiau įmonių susijungia į naujai tam tikslui įsteigtą įmonę (sujungimas)⁸⁰;
- 3) vienai įmonei pabaigus savo veiklą, visą jos turtą ir įsipareigojimus perima patronuojanti įmonė⁸¹.

LR Pelno mokesčio įstatymo 41 str. 2 d. 1-3 punktuose išvardinti reorganizavimo būdai perkelti iš Susiliejamų direktyvos ir jie visiškai atitinka jungimosi operaciją.

2. *Skaidymo* operacijos esmė tokia, jog įmonė, kuri baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros ir perleidžia visą savo turtą ir įsipareigojimus dviem arba daugiau esančioms arba naujoms įmonėms, mainais už perleidžiančiosios įmonės akcininkams proporcingai padalintus įmonių, įgyjančių turtą bei įsipareigojimus, kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius.

LR Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 4 punkte šis skaidymo būdas išskirstytas: jau esant gaunančiajam vienetui (įmonei) įvardijamas kaip išdalijimas, sukuriant naujus – padalijimas.

3. *Dalinis skaidymas* - tai operacija, kuria 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. Ši operacija turi skaidymo bei jungimosi požymių. Reikia pabrėžti, jog dalinio skaidymo atveju už perleidimą vertybinius popierius iš gaunančiosios įmonės gauna perleidžiančiosios įmonės akcininkai, o esant turto perleidimo atveju, vertybiniai popieriai atitenka pačiai įmonei. LR Pelno mokesčio įstatyme dalinis skaidymas įgyvendintas 41 straipsnio 2 dalies 3 punkte.

4. *Turto perleidimas* - operacija, kuria tęsianti savo veiklą įmonė perduoda visus, vieną arba keletą savo veiklos padalinių kitai įmonei mainais už šios gaunančiosios įmonės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius. Tokiu būdu gaunančioji įmonė tampa patronuojančia perleidžiančiosios įmonės atžvilgiu. Wattel'is siūlo šią operaciją pavadinti „veiklos padalinių perleidimu“, nes toks turto perleidimo būdas reikalauja tik veiklos padalinių perdavimo, o kitokio turto perleidimas nėra įmanomas. Manome, šis pasiūlymas bent jau terminijos požiūriu tiksliau ir tinkamiau apibūdintų turto perleidimo operacijos esmę.

⁸⁰ Šis jungimosi būdas numatytas kaip priemonė Europos bendrovių (SE) formavimui.

⁸¹ Terra B.J.M, Wattel P.J., European tax law / 5th ed. – Kluwer Law International, 2008. - 251 p.

Tuo labiau tai taikoma LR Pelno mokesčio įstatymui, kuriame nėra „turto perleidimo“ ar šią operaciją atitinkančios sąvokos, tiesiog pateikiamas pats apibrėžimas⁸², todėl iš straipsnio ir dalies galima spręsti, jog tai yra vienas perleidimo variantų.

5. *Keitimosi akcijomis* operacija įmonė (ganančioji įmonė) įsigyja kitos įmonės (įgytoji įmonė) 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. LR Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 7 punkte keitimosi akcijomis atveju balsų dauguma apibrėžiama kaip reikalavimas turėti daugiau kaip 1/2 to vieneto akcijų suteikiamų balsų⁸³.

6. *Registruotos buveinės perkėlimas* - operacija, kuria Europos bendrovė (SE) arba Europos kooperatinė bendrovė (SCE), kuri nėra likviduojama arba nėra sukuriama naujas juridinis asmuo, perkelia savo registruotą buveinę iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę. Ši operacija įtraukta 2005 m. Susiliejamų direktyvą papildant 2005/19/EB direktyva, nes pagal jau minėtus Europos Tarybos reglamentus atsirado nauji vienetai, veikiantys visoje ES. Todėl iškilo ir poreikis, jog SE arba SCE sprendimui reorganizuoti savo verslą perkeltant jos registruotą buveinę neturėtų kliudyti diskriminuojančios mokesčių taisyklės, nes pats perkėlimas arba su perkėlimu susijęs įvykis gali sukelti tam tikrą apmokestinimą valstybėje narėje, iš kurios buveinė perkeliama. Susiliejamų direktyvos 5 skyrius reglamentuoja taisykles, taikomas SE ar SCE registruotos buveinės perkėlimui. Registruotos buveinės perkėlimas nesukelia turto vertės padidėjimo pajamų. Be to, valstybės narės turi užtikrinti, kad tais atvejais, kai SE arba SCE iki registruotos buveinės perkėlimo tinkamai suformuoti atidėjimai arba atsargos yra iš dalies arba visiškai atleistos nuo mokesčių ir nėra gautos iš užsienyje esančių nuolatinių buveinių, tai SE arba SCE nuolatinė buveinė, esanti tos valstybės narės, iš kurios buvo perkelta registruota buveinė, teritorijoje, gali perkelti šiuos atidėjimus arba atsargas naudodamasi tokiais pat atleidimais nuo mokesčių.

Išsiaiškinus Susiliejamų direktyvos operacijas glaustai aptarsime kokiais būdais ši direktyva sprendžia problemas kylančias iš reorganizavimo ir perleidimo procesų.

Wattel'is pabrėžia, jog direktyva pajėgi išspręsti tik *ad hoc* (vienkartines) mokesčių problemas, o ilgalaikes problemas nepatenka į Susiliejamų direktyvos apimtį. Vienkartinės problemos sprendimas pasireiškia tuo, jog pelno mokestis yra atidedamas, tokiu atveju kai vienos įmonės akcininkas iškeičia savo akcijas į naujai išleistas įmonės, kuri yra kitoje valstybėje narėje, akcijas. Toks akcininkas remiantis

⁸² Pelno mokesčio įstatymo 41 str. 2 d. 6 punktas

⁸³ Pagal LR Akcinių bendrovių įstatymo 5 str. 2 d. laikoma, kad bendrovė tiesiogiai turi balsų daugumą kitoje bendrovėje, jeigu ji turi įgijusi kitos bendrovės akcijų, *visuotiniame akcininkų susirinkime* suteikiančių daugiau kaip 1/2 balsų

direktyva nemoka pelno mokesčio tol, kol negauna pinigų iš įmonės, kurių akcijų keitimosi būdu įsigijo⁸⁴. Tuo tarpu ilgalaikės problemos pasireiškia mokesčių praradimu ir administravimo apsunkinimu ypač tokiais atvejais, kai akcininkas turėdamas savo rezidavimo valstybės įmonių akcijų nuolatos gauna dividendus, kurių apmokestinimui valstybės mokesčių politika taiko įskaitymo metodą gyventojų pajamų mokesčio atžvilgiu ar panašias lengvatas. Tačiau jei ši įmonė prisijungia prie kitoje valstybėje narėje esančios bendrovės ir akcininkas gauna naujos įmonės akcijų, tai tokiam akcininkui padidėja mokesstinė našta dėl to, jog ta įmonė, kurios akcininku tapo rezidentas yra kitoje valstybėje narėje ir dividendai gali būti labiau apmokestinami ar nepritaikytas įskaitymo metodas.

Taip pat direktyvos taikymo sąlygos apima tam tikrus kriterijus. Pirmiausia, įmonė turi atitikti vieną iš Susiliejamų direktyvos priede išvardintų formų. Be to, įmonė mokesčių tikslais turi būti laikoma valstybės narės rezidente ir pagal su trečiąja šalimi sudaryta DAIS negali būti laikoma ne ES valstybių rezidente. Kitu kriterijumi įmonė turi patekti į pelno ar jam tapataus mokesčio apmokestinamųjų vienetų ratą.

Nagrinėjamos direktyvos 4 straipsnis numato, jog jungimas, skaidymas, dalinis skaidymas ar turto perleidimas nėra pagrindas apmokestinami turto vertės padidėjimo pajamas, apskaičiuotas pagal skirtumą tarp perleisto turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės ir jų vertės mokesčių tikslais. Tačiau tuo atveju, kai turtas arba akcijos po reorganizavimo yra vėl perleidžiamas, tokiu atveju yra turto vertės padidėjimo nauda, todėl valstybės įpareigoja atlikus reorganizavimą tęsti veiklą tam tikra laikotarpį, priešingu atveju bus taikomas pelno apmokestinimas. Lietuvoje pagal LR Pelno mokesčio įstatymo 43 straipsnį toks perimtos veiklos ar veiklos dalies tęstinumas turi trukti ne trumpiau kaip 3 metus.

Vykdamas įmonių jungimosi, skaidymo ar keitimosi akcijoms operacijas dažnai gaunamų vertybinių popierių ir perleisto turto ar įsipareigojimų vertė nesutampa. Todėl šioms operacijoms Susiliejamų direktyva leidžia apmokėjimą grynaisiais pinigais, kurio suma negali viršyti 10% vertybinių popierių nominaliosios vertės arba, jeigu nominaliosios vertės nėra, - buhalterinės vertės. Toks būdas leidžia išlyginti perleidžiamo turto ir įsipareigojimų vertę su gaunama vertybinių popierių verte. Taip pat pažymėtina, jog apmokėjimo grynaisiais pinigais būdas pagal direktyvą dėl piktnaudžiavimo galimybės netaikomas turto perleidimui.

Piniginio apmokėjimo grynaisiais pinigais sąvoką ir jo tikslingumą pagal direktyvą išsprendė ETT Kofoed byloje⁸⁵. Pagal byloje pateiktus duomenis H. M. Kofoedas ir N. Toftas turėjo po 50% uždarnosios akcinės bendrovės „Cosmopolit“ akcijų, kurios kapitalą sudarė 240000 Danijos kronų (DKK). 1993 m.

⁸⁴ Terra B.J.M, Wattel P.J., *European tax law / 5th ed.* – Kluwer Law International, 2008. – 249 p.

⁸⁵ ETT sprendimas byloje 2007 m. liepos 5 d. sprendimas byloje Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet. Nr. C-321/05, ECR I-05795.

spalio 26 d. abu jie įsigijo po vieną iš dviejų 1 IEP (Airijos svaras) nominalo pagal Airijos teisę įsteigtos uždarnosios akcinės bendrovės „Dooralong“ akciją. Ši Airijos įmonė padidino savo kapitalą išleisdama 21000 naujų 1 IEP nominalo akcijų. 1993 m. spalio 29 d. Kofoedas ir Toftas iškeitė visas turėtas „Cosmopolit“ akcijas į visas naujai išleistas „Dooralong“ akcijas, taip po šio keitimosi kiekvienas iš jų turėjo po 10 501 „Dooralong“ akciją ir taip pastaroji įmonė įgijo visą įmonės „Cosmopolit“ įstatinį kapitalą. 1993 m. lapkričio 3 d. visuotinis įmonės „Dooralong“ akcininkų susirinkimas nutarė savo dviem akcininkams Kofoedui ir Toftui išmokėti 2 742 116 IEP dividendų. 1993 m. lapkričio 1 d. „Dooralong“ gavo 2 742 616 IEP (maždaug 26 000 000 DKK) dividendų iš savo naujai įgytos dukterinės įmonės „Cosmopolit“, kurios nuosavas kapitalas taip buvo sumažintas iki 1 709 806 DKK, o po dviejų dienų vieninteliai įmonių akcininkai per Airijoje veikiančią įmonę išsimokėjo 2 742 116 IEP dividendų. Po savo pajamų deklaracijoje Kofoedas nurodė, kad „Cosmopolit“ akcijų keitimas į naujas „Dooralong“ akcijas turi būti atleistas nuo mokesčio, tačiau Danijos mokesčių administratorius šią deklaraciją atmetė nurodydamas, kad dividendų išmokėjimas turi būti laikomas sudėtine pasikeitimo akcijomis operacijos dalimi, taip pat buvo viršyta maksimali 10% keitimuisi skirtų vertybinių popierių nominalios vertės riba, kurią numato Susiliejimų direktyva. Galiausiai ETT konstatavo, jog „*apmokėjimo grynaisiais pinigais*“ sąvoka Susiliejimų direktyvos prasme susijusi su piniginiiais mokėjimais, turinčiais tikro atlygintinumo už įsigijimo sandorį pobūdį, t. y. mokėjimais, dėl kurių privalomai buvo susitarta papildomai greta įgyjančiosios įmonės kapitalą sudarančių vertybinių popierių skyrimo, neatsižvelgiant į galimus šio sandorio motyvus⁸⁶. Tai reiškia, kad dividendai, kuriuos įgyjančioji įmonė perveda įgytosios bendrovės nariams truputį vėliau po pasikeitimo akcijomis, tačiau kurie nėra sudėtinė atlyginimo, kurį turi sumokėti įgyjančioji įmonė, dalis, neturi būti įtraukti apskaičiuojant apmokėjimą grynaisiais pinigais. Minimose bylos medžiagoje nėra jokių nuorodų, įrodančių, kad nagrinėjami dividendai buvo sudedamoji atlygio, kurį „Dooralong“ turėjo sumokėti už „Cosmopolit“ įsigijimą, dalis, o ši aplinkybė būtų galimybės kvalifikuoti kaip „apmokėjimą grynaisiais pinigais“ direktyvos prasme sąlyga, kurios pagal įvykdytus veiksmus nėra. Todėl Teismas pagrįstai išvelgė galimo piktnaudžiavimo teise atvejį, pakartodamas Susiliejimų direktyvoje įtvirtintą principą, kad valstybė narė gali atsisakyti taikyti arba gali neleisti pasinaudoti visomis arba dalimi minimos direktyvos nuostatų, jeigu išaiškėja, kad operacijos pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas ar mokesčių slėpimas.

Apibendrinant, ši direktyva iš esmės pasireiškia apmokestinimo „atidėjimu“, tai yra reorganizavimo ar perleidimo pasekoje atsiradęs kapitalo prieaugis yra apmokestinamas vėliau.

⁸⁶ ETT sprendimas byloje 2007 m. liepos 5 d. sprendimas byloje Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet. Nr. C-321/05, ECR I-05795.

