

**VILNIAUS UNIVERSITETAS**

**MINDAUGAS LUKAS**

**VALSTYBIŲ KONKURENCIJOS MOKESČIAIS ĮTAKA  
NACIONALINIAM MOKESČIŲ TEISINIAM REGULIAVIMUI**

Daktaro disertacija  
Socialiniai mokslai, teisė (01 S)

Vilnius, 2013

Disertacija rengta 2007–2012 metais Vilniaus universitete

**Mokslinis vadovas:**

Doc. dr. Bronius Sudavičius (Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, socialiniai mokslai, teisė – 01 S)

# TURINYS

<b>SANTRUMPOS</b>	<b>4</b>
<b>IVADAS</b>	<b>7</b>
<b>I DALIS. VALSTYBIŲ KONKURENCIJOS MOKESČIAIS FENOMENAS</b>	<b>29</b>
1 skyrius. Bendras reiškinių apibūdinimas	30
2 skyrius. Istorinės valstybių konkurencijos mokesčiais ištakos ir raida	42
2.1. Valstybių mokesčių politikų pokyčių ir jurisdikcinio konkuravimo ištakos	43
2.2. „Ofšorinių“ jurisdikcijų iškilimas ir raida	52
2.3. Kolektyvinių antikonkurencinių (reguliacinių) iniciatyvų chronologija	58
2.3.1. OECD iniciatyvos	58
2.3.2. ES iniciatyvos	62
<b>II DALIS. TEISINIAI VALSTYBIŲ KONKURENCIJOS MOKESČIAIS ASPEKTAI</b>	<b>66</b>
1 skyrius. „Ofšorinės“ jurisdikcijos ir mokesčių (mokestiniai) prieglobsčiai	69
1.1. Terminologija	69
1.2. Sąvokų turinys	71
2 skyrius. Mokesčių prieglobsčiai ir lengvatiniai (preferenciniai) apmokestinimo režimai	78
2.1. Apmokestinimo režimo ir mokestinės priemonės samprata	78
2.2. Apmokestinimo režimo ir mokestinio prieglobsčio santykis	88
2.3. Apmokestinimo režimo ir mokestinio prieglobsčio kategorijų teisinė reikšmė	95
3 skyrius. Preferencinio apmokestinimo režimo struktūra ir elementai	102
3.1. Mokestiniai preferencinių apmokestinimo priemonių struktūriniai elementai	104
3.2. Nemokestiniai preferencinių apmokestinimo priemonių elementai	108
3.2.1. Mokestinės informacijos prieinamumo reguliavimas	110
3.2.2. Verslo procesų reguliavimas	115
3.2.3. Licencinės veiklos reguliavimas	124
4 skyrius. Mokesčių bazės erozijos prevencijos mechanizmai	128
<b>III DALIS. VALSTYBIŲ KONKURAVIMO MOKESČIAIS VERTINIMAS</b>	<b>138</b>
1 skyrius. Politinis ir ekonominis požiūris į konkuravimą mokesčiais	139
1.1. Politinio vertinimo pagrindai ir esmė	139
1.2. Konkuravimo mokesčiais ekonominis vertinimas	147
2 skyrius. Teisinis valstybių konkuravimo mokesčiais vertinimas	160
2.1. Konkuravimo mokesčiais legitimumo ribos nacionalinėje teisėje	164

2.1.1. Santykis su mokestinėmis lengvatomis	164
2.1.2. Preferencinių režimų-lengvatų formos reikalavimai	167
2.1.3. Preferencinių režimų-lengvatų turinio reikalavimai	170
2.1.4. Bendrieji principai	174
2.1.5. Kitas nacionalinis nemokestinis reguliavimas	183
2.2. ES teisės nustatomos ribos	190
2.2.1. ES laisvių nustatomos ribos	194
2.2.2. Valstybės pagalba	200
2.2.3. ES antrinė teisė	207
2.2.4. ES švelnioji teisė	220
2.2.5. CCCTB iniciatyva	225
2.3. Dvišalių ir daugiašalių susitarimų reikšmė valstybėms konkuruojant mokesčiais	228
2.3.1. Sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (DAIS) ir keitimosi mokesčine informacija susitarimai (TIEA)	231
2.3.2. Kitos tarptautinės sutartys	241
<b>IV DALIS. KONKURENCIJA MOKESČIAIS LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOJE</b>	<b>250</b>
1 skyrius. Lietuvos tiesioginių mokesčių raida, preferencinių režimų evoliucija	251
1.1. Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas	251
1.2. Pelno mokesčio įstatymas	257
1.3. Gyventojų pajamų apmokestinimas	268
2 skyrius. Tarptautinė praktika ir galimos pamokos Lietuvai	278
2.1. Juridinių asmenų apmokestinimas	278
2.1.1. Konceptiniai aspektai	278
2.1.2. Specialiosios nuostatos (apmokestinimo režimai)	291
2.1.3. Mokesčio bazei apsaugoti skirtos priemonės	296
2.2. Fizinų asmenų apmokestinimas	307
2.3. Mokesčių reglamentavimas, administravimas ir kitas apmokestinimui aktualus teisinis reguliavimas	312
2.3.1. Mokesčių reglamentavimas ir administravimas	312
2.3.2. Ne mokesčių teisinis reguliavimas	322
<b>IŠVADOS IR PASIŪLYMAI</b>	<b>329</b>
<b>LITERATŪRA</b>	<b>343</b>
<b>DOKTORANTO PUBLIKACIJŲ DISERTACIJOS TEMA SĄRAŠAS</b>	<b>363</b>

## SANTRUMPOS

a.	- amžius.
angl.	- angliškai.
BVP	- bendrasis vidaus produktas.
CCCTB	- <i>common consolidated corporate tax base</i> / bendroji konsoliduota pelno mokesčio bazė.
d.	- diena.
DAIS	- dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis.
ECOFIN	- <i>Economic and Financial Affairs Council</i> / Ekonominių ir finansų srities klausimų Europos Sąjungos Taryba.
EEE	- Europos ekonominė erdvė.
EK	- Europos Komisija.
ES	- Europos Sąjunga.
ESTT	- Europos Sąjungos Teisingumo Teismas.
GPMĮ	- Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas.
IBFD	- <i>International Bureau of Fiscal Documentation</i> / Tarptautinis mokesčių dokumentų biuras.
IMF	- <i>International Monetary Fund</i> / Tarptautinis valiutos fondas.
JAV	- Jungtinės Amerikos Valstijos.
JTO	- Jungtinių Tautų Organizacija.
kt.	- kita.
LEZ	- laisvoji ekonominė zona.
m.	- metai.
MAĮ	- Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas.
mln.	- milijonas.
Nr.	- numeris.

OECD	- <i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i> / Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija.
p.	- puslapis.
pan.	- panašiai.
PMĮ	- Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas.
proc.	- procentai.
PVM	- pridėtinės vertės mokestis.
pvz.	- pavyzdžiui.
SESV	- Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo.
TIEA	- <i>Tax Information Exchange Agreement</i> / Keitimosi mokestine informacija susitarimas.
t. y.	- tai yra.
t. t.	- taip toliau.
Žr.	- žiūrėti.

„Competition among national governments in the public services they provide and in the taxes they impose, is every bit as productive as competition among individuals or enterprises in the goods and services they offer for sale and the prices at which they offer them.”

„The hardest thing in the world to understand is the income tax.”

„Konkurencija tarp nacionalinių vyriausybių viešosiomis paslaugomis, kurias jos teikia, ir mokesčiais, kuriuos jos nustato, yra lygiai taip pat produktyvu kaip ir konkurencija tarp individų ar įmonių prekėmis ir paslaugomis, kurias jie siūlo, ir kainomis už kurias jie tai siūlo.“

Milton Friedman

„Sunkiausiai suprantamas pasaulyje dalykas yra pajamų mokestis.“

Albert Einstein

## ĮVADAS

**Disertacijos objektas ir dalykas.** Šios disertacijos tyrimo objektas yra valstybių konkurencija mokesčiais ir dėl mokesčių – reiškiny, skatinantis valstybes ir vyriausybes aktyviai reaguoti į vis didėjantį verslo ir gyventojų, t. y. mokesčių mokėtojų, bei kapitalo, t. y. mokesčio objekto ir bazės, judumą. Minėtas reiškiny verčia mažinti mokestinę našta, liberalizuoti teisinį reguliavimą taikant kitokio pobūdžio subsidijas ir privilegijas, kuriančias kiek įmanoma palankesnę aplinką kapitalo imigracijai, taip pat ieškant įvairių individualių ir kolektyvinių politinių, ekonominių ir teisinių priemonių mokesčio bazės perkėlimui tarp valstybių riboti ir konkuruojančių jurisdikcijų pranašumams neutralizuoti. Valstybių konkurencija mokesčiais plačiausia prasme suprantama kaip jurisdikcijų varžybos investicijoms ir investuotojams siūlant kuo palankesnę apmokestinimo aplinką, visų pirma – kuo mažesnius pagrindinių mokesčių tarifus. Tokiai konkurencijai tiek istoriškai, tiek ir šiuo metu dažnai priskiriamos esminės valstybėse vykdomos mokesčių reformos. Aukščiausių pajamų ir pelno mokesčių tarifų mažinimo pradžia paprastai laikomos devintąjį praėjusio amžiaus

dešimtmetį R. Reagan JAV ir M. Thatcher Jungtinėje Karalystėje vykdytos mokesčių reformos (po to pradėta tarifus mažinti daugelyje kitų Europos valstybių ir OECD narių ne Europoje)<sup>1</sup>. Vėliau kilo perėjimų prie proporcingų tarifų, atsisakant progresinio apmokestinimo, ir kapitalo mokesčių mažinimo banga Rytų ir Vidurio Europos valstybėse<sup>2</sup>, imtasi mažinti kitų mokesčių tarifus ar paprastinti apmokestinimo tvarką, įvedinėjamos naujos mokesčių lengvatos ir pan.

Siauresniaja prasme valstybių konkurencija mokesčiais ES ir OECD iniciatyvose identifikuojama beveik vien per specifinius atskirų valstybių taikomus preferencinius apmokestinimo režimus ir išimtis, kuriomis, sudarant kontrastą sąlygiškai aukštesniam valstybėje galiojančiam bendrajam apmokestinimo lygiui, mobiliam užsienio kilmės kapitalui sukuriama itin palanki mokesstinė aplinka. Tokie apmokestinimo režimai sukuriami ne tik konkrečiomis įstatyminėmis mokesstinėmis išimtimis, taikomomis aiškiai identifikuotiems subjektams, jų grupėms, veiklos rūšims ar kapitalo formoms, bet ir mokesstinės informacijos prieinamumo ribojimu (ypač užsienio mokesčių administratoriams) arba atitinkamoms mokesčius administruojančioms institucijoms ar pareigūnams suteikta didesne diskrecija sudaryti individualius susitarimus dėl mokesčio bazės, tarifų bei mokėjimo terminų. Skiriamasis tokios valstybių konkuravimo mokesčiais formos požymis yra tas, kad lengvatinis apmokestinimas griežtai atribojamas (angl. *ring fenced*) nuo nacionalinės ekonomikos ir valstybės jurisdikcijoje jau esančios mokesčių bazės, o plačias mokesčių planavimo, vengimo ar net slėpimo galimybes atveriantys mokesstinės informacijos prieinamumo ir apyvartos ribojimai taip pat taikomi išimtinai tik užsienio subjektų atžvilgiu.

Nors valstybių konkuravimas mokesčiais (tiek plačiausia, tiek siauresniaja prasmėmis) dažniausiai ir pirmiausia laikomas tarptautiniu politiniu reiškiniu,

---

<sup>1</sup> OECD. *Harmful tax competition. An emerging global issue*. OECD publications, 1998, Paryžius. (OECD 1998 m. ataskaita).

<sup>2</sup> GRECU, A. *Flat tax – The British Case*. Adam Smith Institute, 2004, Londonas, p. 12.



kuris matuojamas ir vertinamas daugiausia ekonominiais matais, šiame darbe susitelkiama ties teisiniais šio reiškinių aspektais ir požymiais tarptautinėje mokesčių teisėje bei nacionalinėse mokesčių sistemose. Be to, kalbant apie valstybių konkurenciją mokesčiais taip pat tiriama ir vertinama Lietuvos mokesčių sistema, bendra jos teisinė struktūra ir atskiri apmokestinimo tvarkos elementai (tiek galiojantys, tiek neseniai galioję), kuriuos galima laikyti tipiniais konkuravimo mokesčiais ir mokesčių instrumentais ar netgi tam tikrais šį reiškinį identifikuojančiais simboliais.

Pats terminas „konkurencija mokesčiais“ ar „mokesčių konkurencija“ (angl. *tax competition*) taip pat nėra toks platus, kad atskleistų, jog valstybių lenktynės dėl mokesčių bazės apima ne vien svarbiausią valstybių fiskalinės politikos priemonę – mokesčius, t. y. teisinį reguliavimą, apibrėžiantį mokesčių bazes, tarifus, nustatantį lengvatas, apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarką, bet ir daugelio kitų ekonominę veiklą reguliuojančių teisės šakų ir institutų normas. Priklausomai nuo konteksto, minėti terminai neretai vartojami kalbant ir apie valstybių sprendimus kai kuriose mokesčio bazės ir mokesčių mokėtojų judėjimą tarp valstybių tiesiogiai veikiančiose srityse: juridinių asmenų ir kvazijuridinių darinių (investicinių fondų, patikų, partnerinių bendrijų ir pan.) steigimo, valdymo, veiklos reguliavimo, finansinės veiklos, finansų rinkų, bankininkystės, draudimo reguliavimo, tarptautinio tarpinstitucinio bendradarbiavimo, tarpvalstybinio keitimosi informacija ir kt. Vis dėlto šio darbo ašis yra visų pirma valstybių konkurencija mokesčiais, todėl minėti kiti šio tarptautinio fenomeno aspektai bus nagrinėjami tik tiek, kiek, autoriaus nuomone, kaip kontekstas yra būtina teisiniam valstybių konkuravimo mokesčiais priemonėmis turiniui atskleisti ir įvertinti. Taip pat bus vertinama, kiek jie yra aktualūs konkrečioms, Lietuvos mokesčių sistemos konkurencingumą ir patrauklumą mobiliajam kapitalui turinčioms užtikrinti ir nuo neigiamo kitų valstybių konkurencinių priemonių sukuriamų ekonominių padarinių nacionalinę mokesčių bazę

turinčioms apsaugoti nacionalinių ir tarptautinių teisės aktų nuostatomis. Daugiausia dėmesio, be išimtinai mokesčių kategorijų analizės ir vertinimo, darbe skiriama mokesčių informacijos prieinamumo, pasiekiamumo ir keitimosi ja aspektams, taip pat tarptautinio, tarpinstitucinio bendradarbiavimo temai.

Valstybių konkurencijos mokesčiais apraiškos, procesai ir padariniai labai dažnai siejami ir net tapatinami su tam tikrais kriminaliniais reiškiniiais – mokesčių slėpimu, pinigų plovimu ar net terorizmo finansavimu. Tačiau, nors minėti kriminaliniai reiškiniai ir procesai dažnai remiami ir funkcionuoja dėl tų pačių ar glaudžiai susijusių priežasčių, be to, jiems taikomi išoriškai panašūs sprendimai ir struktūros, nė vienas iš jų nėra tiesioginis šios disertacijos tyrimo objektas ir apie juos darbe bus kalbama tik tiek, kiek mokesčių priemonės ir jų funkcionalumą, veiksmingumą ir patrauklumą turintis užtikrinti kitas teisinis reguliavimas galėtų būti (ir yra) tiesioginis minėtų nusikalstamų veikų katalizatorius.

Taip pat pabrėžtina, kad tarptautinėje praktikoje kalbant apie konkurenciją mokesčiais visų pirma turimi omenyje tiesioginiai – pelno, pajamų, kapitalo (turto) – mokesčiai ir mobilioji šių mokesčių bazė. Apmokestinimas netiesioginiais mokesčiais, pirmiausia PVM, yra paremtas „kilmės valstybės“ – kai apmokestinimas taikomas pagal prekės tiekėjo ar paslaugos teikėjo buvimo vietą, arba „paskirties valstybės“ – kai apmokestinama pagal vartotojo buvimo vietą, principais, kurių derinį kiekviena savarankiška PVM jurisdikcija (atskira valstybė ar bendrą rinką kurianti jų grupė, pvz., ES) pasirenka savarankiškai. Tarptautinį elementą turinčiuose sandoriuose, priklausomai nuo to, kokį principą taiko kiekvieno iš sandoryje dalyvaujančių asmenų (prekių ar paslaugų tiekėjo ir vartotojo) jurisdikcija, galimas dvigubas neapmokestinimas – kai pardavėjo valstybė taiko „paskirties valstybės“, o pirkėjo valstybė – „kilmės valstybės“ principus, arba dvigubas apmokestinimas, jeigu yra atvirkščiai. Pats netiesioginių mokesčių tikslas, t. y. vartojimo apmokestinimas, be atskirų harmonizavimo ar

koordinavimo susitarimų, suponuoja, kad dažniausiai taikomas „paskirties valstybės“, t. y. apmokestinimo pagal vartojimo ar vartotojo buvimo vietą principas. Greta to, pats vartojimas (ar bent didžioji jo dalis) yra gana stabili mokesčio bazė, o ir tos bazės, kuri gali būti laikoma mobilia (t. y. prekių ir paslaugų vartojimas valstybių pasienio regionuose, prekių įsigijimai internetu ir pan.), judėjimas tarp valstybių susijęs su plačiomis fizinės kontrolės galimybėmis ir neišvengiamais papildomais kaštais (prekių transportavimo, siuntimo ar nuvykimo gauti paslaugos), todėl konkurencija netiesioginiais mokesčiais yra gana ribota. Kadangi PVM tikslas yra galutinio vartojimo apmokestinimas, viena iš esminių PVM sistemos dalių yra prekių tiekimo (paslaugų teikimo) grandinėje iki galutinio vartotojo sumokėto PVM atskaita, tarptautinėse grandinėse galinti būti itin komplikauta. Be to, vis daugiau paslaugų (jau nekalbant apie prekes) galima įsigyti sunkiai apibrėžiamoje jurisdikcijoje – internete. Todėl neigti konkurencijos netiesioginiais mokesčiais ar konkurencijos dėl netiesioginių mokesčių egzistavimą būtų klaida<sup>3</sup>. Vis dėlto minėti konceptualūs skirtumai ir netiesioginio apmokestinimo harmonizavimas ES lemia, kad valstybių konkurencija netiesioginiais mokesčiais sietina su kitokiais ekonominiais procesais, kitu politiniu kontekstu bei teisine baze, todėl šiame darbe ji plačiau nagrinėjama nebus.

Atsižvelgiant į tyrimo objekto daugialypiškumą ir tarpdisciplininį pobūdį, pabrėžtina, kad pirminis šio darbo tyrimo dalykas yra valstybių konkurenciją mokesčiais ar tik tam tikrus šio reiškinių aspektus, formas, procesus, prielaidas ir padarinius jau nagrinėjusių bei vertinusių tarptautinių institucijų tyrimai ir išvados, siūlymai ir motyvai dėl tokių konkurencinių procesų vertinimo ir poreikio juos riboti bei reguliuoti, ar, atvirkščiai, skatinti ir dereguluoti. Be to, darbe remiamasi ir mokesčių, ypač tarptautinio apmokestinimo, srityje

---

<sup>3</sup> TEATHER, R. *Benefits of Tax Competition*. The institute of economic affairs, 2005, Londonas, p. 121-131.

besispecializuojančių mokslininkų publikacijose pateikiamomis įžvalgomis, apibendrinimais ir pasiūlymais dėl valstybių fiskalinio suvereniteto bei konkurencijos mokesčiais.

Objektyvi, išsami ir naudinga teisinės valstybių konkurencijos mokesčiais priežasčių, procesų ir padarinių analizė, be jokios abejonės, neįmanoma be konkrečių apmokestinimo mechanizmus nustatančių teisės normų turinio tyrimo. Disertacijos apimtis lemia, kad atlikti ir pateikti išsamią bent jau konkurencingiausių valstybių ar bent geografiškai (pvz., Europos) ar politiškai (pvz., ES ir jos narių teritorijų) apibrėžtos jų grupės apmokestinimo sistemų ir kitų aktualių teisinio reguliavimo priemonių analizę nėra galimybių. Todėl, išskyrus Lietuvoje galiojančios (ir dar neseniai galiojusios) apmokestinimo tvarkos tyrimą ir vertinimą globalios valstybių konkurencijos kontekste, darbe nėra tiesiogiai remiamasi vienos konkrečios ar kelių tų pačių valstybių apmokestinimo praktika. Nagrinėjami individualūs mokesčių ir kitų sričių teisinio reguliavimo pavyzdžiai daugeliu atveju nebūtinai egzistuoja realybėje (nors kategoriškai atmesti tokios galimybės taip pat nereikėtų). Jie vertinami greičiau kaip įvairių užsienio valstybių taikomos ir taikytos praktikos pagrindu supaprastinti ar apibendrinti modeliai, kurių pagrindinė paskirtis – padėti aiškiau ir paprasčiau iliustruoti atitinkamas įžvalgas, paradigmas, argumentus bei išvadas.

Be to, disertacijos tyrimo dalyku pasirinkti ir dabar vykstantys (bei netolimoje praeityje vykę) valstybių konkurencijos mokesčiais paskatinti politiniai ir ekonominiai procesai, tarptautinių santykių realijos, pasaulio aukščiausio lygmens politinių lyderių deklaracijos bei atitinkami konkuruojančių valstybių ir kitų fiskalinį suverenitetą išlaikiusių teritorijų ekonominiai rodikliai, formuojantys bendrąjį aktualaus teisinio reguliavimo interpretavimą ir brėžiantys galimą jo tolimesnės evoliucijos kryptį.

**Disertacijos tikslas ir uždaviniai.** Pagrindinis disertacijos tikslas yra atlikti teisinį plataus tarpdisciplininio reiškinių – valstybių konkurencijos mokesčiais – tyrimą, ypač pabrėžiant teisinių aspektų ir teisinio požiūrio svarbą ir būtinybę; įvertinti, kaip šis globalus reiškinys paveikė teisinį mokesčių reguliavimą Lietuvoje, įvertinti šio reguliavimo konkurencingumą, pateikti siūlymų dėl tobulinimo krypčių ir galimų sprendimų. Darbu taip pat siekiama padėti tam tikrą pagrindą ir suteikti papildomų paskatų tolimesnėms mokesčių teoretikų ir praktikų (teisininkų) diskusijoms apie valstybių konkurencijos mokesčiais keliamus iššūkius nacionaliniu ir tarptautiniu mokesčių reguliavimo lygmenimis, taip pat apie Lietuvos mokesčių sistemos teisinio reguliavimo konkurencingumą, jo tobulinimo galimybes ir kryptis.

Disertacijoje nagrinėjama nemažai teorinių ir praktinių klausimų, susijusių su teisiniais tarpvalstybinės konkurencijos mokesčiais aspektais, jos identifikavimu ir įtakomis nacionalinei Lietuvos mokesčių sistemai, todėl, siekiant užsibrėžtų tikslų, keliami tokie uždaviniai:

1. Apžvelgti svarbiausias valstybių konkurencijos mokesčiais priežastis, prielaidas, esminius raidos aspektus ir padarinius, nurodyti tipinius šio reiškinių požymius ir suformuluoti galimą teisinį jo apibrėžimą.

2. Įvardyti ir apibūdinti svarbiausias reiškinių turinį sudarančias kategorijas ir elementus, būdingiausias teisinio reguliavimo modelius ir kriterijus, kuriais remiantis konkurenciniu aspektu būtų galima teoriniu ir praktiniu lygmenimis analizuoti ir vertinti atskiros valstybės mokesčių sistemą.

3. Atriboti politinį, ekonominį ir teisinį valstybių konkurencijos mokesčiais vertinimus ir pateikti kriterijus, kurie padėtų vieną ar kitą valstybių pasirinktą konkuravimo mokesčiais ir dėl mokesčių formą ar konkretų teisinį sprendimą įvertinti ne tik kaip sąžiningą ar nesąžiningą, žalingą ar naudingą, bet ir kaip teisėtą ar neteisėtą.

4. Išnagrinėti svarbiausius galiojančius ir galiojusius Lietuvos mokesčių teisės aktus ir pabrėžti nuostatas, kurios galėtų būti priskiriamos prie konkurencijos mokesčiais elementų Lietuvos mokesčių sistemoje, atskleisti galimas jų atsiradimo priežastis, pateikti šių nuostatų teisinį įvertinimą.

5. Atsižvelgiant į geriausią užsienio valstybių praktiką, nacionalinę patirtį ir pasaulines reakcijas į patį reiškinį bei jo keliamus iššūkius tendencijas, pateikti siūlymų dėl reikalingiausių šalies mokesčių teisės aktų pakeitimų ir tolimesnių tobulinimo krypčių, siekiant didinti (ar bent išlaikyti) šalies mokesčių konkurencingumą, užtikrinti veiksmingą nacionalinės mokesčių bazės apsaugą ir nustatyto apmokestinimo įgyvendinimą.

**Disertacijoje ginami teiginiai.** Atsižvelgiant į pagrindinį tikslą ir jam pasiekti suformuluotus uždavinius, šiame darbe bus siekiama patvirtinti arba paneigti, kad:

1. Valstybių konkurencija mokesčiais yra ne vien politinių ekonominių matais matuojamų procesų visuma, bet ir konkrečias teises formas turintis reiškinys. Spontaniškai ar tikslingai ir sistemingai sukurtų, atitinkamą politinę valią įgyvendinančių teisinių formų visuma – vienas iš objektyviausių valstybių siekio, galimybių ir pastangų konkuruoti dėl mobilaus kapitalo, mokesčių mokėtojų ir jų sukuriamos mokesčių bazės matas.

2. Valstybių veiksmai ir sprendimai konkuruojant mokesčiais ir dėl mokesčių yra taip pat ir teisinio vertinimo objektas, nes naudojamos priemonės ne tik forma, bet ir turiniu yra subordinuotos tam tikrai teisei tvarkai, turi atitikti atitinkamus teisinius kriterijus ir gali būti įvertintos kaip teisėti arba neteisėti. Valstybių konkurencijos mokesčiais teises ribas visų pirma nustato kiekvienos valstybės nacionalinė teisė, taip pat naudojantis turimu suverenitetu priimti tarptautiniai įsipareigojimai bei pastarųjų pagrindu nustatyti įsipareigojimai ir,

kalbant apie realų pasirinkto reguliavimo veiksmingumą, net kitų valstybių teisinis reguliavimas.

3. Globalūs konkurenciniai procesai daro tiesioginę įtaką ir Lietuvos mokesčių politiką formuojantiems teisės aktus leidžiančių bei juos įgyvendinančių institucijų sprendimams, taigi ir Lietuvos mokesčių teisinio reguliavimo turiniui bei mokesčių administravimo praktikai. Lietuvos mokesčių teisės aktuose buvo ir esama nuostatų, kurios skirtos (*a priori* nevertinant jų veiksmingumo) mobiliam mokesčio bazei iš užsienio pritraukti bei nacionalinės mokesčio bazės emigracijai riboti, be to, konkurenciniai procesai mokėtojams atveria verslo ir mokesčių planavimo bei optimizavimo galimybes, kurios atsispindi ir mokesčių administratoriaus praktikoje aiškinant mokesčių teisės aktus, šviečiant, konsultuojant ir kontroliuojant mokesčių mokėtojus.

4. Lietuvos mokesčių teisės aktuose vyrauja stereotipinis, konservatyvus reguliavimas, dažnai atsiliekiama nuo verslo modelių plėtros ir kaitos, nepakankamai išsamiai analizuojama ir vertinama naujausia užsienio valstybių praktika, jau išbandyti ir ištobulinti mobiliojo kapitalo apmokestinimo ir nacionalinės mokesčių bazės apsaugos mechanizmai. Tarptautinio apmokestinimo aspektai Lietuvoje yra be reikalo nuvertinami, visą dėmesį skiriant neretai net ne patiems svarbiausiems ir produktyviausiems vidaus apmokestinimo klausimams, ir apsiribojant vien dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis bei mechanišku ES teisės perkėlimu.

**Disertacijos mokslinis naujumas, temos aktualumas, jau atlikti tyrimai.** Valstybių konkurencija mokesčiais kaip atskiras reiškinys Lietuvos moksle (ypač teisės) iki šiol nagrinėtas palyginti negausiai. Kol kas daugiausia ši tema sulaukė ekonomistų R. Vainienės, I. Šimonytės, P. Gylio, taip pat R. Šimašiaus dėmesio. Šie autoriai labiau ekonominiu požiūriu vertino užsienio valstybių ir Lietuvos pasirinktas fiskalinės (mokesčių) politikos, verslo

reguliavimo kryptis bei atskiras teisės aktų nuostatas, pradedant mokesčių tarifų skirtumais, tikrais ir tariamais proporcinio bei progresinio apmokestinimo privalumais ir trūkumais, patrauklumu užsienio investicijoms ar administracine našta. Čia taip pat paminėtinos Lietuvos laisvosios rinkos instituto surengtos konferencijos: 1997 m. „Proliberalios reformos mokesčių naštai sumažinti“ ir 2002 m. „Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui. Dešimt metų patirties ir iššūkiai ateičiai“. Jų metu valstybių konkurencija mokesčiais ir tokios konkurencijos reikšmė Lietuvai beveik nebuvo vertinta ekonominiu ar teisiniu aspektu. Nebuvo kalbama apie į Lietuvą pritraukto ar iš šalies iškeliavusio kapitalo sumas, nepritraukto kapitalo dydžius, apmokestinimo našta skirtingose valstybėse, darbo, kapitalo ir vartojimo apmokestinimo naštos balansą, įsteigtų užsienio kapitalo įmonių (įskaitant investicines bendroves ir fondus), jų filialų, atstovybių ar įregistruotų nuolatinių buveinių skaičių, nerezidentų atidarytas sąskaitas bei indėlių sumas, mokesčių teisinio reguliavimo nuoseklumą, veiksmingumą, suderinamumą su nacionaliniais teisiniais pagrindais ir šalies tarptautiniais įsipareigojimais ir pan. Apie konkurenciją mokesčiais minėtose konferencijose daugiausia diskutuota laikantis politinio diskurso dėl mokesčių ir ekonomikos reguliavimo, ginant tam tikrą ideologinę kryptį, nominaliai lyginant Lietuvos ir atskirų užsienio valstybių mokesčių teisinio reguliavimo skirtumus. Gilesnių ekonominių ar teisinių argumentų buvo pateikiama tik iliustruojant tam tikrą politinį požiūrį. Aiškesnis komentatorių požiūris į patį reiškinį galėtų būti įžvelgiamas tik kompleksiskai tiriant bendrą jų publikacijų taip pat ir nemokestinėmis (rinkų reguliavimo, socialinės politikos, ES politikos ir kt.) temomis kontekstą, gilinantį į jų pateikiamą atskirų norminių sprendimų ar procesų vertinimą.

Lietuvoje aptinkamus pasisakymus valstybių konkurencijos mokesčiais tema galėtume pavadinti blankiu užsienyje vykstančios diskusijos pagrindinių idėjų atspindžiu. Apibendrinant pasakytina, kad besilaikantieji liberalių požiūrių



konkurenciją mokesčiais analizuoja kaip demokratijos neišvengiamybę, kuri yra „ne tik politinio, bet ir ekonominio žmonių pasirinkimo rezultatas“<sup>4</sup>. Tai esanti mokesčių mokėtojų galimybė „balsuoti“ sumokamais mokesčiais, taip skatinant vyriausybes veiksmingiau naudoti viešuosius finansus optimizuojant jų poreikį, kartu ir bendrą mokesčių našta, ypač mobiliajai mokesčių bazei – finansiniam kapitalui. Valstybių, ypač ES narių, bandymai harmonizuoti mokesčius ir bendradarbiauti kovojant su mokesčių vengimu bei slėpimu tiesiogiai lyginami su pažangą stabdančiais karteliniais susitarimais, dėl kurių žalos laisvojoje rinkoje neabejojama. Tuo tarpu kairesniųjų pažiūrų komentatoriai ir vertintojai ypač pabrėžia iš mokesčių gaunamomis pajamomis finansuojamų viešųjų išlaidų ir jomis užtikrinamų viešųjų gėrių (nuo švyturio iki ekologijos, nacionalinio saugumo, teisinės sistemos, valdžios institucijų) svarbą, holistinio požiūrio privalumus ir individualizmo trūkumus, vertikalios apmokestinimo teisingumą ir apmokestinimo pagal rinkos dėsnius ydingumą<sup>5</sup>. Deja, ši ideologinio pobūdžio diskusija (greičiau keitimasis nuomonėmis) vyksta tik teoriniu lygmeniu, trūksta gilesnio tarpvalstybinės konkurencijos mokesčiais poveikio Lietuvai tyrimo ir vertinimo. Nors šio darbo kryptis yra teisinis, o ne ekonominis konkurencijos mokesčiais tyrimas, be ekonomistų įžvalgų ir išvadų jis taip pat nebūtų išsamus ir visavertis. Vienas iš detalesnių Lietuvoje atliktų šiam darbui aktualių ekonominių tyrimų, *inter alia* vertinančių apmokestinimo Lietuvoje kokybinius aspektus ir atliktų reformų veiksmingumą, yra A. Burgytės ir E. Mačiulaitytės publikacija „Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje“<sup>6</sup>, kurioje prieš keletą metų Lietuvoje galiojęs (ir iš dalies vis dar galiojantis) įmonių pelno apmokestinimas lyginamas su tuo, kuris taikomas užsienio valstybėse, pateikiama ekonominių rodiklių analize grindžiamų išvadų.