2.4. Arbitražo konvencija

ES valstybės narės yra pasirašiusios Konvenciją dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (kitai vadinama Arbitražo konvencija). Konvencija buvo pasirašyta 1999 m. gegužės 25 d. Briuselyje ir palaiapsniui su įstojimu į ES ją ratifikavo visos valstybės. Lietuva prie šios konvencijos prisijungė 2006 m. balandžio 25 d.⁸⁷

Arbitražo konvencija buvo priimta remiantis Europos bendrijos steigimo sutarties 293 straipsnio pagrindu: „*prireikus valstybės narės veda tarpusavio derybas, kad savo nacionaliniams subjektams užtikrintų dvigubo apmokestinimo panaikinimą Bendrijoje*“⁸⁸. Tačiau minėtą sutartį pakeitė Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo, kurioje šios nuostatos nebeliko. Vertinant, atrodytų, jog šio straipsnio pašalinimas panaikina tikslą harmonizuoti mokesčius bei sukurti vidaus rinką, tačiau Europos Sąjungos Sutarties 4 straipsnio 3 dalis skelbia, kad „*vadovaudamosi lojalaus bendradarbiavimo principu, Sąjunga ir valstybės narės gerbia viena kitą ir viena kitai padeda vykdydamos iš Sutarčių kylančias užduotis. Kad užtikrintų pagal Sutartis ar Sąjungos institucijų aktus atsirandančių pareigų vykdymą, valstybės narės imasi bet kurių reikiamų bendrų ar specialių priemonių. Valstybės narės padeda Sąjungai įgyvendinti jos užduotis ir nesiima jokių priemonių, kurios gali trukdyti siekti Sąjungos tikslų*“. Taip pat priimti ETT sprendimai neleidžia diskriminuoti vienetų iš kitų valstybių narių mokesčių srityje. Todėl pagrįstai galime teigti, jog panaikinus straipsnį, kuris buvo pagrindas priimti Arbitražo konvencijai, esminių pasekmių neiškilo.

Arbitražo konvencijos taikoma dviem atvejais:

1. vienos valstybės narės įmonė tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja kitos valstybės narės įmonės valdyme, kontrolėje ar kapitale; arba
2. tie patys asmenys tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja dviejų įmonių, esančių skirtingose valstybėse narėse, valdyme, kontrolėje ar kapitale.

Kontrolės ir valdymo kriterijų ar kapitalo reikalavimo dydžio Konvencija neapibrėžia. Tačiau, siekdama panaikinti dvigubą apmokestinimą, nustato kiekvienu atveju tarp tokių dviejų įmonių jų komerciniams ar finansiniams santykiams sąlygas, kurios skiriasi nuo tų, kurios būtų sudarytos tarp dviejų nepriklausomų įmonių. Todėl kai vienoje iš įmonių yra gautas pelnas, tačiau jis nėra toks, koks būtų, jei nesietų minėtos sąsajos, tai toks negautas (sandoriais perleistas asocijuotai įmonei) pelnas įskaitomas ir apmokestinamas. Taip pat ir tuo atveju, kai įmonė vykdo veiklą kitoje valstybėje per ten esančią nuolatinę

⁸⁷ Konvencijos dėl Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos ir Slovakijos Respublikos prisijungimo prie konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną. // Valstybės žinios. 2006-07-27, Nr. 82-3265.

⁸⁸ Europos bendrijos steigimo sutartis // OL C 321 E. 2006 12 2.

buveinę, tai prie nuolatinės buveinės pelno priskiriamas toks negautas pelnas. Būtent tuo metu, kai įskaitomas ir apmokestinamas negautas pelnas, atsiranda dvigubas apmokestinimas, nes viena ir kita valstybė apmokestina iš esmės tą patį pelną.

Tokiam konfliktui spręsti yra taikomas ištiestos rankos principas, kuris Konvencijoje neminimas, tačiau pateikiamas šio principo turinys. Ištiestos rankos taisyklę taiko ir EBPO pavyzdinė konvencija savo 7 ir 9 straipsniuose, tai pažymi ir jos komentaras. O tinkamą ištiestos rankos principą apibūdinančią sąvoką galime rasti VMI išaiškinime, kuriame ji apibūdinama kaip „*principas, pagal kurį kontroliuojamųjų transakcijų kainos neturi skirtis nuo tikrosios rinkos kainos, o atlikus kontroliuojamąsias transakcijas uždirbtas pelnas arba gautos pajamos neturi skirtis nuo pelno (pajamų), kuris būtų uždirbtas, atlikus transakciją tikrąja rinkos kaina. Ištiestosios rankos principas grindžiamas kontroliuojamosios transakcijos sąlygų palyginimu su palyginamąja transakcija ar transakcijomis*“⁸⁹. Kontroliuojamosios transakcijos suprantamos kaip anksčiau minėtų dviejų atvejų įmonių tarpusavio sandoriai.

Pagal Arbitražo konvenciją susidaręs dvigubas pelno apmokestinimas sprendžiamas procedūriškai, kurias tiksliai įvardina pati konvencija.

1. *Informavimas*. Kai valstybė ketina koreguoti įmonės pelną, ji laiku informuoja tą įmonę apie ketinamus atlikti veiksmus ir suteikia jai galimybę informuoti kitą įmonę, kad toji kita įmonė turėtų galimybę savo ruožtu informuoti savo valstybę.
2. *Abipusis susitarimas*. Kai kompetentingos valstybių institucijos, pasitelkusios ištiestos rankos principu, pasiekia susitarimą.
3. *Arbitražas*. Nepasiekus abipusio susitarimo sudaromas arbitražas, kitaip patariamoji komisija, kuri pareiškia nuomonę dėl dvigubo apmokestinamo išvengimo konkrečiu atveju.
4. *Dvigubo apmokestinimo panaikinimas*. Pagal abipusio susitarimo ar arbitražo nuomonę panaikinamas dvigubas apmokestinimas: (i) pelnas įtraukiamas į apmokestinamo pelno skaičiavimą tik vienoje valstybėje; arba (ii) vienoje valstybėje apskaičiuota pelno mokesčio suma sumažinama tokia suma, kuri lygi kitoje valstybėje apskaičiuotam pelno mokesčiui.

Išanalizavome dvigubo apmokestinimo panaikinimo atvejus, kai įmonės yra susijusios (asocijuotos) tiek, jog ne pagal ekonomiškai pagrįstus sandorius perleidžia sumas, kurios mažina vienoje valstybėje narėje vienos iš įmonių apmokestinamąsias pajamas, tačiau mokesčių administratoriui jas pakoregavus, tas pats pelnas apmokestinamas dvejose valstybėse narėse.

⁸⁹ VMI. Kas yra „ištiestos rankos principas“?. Reg Nr. KD-519. 2007 02 05.

2.5. Negatyvioji integracija pelno apmokestinimo srityje

ES teisėje taikomi du integracijos būdai: pozityvioji ir negatyvioji integracija. Negatyvioji integracija suprantama kaip kliūčių šalinimas siekiant sukurti ES vidaus rinką ir vykdoma per draudimus. Tuo tarpu pozityvioji integracija įgyvendinama nedraudžiant valstybėms narėms atlikti tam tikrus veiksmus, o paliekant laisvę pasirinkti kiekvienam tikslui reikalingas ir konkrečias priemones, kurios derinamos įgyvendinant bendrąją ES politiką valstybių narių sutarimu⁹⁰. Ypatingą vaidmenį negatyviosios integracijos procese atlieka ETT, nes būtent teisminė ES institucija savo sprendimuose ir vykdo tokią integraciją. Tačiau kartais tokia ETT veikla vertinama prieštaringai, nes ji dažnai lenkia valstybių narių politines gaires pelno apmokestinamo atžvilgiu, todėl visai pagrįstai pavadinama „paslėptąja harmonizacija“⁹¹. Norint tiesiogiai apibūdinti pozityviosios ir negatyviosios integracijos esmę, dažnai mokslinėje literatūroje integracijų būdai įvardijami „legislatyvinės“ ir „teisminės“ integracijos sąvokomis⁹².

Pirmoji ETT byla aiškiai atskleidusi valstybių narių kompetenciją tiesioginių, tuo pačiu ir pelno, mokesčių srityje yra 1986 m. *Avoir fiscal* (C-270/83) byla. Joje, beje kaip ir anksčiau minėtoje *Schumacker* byloje, buvo apibrėžtas valstybių narių veiksnumas tiesioginių mokesčių srityje: „*nors tiesioginiai mokesčiai atitenka valstybių narių kompetencijai, tačiau jos privalo savo kompetencija naudotis atsizvelgiant į Bendrijos teisę*“⁹³. *Avoir* byla yra viena pirmųjų sukėlus didelių valstybių narių nepasitenkinimą dėl ETT sprendimų platumo, iš dalies perimant ES legislyvinės ir politinės valdžios galias.

„*Avoir fiscal*“ Prancūzijoje vadintas mokesčių kreditas taikomas rezidentams arba valstybėje registruotiems vienetams, tačiau buvo neleidžiama šia lengvata naudotis nuolatinėms buveinėms, nes pagal bylos faktinius duomenis, kitos valstybės narės draudimo įmonė norėjo sumažinti pelno mokesčio sumą nuo išmokėtų dividendų naudodamasi kredito metodu. Teismas šiuo klausimu aiškiai pasisakė, jog tuo atveju, kai vienos valstybės narės vienetą įsisteigia kitoje valstybėje narėje, tai net toks antrinis steigimas, jei tik jis įgyvendintas veiklos tikslais, neturi būti ribojamas laisvo įsisteigimo pagrindu⁹⁴, nes

⁹⁰ Gabartas H. Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių teisiniui reguliavimui: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01 S). - Vilnius Lietuvos teisės universitetas, 2004. Vilnius. – 30 p.

⁹¹ *Ibid.* - 35 p.

⁹² Terra B.J.M, Wattel P.J., *European tax law / 5th ed.* – Kluwer Law International, 2008. – 17 p.

⁹³ Ši nuostata pakartota ir kitose ETT bylose: 1995 m. rugpjūčio 11 d. *Wielockx*, Nr. C-80/94, ECR I-2493; 1998 m. liepos 16 d. *ICI*, Nr. C-264/96 ICI, ECR I-4695; 1999 m. balandžio 29 d. *Royal Bank of Scotland*, Nr. C-311/97, ECR I- 2651.

⁹⁴ Jis yra atskleistas Sutartyje dėl Europos sąjungos veikimo 49 straipsnyje, kuriame uždraudžiami vienos valstybės narės nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvės kitos valstybės narės teritorijoje apribojimai. Draudžiami ir apribojimai vienos valstybės narės nacionaliniams subjektams, įsisteigusiems kitos valstybės narės teritorijoje, steigti atstovybes, padalinius ar dukterines bendroves. Įsisteigimo laisvė apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams,

suvaržoma kapitalo laisvė, kai valstybės narės nuolatinėms buveinėms, lyginant su šalies rezidentais, naudoja diskriminacinio pobūdžio apribojimus. ETT pripažino, kad kitos narės nuolatinės buveinės Prancūzijoje ir vietinės įmonės padėtis yra vienoda, nes abu vienetai turėjo mokėti Prancūzijos pelno mokestį. Todėl mokestinės lengvatos netaikymas nuolatinėi buveinei pagal ES teisę buvo įgyvendintas netinkamai. Nors šiuo atveju, visų pirma, buvo siekiama panaikinti ekonominį dvigubą dividendų apmokestinimą, tačiau iškilusi situacija aiškiai parodė ir valstybių narių nuolatinėms buveinėms diskriminacinį mokestinį traktavimą. Todėl pasak Gabarto, valstybės narės turi suteikti mokesčių lengvatas tomis pačiomis sąlygomis ir ta pačia apimtimi vienodai tiek savo teritorijoje esančioms kitų valstybių narių nuolatinėms buveinėms, tiek savo valstybėje registruotoms įmonėms, jeigu rezidentų ir nerezidentų padėtis ginčijamos nacionalinės teisės normos atžvilgiu yra vienoda⁹⁵.

Kitoje 1997 m. *Compagnie de Saint Gobain v. Finanzamt Aachen-Innenstadt* byloje⁹⁶ ETT aiškino iš naujo plėsdamas *Avoir fiscal* nustatytą taisyklę. *Compagnie de Saint Gobain* įmonė veikė Vokietijoje per nuolatinę buveinę, kuri gavo dividendus iš trečiosios valstybės (JAV), tačiau Vokietijos mokesčių administratorius paneigė tokios nuolatinės buveinės ES teisėje įtvirtinta įsisteigimo laisvę dvejomis priežastimis: neleidamas taikyti dividendų atleidimo metodo iš trečiųjų valstybių, su kuriomis Vokietija pasirašė DAIS bei nesuteikdamas galimybės taikyti išskaitymo metodo, kai mokesčius dėl nuolatinės buveinės veiklos sumokėjo motininė įmonė. Vokietija neigė diskriminuojančio pobūdžio nuostatas teigdama, jog tokiems dividendams pagal Vokietijos teisę taikyti išskaitymo metodą galima tuo atveju, jei juos gauna Vokietijos įmonės akcininkai, bet ne nuolatinę buveinę įsteigusi Prancūzijos įmonė. Taip pat pabrėžė, kad nuolatinės buveinės pajamos buvo iš užsienio, o tokius santykius reguliuoja mokesčių sutartys, kurių turi būti paisoma. Tačiau ETT atmėtė administratoriaus argumentus teigdama, jog Vokietijoje registruotos įmonės ir valstybių narių nuolatinės buveinės yra tokioje pačioje padėtyje, todėl ir dividendai turi būti apmokestinti vienodai, taip pat įtvirtino labai svarbų principą, jog valstybė narė turi suteikti nuolatinėms buveinėms tokias pat mokestines lengvatas kaip ir valstybių narių rezidentams pagal tos valstybės sudarytą DAIS sutartį su trečiosiomis šalimis.

*Royal Bank of Scotland*⁹⁷ bylos atveju, įmonės, kuri nėra Graikijos rezidentė, filialo pelnas buvo apmokestinamas aukštesniu tarifu nei Graikijoje reziduojančių įmonių. ETT nusprendė, jog šis skirtumas tarp įmonių rezidentų ir nerezidentų (nuolatinėms buveinėms) negali būti pateisinamas, nors ir šių dviejų

ir laikantis kapitalui skirto skyriaus nuostatų.

⁹⁵ Gabartas H. Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių teisiniam reguliavimui: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01 S). - Vilnius Lietuvos teisės universitetas, 2004. Vilnius. – 136 p.

⁹⁶ ETT 1999 m. rugsėjo 21 d. sprendimas byloje *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt*. Nr. C-307/97. ECR I-06161.

⁹⁷ ETT 1999 m. balandžio 29 d. sprendimas byloje *Royal Bank of Scotland plc v Elliniko Dimosio (Greek State)*. Nr. C-311/97. ECR I-02651.

mokesčių mokėtojų mokestinis traktavimas pasaulinių ir šaltinio valstybės pajamų kontekste gali būti nevienodas. Europos Teisingumo Teismas ši principą pakartojo *CLT-UFA SA v Finanzamt Köln-West* byloje⁹⁸, įtvirtinęs pelno mokesčio tarifų vienodą taikymą tiek valstybių narių rezidentams, tiek nerezidentams. Šių sprendimų idėja slypi Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 49 straipsnyje, įtvirtinančiame įsisteigimo laisvę.

Nors dauguma bylų sprendimų neleidžia skirtingo valstybių narėse reziduojančių ir nereziduojančių įmonių traktavimo, tačiau dėl tokių priežasčių kaip mokesčių vengimo prevencija gali būti pateisinama. Todėl ETT vienoje byloje⁹⁹ numatė skirtingą rezidentų ir nerezidentų įmonių vertinimą, remiantis ar dukterinės įmonės motininė įmonė yra kitoje valstybėje narėje nei dukterinė. Nes dukterinė bendrovė, valstybės narės rezidentė, iš savo apmokestinamųjų pajamų gali atskaityti grupės viduje savo patronuojančiai bendrovei pervestas lėšas, tik jei pastarosios bendrovės buveinė yra toje pačioje valstybėje narėje kaip dukterinės įmonės. Toks sprendimas priimtas siekiant užkirsti kelią mokesčių vengimui, nes galimybė pervesti dukterinės bendrovės apmokestinamąsias pajamas patronuojančiai bendrovei, kurios buveinė yra kitoje valstybėje narėje, susijusi su rizika, kad sudarant vien apsimestinius susitarimus pajamų pervedimai bendrovių grupės viduje bus vykdomi į įmones, kurių buveinės yra mažiausius mokesčio tarifus taikančiose valstybėse narėse arba valstybėse narėse, kur tokios pajamos nėra apmokestinamos.

Tęsiant pelno apmokestinimo temą bei skiriant rezidavimo ir nerezidavimo apmokestinant pelną kriterijų, verta paminėti 2010 m. ETT bylą¹⁰⁰, kurioje numatytas leidimas remiantis Sutarties 49 ir 54 straipsniais patronuojančiai bendrovei suteikti galimybę su dukterine bendrove rezidente sudaryti apmokestinamąjį vienetą, tačiau uždrausta sudaryti tokį apmokestinamąjį vienetą su savo dukterine bendrove ne rezidente, nes jai pelno atžvilgiu netaikomi tos valstybės narės mokesčių teisės aktai. Toks sprendimas yra visiškai suprantamas, nes nepriėmus tokio draudimo, įmonės praktiškai laisvai galėtų pasirinkti valstybę narę, kurioje mokėtų pelno mokestį.

Jei gyventojų pajamų mokesčių bylų ganėtinai daug patenka į ETT, tai neigiamoji integracija tam tikra dalimi dėl pelno apmokestinimo dažniausiai atskleidžiama būtent bylose dėl nuolatinių buveinių mokestinio traktavimo valstybėse narėse. Juk naikinant dvigubą apmokestinimą, nuolatinių buveinių nediskriminacinis vertinimas vietos įmonių atžvilgiu ir yra bene svarbiausia pelno apmokestinimo sričių ES. Todėl nesant mokesčių vengimo galimybių, nuolatinės buveinės ir reziduojančios įmonės mokesčių tikslais turi būti vertinamos vienodai.

⁹⁸ ETT 2006 m. vasario 23 d. sprendimas byloje *CLT-UFA SA v Finanzamt Köln-West*. Nr. C-253/03. ECR I-01831.

⁹⁹ ETT 2007 m. liepos 18 d. sprendimas byloje *Korkein hallinto-oikeus*. Nr. C-231/05. ECR I-06373.

¹⁰⁰ ETT 2010 m. vasario 25 d. sprendimas byloje *X Holding BV prieš Staatssecretaris van Financiën*. Nr. C-337/08. ECR – 0000.

3. PELNO MOKESČIO REFORMOS EUROPOS SAJUNGOS VALSTYBĖSE NARĖSE

Kiekvienos mokesčių reformos tikslai nukreipti į mokesčių sistemos supaprastinimą, teisingumo įgyvendinimą bei ekonominio augimo skatinimą. Todėl valstybei rengiant sistemines pelno mokesčio reformas reikia įvertinti ir išlaikyti balansą keturiuose srityse:

1. valstybės biudžeto pajamų iš pelno mokesčio stabilumas;
2. palankaus investicinio klimato sukūrimas ir palaikymas;
3. konkurencijos iškreipimo, kurį įtakoja lengvatos, mažinimas;
4. pelno mokesčio administravimo palengvinimas.

Ypatingas dėmesys reformose kreipiamas į pelno mokesčio tarifą, kuris ne tik Europos, bet ir pasaulio mastu pastaraisiais dešimtmečiais mažėja. Įprastai didesnės ekonomikos šalys taiko aukštesnį pelno mokesčio tarifą, tuo tarpu mažesnės - žemesnį. Ir nors pelno mokesčio tarifas mažėja, augant ilguoju laikotarpiu bendrajam vidaus produktui įplaukos į valstybės biudžetus iš pelno mokesčio beveik nekinta¹⁰¹. Tiesa, tam įtakos turi mokesčio bazės išplėtimas bei nusidėvėjimo (amortizacijos) apskaičiavimo griežtinimas. Manoma, jog ir toliau pelno mokesčio tarifas mažės, tuo pačiu plečiant mokesčio bazę. Tačiau bent kiek didesnės įmonės, kurios bando išnaudoti mokesčio tarifų konkurenciją, dažniausiai pasisamdo mokesčių konsultantus, kurie įvertina ne tik tarifo dydį, tačiau ir mokesčio bazę, administravimą ir pan., todėl tik tarifo sumažinimas kartais gali sudaryti iliuziją apie palankų apmokestinimą.

3.1. Pelno apmokestinimo priežastys

Pati mokesčių sistema ir jos politika yra nukreipta į visų fizinių¹⁰² asmenų teisingą mokesčių traktavimą. Todėl pajamos gaunamos ar iš darbo užmokesčio¹⁰³, ar iš palūkanų, dividendų ar kapitalo prieaugio turi būti apmokestintos vienodai¹⁰⁴. Tačiau įvertindami taikomas lengvatas ar apmokestinimo pelno ribos nustatymą, turime pripažinti, jog valstybės vis dėl to toleruoja principą, kad mokesčių mokėtojai su didesnėmis metinėmis pajamomis yra didesnio finansinio pajėgumo, todėl ir turi pakelti didesnę mokesčių našta. Remiantis šiomis pamatinėmis idėjomis daugelis mokesčių sistemų stengiasi įgyvendinti tiek horizontalų, tiek vertikalų teisingumą apmokestinimo srityje. Horizontalusis teisingumas

¹⁰¹ OECD Tax Statistics (database). <http://dx.doi.org/10.1787/20758510-2009-table5>

¹⁰² Pritariant ekonominės literatūros teorijai, jog įmonė yra akcininkų visuma, todėl pelno mokesčiu netiesiogiai apmokestinamos akcininkų pajamos.

¹⁰³ Pagal LR Darbo kodeksą darbo užmokestis skirstomas į valandinį atlygį (eng. *wages*) arba mėnesinę algą (eng. *salary*).

¹⁰⁴ Fundamental Reform of Corporate Income Tax // OECD Tax Policy Studies. No. 16. – 40 p. <http://www.oecd.org/ctp/taxdatabase> [žiūrėta 2010 09 16].

mokesčių teorijoje suprantamas kaip mokesčių mokėtojų su vienodais požymiais traktavimas turi būti toks pat, todėl ir mokama suma negali skirtis. Kai tuo tarpu vertikaliuotu teisingumu pripažįstama, jog tie mokesčių mokėtojai, kurių požymiai nevienodi, turi būti traktuojami skirtingai, todėl tradiciškai šis principas įgyvendinamas kaip subjektų, gaunančių daugiau pajamų, didesnį apmokestinimą¹⁰⁵. Laikytis šių dviejų principų yra pakankamai sudėtinga, nes tarkime, jei metinis įmonės pelnas apmokestinamas progresiniu būdu, tai tie vienetai, kurių pelnas labai kinta, kelių metų perspektyvoje gali sumokėti daugiau mokesčių negu tie, kurių pelnas pastovesnis.

Tradiciškai suvokiama, jog namų ūkių santaupos yra vardan šiandienos gerovės ir skirtos turtingesniau rytojui. Tačiau, ar atsiranda jau toks didelis skirtumas, kai valstybė neapmokestina, jei pradedamos gražinti po 366 dienų, palūkanų, tačiau apmokestina gautą įmonės pelną, o kartais neišvengiant ir dvigubo apmokestinimo. Juk galime teigti, kad egzistuoja kiekvieno asmens individuali laisvė kur nukreipti savo santaupas - įdėti į banko indėlį ar įsigyti įmonės akcijų. Be to, pastarasis pasirinkimas yra rizikingesnis bei reikalaujantis asmeninės atsakomybės. Tačiau tokie svarstymai dažnai nenurodo tikrųjų pelno apmokestinimo priežasčių, todėl ketiname remdamiesi įvairiomis teorijomis atskleisti šias priežastis. Tik reikėtų pažymėti, jog vienos pelno apmokestinimo priežasties nėra, todėl visi aiškinimai turi būti suvokiami visumoje.

Bird'as bei Cnossen'as pagrindine priežastimi, kodėl yra apmokestinamos pajamos iš pelno, įvardija kaip atsvaros poreikį gyventojų pajamų mokesčiui¹⁰⁶. Juk savo istorinėmis ištakomis, gyventojų pajamų mokestis yra daug ankstyvesnis, tačiau išaugus ekonominės veiklos mastams, pradėjo kurtis fizinių asmenų tam tikri dariniai, dabar vadinami įmonėmis. Todėl reikėjo įvertinti tokią gyventojų veiklą ir ją apmokestinti pajamų mokesčiu. Ši idėja nėra išplėtotą ar pagrįsta išsamiau. Be to, manome, jog daug tiksliau, kai juridinių asmenų apmokestinimas grindžiamas ne gyventojų pajamų mokesčio atsvaros idėja, o tikslesne - juridinio asmens privilegijos teorija gyventojų atžvilgiu. Ši teorija teigia, jog įmonės turi būti apmokestinamos, nes jos iš savo subjektiškumo gauna naudą, kuri labiausiai pasireiškia kaip turto apsauga dėl ribotos civilinės atsakomybės statuso¹⁰⁷. Iš tiesų, ir Lietuvoje pagal LR CK 2.50 bei LR Akcinių bendrovių įstatymo 2 straipsnius ribotos civilinės atsakomybės asmenys yra bendrovės, o jų akcininkai už bendrovės prievoles neatsako.

Dažnai pelno apmokestinimas vertinamas iš valstybės pozicijų ir pajamų biudžetui visuomenės tikslams reikalingumu, todėl vyriausybės apmokestinamos pelną siekia apsaugoti valstybės interesus ir gauti naudos. Valstybės interesai pasireiškia investicijų pritraukimu bei balanso tarp mokesčių dydžių ir

¹⁰⁵ Williams D.W., Morse G. Davies: Principles of Tax Law / 5th ed. – London: Sweet and Maxwell, 2004. - 6-7 p.

¹⁰⁶ Bird R.M. Why Tax Corporations? / International Centre for Tax Studies University of Toronto, 1996. – 9 p. <http://law2.uvic.ca/mcobrien/346/documents/whytaxcorps.workingpaper.pdf> [žiūrėta 2010 09 16].

¹⁰⁷ Tiley J., Revenue Law. – Hart publishing. 6th ed., 2008. - 833-834 p.

darbo vietų išlaikymu. Todėl pastebime, jog ekonomiškai stipresnių ar strategiškai patrauklesnių valstybių ekonomikos turi gana aukštus pelno mokesčio tarifus, o užsienio ar vietinėms įmonėms kartais tarifo dydis nėra toks svarbus, nes viską kompensuoja galimybė veikti toje rinkoje: eksploatuoti tokios valstybės gamtos išteklius, dėl strateginės padėties sumažinti transportavimo ar prekybos išlaidas, būti arčiau prekių ar paslaugų užsakovų, taip pat išvengti prekybos barjerų bei kvotų limitų ar pasinaudoti kita nauda¹⁰⁸.

Taip pat valstybės apmokestina pelną norėdamos atgauti investicijas ar sąnaudas į infrastruktūrą, teisinę bei mokesstinę sistemą, išsilavinimą, kuris teikia kvalifikuotą darbo jėgą¹⁰⁹. Aišku, toks ryšis tarp pelno apmokestinimo ir išvardintų priežasčių nėra tiesioginis, tačiau dažnai įmonės būtent tokią naudą teikiančių valstybių ir ieško. Todėl šiuo atveju pelno mokestis suveikia kaip puikus viešųjų gėrybių naudojimo apmokestinimo pakaitalas, juk įmonės naudojasi tomis privilegijomis, kurias teikia valstybė ir jos visuomenė. Žinoma, kuo ta nauda didesnė ir universalesnė, tuo vyriausybės laisviau gali laviruoti pasirinkdamos pelno mokesčio tarifą bei bazę.

Mokslinėje literatūroje pabrėžiama, jog pelno mokesčio pajamos gali būti tikslingai naudojamos plėtojant tokias visuomenines naudas kaip moksliniai tyrimai ar investicijų didinimas į silpnesnius šalies regionus. Tačiau tokios pelno apmokestinimo priežastys yra lengvai kritikuotinos, nes valstybė gali numatyti mokesčių lengvatas įmonėms, kurios pačios tiesiogiai prisideda prie prieš tai minėtų visuomeninių naudų, o ne vertinti jas kaip pelno mokesčio tikslus.