---

<sup>4</sup> VAINIENĖ, R. *Pamokos Lietuvai. Iššūkiai Europos Sąjungai*. [Interaktyvus] Pranešimas konferencijoje „Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui“, 2002 m. gruodžio 5-6 d., Vilnius.

<sup>5</sup> GYLYS, P. *Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčių konkurencija*. *Ekonomika*, 2006, Nr. 75.

<sup>6</sup> Pinigų studijos Nr. 8(2), 2004, p. 54-78.

Išsamesnės teisinės valstybių konkurencijos mokesčiais kaip integralaus reiškinių analizės Lietuvos mokslininkų publikacijose autoriui aptikti nepavyko. Tačiau teigti, kad šiuo klausimu Lietuvoje yra visiškai teisinės minties vakuumas, taip pat nebūtų teisinga. Visų pirma paminėtina 2010 m. balandžio 7 ir 8 d. Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Viešosios teisės katedros su partneriais organizuota konferencija „Valstybių konkurencija mokesčiais ir Lietuva“, kurios metu Lietuvos ir užsienio teoretikų ir praktikų (T. O’Shea, A. Medelienės, A. Paulausko, G. Gillham, T. Balco ir kt.) pranešimuose vertintas Lietuvos apmokestinimo sistemos konkurencingumas, ES suponuotas teisinis kontekstas, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių reikšmė. Antra, Lietuvos teisininkų darbuose (pvz., B. Sudavičiaus publikacijose, A. Paulausko, H. Gabarto disertacijose) buvo nemažai ir gana visapusiškai analizuoti atskiri Lietuvos mokesčių sistemos elementai – specialiosios apmokestinimo schemas, išimties ir lengvatų, tarifų struktūra, tarptautiniam mokesčių vengimui bei slėpimui (kurie yra ir tiesioginė valstybių konkurencijos mokesčiais pasekmė) riboti skirtos priemonės, narystės ES suponuoti nacionalinės mokesčių politikos ir teisinio reguliavimo įpareigojimai ir apribojimai, kiti tarptautinio apmokestinimo, mokesčių planavimo ir vengimo aspektai, vertintos apmokestinimo teisinio reguliavimo spragos ir trūkumai, teikta tobulinimo pasiūlymų. Dauguma šių elementų yra pirminiai šalies mokesčių sistemos konkurencingumą ir patrauklumą mobiliąjam užsienio kapitalui identifikuojantys ir faktiškai jį lemiantys požymiai, todėl minėtų autorių tyrimais šiame darbe remiamasi sprendžiant išsikeltus uždavinius. Vis dėlto nagrinėjamos temos kontekste yra aktualios ne tiek kokybinės atskirų teisinio reguliavimo elementų ir sprendimų charakteristikos, kiek jų tarpusavio darba ir sąveika, todėl čia jie analizuojami ir vertinami šiek tiek kitu rakursu.

Užsienio literatūroje diskursas valstybių konkurencijos mokesčiais tema kur kas įvairesnis, gilesnis ir intensyvesnis. Reiškinių kompleksiskumas ir

tarpdiscipliniškumas suponuoja, kad vienpusė jo analizė net negalima, todėl dažname tyrime ar publikacijoje (kaip ir šiame darbe) tiriama politiniai, ekonominiai ir teisiniai jo aspektai, ne išimtis – ir pateikiama grynai teisinė analizė bei vertinimas.

Iš užsienyje atliktų tyrimų pirmiausia paminėtini plačiausi, kompleksiskai apimantys visus reiškinių aspektus ir konkrečias jo apraiškas. Tai OECD Tarybos 1998 m. balandžio 9 d. patvirtintos ataskaitos *Harmful tax competition. An emerging global issue* pagrindu vystytas projektas, kurį sudaro dar keturios 2000<sup>7</sup>, 2001<sup>8</sup>, 2004<sup>9</sup> ir 2006<sup>10</sup> m. paskelbtos pažangos ataskaitos. Projekto esmė – itin žemų mokesčių („ofšrinių“) jurisdikcijų mokesstinės ir teisinės aplinkos analizė, siekiant sudaryti „juoduosius“ tokių valstybių, zonų ir teritorijų sąrašus, taip pat OECD valstybių narių taikomų apmokestinimo režimų tyrimas, identifikuojant žalinguosius, „nesąžiningai“ skatinančius mobiliojo kapitalo imigraciją ir, atitinkamai, mokesčio bazės eroziją užsienio valstybėse režimus. Tam tikra šio projekto tąsa laikytinas 2009 m. atgaivintas ir reformuotas OECD Globalinis skaidrumo ir keitimosi informacija mokesčių srityje forumas (angl. *Global forum on transparency and exchange of information in tax matters*), kurio tikslas – ištirti ir kokybiniais kriterijais įvertinti, kaip OECD narės ir kitų prie forumo prisijungusių šalių jurisdikcijos yra įgyvendinusios OECD išplėtotą ir tarptautiniu lygiu priimtą skaidrumo ir keitimosi mokesčine informacija standartą, vertinant ne tik formaliąją, bet ir iš praktinio funkcionavimo pusę.

Greta minėtų globalių OECD projektų paminėtinas ir 1997 m. gruodžio 1 d. ECOFIN Tarybos išvadamis patvirtinto ES Verslo apmokestinimo elgesio

---

<sup>7</sup> OECD. *Report to the ministerial council meeting and recommendations by the committee on fiscal affairs: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*. OECD publications, 2000, Paryžius.

<sup>8</sup> OECD. *The OECD's project on harmful tax practices: The 2001 progress report*. OECD Center for tax policy and administration, Paryžius.

<sup>9</sup> OECD. *The OECD's project on harmful tax practices: The 2004 progress report*. OECD Center for tax policy and administration, Paryžius.

<sup>10</sup> OECD. *The OECD's project on harmful tax practices: 2006 update on progress in member countries*. OECD Center for tax policy and administration, Paryžius.

kodeksas (angl. *Code of conduct for business taxation*)<sup>11</sup>, nustatantis tam tikrus konkuravimo tiesioginiais mokesčiais ES politinius apribojimus ir standartus. Jam įgyvendinti sukurta aukšto lygio ES Tarybos darbo grupė, kuri nuo 1998 m. pagal kodekso kriterijus identifikavo, ištyrė ir politiškai įvertino visų valstybių narių, taigi ir Lietuvos, taikytas specialias apmokestinimo priemones, sukurdamą konkrečius teisinius padarinius – žalingomis pripažintų priemonių panaikinimą ar modifikavimą<sup>12</sup>. Grupė tęsia kodekso principų laikymosi priežiūrą, be to, imasi tirti ne tik konkrečias valstybių taikomas mokestines priemones, bet ir „horizontalius“ verslo steigimo vietą ES galinčius nulemti tiesioginio apmokestinimo klausimus, pavyzdžiui, pelne dalyvaujančių paskolų (angl. *profit participating loans*) palūkanų perkvalifikavimo į dividendus, neapmokestinto pelno patekimo į ES erdvę, valstybių narių administracinės praktikos skaidrumo priemones ir kt.

Be šių didžiausios apimties projektų, susijusių su valstybių konkuravimu mokesčiais, nevardijant visų šiam tyrimui svarbių teisininkų ar ekonomistų darbų bei politinių publikacijų (žr. disertacijos pabaigoje pateikiamo literatūros sąrašo specialiosios literatūros skiltį), čia verta paminėti ypač (bet ne tik) III ir IV dėstomosioms darbo dalims aktualias monografijas: C. Pinto „Tax Competition and EU Law“, B. J. Kiekebeld „Harmful tax competition in the European Union: code of conduct, countermeasures and EU law“, W. Schon „Tax Competition in Europe“, taip pat R. Teather „Benefits of tax competition“, bei kitas šių autorių, taip pat G. Meussen, F. Vanistendael, L. Cerioni publikacijas.

Nagrinėjamos temos aktualumą visų pirma patvirtina koncentruoto teisinės valstybių konkurencijos mokesčiais tyrimo trūkumas Lietuvoje, taip pat pastarojo meto pasaulinių ekonominių ir finansinių krizių bei jų sukeltų viešųjų finansų problemų iššūkiai vyriausybėms – būtinybė suvaldyti didžiulius viešųjų finansų

---

<sup>11</sup> Oficialusis leidinys C 2/01 1998-01-06.

<sup>12</sup> 1999 m. lapkričio 23 d. Tarybos Verslo apmokestinimo elgesio kodekso darbo grupės ataskaita 1999 m. lapkričio 29 d. ECOFIN Tarybos posėdžiui, SN 4901/99.

deficitus, papildomai skatinti recesijos ar stagnacijos ištiktas ekonomikas, intensyviau varžytis dėl užsienio investicijų ir finansinio, net ir tiesiogiai šalyje neinvestuojamo, o tik tranzitu pervedamo kapitalo. Mokesčių svarbą, ypač būtinumą kovoti su konkurencingiausių „ofšorinių“ jurisdikcijų keliamomis fiskalinėmis rizikomis, vykstant šiems procesams patvirtina ir pastarosios OECD iniciatyvos dėl keitimosi mokesčine informacija. Šie klausimai nuolat pabrėžiami įvairaus formato G grupės valstybių vadovų susitikimuose<sup>13</sup>, kaip vieni iš svarbiausių įtraukiami tarp ES Komisijos bei mokesčių, muitų, audito ir kovos su sukčiavimu komisaro A. Šemetos prioritetų<sup>14</sup>. Kartu atkreiptinas dėmesys į tai, kad įvairūs mokesčių įstatymų pakeitimai, vienais atvejais siūlomi siekiant finansų konsolidavimo, kitais – verslo skatinimo, nuo 2008 m. gruodžio nuolat yra Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Seimo darbotvarkėse. Netyla politikų, verslo atstovų, praktikų ir mokslininkų viešos diskusijos apie tai, kokie Lietuvoje turėtų būti mokesčiai, tačiau mokesčio konkurencingumo motyvas, tiesa, kartais paminimas kaip viena iš atitinkamų pakeitimų priežasčių, kol kas vartojamas gana retai. Dėl to gali būti „kaltas“ ir minėtas teorinio šio reiškinio apibrėžtumo bei globalių mokesčių reguliavimo tendencijų įtakos nacionalinei mokesčių sistemai suvokimo trūkumas. Bene svarbiausias šio darbo naujumo argumentas – minėta išsamesnio teisinio valstybių konkuravimo mokesčiais tyrimo atsižvelgiant į Lietuvos perspektyvą stoka, išsamesnės Lietuvoje ir užsienio valstybėse galiojančio teisinio reguliavimo sąveikos analizės trūkumas. Darbe pateikiami konceptualaus pobūdžio motyvuoti sisteminiai pasiūlymai, kaip Lietuvos tiesioginių mokesčių reguliavimą ir jų administravimą galima būtų padaryti konkurencingesnį.

---

<sup>13</sup> Turima omenyje G7, G8 ir G20 formato didžiausias ekonomikas turinčių valstybių vadovų susitikimai. Pareiškimai prieinami per internetą: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/keydocuments.htm>>.

<sup>14</sup> Žr. <[http://ec.europa.eu/commission\\_2010-2014/semeta/headlines/speeches/2010/11/speech\\_3011.pdf](http://ec.europa.eu/commission_2010-2014/semeta/headlines/speeches/2010/11/speech_3011.pdf)>.

**Tyrimo metodika.** Šiame darbe taikomi bene visi klasikiniai teisės mokslo ir mokslinio pažinimo metodai: lingvistinis, sisteminis, lyginamasis, istorinis, loginis, teleologinis, sociologinis ir kt.

Lingvistiniu metodu darbe aiškinama įstatymuose, tarptautinėse dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, kituose teisės aktuose, taip pat įvairiuose institucijų bei organizacijų dokumentuose (tyrimuose, ataskaitose, mokslinėse publikacijose) vartojamų žodžių, terminų, sąvokų prasmė, sakinių struktūra. Šis metodas ypač svarbus analizuojant šaltinių užsienio kalbomis turinį.

Sisteminis metodas tyrime neišvengiamas, kadangi teisė *per se* yra sisteminis reiškinys. Vien atskirų elgesio taisyklių analizė negalėtų tinkamai atskleisti teisinio reguliavimo esmės, todėl šis metodas įgalina suvokti ne tik nacionalinių ir tarptautinių apmokestinimo normų tarpusavio sąsajas, bet ir konkuruojančių teisės sistemų normų sąveikos sukurtus mokestinius padarinius. Sisteminiu metodu teisės normų turinys analizuojamas atitinkamų faktinių aplinkybių, politinių ir ekonominių vertinimų kontekste.

Lyginamuoju metodu darbe ne tik gretinamos skirtingų valstybių apmokestinimo nuostatos, bet ir teisės, ekonomikos, politikos srities mokslininkų nuomonės nagrinėjamais klausimais. Šis metodas derinamas su istoriniu metodu, taikomu analizuojant valstybių, tarptautinių organizacijų požiūrio į valstybių konkurenciją mokesčiais bei pačios (ne)konkuravimo mokesčiais politikos kitimą laike, taip pat atskleidžiant atitinkamo mokesčių teisinio reguliavimo ir mokslininkų požiūrio į valstybių konkurenciją mokesčiais bei atskiras jos teises formas raidą.

Loginė (dedukcinė, indukcinė) įstatymų, tarptautinių sutarčių, mokslinių publikacijų bei kitų šaltinių analizė reikalinga norint kritiškai įvertinti atitinkamas teisės aktų nuostatas, tarptautinių institucijų ir organizacijų pozicijas, mokslininkų nuomones, taip pat pagrįsti ir susieti disertacijos teiginius, argumentus ir padarytas išvadas.

Teleologinis metodas darbe taikytas siekiant atskleisti teisės aktų esmę, atsižvelgiant į jų tikslus ir juos priėmusių institucijų uždavinius. Būtinybė suvokti ne tik užrašytą, bet *hic et nunc* galiojančią ir konkrečiomis sąlygomis, konkrečiame politiniame bei ekonominiame kontekste funkcionuojančią teisę lemia poreikį darbe taikyti ir sociologinį tyrimo metodą, papildant jį autoriaus profesinėje veikloje, susijusioje su Lietuvos mokesčių įstatymų bei kitų teisės aktų projektų rengimu, sukaupta patirtimi ir žiniomis.

Be nurodytųjų, darbe taip pat taikomi ir kiti socialinio tyrimo metodai: alternatyvų, analizės, analogijos, apibendrinimo, ekstrapoliacijos, modeliavimo, dokumentų analizės ir kt.

**Tyrimo šaltiniai.** Sprendžiant darbe užsibrėžtus uždavinius ir atsakant į išsikeltus klausimus, darbe remiamasi teisės norminiais aktais, Konstitucinio Teismo nutarimais, Lietuvos sudarytomis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis ir tarptautiniais keitimosi mokesetine informacija susitarimais. Pasitelkiami OECD parengti sutarčių modeliai ir komentarai, tiesioginio apmokestinimo ir valstybės pagalbos teikimo klausimus reguliuojanti ES *acquis*, ypač daug dėmesio skiriant ES švelniajai teisei (angl. *soft law*) – ES Tarybos rezoliucijoms, ES Komisijos komunikatams, gairėms ir kt. Minėta švelnioji teisė, atsižvelgiant į ES ir valstybių narių kompetencijų balansą tiesioginių mokesčių srityje, jei ne tiesiogine teisine reikšme, tai bent gausumu ir apimamų klausimų įvairove nenusileidžia tradicinei teisei (direktyvoms ir reglamentams). Be to, vertinant, kaip šalies įsipareigojimai ES ir iš jų kylančios prievolės plečia ar riboja galimybes nusistatyti konkurencingumui didinti skirtas apmokestinimo taisykles ar mokesčių bazės emigraciją ribojančias priemones, analizuojama ir aktuali Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika, kurioje aiškinama įsisteigimo ir kapitalo judėjimo laisvių ES apimtis bei galimi ribojimai (pavyzdžiui, bylos C-384/93 *Peralta*, C-294/99 *Athinaiki Zithopiia*, C-196/04 *Cadbury Schweppes*, C-

284/06 *Burda GmbH*, C-282/07 *Truck Center*, C-311/08 *SGI* ir kt.), taip pat valstybės pagalbos teikimo tiesioginio apmokestinimo priemonėmis ES teisiniai pagrindai (pavyzdžiui, bylos C-332/90 ir C-132/93 *Steen*, sujungtos bylos C-182/03 ir C-217/03 *Belgija prieš Komisiją*, C-88/03 *Portugalija prieš Komisiją*, C-172/03 *Heiser*, sujungtos bylos nuo C-428/06 iki 434/06 *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja)* ir kt.).

Itin reikšmingas šio darbo šaltinis, atsižvelgiant į tiriamo objekto ypatumus, yra specialioji literatūra. Pirmiausia tai tarptautinių organizacijų ir jų institucijų – OECD, Tarptautinio valiutos fondo, EK ir kt., – studijos ir tyrimai, taip pat valstybių konkurencijos mokesčiais, mokesčių vengimo ir slėpimo procesų inspiruoti projektai, iš kurių vėlgi paminėtini OECD *Harmful tax competition. An emerging global issue* ir vėlesnės pažangos ataskaitos, ES Verslo apmokestinimo elgesio kodekso grupės ataskaitos ECOFIN tarybai. Be to, darbe remiamasi jau minėtomis užsienio (W. Schon, R. Teather, G. Meussen, F. Vanistendael, L. Cerioni, D. Mitchell ir kt.) ir Lietuvos mokslininkų studijomis, monografijomis, straipsniais, komentarais ir ataskaitomis, pateiktomis atstovaujant skirtingiems požiūriams į valstybių konkurencijos mokesčiais priežastis, procesus ir padarinius. Atsižvelgta taip pat į ekonominių konkurencijos mokesčiais studijų išvadas. Aptariant ir vertinant Lietuvos tiesioginių mokesčių reguliavimą iš konkurencingumo perspektyvos, be paties galiojančio ir galiojusio teisinio reguliavimo, svarbiu šaltiniu yra ir atitinkamų įstatymų projektų aiškinamieji raštai. Kaip informacijos apie užsienio valstybių mokesčių sistemas, jose taikomus specifines, darbo temai reikšmingas teisinio reguliavimo nuostatas šaltiniai (be tų konkrečių šalių norminių teisės aktų) naudojami ir Europos Komisijos Muitų ir mokesčių generalinio direktorato interneto svetainės duomenų bazė, taip pat Tarptautinio fiskalinės dokumentacijos biuro (IBFD) interneto portale pateikiama informacija, paaiškinimai, komentarai.



Greta norminių ir doktrinių šaltinių, darbe nemažai dėmesio skiriama ir esamų bei buvusių pasaulio politinių lyderių (B. Obama, N. Sarkozy, A. Merkel ir kt.) pasisakymams valstybių konkurencijos mokesčiais, mokesčių vengimo ir slėpimo, žemų mokesčių („ofšorinių“) jurisdikcijų, banko paslapčių apsaugos klausimais, kurie svarbūs identifikuojant bendrąją reiškinių percepciją, jį sudarančius procesus, vertinimo pagrindus ir motyvus. Atliekamam tyrimui svarbi ir užsienio periodinės spaudos – *The Economist*, *The Guardian*, *International Herald Tribune* ir kt. – publikacijose mokesčių, ypač tarptautinio apmokestinimo, klausimais, interneto portaluose skelbiama informacija, analitinės publikacijos ir vertinimai apie aktualiausius mokesčių politikos sprendimus įvairiose valstybėse, stambiausių tarptautinių kompanijų mokesčiais motyvais priimtus verslo sprendimus, mokesčių optimizavimo, vengimo ir slėpimo atvejus. Atsižvelgta ir į didžiausių audito bendrovių interneto tinklalapiuose skelbiamas valstybių apmokestinimo sistemų apžvalgas, palyginimus ir vertinimus.

**Disertacijos struktūra.** Disertaciją, be įvadinės dalies, sudaro keturios dėstomosios dalys ir išvados.

Įvadinėje disertacijos dalyje, kaip to reikalauja 2001 m. liepos 11 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu patvirtinti Mokslo doktorantūros nuostatai<sup>15</sup>, apibrėžiamas darbo objektas, dalykas ir tikslas, suformuluoti uždaviniai ir ginamos tezės, apžvelgiami nagrinėjama tema Lietuvoje ir užsienyje atlikti tyrimai ir paskelbtos publikacijos, taip pat disertacijoje naudojami šaltiniai, pagrindžiamas mokslinis darbo naujumas, pristatomi taikyti tyrimo metodai ir bendra darbo struktūra.

Pirmojoje dėstomojoje disertacijos dalyje „Valstybių konkurencijos mokesčiais fenomenas“ aptariamas valstybių konkuravimo mokesčiais reiškinyis ir jį sudarantys procesai. Pirmiausia kalbama apie pačias bendriausias jo priežastis ir

---

<sup>15</sup> Valstybės žinios., 2001, Nr. 63-2281; 2002, Nr. 60-2469; 2010, Nr. 59-2900.

požymius, reikšmę, globalinę percepciją. Antrajame šios dalies skyriuje daugiau dėmesio skiriama istorinės reiškinių evoliucijos ir kilmės apžvalgai – pradedant bendriausiomis mokesčių reformomis įvairiose užsienio valstybėse, aukščiausių mokesčių tarifų mažinimo bangomis, tęsiant apmokestinimo sistemų keitimosi nuo progresinių link proporcinių tendencijų aptarimą, žemų mokesčių („ofšorinių“) jurisdikcijų atsiradimu, raida ir suklestėjimu, aukštų ir žemų mokesčių jurisdikcijų priešprieša, konkuravimo mokesčiais evoliucija ES, antikonkurencinių procesų chronologija.

Antrojoje darbo dalyje „Teisiniai valstybių konkurencijos mokesčiais aspektai“ tiriamos tipinės teisinės valstybių konkurencijos mokesčiais formos. Visų pirma aptariamos tipinės mokesčių teisinio reguliavimo nuostatos, kuriomis valstybės stengiasi tapti kiek įmanoma patrauklesnės mobiliajam kapitalui ir kartu apsaugoti savas mokesčių bazes nuo erozijos į konkuruojančias jurisdikcijas: tai bendrosios mokesčių kategorijos (tarifai, mokesčių bazės, mokėtojai), specialūs apmokestinimo režimai, specialiosios antikonkurencinės, dirbtinę mokesčių bazių migraciją riboti skirtos priemonės, mokesčių administravimo aspektai. Taip pat pristatomas teisinis reguliavimas, kuris tiesiogiai nėra susijęs su mokesčių nustatymu ir nelemia mokesčio mokėtojo mokesčių prievolių dydžio, bet dėl atitinkamų paties mokėtojo veiksmų ar skirtingų šalių teisės aktų sąveikos gali sukurti konkrečių mokesčių padarinių ir dažnai yra ne mažiau veiksmingas už sumažintus mokesčio tarifus, išimtis, lengvatas ar mokesčių atidėjimus. Tarp tokių paminėtinos nuostatos, reglamentuojančios banko paslapties apsaugą, keitimąsi mokesčine informacija tarp valstybių, nustatančios valstybės institucijų statusą ir įgalinimus, juridinių darinių formas ir statusą, veiksnų apimtį, apskaitos, atskaitomybės, informacijos rinkimo, saugojimo ir atskleidimo aspektus, užsienio valstybėse įsteigtų ar kitaip organizuotų juridinių formų pripažinimą ir kt.

Trečiojoje disertacijos dalyje „Valstybių konkuravimo mokesčiais vertinimas“ tiriami kokybinio valstybių konkurencijos mokesčiais vertinimo

pagrindai, nurodomi reiškinių sudarančių procesų visumos ir atskirų elementų teisinio kvalifikavimo kriterijai. Pirmiausia aptariama vertinamojo požiūrio į valstybių konkurenciją mokesčiais prigimtis ir esmė, pagrindiniai holizmo ir individualizmo koncepcijų konkurenciją ar net priešpriešą atspindintys šio reiškinio vertinimo poliai. Kadangi, kaip minėta, valstybių konkurencija mokesčiais (kaip ir dauguma visų apmokestinimo klausimų) yra tam tikra politinių, ekonominių ir teisinių elementų sintezė, bandoma sistemiškai atriboti politinį, ekonominį ir teisinį šio reiškinio vertinimą. Daugiausia dėmesio, be abejo, skiriama teisiniams tarptautinės konkurencijos mokesčiais vertinimo kriterijams ir nuostatams, brėžiantiems vidines ir išorines šalių taikomų teisinių instrumentų legitimumo ribas. Pirmiausia aptariamas nacionalinės teisės mokesčių teisinis reglamentavimas bei jų administravimo ribos, taip pat analizuojami narystės ES nulemti apribojimai bei įpareigojimai šalies fiskalinės (konkrečiai – tiesioginių mokesčių) politikos srityje, be to, vertinama kitų valstybės sudarytų dvišalių ir daugiašalių sutarčių reikšmė renkantis konkurencinės politikos kryptis ir priemones.

Ketvirtojoje darbo dalyje „Konkurencija mokesčiais Lietuvos mokesčių sistemoje“ pereinama prie konkrečių nacionalinių mokesčių teisės aktų nuostatų tyrimo ir vertinimo. Pradedama nuo svarbiausių, jau galios netekusių ar pakeistų tiesioginius mokesčius nustatančių ir mokesčių administravimą reglamentuojančių teisės aktų istorinės apžvalgos. Toliau tiriant teisinio reguliavimo evoliuciją, identifikuojamos ir vertinamos aktualios teisės aktų nuostatos, nusistovėję administravimo praktikos aspektai, aktuali ES *acquis* įgyvendinimo nacionalinėje teisėje praktika, taip pat atskiros Lietuvos sudarytų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatos. Siekiama identifiukuoti per 20 Lietuvos nepriklausomybės metų tikslingai formuojamą ar spontaniškai susiformavusią šalies fiskalinės politikos orientaciją. Be to, lygiagrečiai apžvelgiamas ir kitas (ne mokesčių) Lietuvoje galiojantis teisinis reguliavimas – įmonių teisės, bankų ir

kitos finansinės veiklos, kolektyvinio investavimo ir kt., aktualus atskirose mokesčių planavimo ar vengimo struktūrose. Pateikiama, autoriaus nuomone, geriausia ir Lietuvai tinkamiausia užsienio valstybių praktika, jos pagrindu siūlomos galimos esamo teisinio reguliavimo tobulinimo kryptys, nauji tiesioginių mokesčių teisinio reguliavimo modeliai ir sprendimai.

Disertacijos pabaigoje atlikto tyrimo pagrindu formuluojamos išvados, kurios, subjektyviu autoriaus vertinimu ir suvokimu, apibendrina darbe užsibrėžtų uždavinių sprendimo rezultatus, pateikiama siūlymų dėl galimo nacionalinio tiesioginių mokesčių reguliavimo ir administravimo tobulinimo.

## I DALIS. VALSTYBIŲ KONKURENCIJOS MOKESČIAIS FENOMENAS

Pats pirminis valstybių konkurencijos mokesčiais turinio pažinimas pradėtinas nuo lingvistinės jį įvardijančios žodžių konstrukcijos analizės. Dabartinės lietuvių kalbos žodyne<sup>16</sup> terminas valstybė apibrėžiamas kaip aukščiausių valdžių turinti politinė bendruomenė, tokios bendruomenės valdomas kraštas. Konkurencija – kaip varžymasis dėl pirmavimo. O mokesčiu pačia bendriausia prasme vadinama valstybei mokama nustatyta pinigine suma arba, kalbant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo<sup>17</sup> sąvokomis – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta pinigine prievolė valstybei. Derindami šiuos terminus valstybių konkurenciją mokesčiais identifikuotume kaip savarankiškų politinių-teritorinių darinių varžymąsi dėl pirmavimo mokesčių mokėtojams nustatomomis piniginėmis prievolėmis.

Trūkstamas šio pirminio apibrėžimo elementas yra tokio varžymosi dėl pirmavimo kryptis ir tikslai. Šie tiesiogiai susiję su ir nulemti valstybių konkuravimą mokesčiais inspiravusių ir ją skatinančių priežasčių, kuriomis praktiškai vieningai<sup>18</sup> nurodomos globalizacija, tarptautinės prekybos ir investicijų plėtra, moderniausių technologijų pažanga, spartus kapitalo rinkų vystymasis ir šių faktorių visumos nulemtos asmenų (t. y. mokesčių mokėtojų) ir kapitalo (t. y. mokesčių bazės) mobilumo galimybes, fizinių ir ekonominių sienų tarp valstybių nykimas. Tai faktiškai reiškia, kad potencialūs mokesčių mokėtojai įgyja galimybes rinktis tarp valstybių, mokestinių jurisdikcijų, lanksčiai reaguoti į jų mokesčių politikos pasikeitimus. Turint mintyje dar ir tai, kad mokamiems mokesčiams apibūdinti dažniau naudojami ne „pilietinės pareigos valstybei“,

---

<sup>16</sup> *Dabartinis lietuvių kalbos žodynas*. Vyriausiasis redaktorius S. Keinys. Lietuvių kalbos institutas, 2006.

<sup>17</sup> Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

<sup>18</sup> Tiek minėtuose OECD, tiek ES projektuose, taip pat ir skirtingų autorių mokslinėse publikacijose.

„bendruomeninio solidarumo prievolės“ ar kitos panašios frazės, o akivaizdžiai neigiamą atspalvį turintis „mokesčių naštos“<sup>19</sup> terminas, mokėtojų pasirinkimų preferencijos tampa akivaizdžios – mažesnių mokesčių link. Taip valstybių konkuravimas mokesčiais garsiojoje Jean Baptiste Colbert priskiriamoje metaforoje, teigiančioje, kad „apmokestinimas – tai menas kaip nupešti žąsį, kad pūkų būtų kuo daugiau, o gagenimo – kuo mažiau“ („*L’art de l’imposition consiste à plumer l’oie pour obtenir le plus possible de plumes avant d’obtenir le moins possible de cris*”), pašamoms žąsims suteikia galimybę tiesiog pasirinkti mažiausiai ir švelniausiai pešantį šeimininką, o tokiomis konkurencinėmis sąlygomis veikiantiems „šeimininkams“, t. y. valstybėms, kyla rimti iššūkiai labai kruopščiai rinktis, kokias žąsis kaip ir kiek pešti.

Taigi, svarbiausia valstybių konkuravimo mokesčiais kryptis ir tikslas yra nuolatinės pastangos išimtinai ekonominių motyvų vedamiems mobiliausiams mokesčių mokėtojams bei jų sukuriamai mokesčių bazei pasiūlyti optimaliausią (kas dažniausia reiškia minimaliausią esamomis sąlygomis galimą ir priimtina) apmokestinimo režimą, veiklos sąlygas, bandant iš to gauti maksimalią įmanomą, dažnai su mokesčiais tik netiesiogiai susijusią naudą.

## **1 skyrius. Bendras reiškinių apibūdinimas**

IBFD terminų žodyne (glosarijuje)<sup>20</sup> valstybių konkurenciją mokesčiais apibrėžia kaip jurisdikcijų mokesčių politikų konkuravimą, suteikiant lengvatas ir nuolaidas tam, kad pritraukti verslą ir individus kurtis konkrečioje jurisdikcijoje. Iš esmės analogiškai ar labai panašiai konkurenciją mokesčiais apibūdina daugelis tyrėjų ir komentatorių, nors, gilesnėse diskusijose politikų, ekonomistų ir teisininkų akcentai neretai šiek tiek išsiskiria. Vis dėlto praktiškai vieningai

---

<sup>19</sup> Angliškai „*tax burden*“, rusiškai „*налоговое бремя*“, vokiškai „*Steuerbelastung*“, prancūziškai „*le poids de l’impôt*“, ispaniškai „*la carga tributaria*“.

<sup>20</sup> Prieiga per internetą: <[www.ibfd.org](http://www.ibfd.org)>.

sutariama, kad tai reiškinys, skatinantis vyriausybes mažinti mokesstinę naštą, siekiant paspartinti kapitalo imigraciją į šalį arba sumažinti nacionalinio kapitalo paskatas emigruoti.

Jau minėta, kad vienais kertinių veiksnių įsukusių šiuo metu stebimus valstybių konkuravimo mokesčiais procesus yra globalizacija, su mokesčiais nesusijusių (administracinių, politinių, fizinių ir kt.) barjerų tarptautinei prekybai ir investicijoms mažėjimas, kurie savo ruožtu paskatino skirtingų valstybių ekonomikų integraciją, išplėtė mastus, kuriais vienu valstybių valdžios sprendimai gali veikti kitų valstybių ekonomikas, jų mokesčių mokėtojų elgesį. Šie procesai prisidėjo prie laipsniškų ir radikalesnių mokesčių reformų, kurių pagrindinė kryptis – mokesčių bazės plėtimas, tarifų mažinimas, o, tuo pačiu, ir mokesčių sukeltų veiklos ir investicinių sprendimų iškraipymų mažinimas. Be to, būtinybė persvarstyti renkamų mokesčių struktūrą bei apimtis ir padidėjusios mokesčių bazės ir mokėtojų mobilumo galimybės tapo veiksniumi, skatinančiu įvertinti ir viešųjų išlaidų kokybę ir efektyvumą, jas optimizuoti. Tam tikrų rinkos dėsnių valstybių fiskalinių politikų sąveikoje įsigalėjimas verčia vyriausybes nuolat stebėti ir vertinti kapitalo rinkų pokyčius, verslo modelių ir formų evoliuciją, prisitaikyti kaip pajamų, taip ir išlaidų dalyje, kurti tarptautiniam verslui ir investicijoms palankesnes administracines procedūras ir pan.<sup>21</sup>

Vyriausybėms idealiu atveju, tokia konkurencinės aplinkos paskatinta mokesčių ir viešųjų išlaidų konsolidavimo pusiausvyra nusistovėtų ties tam tikru, kiekvienai jurisdikcijai individualiu Pareto optimumu<sup>22</sup>: eliminavus perteklines pajamas ir, atitinkamai, valdžios sektoriaus išlaidas, mokesčiai būtų mažinami tiek, kiek viešųjų paslaugų (ar jų kokybės) konkreti bendruomenė būtų pasirengusi atsisakyti ir kiek už likusias iš jų sutiktų mokėti. Kita vertus, viešųjų paslaugų,

---

<sup>21</sup> OECD, išnaša 1, p. 13.