Pasak Huizing'o ir Nicodem'o, pelno apmokestinimas pasireiškia ir kaip teisingumo principo įgyvendinimas. Nes apmokestinant pajamas iš pelno bent įmonės lygiu yra užtikrinama, jog tuo atveju, kai akcininkai yra nerezidentai, jie išsimokėdami dividendus neišvengs apmokestinimo šaltinio valstybėje¹¹⁰. Toks teisingumo įgyvendinimas suprantamas tik tuo atveju, jei valstybė taiko dividendų apmokestinimo tvarką, kai išskaityto pelno mokesčio suma yra užskaitoma ir sumažina dividendus gaunančio subjekto mokėtino pelno mokesčio sumą. Kitais atvejais, toks šio principo įgyvendinimas praranda bet kokią prasmę, nes tampa ne tik kad neteisingu, bet ir diskriminuojančiu pagal *acquis communautaire*.

Įmonių pelnas apmokestinimas ne tik pelno mokesčiu (šaltinio pagrindu), tačiau ir gyventojų pajamų mokesčiu (rezidavimo pagrindu). Kai įmonių akcininkai nusprenddami pasidalinti pelną išsimoka dividendus, o juos apmokestina akcininkų rezidavimo valstybė, tai tokiu atveju ne tik pats pelnas gali iškelti į kitą šalį, tačiau ir biudžeto pajamos. Visa tai reikalauja suderinamumo tarp pelno apmokestinimo pelno ir gyventojų mokesčiais. Yra du būdai šioje situacijoje. Pirma, kai pelno pajamų

¹⁰⁸ Fundamental Reform of Corporate Income Tax // OECD Tax Policy Studies. No. 16. - 43-44 p.

<http://www.oecd.org/ctp/taxdatabase> [žiūrėta 2010 09 16].

¹⁰⁹ Ring D. Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation // Legal studies research paper series. Nr. 171, 2009. - 14 p. <http://ssrn.com/abstract=1334212> [žiūrėta 2010 10 04]

¹¹⁰ Huizinga H., Nicodème G. Foreign ownership and corporate taxation: an empirical investigation / The European Economic Review. Vol. 50. No. 5, 2006. - 13 p. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=436988 [žiūrėta 2010 09 24]

apmokestinimas rezidavimo valstybėse gyventojų lygyje. Toks būdas atrodo patrauklus akcininkams iš užsienio, tačiau neteisingas vietiniams subjektams. Nes didelis kapitalo mobilumas reiškia aukštą pelno mokesčio iškraipymą šaltinio valstybėje ir kartais vietinio kapitalo įmonėms tenka didesnė mokesstinė našta. Todėl apmokestinimas šaltinio valstybėje yra teisingesnis, nes tokiu atveju akcininkai gauna ta pačią sumą po apmokestinimo, nepriklausomai nuo pačių akcininkų rezidavimo valstybės. Be to, toks apmokestinimas šaltinio pagrindu užtikrina importo neutralumą.

3.2. Europos Sąjungos valstybių narių pelno mokesčio reformų patirtis

Didžiausia Europos ekonomika, Vokietija, turėdama pakankamai aukštą tarifą, jau 2000 m. įvykdė reformą, kuria siekta padidinti vietos įmonių konkurencingumą ir skatinti investicijas. Šiam tikslui pasiekti buvo suvienodintas paskirstytojo ir nepaskirstytojo pelno mokesčio tarifas iki 25%, todėl buvęs įstatyminis tarifas nuo 54,3% smuko iki 39,4%. Tačiau mažinant tarifą buvo išplėsta mokesčio bazė. Tokie pakeitimai paskatino investavimą šalies viduje, nes vienetų resursų investavimo į tolimesnę veiklą rodiklis pasiekė 7,5%, lyginant su prieš tai buvusiu 3,7%¹¹¹. Tačiau arši pelno mokesčio konkurencija privertė Vokietiją pelno mokesčių reformą įvykdyti ir nuo 2008 m. sausio. Po šios reformos, vyriausybė tikisi, jog ilgainiui biudžeto pajamos iš pelno mokesčio didės ir iki 2012 m. išaugs 30%. Tačiau, autoriaus manymu, užsitęsusi recesija gali koreguoti tokius planus. Po 2008 m. reformos pelno mokesčio tarifas vidutiniškai tenkantis įmonėms nukrito nuo 38,9% iki 29,8%. Tai buvo pasiekta sumažinus tiek federacinį, taikomą visoms žemėms, tiek žemių tarifus, kurie kiekviename regione svyruoja. Federacinis tarifas krito drastiškai, nuo 25 iki 15 %, taip pat iki 5,5 % sumažintas antpelnio mokestis, skirtas rytinių Vokietijos regionų ekonomikos vystymui, todėl federacinis tarifas su antpelnio mokesčio, skirtu solidarumui, tarifu iki šiol siekia 15,825%. Atskirose savivaldose žemių pelno mokesčio dalis svyruoja priklausomai nuo tokių žemių dydžio bei ekonominio išsivystymo ir vidutiniškai yra 14%. Viską susumavus, bendras pelno mokesčio tarifas šiuo metu siekia apie 29,8%. Prieš reformą pelno mokesčio našta Vokietijoje buvo pati didžiausia Europoje, tačiau ir šiuo metu ji yra viena didesnių, todėl svarstomas ir tolimesnis tarifo mažinimas. Reikia paminėti, jog dėl bankų veiklos įtakos finansų krizei, Vokietija ketina jų pelną apmokestinti papildomai, tai būtų dar viena tarsi pelno mokesčio sudedamųjų dalių, kuri finansinės krizės atveju dengtų bankų nemokama. Tokį siūlymą Vokietija pateikė ir visai ES.

¹¹¹ Becker J. ir kt., Corporate tax reform and foreign direct investment in Germany - evidence from firm-level data / Cesifo working paper, Nr.1722. 2006. - 13 p.
http://www.ifo.de/pls/guestci/download/CESifo%20Working%20Papers%202006/CESifo%20Working%20Papers%20May%202006/cesifo1_wp1722.pdf

Po reformų pelno apmokestinimas tarp nuolatinių buveinių ar užsienio dukterinių ir vietinių įmonių nesiskiria. Žinoma tuo atveju, kai dukterinė įmonė dividendus išmoka patronuojančiai užsienio kompanijai, tai reikia žiūrėti ir tarptautines mokesčių sutartis. Tos įmonės, kurios registruotos arba jų administracija įsikūrusi Vokietijoje, apmokestinamos nuo pasaulinių pajamų. Nors dažniausiai jau šaltinio valstybėje būna apmokestinamos tokių įmonių pajamos ir pagal DAIS Vokietijai dėl aukštų tarifų nieko nebelieka. Pelno mokesčio bazėje įdomiai vertinamos palūkanos, nes kai vienetas gauna jų iki 100 000 €, tai tokiu atveju nuo mokesčio jis yra atleidžiamas, tačiau viršijus šią ribą, 25% palūkanų sumos patenka į apmokestinamąsias pajamas. Dividendai Vokietijos įmonių gauti iš kitų Vokietijos vienetų ar įmonių iš užsienio nėra apmokestinami, išskyrus tokių dividendų 5% sumą, kuri pridedama prie apmokestinamųjų pajamų. Vokietija numato atleidimą arba išskaitymo būdą, kai dividendus moka dukterinė įmonė savo motininei įmonei. Tiesa, jei pelno mokesčio tarifas buvo sumažintas iki 15%, tai dividendams paliktas galioti 25% tarifas ir pritaikius antpelnio 5,5% tarifą jis siekia 26,38%. Nuostolių perkėlimą Vokietijoje leidžiamas neribotam laikui, tačiau turi atitikti sąlyga, kad nuostolių suma nebus didesnė nei 1 mln. euru ir 60% tų metų apmokestinamųjų pajamų. Vokietijoje taikoma paprasta smulkių prekių amortizacijos apskaičiavimo sistema, kai įsigytų prekių vertė nesiekia 150 €, visa suma gali būti iškart nurašoma į leidžiamus atskaitymus, o toms prekėms, kurios viršija, tačiau nesiekia 1000 € sumos, jas leidžiama amortizuoti per penkerius metus. Taip pat dėl krizės laikinai 2008-2009 metams vyriausybė sušvelnino nekilnojamojo turto nusidėvėjimo reikalavimus.

2010 m. paskutinį ketvirtį daug dėmesio buvo skirta Airijos ekonominei situacijai, nes recesijos metu stipriai išaugęs biudžeto deficitas sukėlė grėsmę valstybės mokumui. Todėl verta analizuoti šią ES narę pelno mokesčio reformų aspektu, tuo labiau, kai pagrindinių ES institucijų ir didžiųjų valstybių Airija spaudžiama didinti pelno mokesčio tarifą. Būtent žemas šio mokesčio tarifas stipriai prisidėjo prie Airijos ekonominio klestėjimo pritraukiant tiesiogines investicijas iš aukštų tarifų ES valstybių narių, todėl Prancūzija ir Vokietija finansinės pagalbos mainais reikalauja didinti pelno mokesčio tarifą, kurio dydis nuo 2003 m. siekia 12,5% ir įvertinus mokesčių konkurenciją, yra vienas žemiausių ne tik Europoje, bet ir pasaulyje¹¹². Tokio tarifo naudą Airija pajuto trumpuoju laikotarpiu, nes pritrauktos investicijos stipriai sumažino nedarbą, kuris dar 1995 m. siekė 15%, o 2003-2008 m. svyravo nuo 4% iki 5%. Žinoma, tik recesija šiuos skaičius paveikė neigiama linkme (2010 m. spalio mėn. 14,1%)¹¹³.

¹¹² Iš visų 33 EBPO narių, Airijos pelno mokesčio tarifas yra pats mažiausias, toliau seka Islandijos ir Čilės, atitinkamai 15 ir 17 procentų pelno mokesčio tarifai.

¹¹³ EBPO statistika.

Airijos politika pelno mokesčio atžvilgiu stipriai išsiskiria iš ES tendencijų, todėl yra vertinama kaip valstybių solidarumo pelno mokesčių politikoje išimtis¹¹⁴. Nes ir Lisabonos sutarties nepatvirtinimas Airijoje, rodo tam tikrą šios valstybės individualią politiką. Rytų Europos valstybės narės perėmė Airijos pelno apmokestinimo kryptis, juk ir Lietuvoje dažnai buvo mėginama valstybės vystymo pavyzdžiu pateikti Airiją ir bene svarbiausiu investicijų pritraukimo būdu laikyti pelno mokesčio tarifo mažinimą. Pati Airijos pelno apmokestinimo sistema yra viena patraukliausių tarp ES valstybių. Pagrindiniai bruožai būtų: (i) jau minėtas žemas pelno mokesčio tarifas; (ii) 62 DAIS, kurios padeda išvengti nerezidentams dvigubo apmokestinimo; (iii) neapmokestinami (taikomas pilnas atleidimas) dividendai mokami ES ar DAIS valstybių vienetais. Rezidentais laikomi įsisteigimo arba pagrindinės vadovybės ar kontrolės vieta. Reikėtų paminėti, panašius valdymo vietos kriterijus rezidavimo pripažinimui taiko ir Nyderlandai, manome, tai galime paaiškinti kaip verslo centrų plėtimą, nes vadovybės būstinių įsikūrimas atneša ekonominės naudos. Be to, nors tradiciškai apmokestinamiesiems vienetais taikomas 12,5% pelno mokesčio tarifas, tačiau iš tokių pajamų kaip palūkanos, autoriniai atlyginimai, nekilnojamojo turto nuoma yra priskiriamos nekomercinės veiklos pajamoms, todėl apmokestinamos 25%.

Airijos biudžeto pelno mokesčio pajamų ir bendro vidaus produkto (toliau - BVP) santykis lyginant 2006 ir 2009 metus smuko nuo 3,78% iki 2,34%. Šio santykio valiutinė išraiška skiriasi 2,8 mlrd. eurų arba 44%. Nors, tarkime, tuo pačiu laikotarpiu Lenkijoje ar Estijoje biudžeto pajamos iš pelno mokesčio šiek tiek išaugo, Vokietijoje ar Lietuvoje smuktelėjo keliolika nuošimčių. Susidaręs biudžeto deficitas verčia airių vyriausybę skolintis, o potencialios skolininkės Vokietija ir Prancūzija mainais už paskolą reikalauja pelno mokesčio tarifo sumažinimo. Sprendimas suteikti finansinę pagalbą Airijai dėl euro stabilumo išlaikymo priimamas ES lygmeniu, kur didžiosios valstybės turi svarbų balsą. Todėl netiesioginė ES institucijų įtaka mažinti pelno mokesčių dėl paskolos suteikimo, leidžia manyti, jog pati ES kaip institucija gali tapti reikšminga priemone įtakojančia valstybės pelno apmokestinimą.

2000 m. Estijoje įsigaliojo unikali visame pasaulyje pelno apmokestinimo sistema. Pagrindinis skirtumas nuo tradicinių sistemų tas, jog pelnas nėra apmokestinamas tada, kai yra uždirbamas, o apmokestinimas atidedamas iki tol, kol bus paskirstytas. Žinoma, tam tikros išlaidos, kurios nėra susijusios su verslu ir negali patekti į atskaitymus, yra apmokestinamos kaip klasikinėse sistemose. Estijos sistemos išskirtinumas nuo klasikinių yra labiau techninis, tačiau ši sistema suteikia daugiau aiškumo tiek mokesčių mokėtojams, tiek administratoriui¹¹⁵. Šia reforma buvo siekiama palengvinti įmonių plėtojimąsi bei pritraukti investuotojų. Ir tikslas buvo pasiektas, kai žymiai išaugo bendrovių skaičius. Taip pat buvo

¹¹⁴ Dillon S., Anglo-Saxon/Celtic/Global: The Tax-Driven Tale of Ireland in the European Union / Legal studies research paper series. Nr. 10-63, 2010. <http://ssrn.com/abstract=1711428> [žiūrėta 2010 11 23]

¹¹⁵ Lehis L. ir kt. The Compatibility of the Estonian Corporate Income Tax System with Community Law // Juridica International. 2008, Nr. XV. http://www.juridicainternational.eu/public/pdf/ji_2008_2_14.pdf [žiūrėta 2010 10 13]

panaikintos visos mokesčių lengvatos, todėl reforma nebuvo skirta sektorių ir regionų naudai ar vien užsienio investuotojų pritraukimo tikslais. Tačiau prieš įsigaliojant naujai apmokestinimo tvarkai buvo nuogąstaujama, jog gali iškilti problemų. Viena jų buvo ta, jog Estija pradėta laikyti mokesčių rojus valstybe¹¹⁶. Tačiau iš tokių valstybių sąrašo Pabaltijo šalis buvo gana greitai išbraukta, nes iš esmės mokesčių specialistai įvertinto tokią sistemą ir šiuo metu tradiciškai priimta laikyti, jog pelno mokestis Estijoje yra 21%.

Estijoje pritaikyta pelno apmokestinimo sistema yra aiški ir paprasta administruoti dėl minimaliai taikomų išimčių, be to, nereikia amortizacijos ar nusidėvėjimo taisyklių. Taip pat nuostolių perkėlimas nepatenka į pelno apmokestinimo tvarką, nes paprasčiausiai kol yra nuostoliai - negalimas pelno paskirstymas akcininkų lygiu.

Estijos Pelno mokesčio įstatymas numato į priekį tarifo kitimo kryptis, nes įstatymo 4 straipsnyje nurodyta, jog nuo 2009 iki 2012 metų pelno mokesčio tarifas kasmet sumažės vienu nuošimčiu (2009 m. siekė 21%, o 2012 m. planuojamas 18% tarifas)¹¹⁷. Verta pažymėti, kai 2007 m. Slovėnija reformavo pelno apmokestinimą, tai taip pat reglamentavo, jog kiekvienais metais mažins pelno mokesčio tarifą (23%) ir 2010 m. jis sieks 20%. Tokia iš anksto skelbiama pelno mokesčio tarifo kryptis leidžia investuotojams į priekį skaičiuoti mokestinę naštą ir pasirinkti strategijas, todėl Lietuvos vyriausybės valdžios pelno mokesčio tarifo sumažinimas 2008 m. sugriovė verslo sudarytus planus bei vidaus ir užsienio investuotojams sukūrė pakankamai neprognozuojamos mokesčių sistemos įvaizdį.

Lyginant Estijos pelno apmokestinimo sistemą su klasikine sistema išryškėja vienas aiškus naujos sistemos privalumas - visiškai pašalinama ekonominio dvigubo apmokestinimo galimybė, nes ją pašalinti galima vienu iš dviejų būdų: atleidžiant įmones nuo pelno mokesčio arba neapmokestinant akcininkų gaunamų dividendų. Būtent pirmasis būdas ir buvo įgyvendintas Estijos mokesčių sistemoje.

Lietuvos pelno mokesčio reformų kaitą geriausiai atsiskleidžiama trumpai apžvelgus pelno mokestį reglamentavusius įstatymus ir jų redakcijas. Lietuvoje nuo 1990 iki 2003 sausio 1 d., kai įsigaliojo naujas Pelno mokesčio įstatymas, buvo naudojamas Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas¹¹⁸. Pradžioje taikytas 35% tarifas, o lengvatos buvo nukreiptos į žemės produkcijos realizavimo pajamų mažesnę apmokestinimą bei į įmones, įdarbinančius riboto darbingumo asmenis. 35% pelno mokesčio tarifas išbuvo neilgai, nes nuo 1991 m. buvo pakeistas į 29%. Po dviejų metų atsirado reinvestuoto pelno mokestinė lengvata, kuri vadinta kapitaline investicija (pastatų, statinių, mašinų, technologinių įrenginių ir kitų pagrindinių priemonių) ir nematerialaus ilgalaikio turto (technologinių licencijų, patentų, prekių

¹¹⁶ Dharmapala D., Hines J. R. Which countries become tax havens? / National bureau of economic research. 2006. – 15 p. <http://www.nber.org/papers/w12802> [žiūrėta 2010 11 19]

¹¹⁷ Income Tax Act 2009. Estonia. <http://www.kermon.ee/index.php?main=446> [žiūrėta 2010 07 22]

¹¹⁸ LR Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 1990-08-31, Nr. 24-601.

ženklų) įsigijimu bei apmokestinta 10% tarifu¹¹⁹. 1997 m. buvo bandoma pritraukti daugiau kapitalo iš užsienio, todėl apmokestinamasis pelnas, panaudotas investicijoms, apmokestintas nuliniu tarifu, o užsienio valstybių įmonių gautos pajamos apmokestinamos prie pajamų šaltinio taikant 15% tarifą¹²⁰. Nepraėjus nė metams, Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatyme atsirado pataisa, jog tokios užsienio įmonės, kurioms gali būti taikomas 15% tarifas, neturi būti įregistruotos lengvatinio mokesčio tarifo valstybėje, t.y. mokesčių rojuje. Su 1998 m. liepos 31 d. redakcija Lietuvos pelno apmokestinimo teisėje atsirado nuolatinių buveinių sąvoka, kuri tokia išliko iki šiol. Nuo 2000 m. pagrindinis pelno mokesčio tarifas sumažintas iki 24%, o 2002 m. sausio 1 d. įsigaliojus LR Pelno mokesčio įstatymui, tarifas pasiekė dabartinę 15% ribą, atsisakant reinvestuoto pelno apmokestinimo nuliniu tarifu. 15% tarifas išliko iki šiol, tačiau verta paminėti, jog 2009 m. uždirbtam apmokestinamajam pelnui dėl recesijos poveikio valstybės finansams buvo taikytas 20% tarifas.

Išsamiai nagrinėti dabartinio Lietuvos Pelno mokesčio įstatymo magistrinio darbo temos kontekste nėra tikslinga. Tačiau verta išanalizuoti kokiomis priemonėmis siūloma keisti Lietuvos apmokestinimo sistemą. Didžiausių reformų Lietuvos pelno apmokestinimo tvarkoje siekia LLRI, kuris ekonominei krizei prasidėjus primygtinai siūlė panaikinti pelno mokestį. Gindamas laisvąją rinką institutas kritiškai atsiliepia apie Lietuvos pelno apmokestinimo tvarką, tačiau dažniausiai jų argumentacija remiasi ne tiek šio mokesčio apmokestinimo tvarkos netobulumu Lietuvoje, kiek pačio pelno mokesčio kritika.

LLRI atstovai teigia, jog pelno mokestis atima motyvaciją plėsti verslą, nes sąlygoja didelį skolinimąsi¹²¹. Tačiau remiantis LR Pelno mokesčio įstatymo 17 straipsnio 1 dalimi ir VMI išaiškinimais dėl leidžiamų atskaitymų, numatoma galimybė palūkanas atskaityti iš pajamų kaip leidžiamus atskaitymus tą mokestinį laikotarpį, kurį jos faktiškai patiriamos¹²².

Taip pat LLRI nuolatos ragina mažinti arba panaikinti pelno mokesčio tarifą, tačiau visai priešingą nei laisvosios rinkos institutas nuomonę dėl pelno apmokestinimo yra pasakęs vienas sėkmingiausių verslininkų iš Lietuvos Ilja Laurs, kuris pabrėžė, jog mažas pelno mokesčio tarifas neskatina kompanijų vystymosi. Viso to priežastimi įvardijęs kaip įmonių gaunamo pelno didžiosios dalies išsimokėjimą dividendais, nebijant nedidelio pelno mokesčio tarifo. To pasekoje mažiau lėšų lieka verslui plėtoti ir įmonė taip sparčiai nesivysto¹²³. Įvertinus tai, jog pats mokesčio tarifas yra vienas žemiausių tarp visų ES valstybių narių ir konkurencijos atžvilgiu jis Lietuvoje atrodo pakankamai patrauklus užsienio

¹¹⁹ LR Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 1993-05-21 redakcija, Nr. 16-404.

¹²⁰ LR Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 1997-03-29 redakcija, Nr. 28-661.

¹²¹ LLRI analizė: Pelno mokesčio reforma. Lietuvos laisvosios rinkos institutas, 2008.

http://www.lrinka.lt/index.php?act=main&item_id=5556 [žiūrėta 2010 07 04]

¹²² LR Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 apibendrinti paaiškinimai (aktuali redakcija 2010 11 02). – 137 p. //

http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000088235&tree_id=1000007323 [žiūrėta 2010 11 03]

¹²³ LTV1 laida "Forumas". 2010 kovo 25 d.

investicijoms, autoriaus nuomone, būtinumo šio mokesčio tarifą mažinti ar panaikinti nėra¹²⁴. Nes galiausiai ir pelno apmokestinimo priežastys atskleidžia pelno mokesčio reikalingumą gyventojų pajamų ir valstybės biudžeto įplaukų atžvilgiu. Be to, nėra tikslo taip glaudžiai susieti investicijų pritraukimą su pelno tarifu dydžiu, nes greičiausiai besivystančioje Kinijos ekonomikoje pelno mokesčio tarifo dydis siekia 25% ir tai nėra kliūtis tapti konkurencingiems tarptautinėje ekonomikoje. Greičiau istorija, geografinė vieta, režimas, išsilavinimo lygis, infrastruktūra bei visuomenė lemia pigesnių ar konkurencingų prekių gamybą, todėl nuolatinis LLRI priekaištavimas dėl pelno mokesčio dydžio, kaip didelių investicijų pritraukimo garanto, autoriui atrodo neįtikinamas. Taip pat dažnai girdima kritika dėl dvigubo pelno apmokestinimo, kai apmokestinamas pelnas ir dividendai. Tačiau įvertinus dalyvavimo išimties principą ir LR Pelno mokesčio įstatymo 33 straipsnio 3 dalies nuostatą, kad iš Lietuvos vieneto išmokamų dividendų išskaityta pelno mokesčio suma yra užskaitoma ir sumažina dividendus gaunančio Lietuvos vieneto mokėtino pelno mokesčio sumą, tai dvigubas apmokestinimas atsiranda tik paskirais, kai gaunantis dividendus vienetas yra iš užsienio, atvejais. Neabejotinai tokiais teiginiais LLRI bando įteigti Estijos pelno apmokestinimo modelį, kai apmokestinami tik išmokami dividendai. Tačiau tokios sistemos įgyvendinimas recesijos metu gali sukelti dėl pelno apmokestinimo tvarkos pasikeitimo neigiamas pasekmes bei dar didesnę biudžeto deficitą, todėl šiuo metu tokia alternatyva, autoriaus nuomone, neturi būti svarstoma.

Manome, jog ypač svarbu, kad pelno apmokestinimo pasikeitimai mažintų lengvatų, kurios iškreipia konkurenciją, skaičių. 2010 m. lapkričio mėnesį LR Seimo biudžeto ir finansų komitetui pasiūlius, o LR Seimui priėmus įstatymo projektą, buvo nutarta vienetų veiklą iš žemės ūkio 2011 metams apmokestinti 5% tarifu vietoj esančio 10%¹²⁵. Taip žemės ūkio veikla užsiimančios bendrovės buvo išskirtos iš kitų ūkio subjektų. Tuo labiau fizinių asmenų, ūkininkų, apmokestinamosioms pajamoms pagal LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymą, nuo 2011 m. bus taikomas standartinis 15% tarifas. Todėl toks nepagrįstas, išimtinai tik juridiniams asmenims taikomas lengvatinis apmokestinimas sukelia tam tikrų neaiškumų: ar remiama tam tikra sritis, o tai būtų nors nerekomenduojama, tačiau toleruojama, ar protekcionuojami tik juridiniai asmenys užsiimantis tam tikra veikla, taip paneigiant įmonę kaip pelno siekiantį subjektą.

Praktiškai visos valstybės narės nuo 2000 m. įgyvendino didesnę ar mažesnę reformą.

Įvykdžius pelno mokesčio reformą Prancūzijoje, jos pelno apmokestinimo sistema tapo panaši kaip daugumos vakarų Europos šalių, nes tarifas nors ir išliko pakankamai aukštas, tačiau taikomas platus sąrašas atskaitymų. Leidžiama atskaityti palūkanas, autorinius atlyginimus, visas remonto išlaidas,

¹²⁴ Pagal priedą pelno mokesčio tarifas toks pat kaip ir Latvijoje, o mažesnis tik Airijoje, Bulgarijoje ir Kipre.

¹²⁵ LR Pelno mokesčio įstatymo 5, 25, 31, 32, 40, 51 ir 53 straipsnių pakeitimo įstatymas / Įstatymo projektas. Nr.: XIP-2531(2). 2010 11 12.

dukterinių įmonių valdymo išlaidas, kurias patyrė patronuojanti bendrovė, taip pat visas sumas sumokėtas darbuotojams, mokesčių konsultacijoms, moksliniams tyrimams (su išimtimis), paramą, skirtą kultūros ar mokslo organizacijoms. Taikoma lengvata ir automobiliams, tačiau su apribojimais tuo atveju, jei pažeidžiami taršos standartai. Leidžiami atskaitymai ir išlaidoms dėl įmonės renginių, tačiau turi būti išlaikomas renginyje dalyvavusių vadovų ir žemesnės grandies darbuotojų santykis. Nuo 2009 m. įmonėms leista atskaityti ir tuos nuostolius, kuriuos patyrė jų dukterinės bendrovės įsisteigusios ES valstybėje narėje. Tačiau reikalaujama turėti dukterinės įmonės 95% valdymo teisių. Kalbant apie nuostolius, juos galima perkelti iš eilės penkis fiskalinius metus, taip, kaip Lietuvoje buvo iki 2008 m.

Ispanija mokesčių reformą atliko 2007 m. ir palaipsniui nusprendė sumažinti buvusi 35% tarifą iki 30%, o mažoms ir vidutinėms įmonėms - iki 25%. Atskiros taisyklės taikomos Navaros ir Baskijos regionams. Nuostolių atidėjimas galimas iki 15 metų. Jei kitiems daiktams amortizacija taikoma panašiai kaip visoje Europoje, tai komercinės paskirties nekilnojamiems objektams leista per metus nusidėvėti tik iki 2% nuo įsigytos vertės.

Italijoje nuo 2004 m. pelno mokestis yra išskirstytas į dvi dalis. Pirma dalis (vadinama IRES) yra įstatyminis centrinės valdžios nustatytas pelno mokestis, taikomas visoms šalyje reziduojančioms kompanijoms ir šiuo metu siekia 27,5%. Antroji dalis – (IRAP) regioninis pelno mokestis, kuris nors įtvirtintas kaip 3,9%, tačiau savivaldos organų gali būti didinamas ar mažinamas. Taip pat Italijoje papildomai apmokestinamos įmonės, kurios viršija 25 mln. pajamų sumą ir užsiima tokia veikla kaip naftos, dujų ar kitokios energijos gavyba ir prekyba.