<sup>22</sup> Pagal italų ekonomisto Vilfredo Pareto (1848-1923) pasiūlytą terminą, reiškiantį tokį ribotų gėrybių padalinimo balansą tarp jų vartotojų, kurio jau nebegalima pagerinti, nepabloginus kurio nors vartotojo situacijos.

viešosios infrastruktūros apimtis ir kokybė investuotojams nėra nereikšmingi, kiekviena jurisdikcija mokestinę aplinką bei iš jos finansuojamas viešąsias paslaugas investuotojams pateiktų greta kitų reikšmingų faktorių, tokių kaip darbo jėgos kvalifikacija ir kaina, politinis stabilumas, investuotojų teisių apsauga, geografinė padėtis, susisiekimas ir kt. Šalies konkurencingumas būtų išimtinai šių faktorių derinio nulemta išraiška, o mokesčiai tarp jų, ką rodo ir įvairūs tiesioginių užsienio investicijų srautų tyrimuose naudojami kriterijai ir vertinimo kategorijos<sup>23</sup>, nors ir vieni svarbesnių, tikrai nebūtų viską ar bent jau tiek daug lemiantys<sup>24</sup>. Tokio pobūdžio konkuravimas mokesčiais dažniausia apsiribotų ir apsiriboja varžymusi dėl konkrečiam apibrėžtam geografiniam regionui (Baltijos valstybėms, Beneliuksui, Balkanams, centrinei Amerikai, Skandinavijai ir pan.) skirtų tiesioginių investicijų, apimtų tik ekonominiu išsivystymu, rinka, perkamąja galia ir kitais realiai ekonominei, pridėtinę vertę kuriančiais veiklais (gamybai, prekybai, paslaugoms, atskiriant nuo įvairių finansinių operacijų, investavimo, kitos finansinės veikos) reikšmingais faktoriais artimas valstybes (pavyzdžiui, kur stambiam prekybos tinklui atidaryti visam regionui skirtą parduotuvę ar aviakompanijai steigti regioną aptarnaujantį padalinį ir pan.). Šioje situacijoje mažesnis gyventojų pajamų mokesčio tarifas Lietuvoje reikštų tik pigesnę darbo jėgą negu Latvijoje, o pelno – atitinkamai didesnę nei pas kaimynus investicinę grąžą po mokesčių, tačiau jais vargu ar būtų galimybių konkuruoti dėl ekonominę veiklą Kinijoje, Indijoje ar Pietų Amerikoje planuojančių investuotojų.

Vis dėlto jau minėtos patį rungtyniavimą mokestine aplinka paskatinusios priežastys – globalizacija, modernios technologijos, finansų rinkų išsivystymas ir kt. – pastebimai sumažino ar net eliminavo daugelio šių faktorių reikšmę įvairioms veiklos ir investicijų formoms. Įsisteigimas, civilinis ar mokestinis

---

<sup>23</sup> Pavyzdžiui, kasmet skelbiamame Pasaulio Banko *Doing Business* tyrime: <<http://www.doingbusiness.org/>>.

<sup>24</sup> Įvairiuose tyrimuose mokesčiai nurodomi kaip 4 ar 5 pagal svarbą, užleisdami vietą rinkos dydžiui, darbo jėgos kvalifikacijai ir kainai, šalies politiniam stabilumui.



rezidavimas ir faktinė veiklos, paslaugų teikimo, investavimo, finansinių išteklių akumuliacinio, saugojimo bei panaudojimo vieta yra vis mažiau susijusios ir tarpusavyje priklausomos. Atsiveria galimybės veikti vienos šalies rinkoje, pajamas fiksuoti kitoje įsteigtoje įmonėje, kaupti ir laikyti trečios valstybės banke, o pačiam reziduoti ketvirtoje. Turint omenyje tai, kad kapitalo rinkos, jų dalyviai ir apskritai verslas paklusnūs ekonominėms jėgoms ir dėsniams, o mokesčiai pirmiausia vertintini kaip investicinę grąžą mažinantis veiksnys (papildomos sąnaudos), valstybių apmokestinimo sistemų skirtumus ir privalumus viena kitos atžvilgiu mokėtojams tampa itin patrauklu naudoti kaip pajamų šaltinio ar rezidavimo valstybėse mokėtinų mokesčių optimizavimo, minimizavimo ar eliminavimo priemonę. Tuo tarpu valstybėms tai reiškia ne tik riziką netekti dalies mokestinių pajamų pačioms, bet ir plačias galimybes siekti ir gauti naudos iš kitose valstybėse faktiškai kuriamos pridėtinės vertės, to, ko netenka kitos valstybės<sup>25</sup>.

Šiuo atveju jau kalbame ne tiek apie fizinę, kiek apie juridinę mokesčio mokėtojų, verslo, mokesčio bazės migraciją, kuri paprastai apibūdinama terminais „tarptautinis mokesčių planavimas“, „mokesčių optimizavimas“, „mokesčių vengimas“, „mokesčių arbitražas“<sup>26</sup> ir pan. Atsivėrusios galimybės formaliai įsisteigti vienoje vietoje, veiklą vykdyti ar investuoti kitoje, investicinę grąžą akumuliuoti, kapitalą kaupti ir saugoti trečioje, o viską, kontroliuoti, sprendimus priiminėti ir formalumus tvarkyti būnant ketvirtoje, atvėrė galimybes konkurencijoje dėl savos mobiliojo kapitalo dalies dalyvauti ir toms jurisdikcijoms, kurios dėl tokių faktorių, kaip rinkos dydis, geografinė padėtis, darbo jėgos kvalifikacijos ir kt., net neturėdamos absoliučiai jokių mokesčių netaptų patraukliomis tiesioginėms ar netiesioginėms<sup>27</sup> užsienio investicijoms. Jos

---

<sup>25</sup> OECD, išnaša 1, p. 13-21.

<sup>26</sup> Iš anglų kalbos termino *tax arbitrage*, žyminčio mokėtojo galimybę pačiam rinktis, kokius mokesčius, kada ir kur jis nori mokėti.

<sup>27</sup> Tiesioginės investicijos suprastinos, kaip užsienio fizinių ir juridinių asmenų naujai steigiamos ar kontrolėn įsigyjamos jau veikiančios įmonės, jų finansuojami ir vykdomi verslo projektai. Netiesioginės

gavo galimybę išnaudoti išaugusį kapitalo ir asmenų mobilumą, pasiūlant jiems tam tikrą juridicinę priedangą, prieglobstį nuo užsienio valstybių mokestinės jurisdikcijos, susidedantį iš plačių galimybių formaliam įsisteigimui, rezidavimui, pajamų kilmės, rūšies konversijoms ir pan., galiausiai – paprasčiausiam konfidencialumui, informacijos neprieinamumui, ribojant bet kokias galimybes efektyviai apmokestinti net tokias teises formaliai išsaugojusioms pajamų šaltinio ar rezidavimo valstybėms.

Praktikoje toks konkuravimas mokesčiais pirmiausia siejamas su nykštukinėmis Europos valstybėmis, taip pat Karibų jūroje, Ramiajame ar Indijos vandenyne ir kitur esančiomis mažomis salomis, buvusiomis stambiujų metropolijų kolonijomis, kurioms, atgavus pilnai ar dalinai atgavus nepriklausomybę ar savarankiškumą bent tam tikrose srityse (tarp jų ir fiskalinėje), teko ieškoti savos nišos, savarankiškai ar papildomai paskatintoms reikėjo rinktis savus nacionalinės ekonomikos vystymo modelius. Šios valstybės, zonos, teritorijos ir kiti bent tam tikrą fiskalinį suverenitetą turintys dariniai, pasinaudodami išsivysčiusių valstybių praktika, iš metropolijų perimta verslo, investicinės veiklos reguliavimo ir kita teisine baze, tradicijomis, lanksčiai derindami bendrosios ir kontinentinės teisės elementus, operatyviai reaguodami į rinkos poreikius, dėl mokesčių sumažinimo ar, neretais atvejais, apskritai jų atsisakymo tapo labai patraukliomis verslo ir investicijų formalizavimo jurisdikcijomis užsienio mokesčių mokėtojams. Tokiu būdu, t. y. užsieniečiams pasiūlydamos minimalius (ar apskritai jokių) mokesčius, kurių, jei neatsisakytų, jos vis tiek nesurinktų arba surinktų itin nereikšmingas sumas, ir kartu modernią teisinę bazę, išnaudojamos modernių technologijų galimybes, šios jurisdikcijos, populiariai vadinamos „ofšorinėmis“, sugebėjo „importuoti“ įspūdingus skaičius mokesčių mokėtojų ir kapitalo ar (kalbant apie mokestiniais sumetimais

---

– kaip su kontrole nesusijęs užsienio subjektų finansinis investavimas, įsigyjant kontrolės teisių nesuteikiančius akcijų paketus, išperkant skolos vertybinius popierius ir pan.

restruktūrizuojamas tarptautinių korporacijų grupes) juos tiesiog sukurti<sup>28</sup>. Pastebėtina, kad išnaudojami jie pirmiausia net ne mokesčiams rinkti (juk užkrauti papildomais mokesčiais jie lygiai taip pat emigruotų, ten, kur mokesčiai dar mažesni; nors, kita vertus, net ir minimalių ar fiksuotų kasmet sumokamų mokesčių reikšmės, vien įvertinus juos mokančių subjektų kiekį, nereikėtų nuvertinti, nes konkurencija mokesčiais yra ir konkurencija dėl mokesčių), o atitinkamo savos ekonomikos sektoriaus – bankinio, finansinio, fondų, kolektyvinio investavimo, draudimo, įmonių steigimo ir valdymo, tarpininkavimo, teisinių paslaugų ar kt., suaktyvinimui, vystymui ar apskritai sukūrimui. Būtent iš jų netiesiogiai ir surenkamos viešosioms išlaidoms finansuoti reikalingos lėšos, tiesiogiai sprendžiami gyventojų užimtumo klausimai, sudaromos prielaidas vystytis kitiems aptarnavimo sektoriams<sup>29</sup>. Pažymėtina, jog tarp šių jurisdikcijų net išskiriamas tam tikras funkcinį ir teritorinį įtakų (ar rinkų) pasidalinimas: pavyzdžiui, giliomis banko paslapties apsaugos tradicijomis garsėjanti Šveicarija orientuota į turtinguosius vokiečius, italus, prancūzus, amerikiečius; Honkongas, Singapūras ir Makao – kinų turtuolius ir verslą; Didžiosios Britanijos Mergelių salos – investuotojus į Kiniją; Kipras, Gibraltaras ir Nauru – parankios jurisdikcijos rūšiškos kilmės kapitalui; per nykštukinį Mauricijų į Indiją patenka apie 40 proc. visų užsienio investicijų; Malta patraukli finansiniams srautams iš šiaurinės Afrikos; Bermuda garsėja tarptautinėms korporacijoms priklausančių draudimo ir perdraudimo įmonių koncentracija; Kaimanų salos – verslo /

---

<sup>28</sup> Detalesnė objektyviais skaičiais išreikšta informacija apie procesų mastus pateikiama trečiojoje disertacijos dalyje, kalbant apie ekonominį valstybių konkuravimo mokesčiais procesų vertinimą.

<sup>29</sup> Pavyzdžiui, remiantis OECD skelbiama statistika daugiau kaip 50 proc. Liuksemburge sukuriamos pridėtinės vertės tenka nuo dideliu mobilumu pasižyminčio kapitalu priklausomiems bankiniam, draudimo ir kitų finansų paslaugų sektoriui. Prieiga per internetą: <[http://oberon.sourceoecd.org/vl=3201602/cl=11/nw=1/rpsv/factbook/cru/bin/csp08.htm?var=valaddac\\_t3a](http://oberon.sourceoecd.org/vl=3201602/cl=11/nw=1/rpsv/factbook/cru/bin/csp08.htm?var=valaddac_t3a)>. Dar įspūdingesni skaičiai minimi kalbant apie agresyviausiomis „ofšorinėmis“ jurisdikcijomis laikomas šalis (plačiau žr. III darbo dalyje). Palyginti, Lietuvoje, Statistikos departamento duomenimis, šiam sektoriui tenka tik iki 16 proc. bendrosios pridėtinės vertės. Prieiga per internetą: <<http://db1.stat.gov.lt/statbank/selectvarval/saveselections.asp?MainTable=M2010211&PLanguage=0&TableStyle=&Buttons=&PXSid=3109&IQY=&TC=&ST=ST&rvar0=&rvar1=&rvar2=&rvar3=&rvar4=&rvar5=&rvar6=&rvar7=&rvar8=&rvar9=&rvar10=&rvar11=&rvar12=&rvar13=&rvar14=>>>.

investicijų rizikos kapitalo fondais (angl. *hedge funds*); Panama, Liberija, Maršalo salos – laivybos bendrovėms patrauklios jurisdikcijos. Be to, išskiriami dar ir geografinėmis, istorinėmis, politinėmis, kultūrinėmis sąsajomis paremti ryšiai, pavyzdžiui, tarp Jungtinės Karalystės ir iki šiol konstitucinio pobūdžio ryšiais su ja siejamų Bermudos, Kaimanų salų, Didžiosios Britanijos Mergelių salų, Džersio, Gernsio; Nyderlandų ir Arubos ar Kiurasao (angl. *Curacao*) ir t.t. Šios jurisdikcijos kai kurių autorių įvardijamos tiesiog pigaus (nes neapmokestinto) kapitalo, likvidumo šaltiniais buvusioms metropolijoms ar naujiems patronams – santykinai aukštų mokesčių dėl įvairių priežasčių tiesiog negalinčioms atsisakyti valstybėms<sup>30</sup>. Čia pat pažymėtina, kad nors visos išvardintos ir kitos panašiomis praktikomis garsios ir tikslingai save taip pristatančios jurisdikcijos paprastai vadinamos mokestiniais prieglobsčiais (angl. *tax havens*)<sup>31</sup>, akcentuojant jų mokestinę aplinką ir privalumus, ne mažiau svarbiu valstybės, zonos ar kitos teritorijos patrauklumą lemiančiu ir net toms pačioms siekiamoms mokestinėms pasekmėms sukurti būtinu žaidimo elementu yra atitinkamą srities – bankininkystės, draudimo, įmonių steigimo ir valdymo, finansinių operacijų, laivybos ir kt., reguliavimo lankstumas, (dažnai susijęs su minimalia valstybės priežiūra ir kontrole, atveriantis plačias galimybes ne tik savireguliacijai, bet, neretai, ir įvairioms manipuliacijoms), taip pat konfidencialumas, griežta banko paslapties apsauga, įmonių atskaitomybės reikalavimų nebuvimas ar liberalumas, galimybė neatskleisti akcininkų ar kitų naudos gavėjų tapatybės kontrahentams ir, net svarbiau, mokestinės informacijos užsienio valstybių mokesčių administratoriams ir kitoms kontroliuojančioms institucijoms neprieinamumas<sup>32</sup>.

---

<sup>30</sup> SHAXSON, N. *Treasure Islands*. The Bodley Head, 2011, Londonas, p. 16-32.

<sup>31</sup> Autoriaus nuomone, lietuviškas terminas „mokestinis prieglobstis“ kaip ir angliškas *tax haven*, tiksliau atspindi juo apibūdinamus procesus, reiškini, labiau atitinka jam suteikiamą prasmę, turinį, negu dažnai girdimas „mokesčių rojus“ (angl. *tax heaven*).

<sup>32</sup> HINES, J. R. *Tax havens*. Office of Tax Policy Research, Working paper series WP 2007-3, 2007 m. gegužės 27.

Panaši praktika, kai užsienio rezidentams sukuriant itin palankią fiskalinę aplinką siekiama skatinti atskirus nacionalinės ekonomikos sektorius, būdinga ne tik minėtoms mažoms ir toli (fizine, teisine ir / ar politine prasme) nuo didelių rinkų esančioms jurisdikcijoms, bet didiesiems pasaulio ekonomikos žaidėjams, ekonomiškai pažangiausioms vakarų demokratijoms. Nelikdamos pasyviomis procesų stebėtojomis, didžiosios valstybės užsienio mokėtojams ir kapitalui patrauklią mokesstinę aplinką kuria ne bendru mokesčių lygiu, o specialiomis apmokestinimo išimtimis ir lengvatomis, kurios, sekant OECD 1998 m. ataskaitoje pasiūlyta terminologija, literatūroje dažniausia vadinami preferenciniais (privileginiais) apmokestinimo režimais (angl. *preferential tax regimes*).

Preferencinių apmokestinimo režimų, kurie plačiau bus analizuojami antrojoje disertacijos dalyje, esmė – išskirtinių apmokestinimo ir veiklos sąlygų sukūrimas tam tikrai tikslinei grupei subjektų, tam tikroms veiklos ar investavimo formoms, tam tikram kapitalui. Žodžių junginys „tam tikri“ dažniausia reiškia nerezidentus, jų užsienyje vykdomą veiklą (gamybą, prekybą, paslaugas), investicijas, sukauptą kapitalą. Skiriamasis šių apmokestinimo mechanizmų bruožas tas, kad pažangiosios (ar pažangesnės), didesnės ir labiau išvystytos ekonomikos, viena vertus, pasiduodamos mažųjų pasiūlytomis žaidimo taisyklėms ir siekdamos praktiškai analogiškų tikslų, mažina ar net atsisako mokesčių mobiliariai veiklai, mokėtojams, kapitalui, kita vertus, pačios turėdamos ką prarasti, stengiasi šias priemones maksimaliai atriboti (angl. *ring fence*) nuo nacionalinės ekonomikos, šalyje sukuriamos mokesčių bazės. Pavyzdžiui, vietoje mokesčių sumažinimo visam gamybos sektoriui steigiamos lengvatinės ekonominės zonos tik eksportui dirbančioms užsienio kapitalo gamykloms, vietoje vieno tarifo (angl. *flat rate*), regresinių ar apskritai fiksuotų pajamų mokesčių visiems, nustatomos išimtytys turtingiems imigrantams iš užsienio, vietoje bendrųjų lengvatų visų įmonių rezidenčių pasyviosioms pajamoms (pavyzdžiui,

palūkanoms ar honorarams) – nuo mokesčio atleidžiamos tik iš užsienyje esančių susijusių bendrovių įmonių grupių finansinių centrų ar intelektinės nuosavybės administravimo bendrovių gautos pajamos (kas *de facto* savaime naudingiau užsienio kilmės įmonių grupėms), neapmokestinamos prekybos bendrovės, bet tik jeigu jos iš įsisteigimo valstybėje esančių šaltinių negauna pajamų ir jose nedirba šios šalies rezidentai ir pan. Tokiu būdu šių privileginių apmokestinimo režimų ribose jos pačios praktiškai tampa „ofšorinėmis“ zonomis nerezidentams ir nenuostabu, kad, vertindamas jų kiekį šalies mokesčių sistemoje, generuojamus kapitalo srautus, „ofšorinio“ verslo dalį bendroje ekonomikoje ir pan., Tarptautinis valiutos fondas prie „ofšorinių“ jurisdikcijų buvo priskyres ir tokias šalis kaip Belgija ar Jungtinė Karalystė<sup>33</sup>.

Iki šiol aptarta valstybių konkuravimo mokesčiais pusė – iš esmės yra varžymasis dėl apmokestinimo jurisdikcijos globaliose rinkose sukuriama pridėtinei vertei, mokesčių bazei, jose cirkuliuojančiam kapitalui, kurių gali būti siekiama tiek kuriant mokesčines paskatas realioms tiesioginėms ir netiesioginėms investicijoms, sudarant nerezidentams palankias sąlygas manipuliuoti mokesčinėmis prievolėmis pajamų šaltinio, ekonominės veiklos vykdymo ar rezidavimo valstybėse. Tačiau, greta varžymosi mokesčinės aplinkos ir apskritai teisinio reguliavimo palankumu, valstybių konkuravimo mokesčiais dalimi yra ir jų pastangos, pirma, išsaugoti apmokestinimo teises „emigruojančių“ mokesčių mokėtojų ir (ar) mokesčių bazės atžvilgiu ir, antra, užsitikrinti praktines galimybes šiomis teisėmis pasinaudoti. Mintyje šiuo atveju pirmiausia turimos mokesčių mokėtojams atsivėrusios galimybės savo mokesčius optimizuoti (kas praktikoje iš esmės reiškia – minimizuoti), juos planuoti (renkantis, kurioje jurisdikcijoje, nuo kokių pajamų, kada ir kiek mokesčių mokėti), apskritai išvengti (pajamas perkvalifikuojant iš apmokestinamų į neapmokestinamas, perkeltiant jas į nulinių

---

<sup>33</sup> ZOROME, A. *Concept of Offshore Financial Centres: In Search of an Operational Definition*. IMF Working Paper, WP/07/87, 2007.

mokesčių jurisdikcijas, padengiant formaliai sugeneruotais nuostoliais ir pan.), ar tiesiog nuslėpti (nuslepiant informaciją apie užsienio jurisdikcijose sukauptą kapitalą, tiek užsienyje gautas ar tiesiog ten sukauptas pajamas). Labiausia konkuravimo mokesčiais ir atitinkamos mokėtojų veiklos pasekmes jaučiančios šalys plačiai taiko priemones, kuriomis siekiama neutralizuoti kitų valstybių, zonų, teritorijų fiskalinės politikos priemonių daromą neigiamą įtaką nacionalinėms mokestinėms pajamoms ir maksimaliai sumažinti rezidentų galimybes laisvai minėtomis jurisdikcijomis naudotis<sup>34</sup>. Kita vertus, būtinybę nustatyti tam tikras ribojančias taisykles ir jas taikyti suponuoja bendrieji apmokestinimo teisingumo ir visuotinio privalomumo principai, atsakomybė prieš mažiau mobilią mokesčius mokančios bendruomenės dalį užtikrinti, kad visi tinkamai vykdytų įstatymuose nustatytas, nors konkurencijos ir taip ženkliai sumažintas, prievoles.

Šiuo aspektu jau stebime ne tiek konkurenciją mokesčiais, kiek konkurenciją dėl mokesčių, t. y. neigiamas pasekmes patiriančių valstybių tiesioginius ir netiesioginius bandymus surinkti mokestines pajamas nuo formaliai emigravusios mokesčių bazės ir iš persikėlusių mokėtojų, riboti tolesnį formalų ir materialų (fizinį) mokesčių bazės bei mokėtojų nutekėjimą. Į tai orientuotus valstybių veiksmus galime skirstyti į teisinius, politinius ir ekonominius, nors dažniausia, ką savo 1998 m. ataskaitoje rekomenduoja ir OECD, bei rodo stambiausių ir labiausiai mokesčių bazės eroziją jaučiančių valstybių praktika, taikomas tam tikras, bendro valstybės požiūrio į konkurencinius procesus nulemtas jų derinys. Mažiausiųjų ir konkurencingiausiųjų, nesutinkančių atsisakyti „ofšorinės“ politikos orientacijos ir priemonių, bendradarbiauti keičiantis informacija ar tiesiog nebemažinti mokesčių tarifų (arba apskritai jų įsivesti), atžvilgiu taikomas įvairių formų spaudimas globalioje politinėje arenoje, tiek iš pavienių valstybių, tiek iš jų grupių, blokų, koordinuojant veiksmus:

---

<sup>34</sup> OECD, išnaša 1, p. 17.

sudaromi „geresniųjų“ (arba baltieji) ir „blogesniųjų“ (arba juodieji) sąrašai, atsisakoma su jomis sudarinėti tarptautines sutartis, nutraukinėjamos ar grasinama nutraukti jau sudarytas, kaip papildomos bendradarbiavimo sąlygos taikomas spaudimas perimti geriausią mokesčių administravimo praktiką, taikomos kitos viešos ir neskelbiamos šiuolaikinės tarptautinės politikos ir diplomatijos priemonės, galiausiai, bandant veikti rinkų dalyvius, investuotojus ir viešąją opinią, skelbiami jų „ofšorines“ praktikas smerkiantys vieši pareiškimai ir deklaracijos<sup>35</sup>. Silpniau (ar santykinai silpniau) išsivysčiusioms šalims grasinama teikiamos finansinės paramos mažinimu<sup>36</sup>, įvairiais tarptautinės prekybos ir kitais ekonominiais apribojimais. Be to, be bandymų tiesiogiai veikti konkuruojančių jurisdikcijų politiką ir sprendimus, taikomos į mokesčių mokėtojų veiksmus ir motyvus nukreiptos priemonės, skirtos mažinti iš veiklos žemų mokesčių jurisdikcijose ar per jas gaunamą mokestinę naudą: ribojamas išmokų į šias valstybės pripažinimas leidžiamais atskaitymais, taikomi papildomi mokesčiai prie pajamų šaltinio, rezidentai apmokestinami nuo užsienyje kontroliuojamų įmonių gautų, nors ir neišmokėtų pajamų, nustatomi papildomi informacijos atskleidimo reikalavimai, jau minėtų politinių ir ekonominių priemonių pagalba su žemų mokesčių jurisdikcijomis sudaromi keitimosi informacija susitarimai, informacija iš griežčiausias konfidencialumo taisyklės taikančiose jurisdikcijose veikiančių finansų įstaigų renkama su teise mažai bendro turinčiais būdais, iš darbdavio politika ir verslo praktika nusivylusių darbuotojų ar juos tiesiog paperkant<sup>37</sup>.

---

<sup>35</sup>To pavyzdžiais yra tiek pačioje OECD 1998 m. ataskaitoje pateikiamos rekomendacijos, tiek G7 G8 ir G20 formato viršūnių susitikimų pareiškimai.

<sup>36</sup> Vienas iliustratyviausių pavyzdžių būtų Prancūzijos prezidento N. Sarkozy po ES plėtros 2004 m. viešai išsakyta mintis naujosioms ES narėms, nesutinkančioms atsisakyti savo ženkliai žemesnių pajamų ir pelno mokesčio tarifų, labai riboti struktūrinių fondų paramą, mat didžiosios ekonomikos neturinčios pačios finansuoti jų pačių mokesčių bazės eroziją skatinančios naujųjų narių fiskalinės politikos.

<sup>37</sup> VAN KAMPEN, T.A.; ir DE RIJKE, L.J. *The Kredietbank Luxembourg and the Liechtenstein tax affairs: notes on the balance between the exchange of information between states and the protection of fundamental rights*. EC Tax Review, 2008/5.



Aktyviausiai apie šias priemones, kaip jau minėta, kalba ir jas taiko didžiosios, aukščiausius mokesčių tarifus taikančios ir labiausiai mokėtojų ir mokesčių bazės migraciją jaučiančios šalys, kurioms tiesioginiai mokesčiai tradiciškai yra reikšminga nacionaliniu pajamų dalis: Didžioji Britanija, Prancūzija, Vokietija, JAV, Skandinavijos šalys, Australija, ir kt. Kita vertus, taip pat minėta, jos pačios yra ne mažiau aktyvios konkuruodamos dėl mobiliojo kapitalo ir mokėtojų, savo preferenciniais (privileginiais) apmokestinimo mechanizmais papildydamos *a priori* turimus kitus konkurencinius privalumus. Taigi, skirtingai nuo mažųjų, žemų ar nulinių mokesčių, griežtos banko paslapties, liberalios finansinės veiklos priežiūros jurisdikcijų (Šveicarijos, Liuksemburgo, Lichtenšteino, Bermudos, Gernsio, Džersio, Panamos, Honkongo, Kaimanų, Singapūro ir kt.), turinčių aiškius tikslus ir prioritetus, pastarosioms tenka balansuoti dviem kryptimis, laviruojant kardinaliai skirtingų dėsnių ir tikslų formuojamoje politinėje, ekonominėje bei socialinėje realybėje, nacionalinių ir tarptautinių teisinių įsipareigojimų kontekste.

Reziumuojant šį bendrą esminių tarptautinės konkurencijos mokesčiais elementų ir procesų pristatymą ir prieš pereinant prie išsamesnės jų (pirmiausia istorinių šaknų ir evoliucijos, vėliau teisinių formų bei turinio, jų veikimo, sukuriamų pasekmių ir t.t.) analizės bei vertinimo tolesniuose skyriuose, patį reiškinį galiausiai turėtume apsibrėžti kaip jurisdikcijų politinių, teisinių ir ekonominių sprendimų ir veiksmų visumą, viena vertus, kuriant paskatas ir sąlygas (pirmiausiai mokestines) tiesioginėms ir netiesioginėms užsienio investicijoms, faktinei (realiai) ir (ar) nominaliai (formaliai) užsienio kilmės kapitalo imigracijai, užsienyje vykdomos veiklos registracijai, finansinėms operacijoms šalyje ir ribojant nacionalinio kapitalo interesą migruoti, o, tuo pačiu, sudarant ir galimybes mokesčių planavimui, vengimui bei slėpimui, tiesiogiai sąlygojantiems sunkiai pervalstybių pervertinamas pasekmes kitų valstybių viešiesiems finansams, proporcingam, teisingam, optimaliam ar (bent jau) tradiciškai

nusistovėjusiam apmokestinimo balansui, ir, kita vertus, pastangas ginti savus fiskalinius interesus, teises ir galimybes apmokestinti jos rezidentų ir šalyje generuojamas pajamas ir pelną, sukauptą kapitalą, užtikrinant pasirinktos savos mokesčių politikos krypties efektyvumą ir funkcionalumą.

## **2 skyrius. Istorinės valstybių konkurencijos mokesčiais ištakos ir raida**

Dėl to, kad į valstybių konkuravimą mokesčiais galima žvelgti iš įvairių perspektyvų, plačiąja (bendrąją šalies fiskalinės politikos orientaciją) ir siaurąja (per atskirus preferencinius apmokestinimo režimus) prasmėmis, jam dažnai priskiriami ir su juo siejami labai skirtingi ekonominiai, verslo ir politiniai procesai, fiskaliniai sprendimai, priemonės įvykiai, faktai. Be to, apibendrinanti „mokestinio konkurencingumo“ kategorija gali apimti aibę gan specifinių ir nebūtinai susijusių, į tą patį orientuotų tikslų ir motyvų, nors realizuojamų panašiomis ar analogiškoms fiskalinėmis priemonėmis ir sprendimais: tarifų mažinimas ar išskaičiuojamųjų mokesčių prie pajamų šaltinio atsisakymas gali būti tiesiog bandymai stimuliuoti ekonomiką, naikinti dvigubą apmokestinimą, palengvinti galimybes verslui skolintis užsienyje ar skatinti eksportuoti kapitalą ir pan., neturint iš ankstinių tikslų gauti naudos iš užsienyje generuojamos mokesčių bazės. Tai didžia dalimi lemia, kad vienareikšmiškai nustatyti, atskirti ar bent pasirinkti, ką istoriškai reikėtų laikyti šio globalaus reiškinių atspirties tašku ar taškais, nuo kada paskiri individualių šalių veiksmai ir sprendimai galėtų būti vertinami kaip susijusi visuma, sistema, vienu šalių sprendimai ir pasirinkimai tapo netiesioginiu spaudimu kitoms. Tačiau, žvelgiant retrospektyviai, tam tikri reiškiniai, istoriškai susiklosčiusios tendencijos skirtingų valstybių mokesčių politikoje, tarptautinės iniciatyvos tiesioginio apmokestinimo srityje vis dėlto gali būti identifikuoti, kaip reikšmingiausi, pastebimiausi, turintys (turėję) didžiausią

politinę, ekonominę, dogmatinę, simbolinę ir kt. Siekiant kuo platesnio konteksto tolimesnei giluminei reiškinių analizei, šiame skyriuje valstybių konkurencijos mokesčiais kilmė ir istorinė raida trumpai aptariama trimis skirtingais aspektais: istoriškai apžvelgiant bendrąsias įvairių valstybių tiesioginių mokesčių politikų kaitos ir juridikcinio konkuravimo tendencijas, pagrindinius, reikšmingesnius įvykius ir sprendimus, iniciatyvas; „ofšorinių“ jurisdikcijų iškilimą, priešastis, jų vystymąsi, istorinę raidą; ir antikonkurencinių, koordinacinių, harmonizavimo ir bendradarbiavimo procesų chronologiją, evoliuciją.

### **2.1. Valstybių mokesčių politikų pokyčių ir juridikcinio konkuravimo ištakos**

Konkuravimas mokesčiais yra tik vienas bendro valstybių varžymosi reguliacine ir administracine aplinka elementų. Kadangi mokesčiai labai dažnai yra tik vienas (ir net nepagrindinis) jurisdikcijos patrauklumo verslui ir investicijoms kriterijus, palankus apmokestinimas be atitinkamo pačios veiklos reguliavimo, jai taikomų privalomų reikalavimų, apribojimų ir pan., gali neturėti jokio realaus poveikio. Net ir patys konkurencingiausi mokesčių tarifai greta gausių biurokratinių formalumų, reikalavimų gauti licencijas ir leidimus, administracinių apribojimų užsieniečiams (draudimas turėti nekilnojamojo turto, kontrolinius akcijų paketus įmonėse, įpareigojimai nuolat būti šalyje ir pan.) gali neprivilioti nei veiklos, nei investicijų. Būtent dėl to istoriškai ir konkuravimo mokesčiais ištakos pirmiausia glūdi bendruose bandymuose atverti savo rinkas ir jurisdikciją – tiek kaip investicijų, veiklos galutinį tikslą, tiek ir kaip tarpinę stotelę tolimesniems planams, einant į kitas rinkas.