3.3. Europos Sąjungos valstybių narių konkurencija pelno mokesčio srityje

Istoriškai visa mokesčių politika pirmiausia buvo skirta šalių vidaus ekonomikai ir socialiniams interesams. Tai lėmė daugybė veiksnių, ribojančių kapitalo mobilumą. Tačiau pasauliui tampant prekybos ir investicijų srityje vis globalesniam, reikėjo nuolatos reaguoti į naujus iššūkius siekiant gerinti investicinį klimatą¹²⁶. Vienas iš tokių būdų tapo pelno apmokestinimo sritis, kuri pateko į reformų sūkurį. Pelno mokesčių reformas ir konkurenciją visada sieja glaudus santykis, nes reformuota pelno apmokestinimo sistema, priklausomai nuo savo dydžio, sukelia konkurenciją bent regione. Pagrindinės pelno mokesčių reformų kryptis yra nukreiptos į mokesčio bazės plėtimą, tarifų mažinimą bei mokesčių vengimo prevenciją.

Pati konkurencija pelno apmokestinimo srityje galima dvejomis kryptimis: (i) kai pelno mokesčio konkurencija verčia vyriausybes ieškoti ir priimti sprendimus, kurie padidintų investicijas, administravimo

¹²⁶ Harmful Tax Competition: an emerging global issue / OECD, 1998. – 15 p. <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf> [žiūrėta 2010 11 13]

tvarką ir sumažintų nereikalingai didelius šio mokesčio tarifus; arba (ii) kai sumažintas pelno mokesčio tarifas ar išplėsta bazė, stipriai paveikia kitų valstybių narių biudžetų pajamas, nes kapitalas iškeliauja į palankesnio apmokestinimo valstybę. Pastarasis būdas dažnai vadinamas kaip žalinga, pažeidžianti kitų valstybių biudžetus, konkurencija, nes vietoj to, kad kurtų ekonominę aktyvumą, dirbtinai pritraukia kitų valstybių pajamas, tačiau dažnu atveju ne pačią komercinę veiklą¹²⁷. Žinoma, minėti būdai yra glaudūs ir ta riba kartais sunkiai nustatoma.

Galime teigti, jog ES-15 (valstybės narės įstojusios į ES iki 2004 m.) pelno mokesčio tarifas tarp 1985 ir 2006 metų nukrito nuo beveik 50% iki 30%. Bet mažėjant pelno mokesčio tarifams, pajamų surenkamumas ES 1980-2004 metais iš pelno mokesčio kito nestipriai, net įvertinus ekonomikos pakilimo ar smukimo ciklus, todėl ilgą laiką ES politikai nesirūpino mokesčių konkurencija. Tačiau manoma, jog pelno mokesčio suma biudžete išlieka stabili ne tik dėl plečiamos mokesčio bazės, bet ir dėl sumažėjusių pajamų surenkamų iš gyventojų mokesčių. Tokia situacija lengvai paaiškinama: pelno mokesčio tarifo konkurencija nepaveikė valstybių narių surenkamų pajamų į biudžetus dėl išaugusio verslumo, nes pastaraisiais dešimtmečiais ypač didėjo įmonių skaičius ir tie asmenys, kurie dirba savo mažose ar vidutinėse įmonėse didžiąją pajamų dalį gauna kaip įmonės savininkai, o ne kaip darbuotojai¹²⁸. Taip pat buvo nuogaustaujama, jog ES-12 (valstybės narės įstojusios į ES 2004 m. ir vėliau), kurių vidutiniai pelno mokesčio tarifai buvo mažesni daugiau nei dešimtmečius gali įtakoti ES-15 valstybių biudžetų pajamas neigiama linkme. Tačiau reikia pažymėti, jog jau Airija taikė žemą pelno mokesčio tarifą, o ES-12 prie šios konkurencijos prisijungė dar net nebūdamos ES narėmis, todėl pokyčių ES valstybių biudžetų pajamose dėl surenkamo pelno mokesčio nėra pastebima.

Autoriaus nuomone, pagrindinė pelno mokesčio tarifų konkurencijos priežastis yra tokio tarifo dydis kaimyninėse valstybėse ar tam tikram regione. Pažvelgus į pelno mokesčių tarifų lentelę (žr. priedą), tai tampa dar aiškiau, nes akivaizdžiai matoma keletas geografiškai ir istoriškai artimų valstybių (Skandinavija, Baltijos valstybės, Vakarų Europos valstybės narės, centrinės Europos valstybės ir pan.), kurių pelno mokesčio tarifai yra labai panašūs ir skiriasi keliais punktais, nors, kaip minėjau, visos Europos mastu toks skirtumas yra net keli kartai. Todėl Danijoje, Švedijoje ir Suomijoje tarifas svyruoja tarp 25-26%; Estijoje, Lietuvoje ir Latvijoje – 15-21%; Belgijoje, Liuksemburge, Ispanijoje, Italijoje, Prancūzijoje ir Vokietijoje – nuo 27,5% iki 33,99%; Čekijoje, Slovakijoje ir Slovėnijoje – 19-20%. Paminėtina, jog 1980 m. vienuolikos Vakarų Europos valstybių vidutinis pelno mokesčio tarifas siekė net 45,5%, o jau 2007 m. visų ES valstybių narių - tik 24,1%. Žvelgiant atgal, ypač pastebima Rytų Europos

¹²⁷ Terra B.J.M, Wattel P.J., *European tax law* / 5th ed. – Kluwer Law International, 2008. – 113 p.

¹²⁸ De Mooij R. A., G Nicodeme. *Corporate tax policy, entrepreneurship and incorporation in the EU* // Cesifo working paper No. 1883, 2006. - 46 p. <http://www.SSRN.com/abstract=956276> [žiūrėta 2010 07 18]

valstybių agresyvi politika tarifo atžvilgiu, tai atskleidžia tokie duomenys: jei nuo 1992 m. iki 2007 m. Vakarų Europos valstybių tarifas krito iki dešimt procentų (36,3% ir 26,8%), tai Rytų Europos - nuo 31,5% iki 18,9%¹²⁹.

Pelno mokesčio tarifų mažėjimas buvo lydimas mokesčio bazės plėtimu, mažinant mokesčių kreditus investicijoms, siaurinant nuostolių pripažinimo taisykles, palūkanų išskaitymą, todėl mokslininkų tokia situacija pripažįstama net paradoksalia, kai sumažinus pelno mokesčio tarifą, pajamos į biudžetą visiškai kompensuojamos, padidinus mokesčio bazę. Bet tais atvejais, kai maži tarifai pritraukia pelną, tačiau mokesčio bazė per daug išplėsta, tokiu atveju asocijuotos įmonės įvairiais būdais siekia suderinti kelias šalis ir jų naudą – tarifo ir bazės¹³⁰.

Nors mokesčių konkuravimo problema EBPO buvo nagrinėjama daug anksčiau, tačiau didesnes diskusijas sukėlė, kai EBPO 1998 m. priėmė dėl žalingos mokesčių konkurencijos (angl. *Harmful Tax Competition: an emerging global*) dokumentą. Jis buvo skirtas tik netinkamam (žalingam) mokesčių konkuravimui, tačiau neapėmė tradicinės konkurencijos, kuri remiasi pasaulinėmis tendencijomis ir standartais. Nes šiame dokumente nebuvo siekiama standartizuoti tinkamos mokesčio sistemos, todėl EBPO pabrėžė, jog nėra ypatingų priežasčių, kodėl dvi valstybės turėtų įgyvendinti tokią pačią mokesčių sistemą ir lygį, todėl valstybėms turi būti palikta laisvė kurti bei modifikuoti savo sistemas nesukuriant žalingos praktikos¹³¹. Šia nuostata EBPO remiasi iki šiol.

Tuo tarpu ES mokesčių politika į netinkamą mokesčių konkurenciją reagavo 1997 m. pabaigoje, pristatydama „Gero elgesio kodeksą“, tačiau, kaip minėjau prieš tai, jis nebuvo pelno apmokestinimo tinkamų priemonių srityje visu ES lygiu priimtas, ir šis kodeksas taip ir liko tik politinis, praktiškai nepaveikiantis valstybės nares, dokumentas. Taip pat kodeksas nenustatė ir aiškių apibrėžimų ar kriterijų dėl konkuravimo. Tačiau ES remiasi EBPO suformuotais požymiais, apibūdinant netinkamą pelno apmokestinimo konkurenciją, išskiriant šiuos žalingos konkurencijos kriterijus: (i) valstybių mokesčių sistemų specialių režimų kūrimas, leidžiantis fiktyvų rezidavimą ir veiklą, "draugiškus" mokesčių mokėtojams administratorius bei informacijos nesidalijimą; (ii) nesąžiningas mokesčių sistemų aiškinimas, kuris nulemiamas formalumais, tačiau ne tikrojo turinio atskleidimu; (iii) valstybių investicijų pritraukimo politika, paremta tik mokesčių mažinimu, taip kuriant mokesčių rojus. Paskutinis punktas yra ypač svarbus, nes pagrįstai vertinama, jog mokesčių konkurenciją sukėlė mokesčių rojaus valstybės, nes jose registruojamos ES veikiančios įmonės ir taip prarandamos įplaukos į valstybių narių biudžetus. Tokių

¹²⁹ Heinemann F. ir kt. Rate Cutting Tax Reforms and Corporate Tax Competition in Europe // ZEW. Discussion Paper No. 08-028. – 7 p. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1684888 [žiūrėta 2010 09 14]

¹³⁰ De Mooij R. A., G Nicodeme. Corporate tax policy, entrepreneurship and incorporation in the EU // Cesifo working paper No. 1883, 2006. - 11 p. <http://www.SSRN.com/abstract=956276> [žiūrėta 2010 07 18]

¹³¹ Ring D. Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation // Legal studies research paper series. Nr. 171, 2009. - 7 p. <http://ssrn.com/abstract=1334212> [žiūrėta 2010 10 04]

mokesčių rojų susidarymas įgyvendinamas per valstybių politiką pelno apmokestinimo bazės, tarptautinių sutarčių ar lengvatų srityse, o šių sistemų kūrimas nulemtas paskaičiuota ekonomine nauda, gaunama iš įmonių steigimosi tam tikroje valstybėje, kuri nusveria patiriamas išlaidas¹³². Tradiciškai tai nedidelės valstybės, ypač buvusios Jungtinės Karalystės ar Nyderlandų kolonijos, kurios turi gerai išvystytą finansinį sektorį, mažai pasirašytų tarptautinių mokesčių sutarčių, dėl kurių stokos pajamų šaltinio ir rezidavimo valstybės (mokesčių rojuje) konfliktas beveik neišsprendžiamas.

ES politika pastaruoju metu pelno mokesčio srityje nėra apibrėžta. Europos Komisijos 2009 m. priimtame komunikate dėl tinkamų valstybių mokesčių priemonių mažinant recesijos padarinius beveik nenagrinėjami standartai, kuriuos turi atitikti valstybių narių pelno mokesčio sistemos, o didelis dėmesys kreipiamas į bendrą ES valstybių požiūrį dėl trečiųjų šalių ir jų apmokestinimo vertinimą. Tuo tarpu EBPO savo paskutiniame dokumente dėl mokesčių konkurencijos nurodo organizacijos tikslus: (i) sudaryti aiškias sąlygas, kuriomis pripažįstama tinkama valstybių veikla mokesčių srityje; (ii) skatinti sąžiningą ir skaidrią konkurenciją; (iii) sukurti taisykles, jog mokesčių mokėtojai nesąžiningais būdais nevengtų savo mokesčių prievolių. Nors šie tikslai neįgyvendinti, tačiau nurodo tam tikrą kryptį, kuri artimiausiu metu turėtų atsiskleisti tarptautiniuose susitarimuose bei mokesčių sutartyse. Taip pat EBPO griežtai pasisako už tų sričių harmonizavimą, kurios buvo svarstomas BPMB dokumentuose ir dar išliko diskusijų objektu ES. EBPO tikslai neturi: (i) apimti mokesčių struktūros elementų ar tarifų; (ii) nustatyti apmokestinimo ribas; (iii) apriboti teisę į privatumą per keitimąsi mokesčine informacija; (iv) neigti valstybių teisę dėl savarankiškos mokesčių politikos. Žinoma, EBPO ir ES įtaka bei apimtis valstybėms narėms skiriasi iš esmės, tačiau nurodomos politikos kryptys gali lemti ir didžiųjų ES valstybių politikos siekius ES sprendimuose, todėl valstybių narių kompetencija pelno apmokestinimo srityje gali nesikeisti.

Kartais manoma, jog pelno mokesčio tarifo mažinimas labiau susijęs su paprasčiausiomis tendencijomis globaliame pasaulyje. Tačiau jei mes tas tendencijas įvardijame kaip valstybių konkuravimą, esame daug tikslesni, nes būtent investicijų pritraukimo ir pajamų į biudžetą balansas verčia vyriausybes derintis ir konkuruoti pelno mokesčio tarifų srityje. Be to, šis balansas neleidžia pelno mokesčio tarifui pasiekti dugno, kas kartais nepagrįstai pateikiama kaip tokių lenktynių neišvengiamybė. Pasak Overesch'o ir Rincke's, pelno mokesčio tarifo konkurencija, pelno mokesčio tarifą artinanti prie nulinio dydžio, yra beribis vyriausybės noras privilioti investicijas į valstybes¹³³. Autorius sutinka, jog investicijų pritraukimas yra itin svarbus tikslas, tačiau pasiekti nulinį pelno mokesčio tarifą pirmiausia

¹³² Rohatgi.R. Basic International Taxation. Vol 2. Practise of International Taxation / 2nd ed. – BNA international, 2007. -305 p.

¹³³ Overesch M., Rincke J., What Drives Corporate Tax Rates Down? A Reassessment of Globalization, Tax Competition, and Dynamic Adjustment to Shocks// Cesifo working paper. Nr. 2535, 2009.- 4 p. www.ifo.de/DocCIDL/cesifo1_wp2535.pdf [žiūrėta 2010 07 17]

neleis biudžetų pajamų reikalingumas (ypač recesijos ir po jos atsigavimo metu) bei vertinimas, jog nulinio tarifo atveju gali pralaimėti visi, nes dingtų mokesstinė konkurencija, kuri ypač Rytų Europos valstybėms garantuoja tam tikrą investicijų kiekį.