Istoriškai reguliacinio „lenktyniavimo į dugną“, kuo pastaruoju laiku praktiškai išimtinai vadinama valstybių konkurencija mokesčiais, koncepcija kildinama iš XIX a. ir XX a. pradžioje stebėtos konkurencijos tarp JAV valstijų,

ieškojusių kaip privilioti korporacijas steigtis (reziduoti) būtent jose. Pirmiausia 1890 m. Naujojo Džersio valstija liberalizavo reikalavimus kompanijų steigimo dokumentų turiniui, sumažino jų pirminės registracijos ir kasmetinius registro mokesčius. Vėliau tai kopijuoti bandė Delavero, kol Naujojo Džersio tuometinis gubernatorius Woodrow Wilson vėl nesiėmė įmonių teisinio reguliavimo griežtinti. Europoje tuo laiku taip pat stebimos panašios tendencijos (dar 1869 m. Ispanijoje, 1870 m. Vokietijoje, 1873 m. Belgijoje, 1883 m. Italijoje), liberalizuojant akcinių bendrovių steigimo, veiklos, valdymo reguliavimą, plėtojant ribotos korporatyvinės atsakomybės koncepciją, panaudojimo galimybes, didinant vietinių bendrovių galimybes konkuruoti. Akademinėje literatūroje šis šalių konkuravimas mažinant reguliacinius standartus pirmą kartą rimčiau diskutuojama A. A. Berle ir G. C. Means knygoje *The Modern Corporation and Private Property*. O 1933 m. ši koncepcija ir tarpjurisdikcinis konkuravimo reguliaciniais reikalavimais pripažįstamas ir jurisprudencijoje, JAV Aukščiausiojo Teismo teisėjo Louis Brandeis nutartyje byloje *Ligget Co. v. Lee* (288 U.S. 517, 558–559), kur nagrinėtas Floridos valstijos teisės aktų, reglamentavusių licencinio mokesčio valstijoje atidaromoms parduotuvėms ir diferencijuojančio jį priklausomai nuo to, kokia teisine forma šios parduotuvės valdomos, keliose valstijos apygardose jos turimos, galiausiai kam – vietinėms ar kitose valstijose registruotoms kompanijoms jos priklauso, atitikimas Floridos ir federalinei JAV konstitucijai ir atitinkamoms jų pataisoms<sup>38</sup>.

Valstybių mokestinio konkuravimo ištakų apskritai galėtume pradėti ieškoti nuo pat moderniosios valstybės ir neišvengiamo jos palydovo – mokesčių – atsiradimo. Štai pavyzdžiui, net daug anksčiau nei minėtas reguliacinis „lenktyniavimas į dugną“ JAV – dar Lietuvos Didžiosios Kunigaikštystės didžiojo kunigaikščio Gedimino laiškuose, kviečiančiuose į šalį užsienio miestų (Liubeko,

---

<sup>38</sup> GRANDY, C. *New Jersey Corporate Chartermongering, 1875-1929. The Journal of Economic History* Vol. 49, Nr. 3, 1989, rugsėjis.

Zundo, Brėmeno, Magdeburgo, Kelno ir kt.) piliečius, žadama žemdirbius atleisti 10 metų nuo visų mokesčių už dirbamą žemę, o pirklius – nuo rinkliavų ir muitų<sup>39</sup>. Vis dėlto daugumoje publikacijų ir komentarų moderniosios konkurencijos mokesčiais kaip globalaus reiškinio pradžia ar vienu esminių taškų istoriškai su prezidento R. Reagan JAV ir premjerės M. Thatcher Jungtinėje Karalystėje įvykdytomis mokesčių reformomis<sup>40</sup>. JAV prezidentas R. Reagan, 1981 m. pasirašydamas Ekonominio Atsigavimo Mokesčių aktą (ang. *Economic Recovery Tax Act*) progresinės pajamų apmokestinimo skalės aukščiausią tarifą nuo šiais laikais sunkiai suvokiamų 70 proc. sumažino iki 50 proc. (o vėliau, 1988 m. – net iki 28 proc.), o žemutinį – nuo 14 iki 10 proc.<sup>41</sup> Pagrindinis šios reformos tikslas – bandymas kovoti su pirmąja nuo II pasaulinio karo ekonomine krize, aukštu nedarbo lygiu, dviženkle ir vis didėjančia infliacija: susidarė paradoksali situacija, kai, didinant darbo užmokestį infliacijos lygiu, jis faktiškai sumažėdavo, nes padidėjusioms pajamoms buvo taikomas ir aukštesnis progresinės skalės tarifas. Dėl visiškai panašių priežasčių ir Jungtinėje Karalystėje dar 1979 m., dėl didžiulių viešųjų finansų deficitų, privertusių šalį kreiptis dėl paskolos ir į IMF, priimtame biudžetinių teisės aktų pakete konservatoriai su M. Thatcher priešakyje sumažino viršutinę progresinės pajamų mokesčio skalės ribą nuo net 83 proc. iki 60 proc., o vėliau, 1986 m. – iki 40 proc.<sup>42</sup> Daugelio to meto vyraujančių ekonomistų požiūriu, pagrindine infliacijos priežastimi buvo valstybių viešųjų finansų deficitai, o mokesčių mažinimas reiškė ir valstybės pajamų mažėjimus, t. y. deficito didėjimą – visiškai priešingą veiksma, nei diktuotą to meto vyraujanti

---

<sup>39</sup> *Gedimino laišakai*. Vertė C. Rowell. Vaga, 2003, Vilnius.

<sup>40</sup> MITCHELL, D. J. *The Global Flat Tax Revolution: Lessons for Policy Makers*. Prosperitas, Vol. VII, Issue I, 2008 m. vasaris.

<sup>41</sup> Pastebėtina, jog iki R. Reagan reformos JAV buvo bent dar du ženklūs mokesčių tarifų mažinimai: trečiajame XX a. dešimtmetyje prezidentas Calvin Coolidge pasirašė įstatymus, kuriais pajamų mokesčio viršutinis tarifas nuo 73 proc. 1921 m. sumažintas net iki 25 proc. 1926 m., o prezidentas John F. Kennedy – nuo fantastinio 91 proc. 1963 m. iki 70 proc. 1965 m., nors konkurencijos mokesčiais kontekste praktiškai išimtinai minima tik pastaroji, R. Reagan reforma.

<sup>42</sup> LAWSON, N. *Economy: tax reform*. [Interaktyvus] Conservative Political Centre. [Žiūrėta 2011-06-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.margarethatcher.org/document/109507>>.

ekonominė logika. Nors abiem atvejais sprendimai iš esmės buvo nulemti šalių vidaus ekonominių iššūkių, neakcentuojant (bent viešai) jokių tarptautinių fiskalinių tikslų, vien tai, kad mokesčiai labiausiai sumažinti turtingiausiems, ir tai, kad sprendimas neatitiko nusistovėjusio požiūrio, o iš esmės sekta šio darbo pačioje pradžioje jau cituoto Milton Friedman ekonomine filosofija, taip pat ir dėl šiuos sprendimus sekusių viešųjų išlaidų mažinimų (ypač Jungtinėje Karalystėje), labai apsunkinusių mažiausias pajamas turinčios visuomenės dalies padėtį, tokia politika priimta kaip kone besąlygiškas pataikavimas stambiajam kapitalui, o su panašiais sunkumais susidūrusių kitų šalių – kaip netiesioginis (per tokius žingsnius matančius ir vertinančius mokesčių mokėtojus) spaudimas ta pačia kryptimi eiti ir joms bei, galbūt, bandymas jų sąskaita (pritraukiant iš jų mokėtojus, kapitalą) spręsti savas fiskaline problemas.

Tuo tarpu, pavyzdžiui, Reuven S. Avi-Yonah<sup>43</sup> jurisdikcijų varžymąsi fiskalinės politikos priemonėmis pirmiausia sieja su dviem elementais: mokesčių prie pajamų šaltinio palūkanoms atsisakymu (kartu ir apskritai valiutos apyvartos reguliavimo ir kontrolės) ir laipsnišku jurisdikcijų funkcijų diferencijavimusi į paklausos arba rinkos (angl. *demand, market*), pasiūlos arba gamybos (angl. *supply, production*), ir rezidavimo arba pagrindinės buveinės (angl. *residence, head office*). Mokesčių prie pajamų šaltinio atsisakymo iniciatore profesorius nurodo tas pačias JAV, 1984 m. atsisakiusias 30 proc. mokesčių prie pajamų šaltinio iš JAV užsienio rezidentams išmokamoms palūkanoms. Tokiu būdu, kaip nuodo Avi-Yonah, JAV bandė spręsti kapitalo pasiūlos šalyje problemą<sup>44</sup>, sudarydamos galimybę pigiau skolintis užsienyje. Šis JAV žingsnis negalėjo likti nepastebėtas tiek kapitalo turėtojų, atradusių galimybę turimas lėšas įdarbinti efektyviau (be papildomos mokestinės naštos generuojamai grąžai), tiek ir kitų

---

<sup>43</sup> AVI-YONAH, R. S. *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*. Harvard Law Review, Vol. 113, Nr. 7, 2000 gegužė.

<sup>44</sup> Kurios pagrindinės šaknys – jau minėtas radikalus mokesčių sumažinimas ir padidėjusios gynybos išlaidos, didinusios valstybės poreikį skolintis ir branginusios skolinimąsi privačioms korporacijoms.

valstybių, pajutusių tam tikrą kapitalo persigrupavimą ir, atitinkamai, jo deficitą. Mokesčius užsienio rezidentams išmokamoms palūkanoms (ypač bankinėms) panaikino ar ženkliai sumažino daugelis kitų kapitalistinių pasaulio ekonomikų (Prancūzija, Vokietija, Nyderlandai, Danija ir kt.), taip atsirado galimybės generuoti šaltinio valstybėje neapmokestinamas palūkanas daugelyje stambiausių kapitalistinių ekonomikų, o, derinant su banko paslapties institutu ir bendradarbiavimo tarp valstybių stoka – apskritai kapitalo gražos apmokestinimo išvengti. JAV pasirinktas teisinis reguliavimas neišvengiamai vertė panašius sprendimus taikyti ir kitas šalis: Vokietijai pamėginus 1988 m. gražinti minimalų 10 proc. mokesčių palūkanoms už indėlius, tai sąlygojo masišką bankinių indėlių perkėlimą į kaimyninį Liuksemburgą<sup>45</sup>. Apibendrinamas šių išsivysčiusių vakarų valstybių fiskalinių politikų evoliuciją, prof. Reuven S. Avi-Yonah atkreipia dėmesį, jog nuo pat modernių, socialiai orientuotų vakarų valstybių susiformavimo XIX a. pabaigoje, pagrindinę jų pajamų dalį sudarė tiesioginiai mokesčiai, paremti progresiniu gyventojų pajamų bei įmonių pelno apmokestinimu. Daugelyje šių šalių tokio apmokestinimo principai, net nepaisant konkurencijos mokesčiais miestų iššūkių, tam tikra apimtimi išsaugoti ir iki šiol (pvz., Jungtinėje Karalystėje, Prancūzijoje, Vokietijoje, Nyderlanduose ir net konkurencingajame Liuksemburge galime aptikti ne tik gyventojų pajamų, bet ir įmonių pelno progresinio apmokestinimo pėdsakų). Pastebėdamas, kad skirtingai nuo kitų apmokestinimo formų, tokių kaip vartojimas ar socialiniai mokesčiai, pajamų mokesčio bazę sudaro ir pajamos iš kapitalo, net jeigu jos sutaupomos, o ne skiriamos vartojimui. Kadangi turtingesnieji sutaupo daugiau nei mažesnes už vidutines pajamas gaunančius, pajamas iš kapitalo apimantis apmokestinimas yra kur kas progresyvesnis nei tas, kuris neapmokestina nei turtingųjų, nei mažas

---

<sup>45</sup> Vokietijai net ir atsisakius šio ketinimo, 1991 m., Vokietijos Federaliniam Konstituciniam teismui konstatavus, kad darbo pajamų apmokestinimas ir palūkanų neapmokestinimas pažeidžia konstitucinį lygybės principą, minimalus mokesčių indėlių palūkanoms vėl buvo sugrąžintas, bet išimtis nerezidentams ir toliau palikta.

pajamas gaunančių kapitalo pajamų. Techninės (ypač komunikacijos priemonių) pažangos kardinaliai padidintas kapitalo mobilumas leidžia nesudėtingai jį kilnoti tarp jurisdikcijų (tarp skirtingų šalių bankuose turimų sąskaitų, kompanijų, keičiant investicinius instrumentus ir pan.), todėl juridinių ir mokestinių barjerų (apsunkinimų) šioms transakcijoms mažinimas prie pajamų apmokestinimo progresyvumo mažėjimo ir fiskalinio spaudimo kitoms šalims prisideda ne mažiau (o greičiausiai net ir daugiau) negu tiesiog pagrindinių pelno ar pajamų mokesčių tarifų sumažinimas.

Avi-Yonah minimos jurisdikcijų funkcinio diferencijavimosi (specializavimosi) š Paklausos, buveinių ir gamybos jurisdikcijas esmė – teisių apmokestinti mokėtojų iš ekonominės veiklos generuojamą pelną pagrindas. Paklausos jurisdikcijos, ypač didelės rinkos (JAV, Jungtinė Karalystė, Prancūzija, Vokietija ir pan.), linkusios vienodai apmokestinti iš pardavimų jose generuojamus tiek rezidentų, tiek ir nerezidentų pelnus. Tačiau, nerezidentų atveju, atsižvelgiant į tarptautinę apmokestinimo praktiką ir tipines dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatas, apmokestinimo teisėms atsirasti paprastai būtina nustatyti esant užsienio asmens nuolatinę buveinę – apibrėžtą, fiksuotą, nuolatinę veiklos šalyje vietą, ką padaryti (ypač žinant elektroninės komercijos galimybes ir didmeninės prekybos kontraktų sudarymo vietas ir būdo latentškumą<sup>46</sup>) jei veikla nėra savanoriškai mokėtojo deklaruojama ar registruojama, nėra paprasta. Gamybos jurisdikcijos (Kinija, Indija, Indonezija, Brazilija ir pan.), turėdamos teisę ir realias galimybes apmokestinti gamybos (perdirbimo) procese jose sukuriama ekonominę vertę, paprastai būdamos mažiau ekonomiškai išsivysčiusios, pigesnės darbo jėgos šalys, siekdamos pritraukti ir išlaikyti gamybines investicijas, suteikia investuotojams ir samdomai darbo jėgai mokestines lengvatas, atidėjimus (atostogas), nustato laisvasias ekonomines zonas

---

<sup>46</sup> Lyginant, pavyzdžiui, su kur kas lengviau pastebimu ir kontroliuojamu mažmeninės prekybos klientų srautu.



ir pan. Tokiu būdu, tinkamai struktūruojant ir atskiriant gamybą nuo pardavimų, mokesčiai gali būti sumažinami iki minimumo ir šiame verslo etape. Rezidavimo, centrinių buveinių jurisdikcijos (tos pačios JAV, Jungtinė Karalystė, Šveicarija, Nyderlandai ir kt.) viena vertus, siekdamos nemažinti savų korporacijų konkurencingumo pasaulio rinkose, kita vertus, stengdamosi pritraukti užsienio korporacijas perkelti savo centines buveines, ėmė pamažu atsisakyti iš užsienio šaltinių gaunamų pajamų apmokestinimo (nuo iš dukterinių bendrovių gaunamų dividendų neapmokestinimo, iki per užsienio nuolatinės buveines gautų pajamų atleidimo nuo mokesčių, mokesčių rezidentėmis nelaikomų įmonių). Pastebėtina, jog toks skirstymas nėra kategoriškas ir, skirtingose struktūrose ir situacijose ta pati jurisdikcija gali atlikti skirtingą vaidmenį: prekybai JAV gamyba organizuojama Kinijoje, o holdingas – Nyderlanduose; ir atvirkščiai – prekyba Nyderlanduose gali būti kontroliuojama ir organizuojama iš JAV. Toks laipsniškas funkcinis šalių diferencijavimasis atvėrė naujas erdves ir galimybes šalims gali konkuruoti, ieškoti (kurti) pranašumus, kadangi, atiradus galimybėms verslo projektus struktūruoti per keletą parankiausių jurisdikcijų, praktiškai vienas nuo kito buvo atsieti iki tol tik kompleksiškai analizuoti investicinio šalies patrauklumo elementai (nebėra būtinybės ieškoti optimaliausio jų derinio): rinkos dydis, gyventojų perkamoji galia, geografinė padėtis, išteklių, infrastruktūra, darbo jėgos kaina, reguliacinės aplinkos lankstumas ir, svarbiausia, mokestinė jurisdikcija<sup>47</sup>.

Kitas kiek plačiau aptartinas valstybių konkuravimo mokesčiais raidos etapas ir laikotarpis, į kurį būtina atkreipti dėmesį net ir šiame lakoniškame istoriniame įvade – tai tiesioginių mokesčių reformos atsikūrusiose postkomunistinėse valstybėse, prasidėjusios paskutiniajame praėjusio amžiaus dešimtmetyje ir tebesitęsiančios iki šiol. Kadangi, kaip jau minėta, istoriškai vakarų valstybėse vyravo (ir vis dar vyrauja) pirmiausia galėjimo mokėti principu

---

<sup>47</sup> AVI-YONAH, R. S., išnaša 44.

paremtas progresinis apmokestinimas, turtingiesiems, daugiau uždirbantiems, kapitalui palankaus žemo vieno tarifo mokesčių įvedimas ir apskritai bendras tiesioginių mokesčių tarifų mažinimas šiose naujosiose Europos demokratijose, greta jų bandymų ir pastangų pozicionuoti save kaip parankias holdingines, gamybines jurisdikcijas, potencialias naujas rinkas ar laidininkus į naujai atsivėrusias kitas rytines Europos ir Azijos rinkas, įvertinti kaip visų pirma į vakarų verslą ir kapitalą orientuoti agresyvūs konkurenciniai žingsniai<sup>48</sup>.

Nuo 1994 m. prie vieningų pajamų mokesčio tarifo (greta jau taikomų vieno tarifo pelno mokesčių) perėjo Lietuva ir Estija, kiek vėliau Latvija, nuo 2001 m. Rusija (13 proc.), 2004 m. – Slovakija (19 proc.), Ukraina (13 proc.), 2005 m. – Gruzija (12 proc.), Rumunija (16 proc.). Šie pokyčiai reiškė ne tik techninį perėjimą prie kitais principais paremto pajamų apmokestinimo principų, bet ir gan ženklų bendros pajamų mokesčių naštos mažinimą (išskiriant tik Lietuvą ir Latviją, kur, nors ilgainiui sumažinti, pradžioje naujais vieningais tarifais pasirinkti anksčiau progresinės skalės viršuje buvę tarifai), darbo jėgos piginimą fiskalinėmis priemonėmis. Savo tiesioginius (pelno ir pajamų) mokesčius paraleliai ir laipsniškai mažino Lenkija (pelno mokestį nuo 34 proc. 1999 m. iki 30 proc. 2000 m., 28 proc. 2001 m., ir net 19 proc. 2004 m.), Vengrija (reinvestuojamam pelnui tarifą 1995 m. sumažinusi nuo 35 iki 18 proc., o 2004 m. iki 16 proc.), Čekija (pelno mokestį 1994 m. susumažinusi nuo 45 iki 43 proc., 1998 m. – iki 35 proc. 2000 m. – iki 31 proc., galiausiai 15 proc. 2008 m.). Nuo 2000 m. Estija ne tik faktiškai (tai yra nustatydamas specialias lengvatas, išimtis, kokios, pavyzdžiui, jau buvo taikomos Lietuvoje), bet ir deklaratyviai juridiškai visai atsisakė reinvestuojamo (arba tiksliau – įmonėje paliekamo) pelno apmokestinimo, mokestį nustatydamas tik dividendų ar kitokiais būdais akcininkams, vadovams ir kitiems asmenims išmokamai jo daliai. Tiesioginiai

---

<sup>48</sup> GRECU, A. *Flat tax – The British Case*. Adam Smith Institute, 2004, London.

mokesčiai šiuo periodu taip pat mažinti, verslo ir investicijų skatinimo išimtys ir lengvatos taikytos Latvijoje bei Lietuvoje (plačiau žr. IV disertacijos dalyje)<sup>49</sup>.

Kadangi nemaža dalis šių valstybių 2004 m. galiausiai tapo ir turtingųjų klubo – ES – narėmis, kur BVP persikirstymo per viešuosius fondus procentai ženkliai aukštesni (net lyginant ir su dar nesumažintais naujokių mokesčiais), diskusijos dėl jų pasirinktos fiskalinės politikos krypties ir atskirų sprendimų, su paūmėjimais ir atoslūgiais, vis tebesitęsia. Lietuvai, Latvijai, Estijai, Lenkijai, Slovakijai, Slovėnijai, Vengrijai, Čekijai, taip pat „ofšorinių“ jurisdikcijų etikečių net nespėjusioms nusikratyti Kiprui ir Maltai tapus ES narėmis, jų santykinai paprastesnės, vieno (ir pastebimai žemesnio) tarifo sistema paremtos mokesčių sistemos ir iš vakarų valstybių konvergencijos laikotarpiu perimta reguliacinė ir administracinė sistema bei kultūra, gilių mokestinės politikos tradicijų neturėjimas, užtikrinęs senbuvėms nebūdingą ir gan sunkiai pasiekiamą reguliacinį lankstumą, vieningos rinkos sąlygomis ėmė dar glaudžiau sąveikauti su progresiniu ir įmonių pelno apmokestinimu paremtomis senbuvių sistemomis. Prisiminus ir dar 1973 m. ES nare tapusios Airijos, greta santykinai aukšto 32 proc. pagrindinio pelno mokesčio tarifo sėkmingai taikiusios 10 proc. Tarptautinio Finansinių Paslaugų Centro (angl. *International Financial Services Centre*), kitaip dar vadinto tiesiog Dublino dokų (angl. *Dublin Docks*) mokestinį režimą, vėliau, nuo 2003 m., pakeistą itin konkurencingu 12,5 proc. bendruoju pelno mokesčio tarifu, pavyzdį pritraukiant eilės stambiausių tarptautinių korporacijų regionines būstines (Google, Apple, Microsoft, Amazon, IBM ir kitų.), naujosios narės taip pat imtos politiškai kaltinti dvigubais standartais: turėti žemus mokesčius, atsisakant dalies potencialių biudžeto pajamų, kartu žemu apmokestinimu pritraukiant kapitalo, mokėtojų ir mokesčių bazės iš ES senbuvių, ir, tuo pat metu, tų pačių senbuvių sunešamomis ES lėšomis, iš struktūrinių fondų finansuodamos

---

<sup>49</sup> APPEL, H. *International Imperatives and Tax Reform. Lessons from Postcomunist Europe*. Comparative politics, Vol. 39, Nr. 1, 2006, p. 34-62.

ar bendrai finansuodamos valstybinius investicinius projektus (t. y. dengdamos biudžeto išlaidas, potencialius deficitus). Vis dėlto, galiausiai ir neišvengiamai (neteigtina, kad tik dėl naujų narių sukurto konkurencinio spaudimo, tačiau neabejotinai ir dėl jo) diskusijos dėl tiesioginių mokesčių mažinimo ir konkretūs sprendimai atsirado ir senosiose ES narėse, pavyzdžiui, Nyderlandai viršutinį pelno mokesčio tarifą nuo 2005 m. sumažino nuo 34,5 proc. iki 31,5 proc., o vėliau ir iki šiuo metu taikomų 25 proc., Vokietijoje federalinis pelno mokestis nuo 25 proc. 2007 m. sumažintas iki 15 proc., nuo 2005 m. 34 proc. pelno mokestis iki 25 proc. sumažintas Austrijoje, mokesčiai mažinti ir Jungtinėje Karalystėje<sup>50</sup>, tai svarstyta (bent iki 2008-2009 m. pasaulinės finansų krizės ir po to kilusios valstybių viešųjų finansų, skolų krizės) eilėje kitų šalių (Suomijoje, Danijoje, Švedijoje ir kt.).

## **2.2. „Ofšorinių“ jurisdikcijų iškilimas ir raida**

Istorinė šalių konkurencijos mokesčiais apžvalga būtų nepilna, kiek plačiau nepristačius „ofšorinių“ jurisdikcijų ištakų. Pats terminas „ofšoras“ plačiau aptariamasis ir analizuojamas antroje disertacijos dalyje, tuo tarpu čia plačiau aptartinos istorinės priežastys ir motyvai, kodėl kai kurios jurisdikcijos savanoriškai pasirinko ar buvo priverstos tokiomis tapti.

Absoliuti dauguma tokiomis *de facto* ir *de jure* visuotinai laikomų šalių – buvusios nedidelės nutolusios Didžiosios Britanijos, Nyderlandų, Prancūzijos užjūrio kolonijos Karibų juroje (Kaimanai, Bermuda, Barbadosas, Bahamos, Didžiosios Britanijos Mergelių Salos, Aruba, Kiurasao, Antigva ir Barbuda, Grenada, Panama ir kt.), Pietryčių Azijoje (Honkongas, Makao, Singapūras, Palau ir kt.), Indijos ir Ramiajame vandenyne (Mauricijus, Seišeliai, Vanuatu, Niuje, Fidžis, Kuko salos ir kt.). Dekolonizacijos laikotarpiu, ypač po II pasaulinio karo,

---

<sup>50</sup> IBFD informacija (žr. <<http://www.ibfd.org/IBFD-Tax-Portal>>).

netekusios metropolijų globos ir finansinės paramos, būdamos mažos ir nutolusios nuo pasaulio ekonominių ir finansinių centrų ir, skirtingai nuo postkomunistinių valstybių, neturėdamos tvirtesnių ekonominių pagrindų, pramonės, paslaugų sektoriaus, technologijų ar gamtos išteklių, privalėjo susirasti nišą pasaulio ekonominėje matricoje ir sprendimus, kaip finansuoti ir iš ko finansuoti viešąjį sektorių, viešąsias išlaidas, investicinius projektus. Kadangi vakarų verslui, išskyrus gal tik turizmui tinkamą gamtą ir klimatinės sąlygas (kurias išnaudoti būtų reikalingos itin didelės ir nežinia kada atsipirksiančios finansinės investicijos), kone vienintele didesnių investicijų nereikalaujančia jų „eksporto preke“ tapo įgyta jurisdikcija (civilinė ir fiskalinė). Dažnai tai, matyt, vyko (o ir vargu ar galėjo kitaip) ir ne be pačių buvusių metropolijų ir jų valdžios ir administracijos bei verslo tiesioginio suinteresuotumo ir pagalbos: supažindinant su vakarų verslo, tradicijomis, tendencijomis ir vystymusi, rengiant atitinkamus teisės aktus, tiek bendrai įmonių teisės, tiek ir specialios finansinės veiklos (bankų, draudimo, investicinių fondų ir kt.), kuriant reikalingas institucijas, derinant teisinį reguliavimą ir administracinę praktiką prie verslo poreikių taip, kad jie būtų maksimaliai patogūs ir patrauklūs (absoliuti dauguma šių kolonijomis buvusių šalių turi savo buvusioms metropolijoms itin artimą teisės sistemą)<sup>51</sup>. Neturint apčiuopiamos mokesčių bazės, kuri generuotų mokesčines pajamas, ir tradicinė mokesčių sistema nėra būtina, juolab kad taikant tik fiksuotus registracijos ir kasmetiniais palaikymo mokesčiais, nereikalaujant iš mokėtojų vesti kokią nors apskaitą ir teikti ataskaitas, surenkamos pajamų sumos tiesiog objektyviai didesnės. Mokamų mokesčių nesiejimas su generuojamais (juridiškai registruojamais) pelnais, pajamomis, apskaitos ir atskaitomybės nereikalavimas (nes neturint mokesčių jos praktiškai tiesiog nėra reikalingos, o reikalauti to, ko reikia kitoms šalims renkant mokesčius, papildomus, kontrolei reikalingus administracini resursus finansuoti savo ir taip kukliomis lėšomis – natūraliai nėra

---

<sup>51</sup> SHAXSON, N., išnaša 30, p. 49-62.

labai racionalu<sup>52</sup>) buvo tai, kas ir traukė ir tebetraukia užsienio mokėtojus ir kapitalą. Kiek labiau ekonomiškai pažengusios, kokybiškesnę reguliacinę infrastruktūrą, tarptautinį pripažinimą ir reputaciją, didžiųjų valstybių protekciją turinčios „ofšorinės“ jurisdikcijos (dėl to, kad gali sau tai leisti neprarasdamos patrauklumo, ar to, kad išvengtų įtraukimo juoduosius sąrašus, antivengiminių nuostatų taikymo ir pan.) taiko teritorinio apmokestinimo sistemas, minimalius turto ar pelno mokesčius, nustato minimalius finansinės apskaitos reikalavimus ir pan. Šiai „ofšorinių“ jurisdikcijų grupei iki neseno galėjome drąsiai priskirti (o kai kurios šalys jas vis dar įtraukusios į juoduosius sąrašus) Viduržemio jūros salas Kiprą bei Malta, taip pat įvairius tam tikrą fiskalinį suverenitetą turinčius istoriškai atskirus įvairių valstybių regionus, kurie dėl savo ekonominio atsilikimo ir/ar geografinio atskirumo, alternatyvių ekonominių pasirinkimų nebuvimo, kitų istorinių priežasčių ir dėl finansinio išskaičiavimo (mažinant būtinybę šiuos kraštus subsidijuoti) su centrinės valdžios palaiminimu taiko itin palankų apmokestinimą verslui – Madeira Portugalijoje, Labuanas Malaizijoje, Kalmukija ir Ičkerija Rusijoje, taip pat Jungtinės Karalystės Karūnai priklausančios Normandų (kanalo) salas (Džersį, Gernsį, Sarką, Aldernį), Meno salą, Gibraltarą<sup>53</sup>.

Kitai „ofšorinių“ jurisdikcijų grupei priskirti tradicines Europos „ofšorines“ jurisdikcijas, kurių priešakyje kaip etalonas ir simbolis, be abejo, yra Šveicarija. Greta jos paminėtini Monakas, Lichtenšteinas, iki neseno – Liuksemburgas, taip pat mažiau žinomi San Marinas ir Andora. Skiriamasis šių šalių bruožas ir „produktas“ – privati bankininkystė, bankinės paslaugos ir produktai, banko

---

<sup>52</sup> Suprantama, kontrolės nebuvimas ar jos minimumas buvo ir yra labai palanki erdvė neskaidriai finansinei veiklai ir transakcijoms, nuo lėšų slėpimo nuo kreditorių, mokesčių vengimo, iki korupcinių, kriminalinių lėšų, terorizmo finansavimo. Be abejo, nei viena iš šalių nedeklaruoja to siekiančios ar palaikančios ir, manytina, pagal galimybes deda pastangų su tuo kovoti, tačiau tolerancijos šiems reiškiniams ribos tokiose šalyse yra ženkliai platesnės.

<sup>53</sup> ZIELKE, R. *The Changing Role of Tax Havens – An Empirical Analysis of the tax Havens Worldwide*. IBFD Bulletin for International Taxation, Vol. 65, Nr. 1, 2011.

paslaptis, maksimalus konfidencialumas. Istoriskai jų kilmę reikėtų tiesiogiai sieti su jau minėtos Šveicarijos pavyzdžiu, jos pripažinimu ir sėkme.

Šveicarijos bankininkystės ir jai būtino itin didelio pasitikėjimo vienas iš esminių pamatų – jos neutralitetas, kuris, *de facto* besitęsiantis keletą amžių, oficialiai pripažintas 1815 m. Vienos kongrese. Bankinės paslapties užuomazgas galima rasti dar XVIII a., kuomet, pavyzdžiui, Ženevoje, nepriklausomame mieste-valstybėje, taryba uždraudė bankininkams be tarybos pritarimo atskleisti klientų finansinę informaciją trečiosioms šalims, o, prasidėjus Didžiajai Prancūzijos revoliucijai, saugaus prieglobsčio savo kapitalui Šveicarijoje ieškojo prancūzų bajorija ir dvasininkija. Vis dėlto kritiniu tašku moderniajai Šveicarijai matyt reikėtų laikyti jos gebėjimą išsaugoti neutralitetą ir banko paslaptis per du pasaulinius karus. Po pirmojo pasaulinio karo Šveicarija ir jų bankininkystės tradicijos itin pasitarnavo karą pralaimėjusiai Vokietijai, padėdami jos kapitalistams išsaugoti sukauptą turtą ir uždirbamus pelnus, išvengiant jų išmokėjimo karą laimėjusioms šalims reparaacijų pavidalu, atsisakydama joms teikti bet kokią informaciją<sup>54</sup>. Tuo tarpu II pasaulinio karo metais, Šveicarų teigimu ir pasididžiavimu, jų banko paslaptis padėjusi išsaugoti didžiulius Vokietijos žydų aktyvus nuo nacių. Su tuo, kaip su moraliniu pavyzdžiu, ilgainiui apskritai pradėta sieti šveicariškosios banko paslapties kilmė, ginama jos svarba ir vertė užtikrinant žmogaus teises. Iš ties, būtent 1934 m. už banko paslapties atskleidimą pirmą kartą nustatyta baudžiamoji atsakomybė, tačiau, kaip minėta, jos kilmė turi kur kas gilesnes šaknis. Kita vertus, laikydamiesi neutraliai kariniame ir politiniame konflikte, kaip rodo šaltiniai, tam tikra prasme neutralumo Šveicarija laikėsi ir bankiniuose klausimuose: priimdama saugoti Vokietijos žydų lėšas, kitų iš okupuotų teritorijų besitraukiančių asmenų pinigus, ji lygiai taip pat bendradarbiavo ir su pačiais naciais, tiek valdžios, tiek ir

---

<sup>54</sup> GUEX, S. *The Origins of the Swiss Banking Secrecy Law and its Repercussions for Swiss Federal Policy*. Business History Review, 74, 2000 vasara.

privačiomis struktūromis. Dėl to Šveicarija susilaukė nemažo spaudimo iš JAV ir kitų sąjungininkų, ypač pokariu, tačiau, karo metu sukaupusi milžiniškus depozitus (kurių gražinimo jų savininkams ir paveldėtojams istorijos vertos atskirų tiriamųjų darbų), pasibaigus karui tapo vienu pagrindinių skolintojų, lėšų šaltiniu būtiniais ekonomikų projektams, lėšas konfidencialiose sąskaitose laikė ir nemažai laimėjusių šalių politinių ir verslo veikėjų (įskaitant ir pokariu bėgusių nuo ženkliai padidintų mokesčių Prancūzijoje, Didžiojoje Britanijoje ir kt.). Konfidencialių sąskaitų praktika nebuvo svetima ir tų pačių britų bankams, dėl to, išnaudojus turimus įtakos instrumentus ir argumentus, klientų banko paslaptis bei savo reputaciją Šveicarijai išsaugoti ir patį išstobulintą institutą apginti pavyko, ženkliai prisidedant prie banko paslapties kaip vieno kertinių ir didžiausios teisinės apsaugos vertų finansų teisės šakos institutų susiformavimo<sup>55</sup>.