Dėmesys į globalią bei regiono valstybių pelno mokesčio kaitą vyriausybes verčia būti budriais, todėl bent kas keletą metų tarifas yra keičiamas ir tokie veiksmai sukelia kitų valstybių pelno mokesčio pataisų priėmimą ar bent apmokestinimo tvarkos keitimo svarstymą. Galime pareikšti, jog pelno mokesčio srityje valstybės turinčios aukštus tarifus, nepriklausomai nuo mokesčio bazės, turės juos sumažinti, o tos šalys, kurios taiko ir taip pakankamai mažus šio mokesčio tarifus, nuolatos turi reaguoti į kaimyninių valstybių praktiką mokesčių srityje. Be to, reikia paminėti kitą labai svarbų politinį aspektą, galintį įtakoti mokesčių reformas. Pasak politikos mokslų literatūros, mokesčių reformų būtinumas dažniausiai pasireiškia arba laikotarpyje prieš rinkimus, arba dėl kitų metų biudžeto pajamų stokos, pavyzdžiui, sumažinami akcizai ir prognozuojamos smuksiančios valstybės pajamos, todėl didinamas pelno mokesčio tarifas.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Rezidavimo pripažinimas sprendžiamas įsisteigimo vietos ir valdymo vietos teorijomis. Valstybės, naudodamos abi šias teorijas kartu, išplečia rezidentų, kurie pelno mokesčių moka nuo visų savo pajamų, ratą. Todėl siūloma Lietuvoje pelno apmokestinimo srityje aiškiai išskirti rezidentų ir nerezydentų sąvokas bei, pasinaudojus administracijos buvimo vietos kriterijumi, apmokestinti Lietuvoje veikiančias užsienio valstybėje registruotas įmones, kurioms iškiltų pilna mokesstinė atsakomybė.
2. Lietuvos teisėje nuolatinių buveinių pripažinimo normos kartais sukelia koliziją su tarptautinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatomis, kurių naudai turi būti sprendžiamos situacijos. Todėl galime pagrįstai teigti, jog tokios Lietuvos teisės aktų normos praktiškai yra neveiksnios, nes apima tik tuos atvejus, kai ne dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties valstybės įmonė veikia Lietuvoje.
3. Siūloma visos Europos Sąjungos mastu įtvirtinti kapitalo importo neutralumo principą ir taikyti tik atleidimo būdą dividendų apmokestinimo srityje. Taip būtų užtikrinamas vidaus rinkos veikimas, paliekant apsisprendimo laisvę dėl investavimui patrauklesnių valstybių narių.
4. Egzistuojantys valstybių pelno apmokestinimo sistemų skirtumai Europos Sąjungoje kartais mokesčių tikslais sukelia nuolatinių buveinių diskriminacinį traktavimą rezidentų atžvilgiu. Todėl iškilančias kliūtis sprendžiantis Europos Sąjungos Teisingumo Teismas savo sprendimuose tvirtina, jog esant vienodoms sąlygoms valstybės rezidentai ir nuolatinės buveinės negali būti apmokestinamos skirtingai ar skirtis taikomų lengvatų apimtis, išskyrus atvejus, kai atsiranda mokesčio vengimo galimybės.
5. Įvertinus Europos Sąjungos Tarybos priimtas Motininių-dukterinių (90/435/EEB) bei Susiliejamų (2009/133/EB) direktyvas, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudenciją bei tinkamą konkuravimą pelno mokesčio srityje, valstybėms narėms Europos Sąjungos poveikis pelno mokesčio srityje yra pakankamas, jog užtikrintų vidaus rinkos veikimą bei laisvą kapitalo judėjimą.
6. Valstybės narės, paveiktos kapitalo mobilumo vidaus rinkoje, turi atsižvelgti į visoje Sąjungoje vykstantį pelno mokesčio tarifų mažėjimą bei bazių plėtimą, todėl susidaro netiesioginio koordinavimo tarp valstybių narių situacija.
7. Europos Sąjungoje nagrinėjama pelno mokesčio harmonizavimo idėja per bendrą konsoliduotą pelno mokesčio bazę gali perimti valstybių narių kompetenciją pelno apmokestinimo srityje. Jei valstybių mokesčių sistemos nesukelia dvigubo pelno apmokestinimo ir nėra kliūtis vidaus rinkos

veikimui, o tik nukreipia investicijas į tam tikras Sąjungos valstybes nares, turi būti toleruojamas kaip valstybių savarankiškos mokesčių politikos padarinys. Todėl siūloma nepritari bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės įgyvendinimui, o patvirtinti tik išorinio harmonizavimo priemones.

8. Manoma, jog Europos Sąjungoje vykstanti pelno mokesčio konkurencija gali visiškai panaikinti pelno mokesčio tarifą, tačiau tokie svarstymai įvertinus pelno apmokestinimo priežastis yra sunkiai tikėtini, nes valstybės narės nėra suinteresuotos netekti biudžeto pajamų bei prarasti investicijų pritraukimo priemonės.
9. Pelno mokesčio tarifas Lietuvoje yra vienas žemiausių tarp visų Europos Sąjungos valstybių narių ir konkurencijos atžvilgiu užsienio investuotojams atrodo patrauklus, todėl siūlymai mažinti ar panaikinti šio mokesčio tarifą įvertinus pelno apmokestinimo priežastis nėra svarstyti.
10. Pelno mokesčio konkurencija Europos Sąjungoje pasižymi regionišku, nes pastebimas kaimyninių valstybių narių konkuravimas pelno mokesčio tarifo srityje. Tuo tarpu bendras Europos Sąjungos valstybių pelno mokesčio tarifų mažėjimas yra nulemtas ir pasaulinių tendencijų.

LITERATŪRA

Teisės aktai bei dokumentai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014;
2. Europos Sąjungos Sutarties ir Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinės redakcijos. 2010/C 83/01. // ES oficialus leidinys, C 83. ISSN 1725-521X;
3. Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992;
4. Europos bendrijos steigimo sutartis // OL C 321 E, 2006 12 2.
5. Europos Tarybos 1990 m. liepos 23 d. Direktyva 90/435/EEB) dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms // OL 225/6. 1990 8 20;
6. Europos Tarybos 2003 m. gruodžio 22 d. Direktyva 2003/123/EB iš dalies keičianti Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms // OL 7/41. 2004 1 13;
7. Europos Tarybos 2005 m. vasario 17 d. Direktyva 2005/19/EB iš dalies keičianti Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis // OL 58/19. 2005 3 4;
8. Europos Tarybos 2009 m. spalio 19 d. 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 (kodifikuota redakcija) // OL 310/34. 2009 11 25;
9. Europos Tarybos 2003 m. birželio 3 d. direktyva Nr. 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių // OL 157, 30/04/2004;
10. Income Tax Act 2009. Estonia. <http://www.kermon.ee/index.php?main=446> [žiūrėta 2010 07 22];
11. Europos Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1435/2003 dėl Europos kooperatinės bendrovės (SCE) statuto // OL L 207, 18.8.2003;
12. Europos Tarybos reglamentas (EB) Nr. 2157/2001 dėl Europos bendrovės (SE) statuto // OL L 294, 10.11.2001;
13. Europos Tarybos reglamentas Nr. 2533/98 „Dėl Europos centrinio banko renkamos statistinės informacijos“ // OL 318, 27/11/1998;
14. Konvencijos dėl Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos

- Respublikos ir Slovakijos Respublikos prisijungimo prie konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną // Valstybės žinios. 2006-07-27, Nr. 82-3265;
15. Lietuvos Respublikos Akcinių bendrovių įstatymas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 64-1914;
 16. Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 74-2262;
 17. Lietuvos Respublikos Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 1990-08-31, Nr. 24-60;
 18. Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085;
 19. Lietuvos Respublikos Kredito unijų įstatymas // Valstybės žinios. 1995, Nr. 26-578;
 20. Lietuvos Respublikos Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas // Valstybės žinios. 1995, Nr. 59-1462;
 21. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243;
 22. Lietuvos Respublikos Tarptautinių sutarčių įstatymas // Valstybės žinios. 1999, Nr. 60-1948;
 23. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992;
 24. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas „Dėl užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2002-03-06, Nr. 24-892;
 25. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl atskaitymų, susijusių su pajamų uždirbimu per nuolatinės buveinės, nustatymo tvarkos ir nuolatinės buveinės pirmo ir paskutinio mokesčių laikotarpių nustatymo tvarkos patvirtinimo // Valstybės žinios, 2002-03-09, Nr. 26-931;
 26. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee / Promoting Good Governance in Tax Matters. - Brussels, 2009, COM(2009) 201 final. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0201:FIN:EN:PDF> [žiūrėta 2010 10 27];

Specialioji literatūra

27. Arnold B.J., McIntyre M.J. International Tax primer / 2nd ed. – Kluwer law international, 2002. - ISBN 90-411-8898-3;
28. Becker J. ir kt., Corporate tax reform and foreign direct investment in Germany - evidence from firm-level data / Cesifo working paper, Nr.1722. 2006.
http://www.ifo.de/pls/guestci/download/CESifo%20Working%20Papers%202006/CESifo%20Working%20Papers%20May%202006/cesifo1_wp1722.pdf;

29. Bird R.M. Why Tax Corporations? / International Centre for Tax Studies University of Toronto, 1996.
<http://law2.uvic.ca/mcobrien/346/documents/whytaxcorps.workingpaper.pdf> [žiūrėta 2010 09 16];
30. Black's Law Dictionary / Edited by B.A. Garner, 7th ed. – St. Paul, 1999. – 1475 p. - ISBN 9780314158628;
31. Bond S. ir kt. Corporate Tax Harmonisation in Europe: A Guide to the Debate // The Institute for Fiscal Studies, 2000. <http://economics.ouls.ox.ac.uk/14576/1/r63.pdf> [žiūrėta 2010 09 14];
32. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema: vadovėlis. – Kaunas: Technologija, 2005. – ISBN 9955-09-815-5;
33. De Mooij R. A., G Nicodeme. Corporate tax policy, entrepreneurship and incorporation in the EU // Cesifo working paper No. 1883. <http://www.SSRN.com/abstract=956276> [žiūrėta 2010 07 18];
34. Dharmapala D., Hines J. R. Which countries become tax havens? / National bureau of economic research. 2006. <http://www.nber.org/papers/w12802> [žiūrėta 2010 11 19];
35. Dillon S., Anglo-Saxon/Celtic/Global: The Tax-Driven Tale of Ireland in the European Union / Legal studies research paper series. Nr. 10-63, 2010. <http://ssrn.com/abstract=1711428> [žiūrėta 2010 11 23];
36. Farmer P., Lyal R. EC law tax. / Oxford European Community Law Series. – New York , 2003. - ISBN 0-19-825746-3;
37. Fundamental Reform of Corporate Income Tax // OECD Tax Policy Studies. No. <http://www.oecd.org/ctp/taxdatabase> [žiūrėta 2010 09 16];
38. Gabartas H. Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių teisiniam reguliavimui: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01 S). - Vilnius Lietuvos teisės universitetas, 2004. Vilnius;
39. Gabartas H. Ryškėjančios naujos valstybių narių tiesioginio apmokestinimo tendencijos // Jurisprudencija. 2007, T. 9 (99);
40. Heinemann F. ir kt. Rate Cutting Tax Reforms and Corporate Tax Competition in Europe // ZEW. Discussion Paper No. 08-028. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1684888 [žiūrėta 2010 09 14];
41. Hoffart J. Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach // Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property, 2007. <http://www.law.northwestern.edu/journals/njtip/v6/n1/6/#note3/> [žiūrėta 2010 08 28];
42. Holzler H. Harmonization of company taxation systems // Interconomics. Vol. 11, Nr. 1. 1976. <http://www.springerlink.com/content/1103856057v76v51/> [žiūrėta 2010 11 18];
43. Huizinga H., Nicodème G. Foreign ownership and corporate taxation: an empirical investigation / The European Economic Review. Vol. 50. No. 5, 2006. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=436988 [žiūrėta 2010 09 24];

44. Law Dictionary / Edited by H. Gifis, 4th ed. – Baron's, 1996. – 507 p. - ISBN: 0812030966;
45. Lehis L. ir kt. The Compatibility of the Estonian Corporate Income Tax System with Community Law // *Juridica International*. 2008, Nr. XV.
http://www.juridicainternational.eu/public/pdf/ji_2008_2_14.pdf [žiūrēta 2010 10 13];
46. Marcijonas A., Sudavicius B. Mokesčiu teisė - Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. – ISBN 9955-557-05-2;
47. Overesch M., Rincke J., What Drives Corporate Tax Rates Down? A Reassessment of Globalization, Tax Competition, and Dynamic Adjustment to Shocks // *Cesifo working paper*. Nr. 2535, 2009.
http://www.ifo.de/DocCIDL/cesifo1_wp2535.pdf [žiūrēta 2010 07 17];
48. Petutschnig M. Common Consolidated Corporate Tax Base: Effects of Formulary Apportionment on Corporate Group Entities // *Discussion Paper*, Nr. 38, - Vienna, 2010.
http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1615462 [žiūrēta 2010 11 14];
49. Ribeiro J. S. Outline of Article 5 of the OECD Model Convention // *Jurisprudencija*. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2009, Nr. 1 (115). – ISSN 1392-6195;
50. Ring D. Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation // *Legal studies research paper series*. Nr. 171, 2009. <http://ssrn.com/abstract=1334212> [žiūrēta 2010 10 04];
51. Rohatgi.R. Basic International Taxation. Vol.1. Principles of International Taxation / 2nd ed. – BNA international, 2005. - ISBN13:978-0-906524-10-7;
52. Rohatgi.R. Basic International Taxation. Vol.2. Practise of International Taxation / 2nd ed. – BNA international, 2007. - ISBN 978-0-906524-11-4;
53. Sørensen P. B., Do we need tax co-ordination? // *Albregtse ir kt. (eds.). Taxes Shall be Levied!, Liber Amicorum in Honour of Sijbren Cnossen*, - Kluwer, 2001.
<http://www.econ.ku.dk/pbs/diversefiler/cnossen.pdf> [žiūrēta 2010 10 03];
54. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. – Kaunas: Technologija, 2004. - ISBN 9955-09-624-1;
55. Tax Reform in the 21st century / Head J. G., Krever R. editors. - Series on International taxation. Vol. 34. ISBN 13 – 978904112894;
56. Tax treaty law and EC law / M. Lang, J. Schuch, C. Staringer editors. – Netherlands: Kluwer Law international. 2007. - ISBN 9789041126290;
57. Terra B.J.M, Wattel P.J., European tax law / 5th ed. – Kluwer Law International, 2008. ISBN 9789041127419;
58. Tiley J., Revenue Law. – Hart publishing. 6th ed., 2008. - ISBN 978-1-841113-920-3;