Depozitų pavidalu į šalį pritraukus daug kapitalo, kartu su juo atėjo ir įvairius jo savininkų verslo interesai, noras ir poreikis šį kapitalą vienaip ar kitaip įdarbinti, nepaisant to, kad Šveicariški privatūs bankai, skirtingai nuo tradicinių, ne patys moka atlygį (palūkanas), o ima atlygį už saugojimą ir konfidencialumą. Stengiantis ši poreikį patenkinti ir išnaudoti papildomas galimybes, imti kurti juridiniai instrumentai ir dariniai, skirti sukauptas lėšas ir verslo potencialą aptarnauti (kapitalą apsaugoti, pakeisti jo kilmę, rūšį, įslaptinti tikruosius naudos gavėjus, valdyti riziką ir pan.). Ne paskutinėje vietoje buvo ir užsienio kapitalui taikomas apmokestinimas, ne tik nustatant palankias bendrąsias apmokestinimo taisykles, tarifus, išimtis, bet ir administracinė praktika, suteikiant itin plačią diskreciją mokesčių administratoriams ir apmokestinimo (kantono ir savivaldos lygmeniu) tvarkos nustatymą konkrečiam užsienio kapitalo verslo subjektui paverčiant kone verslo derybomis. Kadangi Šveicarija buvo ir tebėra labai decentralizuota šalis ir kantonai bei savivaldybės turi plačią savivaldą taip pat ir fiskalinėje srityje, ilgainiui panašiai kaip ir JAV valstijos, Šveicarija ne tik

---

<sup>55</sup> Ten pat.



tarptautiniu lygmeniu konkuruoja mokesčiais kaip konfederacija, bet ir jos vidiniai administraciniai vienetai dėl užsieniečių kapitalo konkuruoja ir tarpusavyje<sup>56</sup>. Šveicarijos sėkmė neliko nepastebėta ir kitų šalių, ypač mažųjų, neturinčių išvystytos pramonės, išteklių, paskatino jas plėsti paslaugų sektorių, ypatingai mobiliųjų, nereikalaujančių tiesioginių fizinių kontaktų su klientais: bankinių, patikėtinių, teisinių, investicinių ir pan. Tarp tokių galima paminėti ne tik tradicines Lichtenšteiną, Monaką, San Mariną, Andorą, bet ir Belgiją, Austriją.

Į trečiąją grupę galėtume įtraukti šalis, kuriose mokesčių nebuvimas ar apmokestinimo taikymas tik labai ribotam subjektų ratui ar atskiriems ekonomikos sektoriams (finansų, išteklių gavybos, nekilnojamojo turto ir pan.) paaiškinamas tuo, kad papildomi finansiniai ištekliai šioms valstybėms tiesiog nėra reikalingi. Kuveitas, Saudo Arabija, Jungtiniai Arabų Emyratai, Venesuela – šalys, kuriuose ekonomikos pagrindai sukuri gamtinių išteklių (naftos) pagrindu, jie yra didžiausias ir svarbiausias viešųjų išlaidų finansavimo šaltinis. Istoriskai iki atrandant šiuo išteklius, visos iš jų gėlėjo būti priskiriamos menkai išsivysčiusių, trečiojo pasaulio šalių kategorijai, neturėjo išvystyto administracinio, valstybės valdžios aparato, dėl to ir mokesčių sistemos, o juos atradus ir pradėjus gauti milžiniškas įplaukas, formuoti ir vystyti mokesčių (ypač tiesioginių mokesčių, atskiriant juos maitų, rinkliavų, mokesčių už išgaunamus išteklius ir pan.) sistemą nebuvo nei resursų, nei būtinybės. Be to, paskui šiuos išteklius į šias šalis atėjęs užsienio kapitalas, investuotojai (su savais teisininkais, lobistais, konsultantais finansininkais ir kt.) neišvengiamai atsinešė ir savo poreikius, interesus, sau įprastus veiklos metodus, būdus, teisinio reguliavimo modelius, tarptautinę verslo praktiką bei aktyvų lobizmą užsitikrinant maksimaliai palankias veiklos reguliavimo sąlygas, išlaikant papildomų veiklos kaštų nesukuriančią fiskalinę aplinką.

---

<sup>56</sup> TEATHER, R. *Benefits of Tax Competition*. The institute of economic affairs, 2005, Londonas, p. 62-75.

## **2.3. Kolektyvinių antikonkurencinių (reguliacinių) iniciatyvų chronologija**

### **2.3.1. OECD iniciatyvos**

Šiuolaikinių tarptautinių iniciatyvų reaguojant į iki tol spontanišką ir pakankamai chaotiškai besivystantį ir vertintą šalių konkurencijos mokesčiais reiškinį, „ofšorinių“ finansinių srautų masto augimą, mokestines lenktynes į dugną (kaip tada manyta) pradžia reikėtų laikyti 1996 m. gegužės mėnesį OECD narių ministrų raginimą OECD iki 1998 m. rasti priemones, kuriomis šalys galėtų reaguoti į investicinius ir finansavimo sprendimus iškreipiančias žalingo šalių konkuravimo mokesčiais pasekmes, neigiamą poveikį šalių mokesčių bazėms. Atsakant į tai 1998 m. balandžio mėnesį OECD Taryba patvirtino ir šalių narių ministrams pateikė ataskaitą pavadintą *Harmfull tax competition. An emerging global issue*, kurioje kone pirmą kartą pasiektas tarptautinis konsensusas dėl to, kaip suprantamas pats fenomenas, kaip, kokiais požymiais jis identifikuotinas, kurie jo aspektai ir poveikis vertintini kaip žalingi ir kokios individualios ir kolektyvinės priemonės galimos ir priimtinos užkertant tam kelią, stabdant dirbtinę mokesčių bazės eroziją. Tik Liuksemburgas ir Šveicarija, pačios būdamos aktyvios konkurencinių procesų dalyvės ir laikydamosi atvirai prokonkurencinės politikos (nors *veto* teise priimant dokumentą nepasinaudojo ir net daliai išvadų savo atskiruosiuose pareiškimuose pritarė), susilaikė balsuojant, nes vertinimas ir rekomendacijos joms pasirodė per daug selektyvios, vienpusiškos, požiūris į procesų privalumus ir trūkumus bei taikytinas priemones nebuvo objektyvus, subalansuotas. Vėliau, šio pilotinio dokumento pagrindu, atsižvelgiant į priimtus principus ir kriterijus, atliktas praktinis darbas vertinant valstybių narių mokesčių sistemas, identifikuojant jose žalingas mokestines priemones, sudarytas pirminis mokesčių prieglobsčio („ofšorinių“) jurisdikcijų sąrašas, jos imtos grupuoti į linkusias bendradarbiauti, perimti siūlomus standartus, imtasi politinių,

administracinių, edukacinių ir kitokio bendradarbiavimo priemonių į iniciatyvą įtraukti OECD narėmis nesančias šalis. Pirmoji šio projekto pažangos ataskaita<sup>57</sup> paskelbta 2000 m. ir joje kalbama jau ne tik apie iniciatyvoje savanoriškai dalyvaujančias šalis, jų mokesčių sistemas, bet bene pirmąkart tarptautinio apmokestinimo praktikoje kolektyviai vienos šalys, pagal savo pačių nusistatytus kriterijus ėmėsi viešai vertinti ir skirstyti kitas, iniciatyvoje nedalyvaujančias – paskelbtas 35 jurisdikcijų, laikytinų mokesčiais prieglobsčiais sąrašas, vėliau virtęs bendradarbiaujančių ir nebendradarbiaujančių jurisdikcijų sąrašu. Toliau, 2001 m. paskelbtoje tarpinėje ataskaitoje<sup>58</sup> ne tik tęstas pradėtas praktinis darbas, ypač susijęs su mokesčių prieglobsčio jurisdikcijomis, įvairiuose formatuose skatinant jas įsipareigoti užtikrinti didesnę skaidrumą, keitimąsi informacija, kuri padėtų kitoms šalims efektyviau taikyti savo mokesčių įstatymus, ieškoma alternatyvių bendradarbiavimo formų, užsimenama apie kolektyvinių, koordinuotų apsauginių priemonių taikymo gaires, bet ir, atsižvelgiant į sukauptą praktinę patirtį, detalizuoti patys vertinimo kriterijai, *de facto* peržiūrėta jų hierarchija, tobulinta taikymo metodologija. Trečiojoje, 2004 m. pažangos ataskaitoje<sup>59</sup> apibendrinama OECD valstybių narių preferencinių režimų analizė ir vertinimas, politinių diskusijų rezultatai jų atsisakant ar jas modifikuojant, darbas su mokesčių prieglobsčio jurisdikcijomis, skatinant jas įsipareigoti atviresniam ir intensyvesniam bendradarbiavimui, tap pat pristatytas Susitarimo dėl keitimosi mokesčine informacija (angl. *Tax information exchange agreement, TIEA*) modelis<sup>60</sup>, ilgainiui tapęs pagrindiniu matu (greta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių) jurisdikcijos atvirumui ir kooperatyvumui matuoti, išvystyto Globalinio forumo dėl efektyvaus keitimosi mokesčine informacija; taip pat

---

<sup>57</sup> OECD, išnaša 7.

<sup>58</sup> OECD, išnaša 8.

<sup>59</sup> OECD, išnaša 9.

<sup>60</sup> OECD. *Agreement on exchange of information on tax matters*. [Interaktyvus] OECD Center for tax policy and administration, Paryžius. [Žiūrėta 2010-01-15] Prieiga per Internetą <<http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>>.

pažymima, jog 2002 m. ir 2003 m. peržiūrėtame nebendradarbiaujančių (politinės deklaracijos bendradarbiauti neprisiėmusių) jurisdikcijų sąrašė likusios tik penkios jurisdikcijos (nors čia jau matomas aiškus išsiskyrimas tarp politinio kolektyvinio vertinimo ir individualaus, pragmatinio daugumos šalių požiūrio – jų taikomi sąrašai trumpėjo kur kas lėčiau), taip pat pristatyti detalūs siūlymai kaip saugoti mokesčių bazę nuo dirbtinės erozijos, nors aiškiai matyti, kad konkretesnių sprendimų ir įsipareigojimų dėl kolektyvinių veiksmų, bendradarbiavimo, akivaizdu, taip ir nebuvo pasiekta. Paskutiniojoje, 2006 m. šio projekto pažangos ataskaitoje<sup>61</sup> jau tik apibendrinami pasiekimai eliminuojant žalingas valstybių narių mokesčines priemones, žalingus preferencinius apmokestinimo režimus, konstatuojama, kad kelti tikslai ir suteiktas mandatas įgyvendinti, tuo tarpu darbas su mokesčių prieglobsčio jurisdikcijomis ir trečiosiomis šalimis (ne OECD narėmis) *de facto* ir, vėliau, *de jure* perkeltas į Globalinį forumą dėl keitimosi mokesčine informacija forumą (nuo 2010 m. atnaujintą ir transformuotą į Globalinį skaidrumo ir keitimosi mokesčine informacija forumą)<sup>62</sup>, pagrindinį akcentą, siekiant užtikrinti maksimaliai sąžiningą šalių konkuravimą mokesčiais ir dėl mokesčių, perkeltant nuo šalių vidaus fiskalinės politikos sprendimų (bendro apmokestinimo lygio, reikalavimų veiklos turiniui nebuvimo, specialių lengvatų užsieniečiams ir pan.) perkeltant ant šalies geranoriškumo bendradarbiauti tarptautiniu lygmeniu, keistis mokesčiams apskaičiuoti reikalinga informacija, jos teisinės ir administracinės sistemos skaidrumo, leidžiančio kitoms šalims tinkamai suvokti, įvertinti ir prognozuoti jų sukuriamą civilinį teisinį ir fiskalinį efektus. Jurisdikcijų kooperatyvumas ir jų priskyrimas į „juoduosius“ sąrašus galiausiai buvo visiškai susietas su politiniais įsipareigojimais bendradarbiauti ir praktiniu to įgyvendinimu sudarant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis ar keitimosi mokesčine informacija susitarimus ir šiuo metu<sup>63</sup> pagal OECD versiją pasaulyje

---

<sup>61</sup> OECD, išnaša 10.

<sup>62</sup> Žr. <<http://www.oecd.org/tax/transparency/>>

<sup>63</sup> 2012 m. gegužės 18 d.

nebesama bendradarbiauti atsisakančių jurisdikcijų<sup>64</sup>, tik trys šalys – Gvatemala, Nauru ir Niujė – nurodomos, kaip dar nepakankamai įgyvendinusios minimalų bendradarbiavimo etaloną (sudariusios pakankamą kiekį tarptautinių keitimosi informacija susitarimų su respektabiliomis jurisdikcijomis). Tuo tarpu 2009 m. nebendradarbiaujančiomis nurodomos keturios (Kosta Rika, Filipinai, Malaizijos Labuano regionas ir Urugvajus), o tarp vis dar nepakankamą pažangą padariusių jurisdikcijų oficialiai įvardintos ir tokios šalys kaip Belgija, Liuksemburgas, Šveicarija, Nyderlandai, ribojusios savo sudarytų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių 26 straipsnio, skirto keitimuisi informacija, taikymą<sup>65</sup>.

Nuo 2009 m. OECD iniciatyvas ieškant būdų užtikrinti sąžiningą tarptautinę konkurenciją mokesčiais, didinant skaidrumą, užkertant kelią mokesčių slėpimui perkėlus į Globalinį skaidrumo ir keitimosi mokesčiais informacija forumą, pradėta itin plati iniciatyva dėl kolegiškos peržiūros (angl. *peer review*), kai iš OECD ir iniciatyvoje dalyvaujančių šalių ekspertų sudarytos komandos išsamiose ataskaitose analizuoja kitų projekto dalyvių keitimosi informacija sistemas: pirmajame etape analizuojama pozityvioji teisė, vertinant informacijos buvimą (egzistavimą, per reikalavimus ją žinoti, turėti), jos prieinamumą (per galimybes, institucijų įgalinimus jos pareikalauti, ją gauti) ir keitimosi ja norminius pagrindus; antrajame etape koncentruojamasi į faktinį šių nuostatų funkcionavimą, šalies administracinės tradicijos, praktikos vertinimą. Nuo 2012 m. sausio mėnesio prie šios iniciatyvos prisijungė ir Lietuva, o jos teisinio reguliavimo vertinimas numatytas 2013 m. antrąjį pusmetį.

---

<sup>64</sup> Tiesa, kalbama tik apie vertintas, nes, pvz., Lietuva ar Latvija ten apskritai nėra minimos, mat pradžioje apsiribota tik tipinėmis „ofšorinėmis“ jurisdikcijomis, OECD valstybėmis narėmis ir šalimis kandidatėmis tapti OECD narėmis. Iniciatyvą perėmus Globaliniam forumui prie jo savanoriškai prisijungti pakviestos ir kitos šalys.

<sup>65</sup> Žr. <<http://www.oecd.org/tax/transparency/>>.

### 2.3.2. ES iniciatyvos

Visų ES pastangų tarpvalstybinei konkurencijai mokesčiais koordinuoti ir reguliuoti savo narių konkuravimą mokesčiais ašimi akivaizdžiai turėtume įvardinti 1997 m. gruodžio mėnesį ECOFIN Tarybos patvirtintą Verslo apmokestinimo elgesio kodeksą, keletu lakoniškų kriterijų nubrėžusį europinio požiūrio į konkuravimo mokesčiais reiškinių etaloną. Vis dėlto tam tikrų svarstymų ir iniciatyvų, susijusių su skirtingų valstybių narių tiesioginio apmokestinimo taisyklių sąveika ir koegzistavimu buvo ne tik po, bei dar ir iki šio projekto.

Dar 1962 m. Europos Komisijos iniciatyva mokesčių harmonizavimo klausimams nagrinėti suformuotas Neumark Komitetas siūlė bendro europinio pelno ir pajamų apmokestinimo pagrindu rinktis padalinto tarifo (angl. *split-rate*), diferencijuojančio apmokestinimą paskirstytam ir reinvestuojamam pelnui, sistemą. O 1966 m. Segre Komitetas, analizavęs fiskalines prielaidas vieningai kapitalo rinkai ES sukurti, europinį mokesčių harmonizavimą ir kapitalo rinkų reguliavimo liberalizavimą pripažino dviem būtinomis tokios rinkos sudedamosiomis dalimis. Jau kitais, 1977 m. metais paskelbtoje mokesčių harmonizavimo programoje Komisija užsimena ir apie vieningą Europos pelno mokesčių, kartu pabrėždama, kad alternatyviu sprendimu galėtų būti ir vieninga mokesčių bazė (pirmosios konsoliduotos pelno mokesčių bazės užuomazgos). Dar po dviejų metų pateikiami Komisijos pasiūlymai dėl dviejų tiesioginių mokesčių direktyvų – patronuojančių ir dukterinių bendrovių ir susijungimų ir įsigijimų mokesčio traktavimo, o 1970 m. paskelbtame raporte dėl pinigų sąjungos, mokesčių harmonizavimas ES nurodomas kaip privalomas bendros valiutos palydovas, ką 1971 m. kovo 22 d. ir 1972 m. kovo 21 d. rezoliucijose dėl ekonominės ir pinigų sąjungos akcentuoja ir Taryba. 1975 m. Komisija paskelbia programą dėl mokesčių harmonizavimo ir pateikia bendro pelno mokesčio direktyvos pasiūlymą, numatantį minimalų ir maksimalų mokesčio tarifą ir bendrą sistemą, pagrįstą pelno ir pajamų mokesčių užskaita (angl. *imputation*). O jau

1977 m. priimama pirmoji ir su tiesioginiais mokesčiais susijusi direktyva dėl valstybių narių mokesčių administratorių bendradarbiavimo 77/779/EEB<sup>66</sup>, skirta keitimuisi informacija ir kovai su mokesčių slėpimu. Europos Parlamentas 1979 m. nepritaria Komisijos 1975 m. Komisijos pasiūlymui dėl bendro pelno mokesčio, paragindamas pirmiausia išnagrinėti bendros mokesčio bazės alternatyvą. Po keletą metų užsitęsusių diskusijų su Europos Parlamentu dėl pasirinkto pelno mokesčio harmonizavimo sprendimo, 1985 m. Komisija paskelbia komunikatą kuriame daugiausia dėmesio jau skiriama tik tiksliniams sprendimams: dividendų tarp patronuojančių ir dukterinių įmonių Bendrijoje apmokestinimui ir tarptautiniam mokesčių nuostolių perkėlimui (dar 1984 m. tuo klausimu buvo pateiktas ir direktyvos pasiūlymas). Galiausiai 1988 m. Komisija, atsižvelgusi į Europos Parlamento poziciją, pateikia neformalų pasiūlymą dėl bendros konsoliduotos mokesčių bazės, tačiau priešiška keleto valstybių narių reakcija lemia, kad formaliai Tarybai jis taip ir nepateikiamas. Priėmus direktyvą 88/361/EEB dėl kapitalo judėjimo liberalizavimo<sup>67</sup>, 1989 m. Komisija pateikia pasiūlymą dėl bendros sistemos palūkanų apmokestinimui prie pajamų šaltinio, siekiant užkirsti kelią valstybių narių mokesčių bazių erozijai ir mokesčių vengimui perkeliant kapitalą į kitas valstybes nares, tačiau į tai sulaukia neigiamos Nyderlandų ir Jungtinės Karalystės reakcijos. Vėliau, už mokesčius atsakinga Komisijos nare 1989 m. tapus Christiane Scrivener, Komisijos iniciatyvų tiesioginių mokesčių srityje ženkliai sumažėja, akcentuojamas ES kompetencijų apmokestinimo srityje subsidiarumas, iškeliamas tikslas ne harmonizuoti tiesioginius mokesčius, o tik maksimaliai vengti dvigubo apmokestinimo, dėl to 1990 m. galutinai atsiimamas 1975 m. pateiktas bendro pelno mokesčio direktyvos pasiūlymas, o vėliau paskelbtose Įmonių apmokestinimo gairėse (angl. *Guidelines on Company Taxation*) atsisakoma plataus harmonizacinio požiūrio ir

---

<sup>66</sup> Oficialusis leidinys L 336, 1977-12-27, p. 15-20.

<sup>67</sup> Oficialusis leidinys L 178 1988-07-08, p. 5-18.

pereinama prie atskirų priemonių dvigubam apmokestinimui eliminuoti (dividendų, turto perkeliama reorganizavimų atvejais, palūkanų, autorinių atlyginimų). Galiausiai 1990 m. liepą Taryba pirmą kartą pritaria tiesioginio apmokestinimo direktyvoms: patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvai 90/435/EEB, susijungimų ir įsigijimų direktyvai 90/434/EEB<sup>68</sup> ir Arbitražo konvencijai sandorių kainodaros klausimams 90/436/EEB, (įsigaliojusiai nuo 1995 m., kurios pirminis pasiūlymas kaip direktyvos pateiktas dar 1976 m.)<sup>69</sup>. Tų pačių metų lapkričio mėnesį Komisija pateikia ir palūkanų bei autorinių atlyginimų direktyvos pasiūlymą, o gruodį – pasiūlymą dėl tarptautinio nuostolių perkėlimo direktyvos. 1996 m. balandį naujojo už mokesčius atsakingo Komisijos nario Mario Monti iniciatyva sudaroma aukšto lygio iš tiesioginių valstybių narių ministrų atstovų sudaryta darbo grupė mokesčių politikos klausimams, vėl išjudinusi diskusijas dėl skirtingų apmokestinimo sistemų, fragmentacijos įtakos vieningai rinkai, nereguliuojamos konkurencijos mokesčiais žalos, mokesčių naštos priverstinio perkėlimo mažiau mobiliam mokesčių bazei, būtinybės ieškoti bendro sutarimo tarp to, kokie valstybių narių veiksmai priimtini, o kokie ne. 1997 m. paskelbiamas Veiksmų planas vieningai rinkai (angl. *Action Plan for the Single Market*), kuriame pabrėžiama strateginė būtinybė pašalinti mokesčius trikdančius vieningai rinkai, rekomenduojant priimti elgesio kodeksą, skirtą „sumažinti žalingą konkuravimą mokesčiais“, kapitalo apmokestinimo iškraipymus, priemones prieš dvigubą įmonių, veikiančių kelėtoje valstybių narių, apmokestinimą, ypač akcentuojant palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimus tarp susijusių bendrovių. Tų pačių metų pabaigoje priimamas išplėstinis mokesčių paketas, apimantis jau minėtą Verslo apmokestinimo elgesio kodeksą, sutariama dėl būtinybės užtikrinti minimalų taupymo palūkanų apmokestinimą, apsvarstyti

---

<sup>68</sup> 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. Oficialusis leidinys L 225 1990-08-20.

<sup>69</sup> Oficialusis leidinys C 160, 2005-06-30, p. 11-22.



palūkanų ir autorinių atlyginimų, mokamų tarp asocijuotų skirtingų valstybių narių įmonių, direktyvą, ir valstybės pagalbai nustatytą apribojimų taikymą ir kriterijus atitinkančio preferencinio tiesioginio apmokestinimo atvejais<sup>70</sup>.

Šį sprendimą bei specialiai Verslo apmokestinimo elgesio kodeksui įgyvendinti sudarytos darbo grupės veiklą, analizuojant valstybių narių tiesioginio apmokestinimo sistemas ir ieškant politinių kompromisų, kaip elgtis su nustatytais kriterijais neatitinkančiomis galiojančiomis ar numatomomis naujai įvesti valstybių narių mokestinėmis priemonėmis, sekė eilė kitų reikšmingų valstybių narių tiesioginio apmokestinimo sistemų sąveiką tiesiogiai įtakojusiu sprendimų, kurių svarbiausi: 1998 m. Tarybai pateiktas Taupymo palūkanų direktyvos projektas, principinis sutarimas dėl kurios pasiekiamas 2000 m., galutinis tekstas patvirtinamas 2001 m., o įsigaliojo ji tik nuo 2005 m. liepos 1 d. (analogiškas priemonės, kaip numatyta direktyvoje, pradėjus taikyti ir eilei trečiųjų šalių); 2003 m. galiausiai priimama Palūkanų ir autorinių atlyginimų, mokamų tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių, apmokestinimo direktyva 2003/49/EB<sup>71</sup>; nuo 2004 m. vėl atgaivinamos diskusijos dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės, projektui techniškai vystyti sukuriama speciali Komisijos darbo grupė, aktyviai diskutuojama ne tik tarp valstybių narių bet ir su verslo atstovais<sup>72</sup>. Galiausiai 2011 m. kovą ES Komisija Tarybai oficialiai pateikia atitinkamos direktyvos projektą<sup>73</sup>.

---

<sup>70</sup> TERRA, B.J.M; ir WATTEL, P, J. *European tax Law. Fifth edition*. Kluwer Law International, 2008, p. 194-198.

<sup>71</sup> Oficialusis leidinys L 157 2003-06-26, p. 49-54.

<sup>72</sup> TERRA, B.J.M; ir WATTEL, P, J., išnaša 70, p. 194-198.

<sup>73</sup> Žr. <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm)>.

## II DALIS. TEISINIAI VALSTYBIŲ KONKURENCIJOS MOKESČIAIS ASPEKTAI

Valstybių konkuravimas mokesčiais iš teisinės perspektyvos, kaip jau buvo konstatuota, vertintinas per konkrečias juridines šių procesų formas, teisinio reguliavimo nuostatas, pirmiausia vertinant jų turinį, tikslus, subjektų, kurioms jos skirtos, ratą bei požymius, galiausiai sukuriamas teises pasekmes. Tuo tikslu šioje disertacijos dalyje bus bandoma identifikuoti, kokie požymiai, elementai, tipinės valstybės mokestinių ir ne tik mokestinių įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatos leidžia identifikuoti ir įvertinti valstybės dalyvavimo globaliose lenktynėse mokesčiais ir dėl mokesčių apimtis, intensyvumą, pasirinktas sritis ir kryptis, būdus ir formas.

Čia pat pažymėtina, kad šalies mokestinis konkurencingumas ir patrauklumas gali būti tiek tikslinių, kryptingos įstatymų leidžiamosios ir vykdomosios valdžios veiksmų, kuriant palankias sąlygas užsienio kilmės kapitalo imigracijai, rezultatas, tiek bendros žemu apmokestinimo lygiu paremtos šalies fiskalinės politikos (prielaidomis kuriai gali būti objektyviai mažas (ar mažesnis) viešųjų išlaidų poreikis ir (ar) platus alternatyvių biudžeto išlaidų finansavimo šaltinių pasirinkimas, pavyzdžiui, pajamomis iš gamtinių išteklių ar turizmo) išdava, ar net atsitiktinės nacionalinių ir kurios nors užsienio valstybės ar valstybių arba nacionalinių ir tarptautinių teisės normų sąveikos rezultatas. Disertacijoje nebandoma teigi, kad kiekviena užsienio valstybių rezidentų verslo ar investiciniams mokestiniais motyvais priimamiems sprendimams įtakos turinti ar galinti turėti, žemo ar apskritai nulinio apmokestinimo efektą sukurianti šalies nacionalinės teisės nuostata yra kryptingo valstybės konkuravimo mokesčiais ar dėl mokesčių rezultatas. Suprantama, kad tikrai nemažos (ar net didžiosios) dalies sprendimų pirminiai motyvai gali būti ir yra visiškai kiti, nei tik valstybės siekis

gauti naudos iš užsienyje sukuriamos mokesčių bazės. Tačiau, net ir tais atvejais, kai atitinkamo teisinio reguliavimo ar atskiros nuostatos sukuriamos konkrečios mokesstinės pasekmės yra mokesčių mokėtojo ar mokesčių konsultantų intelektinių pastangų, išradingumo ir valstybės valdžios (tiek leidžiamosios, tiek vykdomosios) institucijų pasyvumo rezultatas (paprasčiau tariant – teisinio reguliavimo panaudojimas ne visai pagal pirminę idėjinę paskirtį, kai tokios galimybės nėra tinkamai apribotos arba apribotos netinkamai), teisinis jų vertinimas per konkurencingumo prizmę neturėtų keistis, nes svarbiau čia – mokėtojų pasirinkimas, mokesčių bazės migravimo, mokesčių pajamų mažėjimo efektai. Pabrėžtina, kad konkrečios nuostatos, apmokestinimo mechanizmo konkurencingumą, efektyvumą, patrauklumą pirmiausia rodo ir patvirtina tai, kiek ji praktiškai taikoma, ja naudojama (kokiais daliais mokesčių bazės, kokiam mokėtojų skaičiui), ką nulemti gali aibė įvairių faktorių: jų lydimtis, susijęs atitinkamų visuomeninių santykių teisinis reguliavimas, administracinė aplinka, paties mokesčių mokėtojo pasirinktas veiklos modelis ir tikslai. Vis dėlto, nevertinant nei konkrečių mokesčių teisės aktų nuostatų atsiradimo priežasčių, sąlygų ar tikslų, nei jas taikant apmokestinto ar neapmokestinto kapitalo (pelno, pajamų) sumų, galima ir tikslinga išskirti tipinius mokesčių sistemos elementus ir jų charakteristikas, esančius objektyviais šalies mokesčių reguliavimo sistemos konkurencingumo indikatoriais.

Kartu pažymėtina, kad kalbant apie valstybių mokesčių sistemas, analizuoti turime ne tik išimtinai mokesčių teisės aktus ir kategorijas, tokias kaip mokesčių mokėtojo apibrėžimas, mokesčių tarifai ar lengvatos, bet ir kitų, atitinkamą ekonominę ar finansų veiklą reguliuojančių teisės sričių (šakų, pošakių, institutų) – civilinės teisės, įmonių teisės, finansų, administracinės ir kt. – normas, kurių reguliuojamiems visuomeniniams santykiams mokesčių teisė yra tarsi tam tikras „antstatas“ ar Jean Baudrillard simuliacija, tiems patiems mokesčių mokėtojo veiksmams greta civilinių ar administracinių teisinių pasekmių simuliuojanti tam

tikrą paralelinį mokestinį simuliakrą, t. y. mokestinį veikslių (per)kvalifikavimą, savarankiškas mokestines teises pasekmes. Tačiau, net jei mokesčių teisėje ir esama taisyklių, kurios tam tikrais atvejais tuos pačius faktus ir veiksmus sieja su mokestinėmis pasekmėmis, besiskiriančiomis nuo civilinių (pvz., turto savininku ar pajamų gavėju pripažįsta ne formalų savininką ar ignoruoja civiline prasme nekvestionuotus, nekvestionuojamus, toliau galiojančius sandorius ar ūkines operacijas), ja nėra sukuriama „paralelinė mokestinė realybė“. Tai reiškia, kad mokesčių teisės aktų nuostatų veikimas dažnai labai priklauso nuo to, kaip atitinkamus visuomeninius santykius reguliuoja tos konkrečios srities teisės normos, kaip jos sąveikauja su mokesčių teisės aktais. Pavyzdžiui, įmonių finansinės atskaitomybės ar įvairios informacijos apie dalyvius atskleidimo reikalavimai, imigracijos ir leidimų užsiimti veikla šalyje išdavimo tvarka (ypač kai kalbama apie konkuravimą dėl patrauklumo reziduoti turtingiems fiziniams asmenims iš užsienio), finansinės veiklos licencijavimas, priežiūra ir kontrolė ar banko paslapties apsaugos nuostatos ir pan., dėl sisteminio požiūrio ir suderinamumo stokos gali tapti: tiek ir labai dideliu net pačios konkurencingiausios mokesčių sistemos apribojimu, tiek ir galingu papildomu jos konkurencingumą bei patrauklumą didinančiu katalizatoriumi, užtikrinančiu efektyvų mokestinių mechanizmų funkcionavimą; tai, kad lengvatinis apmokestinimas būtų prieinamas tik tiems, kam ir yra skirtas (angl. *ring-fencing*) ir (ar), greta to, ribojančiu užsienio valstybių galimybes efektyviai taikyti savo mokesčių bazei apsaugoti skirtas priemones. Kaip rodo įvairių valstybių (bene visų, tituluojamų „ofšorinėmis“) praktika, neretai šios su apmokestinimu tiesiogiai nesusijusios priemonės, pavyzdžiui, banko paslapties apsauga, informacijos apie juridinių asmenų dalyvius ar steigėjus ar jų veiklą neprieinamumas, juridinių veiklos formų steigimo tvarkos lankstumas (leidžiant realiai veikiant vienur, formaliai persikelti kitur), net taikomos atskirai nuo kokių nors lengvatinių mokestinių nuostatų, yra labai veiksmingas ir ne mokestines nuostatas papildantis,

o dažniau net pirma jų einantis konkuravimo mokesčiais ir dėl mokesčių instrumentas<sup>74</sup>.

Aptariant teisinius valstybių varžymosi mokestine aplinka aspektus, šalia minėtų mobiliam kapitalui ir verslui vilioti skirtų instrumentų, atskirai būtina paminėti ir priemones, kurios įkūnija valstybių pastangas riboti mokesčių bazės ir mokesčių mokėtojų nutekėjimo į palankesnę apmokestinimą ir priimtinesnes, tikslus efektyviau, mažesnėmis sąnaudomis pasiekti leidžiantį teisinį reguliavimą taikančias jurisdikcijas, kuriomis reaguojama į šių procesų lydimą agresyvių mokesčių planavimą, vengimą slėpimą.

Valstybių mokestinio konkuravimo teisinių aspektų analizę reikėtų pradėti nuo išsamesnio bene dažniausiai kalbant apie šiuos procesus sutinkamų kategorijų ir terminų – „ofšoras“, „ofšorinė“ valstybė (zona, teritorija, jurisdikcija), mokesčių „rojus“, mokesčių oazė, mokesčių (mokestinis) prieglobstis, tikslinė teritorija, lengvatinis (specialus, preferencinis) apmokestinimo režimas, žalinga (konkurencinė) apmokestinimo priemonė ir pan. – aptarimo, jų turinio atskleidimo, sugretinimo ir, galiausiai, teisinio įvertinimo.

## **1 skyrius. „Ofšorinės“ jurisdikcijos ir mokesčių (mokestiniai) prieglobsčiai**

### **1.1. Terminologija**

Kalbant apie valstybių konkuravimą mokesčiais viešojoje erdvėje (žiniasklaidoje, publicistinėse, politinėse ir net mokslinėse diskusijose) Lietuvoje bene dažniausiai minimi terminai „ofšoras“, „ofšorinė“ valstybė (zona,

---

<sup>74</sup>OECD. *The OECD's project on harmful tax practices: Consolidated application note. Guidance in applying the 1998 report to preferential tax regimes.* [Interaktyvus] OECD Center for tax policy and administration, Paryžius. [Žiūrėta 2009-01-15]. Prieiga per Internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/60/32/30901132.pdf>>.

jurisdikcija, teritorija), taip pat mokesčių „rojus“, mokesčių (mokestinis) prieglobstis ar mokesčių oazė<sup>75</sup>. Jais dažniausia žymimos konkurencingumo sinonimais paprastai laikomos mažosios šalys-salos Karibų jūroje ar Ramiajame vandenyne, miestai-valstybės Europoje ir kitos savo finansinėmis paslaugomis užsienio rezidentams išgarsėjusios jurisdikcijos.

Pirmiausia pažymėtina, kad bene plačiausiai Lietuvoje paplitęs terminas „ofšoras“ ir su juo su juo konstruojami įvairūs junginiai pagal Valstybinės lietuvių kalbos komisijos rekomendaciją<sup>76</sup>, apskritai nevertotinas ir turėtų būti keičiamas „lengvatinio apmokestinimo“. Šie terminai, iš tiesų, gal ir nurodo tam tikrus „ofšorinėmis“ paprastai įvardijamų jurisdikcijų ar įmonių požymius, tačiau vargu ar atskleidžia visą termino esmę, juo žymimą turinį. Atsižvelgiant į žemiau pateikiamą analizę, svarstymus bei argumentus ir šiek tiek nusižengiant rekomendacijoms, šiame darbe pirmenybė vis dėlto bus teikiama pastarajam.

Sinonimiškai „ofšorui“ dažnai naudojamas ir mokesčių „rojaus“ pavadinimas, kurį reikėtų kildinti iš prancūziškojo *paradis fiscal* ar anglų kalboje kur kas rečiau naudojamo termino *tax heaven*, nors *tax haven*, reiškiantis mokesčių ar mokestinį prieglobstį (t. y. jurisdikcinį prieglobstį nuo kažkur kitose pajamų šaltinio ar rezidavimo šalyse mokėtinų mokesčių) laikytinas kur kas tikslesniu ir aiškesniu lyginant su labiau metafizinių kategorijai priskirtinu mokesčių „rojaus“ terminu. Nors, čia pat pažymėtina, jog oficialiuose ES institucijų dokumentų vertimuose vieningumo nėra, vienuose naudojamas mokesčių prieglobščio terminas<sup>77</sup>, kitur – mokesčių rojaus (tiek kabutėse, tiek ir be jų).

---

<sup>75</sup> Angliškas šios srities terminynas kur kas turtingesnis: be jau minėtų, galima išskirti *offshore financial centre*, *secrecy jurisdiction*, *uncooperative jurisdiction*, *tax shelter*, *money boxes* ir t.t., terminų variacijos, pabrėžia skirtingus šių jurisdikcijų privalumus, mokesčių mokėtojų veiklos aspektus, kitų valstybių ir tarptautinių organizacijų požiūrį, vertinimą.

<sup>76</sup> Žr. <<http://www.vlkk.lt/lit/2228>>.

<sup>77</sup> Žr. <<http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=lt&ihmlang=lt&lng1=lt,lt&lng2=bg,cs,da,de,el,en,es,et,fi,fr,hu,it,lt,lv,mt,nl,pl,pt,ro,sk,sl,sv,&val=519919:cs&page=>>>.

Paliekant nuošaliau šiuos lingvistinius svarstymus, kurie nėra tiesioginis šio darbo objektas, tikslinga plačiau apžvelgti, koks yra terminų „ofšoras“ ir mokesčių prieglobstis santykis ir teisinis krūvis, turinys.

## 1.2. Sąvokų turinys

OECD internetiniame Mokesčių terminų žodyne (angl. *Glossary of tax terms*)<sup>78</sup> nurodoma, kad „mokesčių prieglobščiu“ paprastai apibrėžiama valstybė, taikanti žemus ar netaikanti jokių mokesčių, kurią įmonės naudoja siekdamos išvengti mokesčių, kitu atveju mokėtinų aukštų mokesčių šalyje. Akcentuotina tai, kad išskiriamas ne tik žemas apmokestinimas, bet ir mokėtojų veikla ir siekiai vengti mokesčių, kas, be ir taip subjektyvaus klausimo, kas yra „žemi“ mokesčiai, šią sampratą daro gan abstrakčią, nepaisant kartu OECD pateikiamų ir 1998 m. ataskaitoje išskirtų mokesčių prieglobsčių atpažinimo kriterijų. Tuo tarpu terminas „ofšorinė kompanija“, kaip nurodoma OECD žodyne, paprastai taikomas įmonei, įregistruotai šalyje kitoje nei valstybė ar valstybės, kuriose vykdoma jos reali veikla (dažnai tai esančios mokesčių prieglobščio valstybės). „Ofšorinė“ (arba ne rezidentams priklausanti) kompanija paprastai naudojama savidraudai (angl. *captive insurance*), marketingui užsienio rinkose, tarptautinėje laivyboje ir mokesčių priedangos schemoms. Svarbiausias apibrėžimo akcentas yra įsisteigimas (veiklos formalizavimas) vienur, o realios veiklos vykdymas kitur, mokesčių sumažėjimą nurodant tik kaip vieną iš galimų tikslų.

IBFD Tarptautiniame mokesčių žodyne<sup>79</sup> teigiama, kad mokestinis prieglobstis – terminas neturintis tiksliai apibrėžtos reikšmės. Jis aiškinamas kaip apibūdinantis valstybes, galinčias finansuoti viešąsias paslaugas be mokesčių ar tik nominaliais pajamų mokesčiais ir pateikiančias save kaip vietas, kurias ne

---

<sup>78</sup> Žr. <<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>>.

<sup>79</sup> ROGERS-GLABUSH, J. *IBFD International Tax Glossary, 6th edition*. IBFD, 2009, Amsterdamas.

rezidentai gali išnaudoti mokesčiams rezidavimo jurisdikcijose išvengti. Taip pat nurodoma, kad platesniąją prasme šiuo terminu apibūdinamos ir ženklias pajamas iš pajamų mokesčių surenkančios (arba tradiciškai aukštų mokesčių) šalys, kurių mokesčių sistemose esama specifinių (preferencinių, lengvatinių) nuostatų, skirtų investicijoms iš užsienio pritraukti. Šiuo atveju akcentuojama tai, kaip tarptautinėje erdvėje save pateikia pati valstybė, zona ar teritorija, ir tai, kad tradiciškai aukštų mokesčių valstybės taip pat galinčios būti mokestiniais prieglobsčiais ne rezidentams. IBFD žodyne pateikiamas „ofšorinės“ kompanijos apibrėžimas visiškai atitinka pateiktą OECD.

JAV Vidaus pajamų tarnybos (angl. *Inland Revenue Service*) „Ofšorinių“ terminų žodyne (angl. *Glossary of Offshore terms*)<sup>80</sup> kalbant apie valstybę terminas „Offshore“ apibrėžiamas kaip žymintis jurisdikciją kuri slaptumą užtikrinančiais teisės aktais siekia pritraukti investicijas iš užsienio. Kalbant apie finansines institucijas jis apibūdinąs finansinę instituciją, kuri teikia paslaugas pirmiausia užsienio valstybių rezidentams. Mokesčių prieglobsčiu įvardijama valstybė, siūlanti bemokestinę ar žemų mokesčių aplinką. Kartu pripažįstama, kad kai kurios šalys mokestiniu prieglobsčiu laiko ir pačias JAV, taip pat pažymima, kad kai kuriose „ofšorinėse“ jurisdikcijose sumažinti mokesčiai taikomi šalyje įsteigtoms bendrovėms, kurios visas verslo operacijas vykdo už šalies ribų ir taip šios šalys siekia skatinti investicijas, o pajamų netekimus kompensuoja įvairiomis įsisteigimo ir kasmetinėmis rinkliavomis.

Analogiškai ar iš esmės panašiai konstruojamas definicijas ir sampratą galime sutikti ir daugelio šią temą nagrinėjusių teoretikų ir praktikų darbuose. Nors, pavyzdžiui, „ofšorinės“ įmonės sampratą daktaro disertacijoje „Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos“ nagrinėjęs A. Paulauskas pažymi, jog „ofšorinė“ įmonė yra užsienio valstybėje

---

<sup>80</sup> Žr. <<http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&-Self-Employed/Abusive-Offshore-Tax-Avoidance-Schemes---Glossary-of-Offshore-Terms>>.



įsteigta įmonė, kuri remiantis šioje valstybėje galiojančiais teisės aktais yra atleidžiama nuo įprastų, išvystytos ekonomikos šalyse renkamų mokesčių mokėjimo tada, kai savo veiklą vykdo už tos valstybės ar „ofšorinio“ centro (jeigu toks centras įsteigtas ne visoje šalies teritorijoje), kur ji įregistruota, ribų, tuo „ofšorinę“ ir mokestinio prieglobsčio įmones ir jų steigimo tikslus iš esmės sutapatinant.

Apibendrinti pateiktus sugretinimus galima būtų N. Shaxson<sup>81</sup> išvadomis: (1) jog mokesčių prieglobstis yra vieta (šalis), kuri siekia pritraukti verslą siūlydama politiškai stabilią infrastruktūrą, padedančią gyventojams ir įmonėms apeiti kitų jurisdikcijų teisinį reguliavimą (visų pirma – mokesčių); (2) jog klaidinga manyti, kad kalbame apie geografiją, kai tai iš tiesų susiję su politine ir teisine jurisdikcija; (3) jog „ofšoras“ iš esmės yra buvimas pabėgimo kitur zona, „ofšorinės“ paslaugos teikiamos nerezidentams.

Vis dėlto, ieškant aiškesnio šių kategorijų santykio, reikėtų sulyginti ne tik siūlomas bendrąsias definicijas, bet ir tarptautinių organizacijų bei įvairių ekspertų praktinius požiūrius į atitinkamai mokesčių prieglobsčius ir „ofšorinius“ finansinius centrus, juos apibūdinti išskirtus kriterijus.

OECD, kuri jau antrą dešimtmetį globaliniu lygiu yra prisiėmusi bene centrinį vaidmenį visų pirma politinių ir kiek tai įmanoma teisiniu<sup>82</sup> lygiu sprendžiant nesąžiningos ir žalingos konkurencijos mokesčiais klausimus, 1998 m. studijoje išskiriami trys tipiškiausi mokesčių prieglobsčio jurisdikcijų panaudojimo, aukštesnių mokesčių jurisdikcijų mokėtojams mažinant savo mokesčines prievoles, būdai: (1) vieta, kurioje kaupiamos pasyviosios investicinės pajamos, išvengiant mokesčių rezidavimo valstybėje („pinigų dėžutės“); (2) vieta, kurioje uždirbamos apskaitoje fiksuojamos fiktyvios pajamos ar patiriami fiktyvūs

---

<sup>81</sup> SHAXSON, N., išnaša 30, p. 9.

<sup>82</sup> Tiek kiek organizacijos įstatai narėms nustato atitinkamus įpareigojimus laikytis bendrų sprendimų, taip pat kiek šiuos sprendimus galime vertinti kaip tam tikrą tarptautinės paprotinės teisės išraišką. Greičiausiai, kaip rodo praktika, tai vis tik laikytina švelniaja teise.

nuostoliai; (3) vieta, suteikianti galimybes mokesčių mokėtojams atlikti atitinkamas finansines operacijas, įskaitant naudojantis tose jurisdikcijose turimomis bankų sąskaitomis, kurios formaliai lieka už mokėtojo kilmės valstybės mokestinės jurisdikcijos ar tiesiog informacija (ar išsami informacija) apie kurias netampa žinoma atitinkamam mokesčių administratoriui<sup>83</sup>. Mokestiniais prieglobsčiams identifikuoti OECD taip pat suformulavo tam tikrą požymių visumą. Tie požymiai yra: (a) nulinis ar išimtinai nominalus apmokestinimo lygis<sup>84</sup>; (b) teisės aktai ar administravimo praktika, ribojanti efektyvų keitimąsi informacija su užsienio mokesčių administratoriais; (c) apmokestinimo sistemos funkcionavimo neskaidrumas; (d) reikalavimų, jog deklaruojama veikla ar ūkinės operacijos būtų realiai vykdomos, nebuvimas, aiškiai skatinantis išimtinai mokestinės prigimties transakcijas<sup>85</sup>. Šių kriterijų pagrindu OECD vėlesnėje 2000 m. pažangos ataskaitoje išskyrė 35 mokesčių prieglobsčio titulo vertas jurisdikcijas. Šis sąrašas vis dėlto labiau atspindi tam tikrą tarptautinį konsensą ir rekomendaciją, reputacinį spaudimą šioms šalims, negu kokio nors lygmens teisinį įpareigojimą ar įsipareigojimą. Be to, dėl politiškumo buvo nemažai kritikuotas (pvz., D. Mitchell, R. Teather, R. M. Hammer ir J. Owens), kadangi jame (ir atitinkamose OECD ataskaitose) nėra kalbama apie kriterijus aiškiai atitinkančias ar bent iš pirmo žvilgsnio labai netoli jų esančias pačios OECD nares bei kai kurias įtakingųjų šalių globojamas zonas ir teritorijas (pvz., Šveicariją, Liuksemburgą, Airiją, Nyderlandus, Belgiją, Honkongą, Makao, Singapūrą, Dubajų ar atskiras JAV valstijas)<sup>86</sup>, kas, kalbant apie tarpvalstybinius santykius, neturėtų niekaip stebinti. Tačiau, nepaisant to, OECD kriterijai ir pats sąrašas tapo pagrindu ne tik įvairių nepriklausomų autorių

---

<sup>83</sup> OECD, išnaša 6, p. 22.

<sup>84</sup> Vėliau pabrėžiant, jog tai tik pirminis ir tikrai nelemiantis jurisdikcijų „atrankos“ kriterijus.

<sup>85</sup> Nuo 2002 m. OECD pažangos ataskaitos šio kriterijaus dėl naujosios JAV administracijos prieštaravimo buvo atsisakyta, kas sietina išimtinai su politiniais, bet ne kokiais nors koncepciniais, objektyviais motyvais (daugeliui pačios JAV valstijų šis kriterijus būtų itin aktualus).

<sup>86</sup> Kurioms buvo skirta antra projekto dalis – žalingų apmokestinimo režimų identifikavimas(jie aptariami aptariami vėliau).

ir organizacijų tyrimuose formuotiems sąrašams, bei aiškias teises sukuriantiems konkrečių valstybių „juodiesiems“ sąrašams, naudojamiems taikant įvairaus pobūdžio apribojimus: pradedant Lietuva, kurioje galiojantis Tikslinių teritorijų<sup>87</sup> sąrašas<sup>88</sup> itin artimas paskelbtam OECD, baigiant JAV, o kriterijai – jurisdikcijų vertinimo etalonu (pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatyme<sup>89</sup> ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme<sup>90</sup> nustatyti Tikslinių teritorijų identifikavimo kriterijai yra iš esmės analogiški). Nors, matyt, pagrindiniu ir pačiu pirminiu vertinimo kriterijumi ir jurisdikcijos pripažinimo mokestiniu prieglobsčiu bei įtraukimo į „juoduosius“ sąrašus motyvu yra konkrečios fiskalinės pasekmės (t. y. mokesčių bazės erozija), kurias konkreiti valstybė jaučia dėl jos mokesčių mokėtojų veiklos ir finansinių operacijų žemų (žemesnių) mokesčių jurisdikcijoje.

Daug informacijos ir patirties analizuojant „ofšorines“ jurisdikcijas yra sukaupęs ir paskelbęs ir IMF. Daugiausia dėmesio IMF ir jo ekspertų tyrimuose skirta „ofšorinių“ *finansų* centrų identifikavimui ir vertinimui. Šios organizacijos įsteigto Finansinio stabilumo forumo (angl. *Financial stability forum*) 2000 m. ataskaitoje<sup>91</sup> nurodomi šie „ofšorinio“ finansinio centro požymiai: (a) žemas apmokestinimo lygis verslo ar investicinėms pajamoms, (b) mokesčių prie pajamų šaltinio nebuvimas, (c) paprastas ir lankstus įsisteigimo ir licencijavimo reguliavimas, (d) minimali ir lanksti veiklos valstybinė priežiūra, (e) galimybės steigti įvairios paskirties specialias bendroves ir patikėjimo fondus, (f) fizinio bendrovių inkorporavimo ir realaus egzistavimo reikalavimų nebuvimas, (g) neproporcingas klientų konfidencialumo užtikrinimo lygis, (h) lengvatinių

---

<sup>87</sup> Tikslinės teritorijos terminas Lietuvos mokesčių teisės aktuose naudojamas kaip mokesčių prieglobsčio, mokesčių „rojaus“ ar „ofšoro“ atitikmuo, tačiau vertintinas kaip pernelyg abstraktus, neidentifikuojantis turinio.

<sup>88</sup> Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-4021.

<sup>89</sup> Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.

<sup>90</sup> Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.

<sup>91</sup> Žr. <<http://www.ifrs.org/News/Announcements-and-Speeches/Pages/Recommendations-of-the-Financial-Stability-Forum.aspx>>.

nuostatų neprieinamumas rezidentams. Vėlesniame, 2007 m. paskelbtame IMF eksperto A. Zorome darbo dokumente<sup>92</sup>, apžvelgiančiame iki tol įvairių praktikų ir mokslininkų pasiūlytas definicijas, siūlomi šie trys esminiai „ofšorinio“ finansų centro požymiai: (a) pagrindinė verslo orientacija į nerezidentus, (b) palanki (lengva) reguliacinė aplinka (žemi priežiūros reikalavimai, minimalus informacijos atskleidimas), (c) taikomos žemo ar nulinio apmokestinimo schemas. Kaip kiekybinį požymį siūloma įvertinti dar ir tai, kiek nerezidentams teikiamų finansinių paslaugų apimtis yra proporcinga pačios jurisdikcijos vidaus ekonomikai. Pastebėtina, kad nors IMF koncentruojasi ties „ofšoriniais“ *finansų* centrais, iš prieš tai pateiktų „ofšorinių“ kompanijų ir jurisdikcijų apibrėžimų galime matyti, kad patys „ofšoriškumo“ požymiai yra ganėtinai universalūs ir pritaikomi kalbant ne tik apie klasikines finansines paslaugas (bankininkystės ar draudimo), bet ir bendrovių bei fondų steigimo, jų valdymo veiklą, tarptautinių korporacijų vidines ūkines operacijas: (i) į nerezidentus orientuota veikla (paslaugos), kuriai (ii) taikomas minimalus reguliavimas ir valstybės priežiūra, (iii) sudarant prielaidas išvengti užsienio valstybėse taikomo teisinio reguliavimo ir formaliai būnant vienos šalies juridinėje aplinkoje, realiai veiklą vykdyti kitose, naudojanti jų ekonominių sistemų privalumais bei rinkomis.

Apibendrinant šį bandymą sugretinti ir atriboti „ofšorinės“ jurisdikcijos požymius nuo mokesčio prieglobsčio požymių, pastebėtina, jog, nors teisės aktų nuostatos, sudarančios palankias galimybes užsienio rezidentų veiklos formalizavimui, ūkinių operacijų fiksavimui (t. y. faktiškai suteikiančios tam tikrą jurisdikcinę globą, priedangą) dėl grynai pragmatinių, režimo patrauklumo ir konkurencingumo didinimo priežasčių paprastai papildomos ir apmokestinimo lengvatomis bei išimtimis, ir atvirkščiai, žemas nerezidentams skirtas apmokestinimas, sudarant prielaidas įgytą naudą ir pranašumą išsaugoti,

---

<sup>92</sup> ZOROME, A. *Concept of Offshore Financial Centres: In Search of an Operational Definition*. IMF Working Paper, WP/07/87, 2007.

dažniausia taikomas kartu su juridinį atskirumą garantuojančiomis civilinės teisės nuostatomis, konfidencialumo prielaidomis ir garantijomis, „ofšorinės“ veikos galimybes sudaranti jurisdikcija savaime nebūtinai yra ir mokestinis prieglobstis ir *vice versa*, nes:

- mokestiniai prieglobsčiai galimi ir be aiškių „ofšorinių“ elementų, pavyzdžiui, įvairios atskiriems regionams ar visos šalies pramonei, ekonomikai vystyti skirtos laisvosios ekonominės zonos gamybos ar prekybos įmonėms, numatant įvairias pelno, pajamų, socialinio draudimo mokesčių lengvatas (teikiamas tiek savarankiškiems juridiniams vienetams, tiek nuolatinėms buveinėms), ar specialus (ne)apmokestinimo mechanizmus tam tikroje ekonominės veiklos srityje veikiančioms įmonėms (dažniausia laivybos, įskaitant lengvatinę laivų registraciją, aviacijos bendrovėms ir pan.), tačiau nebūtinai šias išimtis ir lengvatas suteikiant tik nerezidentams, kuriant konfidencialumo aplinką, taikant lengvatines (lyginant su visuotinai priimtiniomis ar šalyje įprastomis) verslo reguliavimo nuostatas, ribojant informacijos prieinamumą, tikslingai ar ne sudarant galimybes fiktyviai, ekonominio turinio neturinčiai veiklai, mokestinėms manipuliacijoms ar pan. Šio tipo fiskalinės jurisdikcijas R. Avi-Yonah<sup>93</sup> gan tiksliai pavadino „gamybos mokestiniais prieglobsčiais“ (angl. *production tax havens*);
- kita vertus, „ofšorinio“ verslo galimybes nerezidentams siūlančios jurisdikcijos nebūtinai orientuotos į ar tik į mokesčius, išnaudojamos mokesčių tikslais (t. y. prieglobsčiui nuo kitose – pajamų šaltinio ar rezidavimo – valstybėse mokėtinų mokesčių), pavyzdžiui, įvairių autorių išskiriami „ofšoriniai“ finansų centrai: Nyderlandai, Airija, Belgija, JAV ar Jungtinė Karalystė. Jų pagrindinis požymis – bendra suteikiama galimybė „pabėgti“ nuo nenorimo teisinio reguliavimo. Tipiniu grynai „ofšorinio“

---

<sup>93</sup> AVI-YONAH, R. S., išnaša 43.

verslo modelio pavyzdžiu galima pateikti ir ESTT byloje C-212/97 *Centros* nagrinėtą situaciją, kur Danijos piliečiai, vengdami įstatinio kapitalo steigiamoms endrovėms reikalavimų Danijoje, veiklą joje vykdė per 100 svarų sterlingų įstatinio kapitalo įmonę Jungtinėje Karalystėje, pasinaudodami ES *acquis* garantuojama įsisteigimo laisve ir Jungtine Karalyste kaip „ofšorine“ jurisdikcija.

## **2 skyrius. Mokesčių prieglobsčiai ir lengvatiniai (preferenciniai) apmokestinimo režimai**

### **2.1. Apmokestinimo režimo ir mokestinės priemonės samprata**

OECD 1998 m. studija ir vėlesnės pažangos ataskaitos apėmė ne tik įvairių jurisdikcijų (dažniausia salų Karibų jūroje ir Ramiajame vandenyne ar nyktukinių Europos valstybių) skirstymą į esančias mokestiniais prieglobsčiais ir tokiais nesančias. Kadangi deklaruojamas tikslas buvo „vienodos žaidimo taisyklės“ (angl. *level playing field*), t. y. vienodų konkuravimo sąlygų sukūrimas, ypač akcentuojant atvirumą, aktualios mokestinės informacijos prieinamumą, keitimąsi ją, OECD nagrinėjo ir išvystytos ekonomikos, tradiciškai aukštų (ar santykinai aukštesnių) mokesčių šalių mokesčių sistemas, siekiant jose identifikuoti žalingus preferencinius<sup>94</sup> apmokestinimo režimus, kuriuos šios šalys, siekdamos neprarasti konkurencingumo ir jį didinti, taiko užsienio valstybių rezidentams, jų vykdomai veiklai ir valdomam kapitalui. Šiuo aspektu šis projektas praktiškai analogiškas 1997 m. gruodžio 1 d. ECOFIN Tarybos išvadamis patvirtintam Verslo apmokestinimo elgesio kodeksui ir jo pagrindu sukurtos ES Tarybos aukšto lygio darbo grupės veiklai, kuri nagrinėjo tuomet jau buvusių ES valstybių narių, taip

---

<sup>94</sup> Alternatyviai juos galima būtų vadinti lengvatiniais, pirmenybiniais ar specialiais, tačiau pirmenybė teiktina originaliam pavadinimi.

pat vėliau prisijungusių šalių ir valstybių kandidačių tiesioginio apmokestinimo sistemas. Jos svarbiausias tikslas – identifikuoti ES valstybių narių taikomas žalingas mokestines priemones, galinčias *per se* būti verslo vietos pasirinkimo ES geografinėje, ekonominėje ir teisinėje erdvėje priežastimi, koordinuoti laipsnišką tokių priemonių eliminavimą, panaikinimą, užtikrinti tolimesnį sąžiningą konkuravimą tiesioginiais mokesčiais tarp ES valstybių.

Pažymėtina, jog konkrečios „apmokestinimo režimo“ ar „mokestinės priemonės“ sąvokos, žyminčių analogiškas kategorijas, nepateikia nei OECD 1998 m. studija (įskaitant pažangos ataskaitas), nei ES Verslo apmokestinimo elgesio kodeksas ar Tarybos patvirtintos jo nuostatų įgyvendinimo (darbo grupės veiklos) ataskaitos, todėl ekstrapoliuoti ją galėtume iš tik iš taikytų vertinimo kriterijų ir juos taikant preferenciniais ar žalingais pripažintų konkrečių teisinio reguliavimo pavyzdžių.

OECD 1998 m. studijoje, analogiškai mokestiniams prieglobsčiams, išskiriami keturi esminiai mokestinį režimą kaip preferencinį, o tuo pačiu ir konkurencinį, identifikuojantys požymiai yra: (1) nulinis ar itin žemas efektyvus<sup>95</sup> mokesčio tarifas, (2) režimo atribojimas nuo nacionalinės ekonomikos, tuo eliminuojant jo įtaką nacionalinei mokesčių bazei (pavyzdžiui, ribojant galimybes juo naudotis rezidentams arba draudžiant atitinkama schema besinaudojančioms įmonėms veikti šalies rinkoje), (3) jo funkcionavimo ir taikymo atskiriems mokesčių mokėtojams principų neskaidrumas, individualiai suderėtų apmokestinimo taisyklių taikymas bei tokių susitarimų konfidencialumas, (4) ribotas informacijos prieinamumas užsienio mokesčių administratoriams apie režimu besinaudojančius asmenis bei jų gaunamas lengvatas. Kaip papildomi, pagalbiniai požymiai, į kuriuos 1998 m. ataskaitoje siūloma atsižvelgti, vertinant atskiras apmokestinimo taisykles ir visą sistemą, nurodomi: specifinių (dirbtinių,

---

<sup>95</sup> Tarifo „efektyvumas“ paprastai vertinamas atsižvelgiant į realią konkrečiam objektui, lyginant su jo verte, tenkančią mokestinę našta, tuo iš dalies eliminuojant galimybes, nustačius aukštą nominalų mokesčio tarifą, manipuliuoti mokesčio bazės apskaičiavimo tvarka.

subjektyvių, išimtinių) mokesčio bazės apskaičiavimo, įskaitant su jomis susijusias nuostolių perkėlimo, turto įvertinimo ir kt., taisyklių taikymas, galimybės nukrypti nuo „ištiestosios rankos“ (angl. *arms-length*) principo sandoriuose ir kitose ūkinėse operacijose, lengvatų ir išimčių taikymas pajamoms iš užsienio šaltinių, slaptumo ir anonimiškumo sąlygų sudarymas, galimybės naudotis plačiu dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tinklu, galiausiai, pačios apmokestinimo tvarkos viešas pristatymas kaip sudarančios plačias galimybes užsienio rezidentams optimizuoti mokesčius, jų išvengti. Pažymėtina, jog vėlesnėse ataskaitose<sup>96</sup> OECD pripažįsta, jog (i) požymis, t. y. efektyvus tarifo dydis, yra tik pirminė prielaida vertinti apmokestinimo tvarką kaip prokonkurencinę, *a priori* negalinti lemti konkretaus režimo pripažinimo žalingu, tuo tarsi papildomai pabrėžiant šalių fiskalinio suverenumo aspektą, nors dažniau toks žingsnis siejamas su JAV politinės linijos pasikeitimu. Atsižvelgiant į tai, kad OECD projekto tikslas ne tiesiog valstybių konkurencija mokesčiais, o tai, kas įvardijama kaip „žalinga“ konkurencija mokesčiais<sup>97</sup>, režimus vertinti siūloma taip pat analizuojant ir faktines jų pasekmes, t. y. (a) kiek būtent ši priemonė, o ne objektyvios ekonominės priežastys, ar jurisdikcijos charakteristikų visuma lemia, jog į šalį perkeliama užsienyje jau vykdomos veiklos vietoj to, kad paskatinama jau vykdoma ar sukuriama nauja veikla; (b) ar į režimą patenkančios veiklos realios apimtys šioje šalyje atitinka nominaliai fiksuojamų užsienio investicijų bei gaunamų pajamų mastus; ir (c) ar preferencinį apmokestinimą galima laikyti pirmine ir svarbiausia tokios veiklos vykdymo (registravimo) vietos pasirinkimo priežastimi<sup>98</sup>.

---

<sup>96</sup> Pavyzdžiui, OECD 2000 m. ir 2001 m. ataskaitos išnašos 7 ir 8.

<sup>97</sup> Apmokestinimo režimo žalingumas vertinamas kaip tam tikras tikslingas neigiamas vienos valstybės mokesčių priemonių poveikis kitos valstybės ekonomikai ir bendram jos mokesčių bazės dydžiui, kai toks poveikis yra ne šalutinis ar epizodiškas, o pagrindinis ir svarbiausias priemonės tikslas ir nuo pat pradžių joje „užprogramuojamas“.

<sup>98</sup> OECD, išnaša 6, p. 34-35.