59. Vėgelė I. Įmonėms taikytina teisė ir pirminis steigimasis Europos Bendrijos teisėje. – Vilnius: Eugrimus, 2005. - ISBN 9955-501-31-6;
60. Weber D. European Direct Taxation / Case Law and Regulations. – Kluwer Law International. 1st ed. 2009. - ISBN 978-90-411-2823-2;
61. Williams D.W., Morse G. Davies: Principles of Tax Law / 5th ed. – London: Sweet and Maxwell, 2004. - ISBN 0421858303;
- Teismų praktika**
62. LR Konstitucinio Teismo nutarimas “Dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo”// Valstybės žinios. 2003-11-21, Nr. 109-4887;
63. LR Konstitucinio Teismo nutarimas “Dėl LR juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 11, 14, 20, 21 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo 12 straipsnio 2 dalies atitikties LR Konstitucijai // Valstybės žinios. 2007-12-04, Nr. 126-5132;
64. ETT 1986 m. sausio 28 d. sprendimas byloje Commission of the European Communities v French Republic. - Freedom of establishment in regard to insurance - Corporation tax and shareholders' tax credits, Nr. C-270/83, ECR 00273;
65. ETT 1995 m. vasario 14 d. sprendimas byloje Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacke. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61993J0279:EN:HTML> [žiūrėta 2010 07 16];
66. ETT 1995 m. rugpjūčio 11 d. sprendimas byloje Wielockx, Nr. C-80/94, ECR I-2493;
67. ETT 1996 m. spalio 17 d. sprendimas byloje Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV and Voormeer BV v Bundesamt für Finanzen, Nr. C-307/97, ECR I-06161.
68. ETT 1998 m. liepos 16 d. sprendimas byloje ICI, Nr. C-264/96 ICI, ECR I-4695;
69. ETT 1999 m. balandžio 29 d. sprendimas byloje Royal Bank of Scotland plc v Elliniko Dimosio (Greek State). Nr. C-311/97. ECR I-02651;
70. ETT 1999 m. rugsėjo 21 d. sprendimas byloje Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt. Nr. C-307/97. ECR I-06161.
71. ETT 2006 m. vasario 23 d. sprendimas byloje CLT-UFA SA v Finanzamt Köln-West. Nr. C-253/03. ECR I-01831;
72. ETT 2007 m. liepos 5 d. sprendimas byloje Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet. Nr. C-321/05, ECR I-05795;
73. ETT 2007 m. liepos 18 d. sprendimas byloje Korkein hallinto-oikeus. Nr. C-231/05. ECR I-06373;
74. ETT 2010 m. vasario 25 d. sprendimas byloje X Holding BV prieš Staatssecretaris van Financiën. Nr. C-337/08. ECR – 0000;

Kiti šaltiniai

75. Conclusions of the ECOFIN council meeting on 1 December 1997. Concerning taxation policy. O.J. 6.1.98;
76. European Economy // European Commission. Directorate-General for Economic and Financial affairs. Nr. 3/ 2006. - ISSN 0379-0991;
77. Europos Komisijos komunikatas Europos parlamentui, Tarybai bei Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui / Bendrijos augimo, užimtumo ir ES įmonių konkurencingumo didinimo programos įgyvendinimas. Pažanga 2006-aisiais ir tolesni žingsniai rengiant bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB) pasiūlymą. - Briuselis. 2007 5 2, KOM (2007).
78. LR Pelno mokesčio įstatymo 5, 25, 31, 32, 40, 51 ir 53 straipsnių pakeitimo įstatymas / Įstatymo projektas. Nr.: XIP-2531(2). 2010 11 12;
79. Kondrataitė I. Mokestiniai nuostoliai ir galimybės sumažinti ateinančių laikotarpių pelno mokesčių // Vadovas, 2009 m. kovas, Nr. 10;
80. Lietuvos laisvosios rinkos instituto analizė: Pelno mokesčio reforma. Lietuvos laisvosios rinkos institutas, 2008. http://www.lrinka.lt/index.php?act=main&item_id=5556 [žiūrėta 2010 07 04];
81. Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 apibendrinti paaiškinimai (aktuali redakcija 2010 11 02) // http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000088235&tree_id=1000007323 [žiūrėta 2010 11 03];
82. LTV1 laida "Forumas". 2010 kovo 25 d.
83. OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital / Condensed version (2010 07 22). http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en [žiūrėta 2010 08 26];
84. Pelno mokesčio bazės harmonizavimas ES. Lietuvos laisvosios rinkos institutas, 2006. http://www.lrinka.lt/uploads/files/dir16/8_0.php [žiūrėta 2010 07 04];
85. The flat-tax revolution. Fine in theory, but it will never happen. Oh really? // The Economist. 2005 m. balandžio 15 d. http://www.economist.com/node/3861190?Story_ID=3861190 [žiūrėta 2010 08 19];
86. VMI. Kas yra „ištiestos rankos principas“?. Reg Nr. KD-519. 2007 02 05;
87. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/welcome.do;
88. <http://www.oecd.org>;
89. <http://www.lrs.lt>;
90. Common Consolidated Corporate Tax Base/ Ireland's Position. <http://www.finance.gov.ie/viewdoc.asp?DocID=4543> [žiūrėta 2010 10 19]

ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS

Vaitkūnas M. Pelno apmokestinimas Lietuvoje ir Europos Sąjungoje / Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas lekt. V. Novikevičius. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Teisės fakultetas, 2010. – 69 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe nagrinėjama ES įtaka pelno apmokestinimui valstybėms narėms bei atskirų valstybių pelno apmokestinimo praktika. Pirmojoje darbo dalyje atskleidžiama „pelno mokesčio“ sąvoka ir struktūra bei apibrėžiami pagrindiniai pelno mokesčio elementai: pelno mokesčio tarifas, pelno mokesčio bazė, apmokestinamieji asmenys. Atskirai išanalizuojama nuolatinių buveinių samprata ir jos įgyvendinimas Lietuvoje. Antrojoje darbo dalyje pateikiama Europos Sąjungos motininių-dukterinių ir susiliejimų direktyvų bei Arbitražo konvencijos analizė, taip pat atskleidžiama ETT jurisprudencija pelno apmokestinimo srityje. Taip pat šioje dalyje aptariamos pelno mokesčio harmonizavimo kryptys bei galimybės. Trečiojoje darbo dalyje apibendrinamos egzistuojančios pelno apmokestinimo priežastys. Taip pat nagrinėjamos pelno mokesčio konkurencijos perspektyvos ES bei pateikiama kelėtos valstybių narių pelno mokesčio reformų patirtis.

Pagrindiniai žodžiai: pelno mokestis, harmonizavimas, pelno mokesčio tarifas, dvigubo apmokestinimo išvengimas, pelno mokesčio konkurencija, nuolatinė buveinė.

Vaitkūnas M. Corporate income taxation in Lithuania and in the European Union / Master's Work in Financial Law. Supervisor lekt.V. Novikečius. – Vilnius: Faculty of Law, Mykolas Romeris University, 2010. – 69 p.

ANNOTATION

Master's thesis analyses the influence of the EU on the member states' corporate taxation. In the first section of the paper, the author analyses the definition of corporate tax and the corporate tax structure (corporate tax rate, corporate tax base, taxpayers). The concept of permanent establishment and its implementation in Lithuania is revealed separately from the taxpayers. The second part of the thesis is dedicated to analyse the Parent-Subsidiary Directive, the Mergers Directive and the Arbitration Convention and to reveal the ECJ decisions on corporate income taxation. Also this part of paper deals with the corporate tax harmonization trends and opportunities. The third part examines the existing reasons for taxing corporate income, the prospects for corporate tax competition in the EU and corporate income tax reforms of several EU Member States.

Key Words: corporate income tax, harmonization, corporate tax rate, avoidance of double taxation, corporate tax competition, permanent establishment.

SANTRAUKA

Šiame magistro baigiamajame darbe nagrinėjamas pelno apmokestinimas Europos Sąjungos valstybėse narėse. Dėl egzistuojančių 27 skirtingų pelno mokesčio sistemų iškila sunkumai užtikrinant laisvo kapitalo judėjimą bei tuo pačiu įgyvendinant vidaus rinkos veikimą. Todėl Europos institucijos priėmė kelias direktyvas, kurių tikslas buvo panaikinti dvigubą paskirstyto pelno apmokestinimą tarp motininių-dukterinių įmonių bei nustatyti, kai dalyvauja kelių valstybių narių įmonės, dėl reorganizavimo ar turto perleidimo operacijų atsiradusio turto padidėjimo pelno apmokestinimo atidėjimą. Taip pat ES valstybės yra pasirašiusios Arbitražo konvenciją, skirtą dvigubo pelno apmokestinimo išvengimui koreguojant asocijuotų įmonių pelną.

Reikšmingą vietą reguliavimo tvarkoje užima Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimai, kurie atskleidžia valstybių narių pelno apmokestinimo sistemų skirtingą reziduojančių ir nereziduojančių įmonių traktavimą. Dėl šios ir kitų priežasčių yra svarstomos pelno mokesčio harmonizavimo galimybės, kurios ypač iškilo per pastarąjį dešimtmetį, sustiprėjus pelno mokesčio konkurencijos mastams.

Lietuvoje pelno apmokestinimo tema, kiek tai liečia Europos Sąjungos teisę bei harmonizavimo galimybes, praktiškai nėra aptarta, todėl iškilo būtinybė ją išanalizuoti.

Šiame darbe siekiama atskleisti pagrindinius pelno apmokestinimo elementus bei pelno apmokestinimo priežastis. Taip pat analizuojamos direktyvos ir ETT jurisprudencija pelno apmokestinimo srityje. Siekiama nustatyti harmonizavimo galimybes ir pateikti pelno mokesčio konkurencijos perspektyvas.

Magistriniame darbe atskleidžiama ES įtaka pelno apmokestinimui valstybėms narėms bei atskirų valstybių pelno apmokestinimo praktika. Artimiausiu metu nesitikima didesnio harmonizavimo masto pelno apmokestinimo srityje, nes valstybės narės pačios reaguoja į pelno apmokestinimo tendencijas, be to, valstybės nėra linkusios perduoti kompetenciją pelno mokesčio – investicijų pritraukimo įrankio-srityje.

SUMMARY

This master's thesis analyses corporate income taxation in the EU Member States. The current existence of 27 disparate corporate tax systems causes difficulties on ensuring the free movement of capital and on the internal market effect. Therefore, the couple of directives have been adopted by the authorities. The EU Parent-Subsidiary Directive introduced common rules on dividend payments with the aim of eliminating double taxation of profits distributed in the form of dividends by a subsidiary of one EU member state to a parent company established in another member state. The Merger Directive provides for deferred taxation of capital gains arising from cross-border corporate restructuring. Also, the Member States have adopted the Arbitration Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises.

The European Union Court of Justice has played a major role in the revealing income tax systems of Member States in the discriminatory treatment of permanent establishments and local enterprises. The corporate tax competition has emerged especially over the past decade, therefore the idea of corporate tax harmonization in the EU is discussed.

In Lithuania topic of corporate income taxation almost hasn't analyzed. So it has become necessary to consider.

Master's thesis aims to reveal the essential elements of the corporate tax and the existing reasons for taxing corporate income. It also examines the Directives and the ECJ jurisprudence in the field of corporate taxation. Also this thesis aim is to identify opportunities of corporate tax harmonization and to examine the prospects for corporate tax competition in the EU.

The thesis reveals the EU's influence on Member States' corporate income taxation and actuality of nationals corporate income tax laws. In the near future isn't expected a higher level of harmonization in the field of corporate income taxation, because the Member States are reluctant to dispose the competence of corporate income taxation.

PRIEDAS

Pagrindiniai pelno mokesčio tarifai ES valstybėse narėse 1990-2010 m.

Valstybė	Pelno mokesčio tarifas				
	1990 m.	1995 m.	2000 m.	2005 m.	2010 m.
Airija	43%	40%	24%	12,50%	12,50%
Austrija	30%	34%	34%	25%	25%
Belgija	41%	40,17%	40,17%	33,99%	33,99%
Bulgarija	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	10%
Čekija	n.d.	41%	31%	26%	19%
Danija	40%	34%	32%	30%	25%
Estija	n.d.	26%	26%	24%	21%
Graikija	46%	40%	40%	35%	24%
Ispanija	35%	35%	35%	35%	30%
Italija	46,40%	52,20%	41,25%	37,25%	27,50%
Jungtinė Karalystė	34%	33%	30%	30%	28%
Kipras	42,50%	25%	29%	10%	10%
Latvija	n.d.	25%	25%	15%	15%
Lenkija	40%	40%	30%	19%	19%
Lietuva	35%	29%	24%	15%	15%
Liuksemburgas	39,40%	40,90%	37,45%	30,38%	28,59%
Malta	32,5% ¹	35%	35%	35%	35%
Nyderlandai	35%	35%	35%	31,50%	25,50%
Portugalija	36,50%	39,60%	35,20%	27,50%	26,50%
Prancūzija	37%	36,67%	36,67%	34,93%	33,33%
Rumunija	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	16%
Slovakija	n.d.	40%	29%	19%	19%
Slovėnija	n.d.	25%	25%	25%	20%
Suomija	41%	25%	29%	26%	26%
Švedija	40%	28%	28%	28%	26,30%
Vengrija	50%	19,64%	19,64%	17,68%	19%
Vokietija	57,70%	56,80%	51,63%	38,29%	29,80%

Šaltinis: European economy, Nr. 250,2006. - 18-19 p.; EBPO statistika 2010 ; "Taxes in Europe" database:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/welcome.do