OECD projekto įgyvendinimo procese, siekiant objektyvizuoti ir aiškiau apibrėžti analitikų ir ekspertų veiklą, jos kryptis, apibrėžti tipinius valstybių mokesčių sistemų elementus, reguliavimo sritis, kuriems pirmiausia turėtų būti taikomi minėti kriterijai, taip pat padėti pačioms šalims savarankiškai peržiūrėti savo mokesčių sistemas, įvertinti jų atitikimą OECD propaguojamiems „tarptautiniams apmokestinimo standartams“, buvo parengtos detalios OECD 1998 m. ataskaitoje suformuotų preferencinių apmokestinimo režimų kriterijų taikymo gairės<sup>99</sup>. Jomis identifikuoti 7 pagrindiniai mokesčių sistemos teisinio reguliavimo aspektai, sritys, kuriose dažniausiai aptinkamos nuostatos, užtikrinančios geografiškai mobilieji veiklai<sup>100</sup> taikomos apmokestinimo tvarkos preferenciškumą, pirmiausia vertintinos pagal pagrindinius kriterijus (žemo ar nulinio apmokestinimo lygio, atribotumo (selektyvumo), neskaidumo, informacijos neprieinamumo)<sup>101</sup>: (i) bendrosios skaidrumą, informacijos prieinamumą užtikrinančios nuostatos, keitimosi ja reglamentavimas ir jo įgyvendinimas: deklaracijų ir kitų informacinių pranešimų teikimas apie mokesčių mokėtojus, jų veiklą, turtą bei pajamas, apie įmonių dalyvius renkamos informacijos išsamumas, mokesčių administratoriaus teisių ir pareigų disponuojant šia informacija apimtis, bendradarbiavimo su užsienio administratoriais reguliavimas; (ii) išimčių ir lengvatų taikymo apimtį apibrėžimas (ribojimas) – apmokestinimo tvarkos taikymo rezidentams ir ne

---

<sup>99</sup> OECD. *The OECD's project on harmful tax practices: Consolidated application note. Guidance in applying the 1998 report to preferential tax regimes*. [Interaktyvus] OECD Center for tax policy and administration, Paryžius. [Žiūrėta 2009-01-15]. Prieiga per Internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/60/32/30901132.pdf>>.

<sup>100</sup> Pažymint, kad investicijoms į gamybinę, statybinę ir kita labiau lokalizuotą veiklą skatinti sukurtos mokesstinės priemonės (pvz., jau minėti gamybiniai mokesčiai prieglobsčiai) nebuvo šio projekto objektas.

<sup>101</sup> Pažymėtina, jog vienais atvejais atitinkamu nuostatų aprėptis tiesiogiai atitinka ir tas teises pasekmes, kurios padaro apmokestinimo tvarką preferencine (pvz., žemas apmokestinimo lygis ir mažas ar nulinis mokesčio tarifas, informacijos neprieinamumas ir banko paslapties apsauga ir pan.), tuo tarpu kitais – teisinis reguliavimas yra netiesioginė priemonė atitinkamam rezultatui pasiekti (pvz., apmokestinimo lygio mažinimas įvairiomis priemonėmis siaurinant mokesčio bazę, neskaidriomis kainodaros taisyklėmis, informacijos prieinamumo ribojimai nenumatant prievolės ją saugoti, lengvatų taikymo apimtį ribojimas ar, atvirkščiai, išplėtimas administracinėmis priemonėmis ar tomis pačiomis kainodaros taisyklėmis, ir pan.).

rezidentams išskyrimas, kuris nebėra tik bendros mokesčių sistemos struktūros dalis (pvz., bendrai taikant teritorinį apmokestinimo principą, formuojant dvigubo apmokestinimo naikinimo mechanizmus, rezidentus apmokestinant rezidavimo, o nerezydentus – šaltinio principu, ir pan.), bet taisyklės, kurios specialiai skirtos konkrečiai veiklai (vidaus finansinėms operacijoms įmonių grupėse, intelektinės nuosavybės valdymui, ir pan.) ar sandoriams (pvz., atitinkamoms bankinėms, finansinėms, draudimo operacijoms), padarančios joms taikomas apmokestinimo išimtis neprieinamomis rezidentams, vidaus rinkoje veikiančioms bendrovėms; (iii) transakcijų (ūkinių operacijų) kainodaros reguliavimas, tiek bendrasis, taikomas visose veiklos srityse, tiek individualios atskiruose sektoriuose ar tik tam tikroms įmonėms (užsienio kapitalo, nevykdančių veiklos šalyje, nepriklausančioms rezidentams ir kt.), nukrypstantis nuo visuotinai priimtų tarptautinių standartų, sudarantis prielaidas ne tik siaurinant mokesčio bazę *de facto* sumažinti mokesčio tarifą, bet ir diferencijuotai taikomas rezidentams ir ne rezidentams (vidaus ir tarptautinėms transakcijoms), bet kartu mažinantis mokesčių bazės judėjimo tarp valstybių skaidrumą, aktualios informacijos prieinamumą; (iv) įpareigojantys išaiškinimai, kurių pirmine paskirtimi reikėtų laikyti teisinio mokesčių mokėtojų tikrumo, saugumo, mokesčių administratoriaus prognozuojamumo užtikrinimas, tačiau kurie taip pat gali labai įtakoti teisinio reguliavimo praktinį veikimą, veiksmingumą, suteikti tam tikrų privilegijų išplečiant lengvatinio ar siaurinant ribojančio, reguliuojančio, įpareigojančio ar draudžiančio teisinio reguliavimo taikymą, ir apimti tiek bendruosius teisės aktų nuostatų turinio ir taikymo aspektų paaiškinimus, tiek individualius sprendimus, skirtus konkretaus mokėtojo konkrečiai situacijai, veiklai ar sandoriui, tiek ir išankstinius kainodaros susitarimus, ypač kalbant apie sandorius tarp susijusių asmenų, operacijas įmonių grupės viduje; (v) holdinginėms, t. y. aktyvios veiklos nevykdančioms, paslaugų nei kitoms grupės, nei nesusijusioms bendrovėms neteikiančioms, o tik asocijuotų bendrovių akcijas, materialų ir nematerialų turta,

intelektinę nuosavybę turinčioms (valdančioms, saugančioms, kontroliuojančioms) bendrovėms taikomi apmokestinimo mechanizmai, ypač išplėsti (taikomi) ne tik kontrolę suteikiantiems akcijų paketams, bet ir portfelinėms investicijoms, leidžiantys rinktis tarp dvigubo apmokestinimo naikinimo metodų, pasižymintys plačia dalyvavimo išimtimi (angl. *participation exemption*) ne tik dividendams, bet ir akcijų perleidimo pajamoms, palūkanoms, honorarams; (vi) įvairiomis juridinėmis formomis (bendrovių, bendrijų, kooperatyvų, fondų ar jungtinės veiklos) vystomų kolektyvinio investavimo subjektų valdytojams taikomas apmokestinimas ir kitas teisinis reguliavimas, pačių kolektyvinio investavimo subjektų steigimo ir veiklos reglamentavimas, bene labiausiai lemiantys atitinkamos pradinės jurisdikcijos pasirinkimą investiciniams fondams ar investicinėms bendrovėms steigti, investicinėms lėšoms akumuliuoti<sup>102</sup>; (vii) laivybos sektoriui taikomas apmokestinimas ir apskritai veiklos, laivų registravimo teisinis reguliavimas (ekologijos, saugumo reikalavimai, darbo sąlygos ir garantijos jūrininkams ir pan.). Žvelgiant į tolimesnę konkurencinių procesų ir priemonių procesų raidą po 1998 m., šalia šių nurodytų sričių matyt galima paminėti ir juridinio subjekto statusą turinčioms partnerinėms bendrijoms (angl. *partnerships*)<sup>103</sup> taikomas apmokestinimo nuostatas, fiskalinio skaidrumo / permatomumo (angl. *fiscal transparency*) koncepciją įtvirtinančias normas (tas pačias partnerines bendrijas ar kitų teisių formų vienetu leidžiančias padaryti hibridiniais dariniais – juridiniais vienetais, tačiau apmokestinamais tik dalyvių lygmeniu), turtingų fizinių asmenų (angl. *wealthy / high net worth individuals*) apmokestinimą ir pan. Dalis šių priemonių (pvz., (i), (ii), (iii), (iv)), kaip matyti, yra aiškiai horizontalaus pobūdžio mokesčių

---

<sup>102</sup> Pvz., Tarp didžiausių pasaulio investuotojų dažnai monimo įvairios Karibų baseino valstybės, Europoje – Nyderlandai, Liuksemburgas, Kipras ar Malta, jokiū būdu neparodo tikrosios investuotojų nacionalinės tapatybės, o veikia tik kaip jurisdikcija, sudaranti palankiausias mokesčines ir reguliacines sąlygas akumuliuoti investicinį potencialą.

<sup>103</sup> Savo juridiniu statusu, reglamentavimu ir dalyvių tarpusavio santykių reguliavimu atitinkančias lietuviškąsias tikrąsias ūkines bendrijas ir komanditines ūkines bendrijas.

sistemos elementai, liečiantys įvairias mokėtojų grupes, veiklos rūšis, įvairius mokesčius, tuo tarpu kitos (pvz., (v), (vi), (vii)) – vertikalios, skirtos tik konkreitiems mokėtojams, teisinėms formoms, ekonominės veiklos rūšims, sandorių, ūkinių operacijų tipams.

Jau minėta, jog ES lygmeniu mokesčių konkurencija analizuota ir tebeanalizuojama ES Tarybos rezoliucija priimto Verslo apmokestinimo elgesio kodekso kontekste, kurio pagrindinis deklaruojamas siekis yra Bendrijos (po Lisabonos sutarties – Sąjungos) lygmeniu eliminuoti efektyviam bendrosios rinkos funkcionavimui kliudantį žalingą ir nesąžiningą<sup>104</sup> valstybių narių konkuravimą tiesioginiais mokesčiais, suformuluotais kriterijais vertinant jose taikomas apmokestinimo priemones. Šio projekto pagrindinis objektas ir elementas – valstybėse narėse taikomos „žalingos mokestinės priemonės“, kurių tiesioginės koreliacijos su OECD nagrinėjamais preferenciniais apmokestinimo režimais negalima nepastebėti.

Visų pirma akivaizdus taikytų kriterijų struktūros bei turinio panašumas. ES Verslo apmokestinimo elgesio kodekso objektas – ES valstybėse narėse taikomos verslo apmokestinimo priemonės, lemiančios ženkliai žemesnį apmokestinimą (įskaitant neapmokestinimą), lyginant su tuo, koks bendrai taikomas toje valstybėje narėje. Remiantis Kodeksu jos gali būti pripažintos žalingomis<sup>105</sup>, jeigu: (1a ir 1b) atitinkamas privalumas *de lege* ar *de facto* suteikiamas tik ne rezidentams ar taikomas tik sandoriams su ne rezidentais, (2a ir 2b) teikiamos išimty ir lengvatos *de lege* ar *de facto* atribotos nuo vidaus rinkos; (3) išimty ir lengvatos taikomos be apčiuopiamo realaus ekonominio aktyvumo, turinio; (4) pelno (pajamų) apskaičiavimo taisyklės nukrypsta nuo visuotinai

---

<sup>104</sup> Kalbėti apie neteisėtą pagrindo nesuteikia tiek tuomet aktualios, tiek ir šiuo metu galiojančios ES pagrindinių sutarčių nuostatos, kompetencijų tarp valstybių narių ir ES pasidalinimo balansas, pati Elgesio kodekso struktūra, jo teisinis statusas.

<sup>105</sup> *Gali* todėl, kad pats projektas ir grupė yra politinė, bet ne teisinė. Sprendimai dėl atitinkamos priemonės pripažinimo žalinga nuo objektyvių aplinkybių dažnai priklauso tik iš dalies, ne mažiau reikšmingais šiuo atveju yra politiniai interesai, tarptautinių santykių kontekstas.

priimtų principų (pvz., OECD sandorių kainodaros ar plonos (nepakankamos) kapitalizacijos taisyklių); (5) priemonėms trūksta reglamentavimo ar administravimo skaidrumo. ES Verslo apmokestinimo elgesio kodeksas apima ne tik patį *expressis verbis* teisinį reguliavimą, bet ir jo įgyvendinimo būdus, administracinę praktiką, kurio klasikinė (tačiau tikrai ne vienintelė) forma – apibendriniai teisės aktų paaiškinimai ir individualūs įpareigojantys išaiškinimai, taip pat tiesiog mokesčių administratoriaus veiksmai, tiriant ir vertinant mokėtojų veiklą konkrečiau teisinio reguliavimo kontekste, net ir pasirenkant jo aiškinimo metodus ir būdus. Dėmesys taip pat atkreipiamas į kitus požymius, rodančius potencialų apmokestinimo tvarkos žalingumą – „dalyvavimo išimties“ taikymą dividendams, net jei pelnas buvo apmokestintas itin žemu efektyviu mokesčio tarifu, neapmokestinamuosius rezervus būsimiems nuostoliams, kurie ženkliai viršija potencialią riziką, nepagrįstai ilgai atidėtą apmokestinimą pajamoms iš draudimo ir panašios kasdienėje praktikoje retai sutinkamos išimtis, realizuoto turto vertės prieaugio neapmokestinimą. ES Verslo apmokestinimo elgesio kodekso darbo grupė savo ataskaitose<sup>106</sup> vertintas ir žalingomis pripažintas mokesčines priemones taip pat sugrupavo pagal veiklas, sritis, kurioms jos taikomos, į: įmonių grupės viduje vykdomą veiklą (finansinių srautų paskirstymo centrus, paslaugų centrus, koordinacinius centrus, užsienio prekybos kompanijas ir pan.), įmonių grupės viduje teikiamas finansines paslaugas, holdinginę veiklą, „ofšorinę“ veiklą, savidraudą (perdraudimą), atskiras pramonės šakas (gamybą, telekomunikacijas, draudimą, energetinių išteklių gavybą, gamybą, perdirbimą ir pan.), laisvąsias zonas ir kitas veiklos rūšis.

Antra – labai aiški kiekvieno iš šių projektų nagrinėtų mokesčių priemonių koreliacija, praktiškai identiškas atitinkamų (daugumos) ES valstybėse narėse identifikuotų priemonių klasifikavimas, kvalifikavimas ir net pavadinimas,

---

<sup>106</sup> Pradedant vadinamąja Primarolo grupės ataskaita, t. y. 1999 m. lapkričio 23 d. darbo grupės ataskaita SN 4901/99 parengta 1999 m. lapkričio 29 d. ECOFIN tarybos susitikimui, parengta pirmininkaujant Jungtinės Karalystės deleguotai D. Primarolo.

pavyzdžiui, 1929 m. Liuksemburgo holdingų kompanijų režimas (angl. *1929 holding companies Luxembourg*), Nyderlandų finansinių padalinių (angl. *finance branch*) ir grupės finansavimo veiklos režimai (angl. *intra-group finance activities*), Belgijos koordinaciniai centrai (angl. *coordination centres Belgium*), Valdymo ir Logistikos centrai Prancūzijoje (angl. *headquarters and logistic centres France*), Priežiūros ir koordinaciniai centrai Vokietijoje (angl. *monitoring (control) and coordination centres (offices) Germany*), Baskų krašto ir Navaros koordinaciniai centrai Ispanijoje (*Basque country and Navarra co-ordination centres Spain*), Triesto finansinių paslaugų ir draudimo centras Italijoje (angl. *Trieste financial services and insurance centre Italy*), Užsienio kompanijų buveinių režimas Graikijoje (angl. *offices of foreign companies Greece*), „Ofšorinių“ kompanijų režimas Vengrijoje (ES Verslo apmokestinimo elgesio kodekso pavadinimas) / Preferencinis režimas už Vengrijos ribų veikiančioms kompanijoms (OECD pavadinimas) (angl. *offshore companies Hungary / preferential regime for companies operating abroad Hungary*) ir kt.

Apibendrinant ES ir OECD projektų kriterijų apžvalgą, paskelbtas ataskaitas, ištirtų, įvertintų ir žalingomis pripažintų įvairių valstybių taikytų mokestinių instrumentų visumą ir atsiribojant nuo šių priemonių skirstymo į žalingas ir iš esmės priimtinas, teisiniu požiūriu konkurencinį mokestinį režimą galima būtų apibrėžti kaip tam tikram mokesčio objektui, subjektui, veiklos rūšiai, formai ar tam tikriems sandoriams (ūkinėms operacijoms) apmokestinti taikomą apmokestinimo taisyklių visumą, *in corpore* sudarančią išbaigtą apmokestinimo tvarką, apimančią ne tik svarbiausius kiekvieno mokesčio elementus – mokesčio mokėtojus, objektą, bazę bei tarifą, bet ir mokestinių prievolių įvykdymo tvarką, administracinius reikalavimus apskaitai, atskaitomybei, jų turiniui, periodiškumui, taip pat verslo formų steigimo ir veiklos reglamentavimą, galinčių suteikti papildomų išimtinai mokestinių paskatų asmenims, nesantiems atitinkamos jurisdikcijos rezidentais, formaliai ar realiai apmokestinimo tikslais perkelti savo

turtą, veiklą ar atskiras ūkines operacijas į šią priemonę nustačiusią jurisdikciją. Čia pat pažymėtina, kad tam, kad konkreti apmokestinimo taisyklių visuma būtų pripažinta „preferenciniu režimu“ ar „konkurencine mokesčine priemone“ nebūtina, jog visi atitinkamam režimui priskirtini elementai (t. y. identifikuojantys mokėtojus, nustatantys mokesčio objektą, tarifus ar apibrėžiantys mokesčio bazę ir t. t.) būtų kaip nors kryptingai orientuoti, izoliuoti nuo bendrųjų apmokestinimo taisyklių (pvz., įtvirtinti atskiru teisės aktu ar atskiru skyriumi bendrajame teisės akte). Daugeliu atveju, kaip rodo tiek OECD, tiek ES projektų rėmuose publikuoti tokių valstybėse taikomų priemonių sąrašai, pakanka, jog, būdama bendros mokesčių sistemos dalimi ir paremta bendromis toje jurisdikcijoje taikomomis apmokestinimo konkrečiu(-iais) mokesčiu(-iais) (pelno, gyventojų pajamų, turto ir kt.) taisyklėmis, teisės aktais (pvz., nuostatos, apibrėžiančios mokesčių mokėtoją, prievolių įvykdymo tvarką ar mokesčinę atsakomybę, gali būti taikomos universaliai), apmokestinimo tvarka aukščiau minėtų kriterijų kontekste galėtų būti vertinama kaip privilegijuojanti per konkrečius sandoriams, mokėtojams (jų grupėms), veiklos formoms, pajamoms (pagal jų rūšis, formas, gavimo šaltinius ir pan.), pagal sukuriamas mokesčines pasekmes, kuras gali nulemti vos vienas visos apmokestinimo režimą sukuriančio teisinio reguliavimo visumos elementas. Pavyzdžiui, šalyje registruotiems investiciniams fondams palankią (palankesnę) apmokestinimo tvarką sukurti galima ne tik ją atskirai ir detalai reglamentuojant savarankišku teisės aktu, nustatant savarankiškas administravimo procedūras ir aiškiai pabrėžiant, kad užsienyje įsteigtų fondų iš šaltinių šalyje gaunamoms pajamoms takoma bendra apmokestinimo tvarka, bet ir:

- tiesiog atitinkamo mokesčio įstatymu juridinio subjektiškumo neturinčių darinių nepripažįstant mokesčių mokėtojais ir nedarant skirtumo tokio skirtumo tarp pagal užsienio teisę įsteigtų darinių, t. y. visus juo be išimties laikant mokesčių mokėtojais (iš esmės taip, kaip yra šiuo metu pagal PMĮ 2 straipsnio 1-3 dalių nuostatas); arba

- nedarant definicinio skirtumo tarp to, kas laikoma mokesčio mokėtoju rezidentu ir ne rezidentu, nustatant prie pajamų šaltinio išskaitytų mokesčių gražinimo (įskaitymo) mechanizmus tik rezidentams.

Panašiu pavyzdžiu galėtų būti ir bendrosios apmokestinimo pelno mokesčiu sistemos nuostata, kad apskaičiuojant įmonės mokesčio bazę nėra įtraukiamos pajamos iš su užsienio valstybių subjektais sudarytų sandorių, kurių objektas yra ne šalyje pagamintos prekės ir kurių nei vienas tiekimo etapas (sandorio sudarymas, prekių tiekimas (gabenimas), paslaugų teikimas ar atsiskaitymas už jas) nesusijęs su ja, tokiu būdu *de facto* sukuriant bendrosios apmokestinimo išimtį „ofšorinei“ įmonių veiklai, sąlygas ne rezidentų veiklos formalizavimui ir pajamų generavimui šalyje įsteigtose bendrovėse, jų sąskaitose užsienio bankuose, ir, tuo pačiu, atirbojant ją nuo šalyje realiai veikiančių ir realią mokesčio bazę generuojančių bendrovių.

## **2.2 Apmokestinimo režimo ir mokesčio prieglobsčio santykis**

Ieškant santykio tarp apmokestinimo režimo ir ankstesniame skyriuje aptartos mokesčio prieglobsčio kategorijos, pažymėtina, kad, kaip jau buvo minėta, mokesčiai prieglobsčiai, anot „klasikinės“ OECD sampratos, yra visiškai savarankiškos jurisdikcijos arba tam tikros priklausomos teritorijos, išgalinčios savas viešąsias išlaidas finansuoti taikydamos minimalius ar tik nominalius pelno / pajamų mokesčius, kas leidžia joms save pateikti kaip priemonę užsienio rezidentams susimąžinti mokesčius nuo santykinai aukštų mokesčių jurisdikcijose gaunamo pelno / pajamų. Mokesčiais prieglobsčiais, be įvairių politinių motyvų, priežasčių ir aspektų, tokių kaip buvimas OECD ar ES nare, dažniausiai įvardijamos tos suverenios ar bent dalinai suverenios jurisdikcijos, kurių visa (ne tik mokesčių, bet ir apskritai ekonominė bei administracinė) politika, įskaitant finansų įstaigų steigimo ir priežiūros tvarką, finansinių paslaugų teikimo



reglamentavimą, banko ir komercinių paslapčių apsaugos mastus ir kt., yra išimtinai ar beveik išimtinai orientuota į mobilaus kapitalo bei finansines paslaugas aukštesnių mokesčių jurisdikcijose teikiančių bei jomis besinaudojančių subjektų pritraukimą. Mokestinis patrauklumas, ne rezidentų veiklos užsienio valstybėse formalizavimas, registravimas, apskaita, kaip pažymi ir OECD, šiose jurisdikcija laikoma praktiškai savarankiška ekonomikos šaka, industrija, per aptarnaujančio sektoriaus pajamas kuriančia reikšmingą dalį BVP.

Suprantama, kad tokio masto ir pobūdžio projektuose kaip OECD *Harmful tax competition. An emerging global issue* siekis detaliai išnagrinėti viso pasaulio (ar bent konkrečiu atveju reikšmingiausios jo dalies) valstybių, zonų ir teritorijų, skirtingais principais ir tikslais paremtas, skirtingoje ekonominėje ir kultūrinėje terpėje funkcionuojančias ir (ne paskutinėje vietoje) skirtingomis kalbomis sumodeliuotas mokesčių sistemas būtų itin daug žmogiškųjų, intelektinių, finansinių ir kitų resursų pareikalavęs procesas. Dažnu atveju, ypač turint mintyje nebendradarbiaujančias, keitimosi informacija ir skaidrumo kriterijų absoliučiai neatitinkančias jurisdikcijas, tam tiesiog nebuvo ir nesą objektyvių galimybių. Kita vertus, žvelgiant į projekto pobūdį, paskirtį ir tikslus – vargu ar esama būtinybės detaliai gilintis į kiekvienos salelės, esančios Karibuose ar Ramiojo vandenyno pietuose, teisės ir mokesčių sistemų niuansus, esant aiškiems indikatoriams, kad kokių nors pokyčių ar konstruktyvių diskusijų tikimybė minimali. Dėl ko toks apibendrintas OECD narėms nesančių ir labiausiai kunkuruojančių jurisdikcijų vertinimas, skirstymas į blogiausias, šiek tiek mažiau blogas ir neblogas (t. y. „juodojo“ sąrašo šalis, šalis, įsipareigojusių įgyvendinti tarptautinius skaidrumo ir keitimosi informacija standartus, ir šalis, iš esmės įgyvendinusias šiuos standartus), apsiribojant detalesnė tik pačių OECD narių mokesčių sistemų analizė, nevertintinas kaip kritinė, bet kokia jo praktinę reikšmę eliminuojanti yda, juolab, kad teisiniu požiūriu šie sąrašai yra tik rekomendaciniai.

Vis dėlto, vertinant mokesčių teisės, o ne politiniu ar ekonominiu požiūriais, mokestiniai prieglobsčiai įvardijamų jurisdikcijų mokesčių ir apskritai teisės sistemos taip pat analizuotinos ir vertintinos labiau kaip tam tikros, „kritinę masę“ pasiekusios preferencinių mokestinių režimų ir/ar atitinkamų mokestinių-administracinių priemonių, skatinančių užsienio jurisdikcijų mokesčių bazės eroziją ar sudarančių prielaidas šiai mokesčių bazei tiesiog neatsirasti, koncentracijos. Mokestiniu prieglobsčiu valstybė, zona ar teritorija pripažįstama ne dėl atitinkamų ją, kaip tokią, identifikuojančių požymių (savo dydžio, geografinės padėties, gyventojų skaičiaus, jų etninės sudėties, politinės santvarkos, ekonominio išsivystymo ar administracinės sandaros), o dėl valstybėje atitinkamus santykius reguliuojančios teisinės bazės bei konkrečių jos elementų, administravimo praktikos, ypač jei šios konkurencinės priemonės yra ne labiau atskiros, išimtinės, specializuotos valstybės mokesčių sistemos dalys, o jos konkurencinę orientaciją lemianti visuma ir pačios sistemos esmė bei pagrindas, kuriantis ženkliai dalį šalies bendrojo vidaus produkto. Fiskalinis suverenitetas šioms valstybėms daugeliu atveju gal būti ir tampa visų kitų suvereniteto rūšių ir formų pagrindu, o realizuojamas jis pirmiausia konkrečiais teisiniais sprendimais. Tik paprastumo, operatyvumo ir efektyvumo dėlei vertinimas ir skirstymas pirmiausia grindžiamas ne teisine reglamentavimo turinio ir struktūros analize, o, greičiau, išimtinai jo generuojamu ekonominiu rezultatu.

Nepaisant to, pats vienu valstybių vykdomas kitų valstybių vertinimas ir skirstymas negali likti visiškai neutralus ir objektyvus, į ką lyg ir turėtų vesti ekonominiiais išskaičiavimais ir teisiniais kriterijais paremtas požiūris. Praktika rodo, jog, net esant aiškiai deklaruojamiems principams, kriterijams ir tikslams, tai visgi labiau politinis nei teisinis procesas. Pažymėtina, kad šis dėsnis vienodai tinka tiek OECD, tiek ir ES projektams, apie kurių objektyvai matomas sąsajas jau kalbėta. Valstybių skirstymo politizuotumą, visu pirma, tiesiogiai patvirtina OECD 2000 m. pažangos ataskaita, kurioje konstatuojama, jog net į pirminį iš 35

pavadinimų susidedantį mokestinių prieglobsčių sąrašą, kuris vėliau, beje, buvo tik trumpinamas<sup>107</sup>, buvo įtrauktos ne visos minėtos mokestinio prieglobsčio kriterijus atitinkančios jurisdikcijos, o tik neprisiėmusios atitinkamų viešų politinio pobūdžio įsipareigojimų mokesčių srityje laikytis OECD standartų<sup>108</sup>, kurių įgyvendinimas yra trunkamas ir aiškaus galutinio rezultato negarantuojantis procesas. Greta to, iš 35 jurisdikcijų pirminio sąrašo, 2009 m. pradžioje jame buvo likusios tik trys – Andora, Lichtenšteinas ir Monakas, o 2009 m. gegužę, OECD Fiskalinių reikalų komitetas, atsižvelgdamas ir išreikštus politinius įsipareigojimus, deklaracijas, nusprendė išbraukti ir jas. Tokia praktika, siekiant nors ir lėtai, bet bent kažkaip įtakoti atitinkamų jurisdikcijų mokesčių ir administravimo politikos prioritetus, matyt, visiškai pateisinama politiškai, tačiau teisiniu požiūriu vertintina rezervuotai, tokiems politinio turinio įsipareigojimams nesuteikiant apčiuopiamesnio juridinio svorio.

Kitas šio proceso politizuotumo ir subjektyvumo patvirtinimas, kaip savo publikacijose nurodo ir D. J. Mitchell ar R. Teather, tas, kad, vertinant visiškai objektyviai, tokiais pat mokestiniais prieglobsčiais, vertinant ne tik tais pačiais kriterijais, bet ir į „ofšorinę“ ekonomiką orientuota šalies ekonomikos dalimi, turėtų būti pripažintos ir bent keletas pačios OECD narių. Šiuo, t. y. „ofšorinės“ ekonomikos dalies, kriterijumi savas „ofšorinių“ finansinių centrų studijas grindęs IMF tokiais, pavyzdžiui, pripažino Šveicariją, Liuksemburgą, Nyderlandus, Airiją, Londono Sitį<sup>109</sup> ir kt.<sup>110</sup> Tuo tarpu OECD projekte jurisdikcijos pripažinimą

---

<sup>107</sup> Žr. <[http://www.oecd.org/document/57/0,3343,en\\_2649\\_33745\\_30578809\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/57/0,3343,en_2649_33745_30578809_1_1_1_1,00.html)>.

<sup>108</sup> Kalbama būtent apie tam tikras politinio pobūdžio deklaracijas, kurių įgyvendinimui nustatomas maždaug 2,5 metų terminas. OECD akcentuoja, jog į juoduosius sąrašus įtrauktos tik „nebendradarbiaujančios“ jurisdikcijos, tačiau neoficialiai pabrėžiama, jog bendradarbiavimas daugeliu atveju lieka tik deklaracija arba yra itin abejotinos kokybės, ką iš esmės patvirtina ir atskirų valstybių OECD analizės pagrindu sudaromi valstybių sąrašai, trumpėjančys kur kas lėčiau, negu OECD sąrašas. Žr. <<http://step.unified.co.uk/pdf/NationalBlacklists.pdf>>.

<sup>109</sup> Dar viduramžiais susiformavusi centrinė Londono dalis, turinti plačias savivaldos teises ne tik nuo miesto, bet ir nuo centrinės šalies valdžios, kurias įgyvendina privati struktūra vadinama Londono Sitčio Korporacija, ir esanti vienu didžiausių pasaulio finansų centrų. Žr. <<http://www.cityoflondon.gov.uk/Pages/default.aspx>>.

<sup>110</sup> Žr. <<http://www.imf.org/external/np/mae/oshore/2000/eng/back.htm>>.

mokestiniu prieglobsčiu teoriškai galėjo lemti<sup>111</sup> vien tik objektyvios ir pakankamos informacijos apie ne rezidentų veiklą ir finansines operacijas neprieinamumas suinteresuotų valstybių mokesčių administratoriams, leidęs nerezidentams ne tik intelektualiai modeliuoti savo mokslines prievoles, bet ir jas tiesiog nuslėpti. Vis dėlto, pavyzdžiui, praktiškai analogiškas pasekmes dėl apskaitos, atskaitomybės liberalumo ir išimtinai teritorinio apmokestinimo galintis sukurti preferencinis užsienio prekybos kompanijų apmokestinimo režimas Nyderlanduose, kuriuo beišnaudojančioms kompanijoms buvo prieinamas dar ir platus Nyderlandų dvigubo apmokestinimo sutarčių tinklas, pripažinta tik „žalingu preferenciniu apmokestinimo režimu“, vengiant išsamesnio narių ir ne narių tarpusavio gretinimo.

Iliustruojant projekto politizuotumą įdomu dar ir tai, jog globalios finansų krizės iškeltų fiskalinių iššūkių akivaizdoje 2008 m. spalio mėnesį tuometinis Vokietijos finansų ministras P. Steinbrück jau be jokių diplomatinių užuolankų pareiškė, jog Šveicarija, kuri yra viena iš OECD įkūrėjų, galiausiai turėtų būti įtraukta į „juodąjį“ OECD sąrašą, t. y. oficialiai pripažinta mokestiniu prieglobsčiu<sup>112</sup>. Apžvelgus OECD projekto ataskaitas matyti, jog tiek mokestiniais privalumais ir konfidencialumu garsioje Šveicarijoje, tiek pačioje Vokietijoje buvo identifikuota po 2 preferencinius mokestinius režimus (pvz., Nyderlanduose bent 6), kurių, kaip paskutinėje 2006 m. paskelbtoje ataskaitoje konstatavo OECD, abi valstybės galiausiai atsisakė ar atitinkamai pakeitė. Tai, natūralu, visų pirma kelia tam tikrų klausimų dėl vertinimo objektyvumo, išsamumo, nuoseklumo, be to gan aiškiai parodo, jog ir patys apmokestinimo režimai nėra lygiaverčiai, o jų patrauklumas ir funkcionalumas labai priklauso ir nuo bendrojo konteksto, kuriame šie funkcionuoja. Vis dėlto praktiškai visuotinai pripažįstama tiesa, kad Šveicarija, kaip ir kita OECD steigėja Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, buvo

---

<sup>111</sup> Detalaus vertinimo ir paaiškinimų, kodėl vienos jurisdikcijos į sąrašus pateko ir net apskritai, kodėl buvo vertintos, o kitos (pvz., Lietuva ar Latvija) ne, OECD nepateikė nei vienoje iš ataskaitų.

<sup>112</sup> Žr. <<http://www.iht.com/articles/2008/10/21/business/haven.php>>.

ir, nepaisant pastaruoju metu vis aktyvesnių kampanijų prieš absoliučios banko paslapties institutą, konfidencialumo praktikas, vis dar lieka „ofšorinms“ verslo struktūroms labai patraukliomis šalimis, taikančiomis itin aukštus banko paslapties standartus, informacijos prieinamumo ribojimus, nors šie, anot OECD, yra vieni svarbiausių aukštų mokesčių valstybių mokesčio bazių dirbtinės erozijos, mokesčių slėpimo ir net terorizmo finansavimo prielaidų, pašalinančių efektyvaus keitimosi išsamia mokestine informacija tarp valstybių galimybes. Žinant tai, taip pat Šveicarijos bei Liuksemburgo nuo pat pradžių skeptišką požiūrį į visą OECD projektą<sup>113</sup>, kaip keliantį nepagrįstą ir nepateisinamą grėsmę ne tik asmenų privatumui ir net valstybių suverenumui, p. Steinbruck pareiškimo kontekstą<sup>114</sup>, suaktyvėjusį didžiųjų ekonomikų spaudimą Lichtenšteiniui, Monakui, Andorai (t. y. visoms OECD „juodajame“ sąraše tuomet vis dar buvusioms šalims), taip pat Šveicarijai<sup>115</sup>, galima daryti pagrįstą prielaidą, jog ne mažiau, o, galbūt, net labiau, nei viešai skelbiami ir neva objektyviai taikomi kriterijai, atskiros jurisdikcijos vertinimą galiausiai lemia kiekybinės jos daromos neigiamos įtakos kitų valstybių mokestinėms pajamoms apimtys. T. y. tarptautinių, tarpvalstybinių santykių arenoje bet kokią objektyvizuotą teisinę analizę galiausiai nusveria pragmatiniai, ekonominiai, politiniai aspektai.

Vertinant ES Verslo apmokestinimo elgesio kodekso politizuotumą, turbūt pakaktų pastebėti tai, kad, visų pirma, pats šio projekto įgyvendinimas patikėtas ES Tarybos, t. y. tiesiogiai valstybių narių (kurių mokesčių sistemos ir vertinamos), įtakojamos ir kontroliuojamos institucijos, aukšto lygio, t. y. aukšto

---

<sup>113</sup> Tiek Šveicarija, tiek Liuksemburgas susilaikė, padarydamos atskirus pareiškimus OECD Tarybai pritariant jos Fiskalinių reikalų komiteto 1998 m. ataskaitai, tapusiai viso projekto pagrindu. OECD, išnaša 6.

<sup>114</sup> T. y. pagreitį įgavusios pasaulinės finansų krizės akivaizdoje 2008 m. pradžioje kilusį skandalą, kuomet paaiškėjo, jog pasinaudodami Lichtenšteino bankinėmis institucijomis bei joje galiojančiu teisiniu reguliavimu bent 900 Vokietijos rezidentų išvengė apie 4 milijardų mokesčių savo rezidavimo valstybėje.

<sup>115</sup> Įkaitant ir forsuojamas derybas dėl susitarimų mokesčių slėpimo srityje su minėtomis jurisdikcijomis, iniciatyvos peržiūrėti direktyvos 2003/48/EB dėl pajamų iš taupymo palūkanų apmokestinimo nuostatas ir kt. Žr. <<http://afp.google.com/article/ALeqM5hIOedR-T81yFxqro4zrUOJFDGjOQ.htm>; <http://www.eubusiness.com/news-eu/1209566834.56>; <http://www.wealth-bulletin.com/home/content/3353056068>>.

politinio (vietoje ekspertinio) atstovavimo, darbo grupei, o ne bent jau tiesioginiai nuo valstybių narių nepriklausomoms, neutralioms, proeuropietiškomis ir reikalingus ekspertinius resursus galinčioms užtikrinti ES Komisijos struktūroms (pvz., Mokesčių ir muitų generaliniam direktoratui ar bent ES Komisijos kuruojamoms valstybių narių ekspertinėms darbo grupėms). Antra, galima pastebėti įvairių išnašų ir išlygų, kurios valstybių narių pageidavimu/reikalavimu/siūlymu įtrauktos į Verslo apmokestinimo elgesio kodekso darbo grupės ataskaitas ECOFIN Taryboms, švelninant, abstraktinant jose pateikiamų vertinimų ir rekomendacijų turinį, reiškiant abejones dėl kiekvienos, bent kiek kategoriškesnės, apčiuopiamesnį turinį turinčios išvados, gausą, pobūdį, galimas priežastis ir pagrystumą<sup>116</sup>.

Reziumuojant šios dalies įžvalgas reikėtų konstatuoti, jog, atsiribodami nuo konkrečių, išimtinai politiškai motyvuotų praktinių analizės ir vertinimo pavyzdžių ir ieškodami teisinio prado užuomazgų, iš anksčiau pateiktų definicijų ir sugretinę OECD taikomus kriterijus valstybėms ir valstybiniais dariniams, t. y. mokestiniams prieglobsčiams, ir OECD bei ES kriterijus „preferenciniams apmokestinimo režimams“ ir „žalingoms mokestinėms priemonėms“ galime konstatuoti, kad mokestiniai prieglobsčiai savo esme tai ne (ar ne tiek) apibrėžta geografinė teritorija ar, juolab, sociumas, kiek fiskalinė ir juridinė verslo reguliavimo jurisdikcija, pasirinkti jos įgyvendinimo būdai. Tai galinti būti tiek bendroji visos apmokestinimo sistemos kryptis, konceptualus, ideologinis, loginis pagrindas, visiems universaliai taikomas režimas, tiek ir tikslinės, konkrečioms asmenų grupėms, veiklos formoms, pajamų ar turto rūšims skirtos specifinės teisinio reguliavimo priemonės, kurios kitiems, nacionalinėje ekonomikoje dalyvaujantiems subjektams, dažnai neprieinamos, veikia tik kaip bendros apmokestinimo sistemos išimtys ar net individualūs apmokestinimo sprendimai,

---

<sup>116</sup> Pavyzdžiui, žr. <<http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/11/st10/st10857.en11.pdf>> arba <<http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/10/st16/st16766.en10.pdf>>.

apibendrintai pavadinti preferenciniais apmokestinimo režimais ar preferencinėmis apmokestinimo priemonėmis.

### **2.3 Apmokestinimo režimo ir mokesčio prieglobsčio kategorijų teisinė reikšmė**

Šių sąvokų ir jomis žymimų kategorijų teisinę reikšmę ir pragmatinę funkciją reikėtų vertinti iš dviejų perspektyvų: tarptautinės teisės, t. y. santykių tarp valstybių kaip savarankiškų tarptautinės teisės subjektų, keliančių savus mokesčių politikos tikslus, sprendžiančių savus viešųjų išlaidų finansavimo užtikrinimo, mokesčių sistemos efektyvumo ir panašius uždavinius, ir tik nacionalinės teisės, santykio tarp valstybės ir mokesčių mokėtojų, kuriems mokesčiai dažniausia tik papildomi, verslo bei investicijų pelningumą mažinantys kaštai.

*Per se* būdami pirmiausia tarpvalstybinių santykių rezultatu, iš tarptautinės teisės perspektyvos šie terminai vertintini kaip rodantys tam tikrą tarptautinį, globalų konsensumą, kaip, kokiomis kategorijomis identifikuoti, žymėti, nuo ko pradėti analizuoti ir vertinti globalius valstybių konkuravimo mokesčiais ir dėl mokesčių procesus, jų formas. Nuo grynai politinės terminologijos, jie galiausiai buvo perimti ir ekonomistų bei teisininkų, tačiau, pastebėtina, naudojami kol kas dažniau tik mokslinėse publikacijose, politiniame diskurse bei publicistinėje polemikoje, negu tiesiogiai praktikoje, tarptautiniu lygmeniu reglamentuojant, harmonizuojant ir/ar administruojant mokesčius. Apie tarpvalstybinių (valstybė *su* valstybe) santykių lygmenį darbe diskutuota jau gan plačiai ir nesikartoti būtų sudėtinga. Galbūt tik pastebėtina, jog bene visi projektai ir pastangos rasti mokesčius prieglobsčius, „ofšorus“, preferencinius apmokestinimo režimus, juos grupuoti, skirstyti į naudingus, žalingus, sąžiningus ir nesąžiningus, net bandyti pakeisti, visų pirma skirti paieškoms tinkamiausių ir efektyviausių būdų ir

priemonių – politinių, ekonominių ir, žinoma, teisinių, kuriomis galima būtų kontroliuoti ir riboti neigiamas, nepriimtinas globalaus konkuravimo fiskalinėmis priemonėmis, konfidencialumo, liberalėjančios investicijų ir verslo reguliavimo aplinkos, juridinių investavimo ir veiklos formų inovacijų pasekmes: agresyvių mokesčių planavimą, vengimą bei slėpimą, mokesčių bazės ir mokestinių pajamų eroziją. Tokio poreikio prigimtis – greičiau individualūs kiekvienos valstybės, nei jų grupės bendri poreikiai. Ir tai vienas iš akivaizdžiausių pavyzdžių, kai iš esmės sutampantis individualus interesas – mokestinių pajamų ar bent jau teisių į jas (mokesčių bazę) išsaugojimas, grupėje sukuria labai abejotiną sinergiją, nes kiekviena iš šalių, ieškodama sprendimų, galinčių užtikrinti ar susitarti dėl vienodų konkuravimo taisyklių (angl. *level playing field*), to, kas nepriimtina, žalinga ir nesąžininga, ir toliau lieka suinteresuota savo pačios konkurencingumu, kapitalo atėjimu į šalį ar judėjimu per ją. Gan aiškus viso to įrodymas yra ir tai, kad per naujausias, jau pusanthro dešimtmečio besitęsiančias, kartas nuo karto vis suintensyvėjančias ir vėl kiek apimstančias tarptautines pastangas rasti bendrą sąlyčio tašką ir sprendimų, išskyrus aibę politinių, net ir labai aukšto lygio deklaracijų ir pareiškimų, daug kartų minėtus švelniosios teisės (angl. *soft law*) šaltinius, kuriuos, tiesa, galbūt ir būtų galima įvardinti tam tikromis tarptautinio papročio užuomazgomis, jokių aiškiai teisiškai įpareigojančių daugiašalių ar net dvišalių tarpvalstybinių valstybių susitarimų, kaip nors tarptautiniu lygmeniu legitimizuojančių, grupuojančių, teisiškai vertinančių „ofšoro“, mokestinio prieglobsčio ar preferencinio apmokestinimo režimo kategorijas taip ir nepasirašyta, kiek nors apčiuopiamesnės, kryptingesnės diskusijos šia tema neinicijuotos, net ir tarp taip glaudžiai ekonomiškai ir finansiškai siejamų šalių kaip ES narės. Bene vienintelis teisine prasme kiek apčiuopiamesnis rezultatas – OECD „tarptautinis mokesčių standartas“ (angl. *international tax standart*), aiškiausiai materializavęsis TIEA modelinio susitarimo ir naujojo modelinės DAIS sutarties 26 straipsnio pavidalu, kurių esmė yra maksimaliai platus



mokestinės informacijos prieinamumas ir keitimasis ja, tačiau tik esant aiškiai apibrėžtoms, konkrečioms užklausoms, motyvuotoms tinkamais tikslais ir tik nesant galimybių šią informaciją gauti iš kitų šaltinių (įskaitant ir pačius mokėtojus). Siekiant ir stengiantis šį standartą taikyti visuotinai ir universaliai (ypač OECD Globalinio skaidrumo ir keitimosi mokestine informacija forumo remuose), skiriamoji riba tarp „ofšorinių“ ir tradicinių jurisdikcijų kaip tik pamažu imta trinti.

Kalbant apie nacionalinį (mokėtojų ir valstybės santykių) lygmenį, be abejo, pirmiausia išskirtini valstybių, zonų, teritorijų, o tiksliausiai turbūt – fiskalinių jurisdikcijų („ofšorų“, mokestinių prieglobsčių, lengvatinių zonų, finansų centrų ir pan.) sąrašai: juodieji, baltieji, pilkieji. Jais, sudarytais savarankišku vertinimu ar žvelgiant į tarptautinę praktiką, vienos valstybės, vertindamos esamą ar potencialią riziką savai mokesčių bazei ir fiskaliniams interesams, grupuoja kitas. Istoriskai tai yra vienas veiksmingiausių ir plačiausiai taikomų instrumentų, leidžiančių riboti užsienio valstybių ir kitų fiskališkai savarankiškų jurisdikcijų mokesčių sistemų įtaką nacionalinėms mokestinėms pajamoms, nustatant su šiose fiskalinėse jurisdikcijose veikiančiais, jose reziduojančiais fiziniais bei juridiniais asmenimis verslo, investicinius ryšius palaikantiems rezidentams papildomų reikalavimų, apribojimų, draudimų, padidintą apmokestinimą mokamoms išmokoms, net atskirus apmokestinimo režimus (kontroliuojamųjų užsienio vienetų ar užsienio investicinių fondų). Nesant jokių teisiškai įpareigojančių tarptautinių susitarimų, kiekviena valstybė *de jure* laisva pati apsispręsti dėl to, kurią jurisdikciją, kokiais kriterijais remiantis kuriam iš sąrašų priskirti ir kokias konkrečias teises pasekmes su priklausymu (priskyrimu) atitinkamam sąrašui susieti.

Vienos šalys pateikia baigtinius valstybių, zonų ar teritorijų sąrašus, kitos – pavyzdinius (konkrečiai įvardindamos, į sąrašą įtraukdamos tik pačias aktualiausias, didžiausią žalą ar riziką keliančias jurisdikcijas), juos papildydamos

tam tikrais kokybiniais ar kiekybiniais kriterijais, kuriais kiekvienu sąrašė nenurodytu atveju galimas *ad hoc* vertinimas. Trečios pateikia tik kriterijus, neretai gan abstrakčius, vertinamojo pobūdžio, arba atvirkščiai – itin aiškiai kiekybiškai apibrėžtus (pvz., tarifas mažesnis kaip 75 proc. nacionalinio tarifo). Vis dėlto, *de facto* turbūt<sup>117</sup> visos vienokiu ar kitokiu būdu kitas valstybes grupuojančios šalys vienaip ar kitaip pasinaudojo ar net tiesiogiai perkėlė pirmiausia OECD nebendradarbiaujančių jurisdikcijų sąrašą (ang. *list of uncooperative jurisdictions*), atsižvelgė į IMF rengiamus „ofšorinių“ finansų centrų, tiesiogiai ar adaptuotai perėmė OECD, IMF bei ES Verslo apmokestinimo elgesio kodekso kriterijus. Nėra abejonių, įvairūs individualūs politiniai, istoriniai, ekonominiai aspektai šiuos „pilotinius“ tarptautinių organizacijų sąrašus, kriterijus bei praktinį jų taikymą konkrečios valstybėse vienaip ar kitaip koregavo: pavyzdžiui, ne OECD narės į savus juoduosius sąrašus be papildomų moralinių ar politinių dilemų galėjo įtraukti ir Šveicariją ar Liuksemburgą, OECD dėl išankstinių įsipareigojimų į sąrašus neįtrauktus Kiprą, Malta, San Mariną ar Mauricijų ir pan. Be to, politiniai pokyčiai pastaruosiuose (praktiškai – trumpėjimas iki visiško sunykimo) turėjo labai menką ar apskritai jokio poveikio individualiems šalių sprendimams<sup>118</sup>. Tačiau, nepaisant aiškaus tiesioginio juridinio ryšio nebuvimo, šios politinės kilmės, ekonomiškai pagrįsto proceso įtaka ir reikšmė šiam konkrečias, aiškiai apibrėžiamas mokesťines pasekmes sukuriančio juridinio instrumento atsiradimui ir turiniui sunkiai nuginčijama: visiškai logiška ir kur kas paprasčiau bei racionaliau remtis autoritetą ir reikalingus administracinius resursus turinčių tarptautinių organizacijų ekspertinėmis įžvalgomis, analize ir išvadomis (net jei ir turinčiomis politinę

---

<sup>117</sup> Nesant objektyvių galimybių įvertinti visų ar bent daugumos kiek labiau išsivysčiusių šalių juodųjų, pilkųjų bei baltųjų sąrašų struktūros, šiuo atveju tenka remtis prielaida, kartu spėjant, kad priešingu atveju, t. y. neturėdami bent tokios praktinės reikšmės, vargu ar OECD ir kiti projektai būtų tiek sureikšminami ir tęsiami.

<sup>118</sup> Žr. <[http://www.kpmg.com.br/publicacoes/tax/TAX\\_News/Declaratory\\_Acts\\_10\\_and\\_11\\_June\\_2010.pdf](http://www.kpmg.com.br/publicacoes/tax/TAX_News/Declaratory_Acts_10_and_11_June_2010.pdf)>; <<http://www.step.org/pdf/NationalBlacklists.pdf>>; <[http://intax-info.com/pdf/law\\_by\\_country/Cyprus/Black%20list%20of%20offshore%20jurisdictions.pdf](http://intax-info.com/pdf/law_by_country/Cyprus/Black%20list%20of%20offshore%20jurisdictions.pdf)>.

potekstę, kurias galima įsivertinti ir priimti, atmesti ar adaptuoti), papildant jas, jei reikia, aktualiais individualiais sprendimais (jurisdikcijomis, kriterijais ar išlygomis), nei bandyti sukurti ir suadministruoti kažką unikalios, individualios ir kiekvieną iš fiskalinę grėsmę galinčių kelti jurisdikcijų, zonų, finansinių centrų įvertinti ir jų fiskalinės politikos bei verslo reguliavimo pokyčius sekti savarankiškai. Kita vertus, jei (kai) viena ar kelios ekonominės partnerės sudaro juodusius sąrašus, įtraukia į juos tam tikras jurisdikcijas, taiko joms atitinkamus ribojimus ir draudimus, to nepadariusios šalys, ypač turinčios palankias DAIS su tomis trečiosiomis šalimis, gali tapti labai patogiais tarpininkais, atsarginėmis durimis įeinantiems ir išeinantiems finansiniams srautams ir niekais paversti pirmųjų bandymus saugoti savo fiskalinius interesus, todėl dažnai įvairiais ekonomiais ir, dažniausia, politiniais svertais, per tas pačias tarptautines organizacijas (OECD, IMF, ES) skatinamos (jie ne spaudžiamos) sekti pirmųjų pavyzdžiu.

Valstybės bendrosios fiskalinės politikos krypties ir pobūdžio pokyčiai retai būna staigūs ir radikalūs, todėl grupavimas į sąrašus laikytinas stabilia, veiksminga ir santykinai lengvai administruojama teisinio reguliavimo priemone. Tuo tarpu priemonės, kuriomis ši „prieglobstinė“ politika faktiškai įgyvendinama, viena vertus gali būti gan lengvai ir lanksčiai keičiamos, adaptuojamos, modifikuojamos (dažnai išlaikant turinį, tačiau suteikiant joms naują formą), kita vertus – neretai apskritai sunkiai identifikuojamos ir įvertinamos, nes taikomos diskretiškai, individualizuotai, latentiskai, informacija ir paaiškinimai apie jų veikimą užsienio mokesčių administratoriams neprieinama, teikiama prieštaringa. Greta to įvairūs preferenciniai mokestiniai ir nemokestiniai režimai, išimtys, juridinės formos, mažinančios fiskalinę naštą, paprastinančios verslo organizavimą, įvairių ūkinių operacijų vykdymą dažnai turi ir visiškai ekonomiškai logiškus ir pagrįstus tikslus, yra skirti realios ekonominės veiklos tam tikruose sektoriuose ar regionuose skatinimui, kompensuoti objektyviai

esančias ar istoriškai atsiradusias ekonominių atsilikimą lemiančias priežastis (geografines, demografines, geopolitines, socialines ir kt.). Tai, be abejo, labai riboja kitų valstybių galimybes operatyviai identifikuoti, kurios iš šių priemonių kelia didžiausią fiskalinę grėsmę, mokėtojų išnaudojamos išimtinai mokesčių optimizavimo, planavimo, vengimo tikslais, nustatyti ir taikyti tinkamas ribojamąsias priemones, nesukeliant grėsmių tiems pozityviesiems tikslams, nes kiekvieną atvejį tenka analizuoti ir vertinti individualiai.

Kita vertus, į konkrečius režimus ir priemonių ribojimą ar neutralizavimą orientuotas reguliavimas, t. y. faktiškai – tikslinės antivengiminės priemonės (angl. *targeted anti-avoidance measures*), skirtos konkrečioms, tipinėms mokesčių vengimo schemoms apriboti (pavyzdžiui, su pelnu susietoms ar hibridinėms paskoloms (dividendus verčiant palūkanomis), neterminuotoms, negražinamoms paskoloms, kitokiam pajamų perkvalifikavimui (iš apmokestinamų į neapmokestinamas), ekonominę ir juridinę nuosavybės formas atskiriančioms struktūroms ir pan.), gali būti ženkliai platesnis, apimti ne tik tipines „ofšorines“ jurisdikcijas, mokestinius prieglobsčius, bet ir tradicinių ekonominių partnerių preferencinius režimus, kurie tikslingai sukurti ar faktiškai išnaudojami mokesčių optimizavimui, vengimui slėpimui. Tarp tokių bandymų galima paminėti ir Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. sausio 24 d. įsakymu Nr. 24 patvirtinto Užsienio verslo organizavimo formų, kurioms taikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, sąrašo<sup>119</sup> pirminėje redakcijoje minėtas mokesčių lengvatas pagal 1929 m. liepos 31 d. įstatymą, 1938 m. gruodžio 17 d. Didžiojo Kunigaikščio Dekretą ir jų pataisas (holdingo kompanijos), ar Brazilijos mokesčių administratoriaus sprendimą į „juoduosius“ sąrašus įtraukti įvairiose JAV valstijose steigiamas tam tikromis sąlygomis neapmokestinamas (t. y. „ofšorinį“ efektą nerezidentams leidžiančias susikurti) ribotos atsakomybės kompanijas (angl. *limited liability companies, LLC's*),

---

<sup>119</sup> Valstybės žinios, 2002, Nr. 10-379.

Olandijoje, Danijoje, Liuksemburge, Maltoje, Ispanijoje registruotas specialiu apmokestinimo besinaudojančias holding kompanijas<sup>120</sup>, taip pat nuorodas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse ir jų protokoluose, ribojančias dvigubo apmokestinimo naikinimą ir kitų lengvatinių nuostatų taikymą lengvatiniu apmokestinimu besinaudojantiems ar specialų (specifinį) juridinį statusą turintiems sutartį sudarančių šalių subjektams.

Vis dėlto bandymai apimti viską tokiu atveju greičiausiai baigtusi mokėtojams sunkiai suvokiama ir mokesčių administratoriui taip pat sunkiai administruojama, gausių administracinių, finansinių ir techninių išteklių reikalaujančia mokesčių sistema, todėl, ką matome ir lietuviškajame Užsienio verslo organizavimo formų, kurioms taikomos PMĮ 39 straipsnio pagrindu patvirtintame sąraše, skirtingai nuo „juodųjų“ jurisdikcijų sąrašų, kur pirmenybė visgi teikiama konkreitiems pavadinimams, preferenciniai mokestiniai režimai ir lengvatinės ar specialų statusą, teisinį reguliavimą turinčios verslo organizavimo formos dažniausia identifikuojamos būtent kiekybiniais ir deskripciniais kriterijais, pirmiausia perimtais iš minėtų tarptautinių organizacijų, taip pat, kiek tai aktualu ES valstybėms narėms, ESTT praktikos. Dėl to teisiškai svarbi yra ne tik konkrečių, įvairiose valstybėse veikiančių teisinio reguliavimo pavyzdžių analizė, požymių išskyrimas ir sisteminimas, realaus ekonominio efekto įvertinimas, bet ir bendriausias, esminius ir universalius visų tipų preferencinių mokestinių režimų požymius išgryninantis, skirtingus jų tipus apimantis apibrėžimas. Jie yra esminės prielaidos ne tik tiksliam ir efektyviam nacionaliniam ar tarptautiniam teisiniam reguliavimui, bet gali tapti ir reikšmingu ir veiksmingu metodiniu instrumentu piktnaudžiavimo mokestinėmis nuostatomis, mokesčių vengimo bei slėpimo prevenciją ir kontrolę vykdančiam mokesčių administratoriui bei kitoms kompetentingoms institucijoms, ir taikant ne tik

---

<sup>120</sup> Plačiau žr.: <[http://www.fblaw.com.br/lang\\_ingles/artigos/brazil\\_expands\\_its\\_blacklist\\_of\\_tax\\_havens.php](http://www.fblaw.com.br/lang_ingles/artigos/brazil_expands_its_blacklist_of_tax_havens.php)>.

specialiausias, į konkrečias mokėtojų veiklos formas orientuotas antivengimines normas, bet ir bendrausias – turinio viršenybės prieš formą principą, verslo logikos, tikslų, priemonių ir pasekmių ekonominio pagrįstumo ir panašius testus.

### **3 skyrius. Preferencinio apmokestinimo režimo struktūra ir elementai**

Preferencinį mokestinį režimą apibrėžus kaip tam tikrą apmokestinimo ir kitų mokestinėms prievolėms įtakos galinčių turėti taisyklių visumą, *in corpore* sudarančią išbaigtą apmokestinimo tvarką konkrečiam mokėtojui ar jų grupei (kategorijai), mokesčio objektams ar veiklos rūšims, ir apimančią ne tik esminius kiekvieno mokesčio elementus, bet ir mokestinės informacijos rinkimo, saugojimo ir atskleidimo reguliavimą, taip pat netiesiogiai ir verslo formų steigimo ir veiklos reglamentavimą, orientuotą į palankesnių mokestinių, veiklos sąlygų sudarymą, atveriantį galimybes mokesčių optimizavimo, agresyvaus planavimo, vengimo ar slėpimo struktūroms, akcentuoti reikėtų tai, kad:

1. preferenciniai apmokestinimo režimai *per se* dažnai neturi (neprivalo turėti) savarankiškos formos – būti fiksuoti atskirame teisės akte, jo dalyje, skyriuje ar straipsnyje, o yra tam tikra teisės taisyklių ar jos institutų sinergija, dažniausiai net ne vienos valstybės, sukurianti ar leidžianti susikurti norimą mokestinį rezultatą. Tiesa, atskiri, tik atitinkamas lengvatas, išimtis ar specialius mokestinius režimus nustatantys įstatymai (nutarimai, įsakymai, dekretai, potvarkiai ar kita atitinkamoje jurisdikcijoje taikoma teisinio reglamentavimo forma), supaprastintas apmokestinimo schemas nerezidentams ar tarptautinei, tik užsienyje vykdomai veiklai, nustatantys jų skyriai nėra jokia retenybė. Taip pat kaip ir individualiais teisės aktais laikytini individualūs įpareigojantys išaiškinimai (angl. *binding rulings*), išankstiniai susitarimai dėl kainodaros tarp asocijuotų asmenų (angl. *advanced pricing agreements*) ar kiti individualūs susitarimai dėl

apmokestinimo su atitinkamus įgalinimus turinčiomis institucijomis. Tačiau, nagrinėjant įvairius preferencinius apmokestinimo režimus, visgi visų pirma vertintinos atitinkamos jų turinį lemiančios norminės taisyklės, o ne jų įtvirtinimo forma (nors pastarosios pasirinkimas taip pat gali turėti atitinkamų juridinių implikacijų);

2. kalbėdami apie valstybių konkuravimą mokesčiais ir vertindami valstybių mėginimus mokestinėmis priemonėmis skatinti kapitalo imigraciją į šalį ar tranzitą per ją, analizuoti turime ne tik mokesčių teisės institutus ir kategorijas, tokius kaip mokesčio(ų) mokėtojas, tarifai, objektas, bazės apibrėžimas ar lengvatų apimtis ir struktūra, bet ir mokestinių prievolių sumažinimo mechanizmus dažnai papildančias civilinės, įmonių, tarptautinės privatinės, finansų, administracinės teisės normas, užtikrinančias ne tik sklandų šių mechanizmų funkcionavimą, ribojančias kitų valstybių galimybes efektyviai taikyti savo mokesčių bazei apsaugoti skirtas, antivenginimes priemones, bet dažnai esančias ir labai veiksmingu savarankišku konkuravimo mokesčiais, mobilaus kapitalo pritraukimo instrumentu. Akivaizdžiausiu ir plačiausiai žinomu to pavyzdžiu, praktiškai tapusu tokių jurisdikcijų kaip Šveicarija, Monakas ar Lichtenšteinas sinonimu, būtų absoliučioji banko paslaptis. Ją išnaudodamos net nykštukinės jurisdikcijos ar santykinai nedidelį politinį (ir) ar ekonominį svorį globaliu mastu turinčios valstybės kaip Lichtenšteinas, Šveicarija, Kiurasao ar Honkongas, gali kelti milijardais dolerių matuojamų fiskalinių iššūkių net galingiausioms pasaulio ekonominėms ir politinėms jėgoms, tokioms kaip JAV, Vokietija ar Didžioji Britanija.

### 3.1. Mokestiniai preferencinių apmokestinimo priemonių struktūriniai elementai

Preferencinių apmokestinimo režimų struktūriniais elementais laikytinos valstybės norminių mokesčių teisės aktų nuostatos, taip pat jų pagrindu įgaliotų valstybės institucijų su mokesčių mokėtojais sudaromi susitarimai dėl apmokestinimo ar mokesčių administratoriaus priimami individualūs sprendimai, tiesiogiai nustatantys atitinkamų mokestinių prievolių pagrindus, betarpiškai skirti apibrėžti mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių apimtį. Tai instrumentai, *de jure* ir *de facto* sukuriantys palankią nacionalinę fiskalinę aplinką atitinkamoms mokesčių mokėtojų kategorijoms, verslo, ypač turinčio tarptautinį elementą, rūšims, formoms, ūkinėms operacijoms, licencijuojamos ir nelicencijuojamos finansinės veiklos generuojamam pelnui ar kuriamai pridėtinei vertei, pasyvioms investicinėms pajamoms, kitoms mobilaus kapitalo rūšims ir formoms. Šių nuostatų taikymo apimtis dažniausia apribojama nerezidentais, „ofšorine“ veikla, taip pat padidintu mobilumu pasižyminčiais, mobilia mokesčio baze disponuojančiais rezidentais, skatinant veiklą ir ūkines operacijas planuoti, vykdyti ir įforminti (arba bent planuoti ir įforminti), pajamas akumuliuoti ir sukauptą kapitalą lokalizuoti taip, kad, remiantis pripažintais tarptautinio apmokestinimo principais, konkrečiomis valstybių sudarytų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatomis ar ES valstybių mokestinę jurisdikciją reguliuojančiomis ar ribojančiomis ES *acquis* nuostatomis, apmokestinimo teisės atitektų būtent tai konkrečiai fiskalinį suverenitetą turinčiai priklausomai teritorijai. Šios mokestinės nuostatos dažnai yra esminė preferencinio mokestinio režimo dalis, tačiau išbaigtu apmokestinimo režimu virsta tik papildytos taisyklėmis *de jure* ar *de facto* apibrėžiančiomis, kam, kokiomis sąlygomis, kada ir kaip taikomos. Tokias mokesčių teisinio nuostatas,



apie kurias koncentruojamas konkretus mokestinis režimas (taigi iš esmės ir pačius režimus) galime skirstyti į:

- tiesiogiai nustatančias specialius, sumažintus, nulinius ar tik nominalius konkrečių mokesčių tarifus. Prie santykinai mažesnių tarifų (lyginant su bendruoju toje šalyje taikomu pelno, pajamų, kapitalo apmokestinimo lygiu, taip pat kitose, potencialiai konkuruojančiose jurisdikcijose galiojančiu apmokestinimu), prie kurių, vertinant nominaliais dydžiais, tyliu (t. y. niekur nefiksuotu ir niekaip neformalizuotu) sutarimu priskiriami mažesni nei psichologinė 10 proc. riba<sup>121</sup>, ar regresinio apmokestinimo mechanizmų, reikėtų priskirti ir fiksuotų absoliučių dydžių, nominaliomis sumomis nustatomus, su pelnu, pajamomis, apyvarta ar kita objektyviai išreikšta apmokestinamojo objekto vertė tiesiogiai nesusietus tarifus, pavyzdžiui, kai įprastas juridinių asmenų pelno ar pajamų apmokestinimas tam tikromis sąlygomis, tam tikriems verslo subjektams (fondams, investicinėms, holdingo bendrovėms) keičiamas fiksuotais kasmetiniais registracijos mokesčiais. Pažymėtina, jog varžymasis mokesčių tarifų dydžiais dažnai laikomas tiesioginiu konkuravimo mokesčiais sinonimu ir ši forma iš tiesų yra bene matomiausia, rinkodariniu (kiek šis terminas tinkamas valstybiniais dariniams) aspektu itin patrauklia priemone. Kita vertus – ji lygiai taip pat aiškiai matoma ne tik verslui, kapitalo valdytojams ar turtingiems fiziniams asmenims, bet ir kitoms valstybėms, procesus analizuojančioms ir vertinančioms tarptautinėms organizacijoms, dėl ko padidėja tarptautinio spaudimo, įtraukimo į juoduosius sąrašus rizika;

- apibrėžiančias mokesčio objektą ir tam tikras pajamas, turtą ar ūkines operacijas bendrame kontekste išskiriančias kaip neapmokestinamas, neįtraukiamas nustatant mokesčio prievolės dydį, arba leidžiančias lengvai perkvalifikuoti vienos rūšies pajamas (ar išmokamas išmokas) į kitos rūšies, pavyzdžiui, palūkanas į dividendus ir atvirkščiai. Paprastai tai taikoma pasyvaus

---

<sup>121</sup> Pažymėtina, jog būtent toks šiuo metu yra mažiausias tarp ES valstybių (Kipre, Vengrijoje ir Bulgarijoje) taikomas nominalus pagrindinis pelno mokesčio tarifas. IBFD informacija.

pobūdžio ir iš šaltinių už atitinkamos jurisdikcijos ribų gaunamoms palūkanų, honorarų, užsienyje esančio turto (įskaitant užsienyje veikiančių bendrovių akcijas) vertės prieaugio pajamoms arba iš tam tikrų šaltinių – užsienio valstybių rezidentų, kontroliuojančių, kontroliuojamų ar kitų asocijuotų asmenų gautoms pajamoms arba jiems išmokamoms išmokoms, atsisakant jų apmokestinimo prie pajamų šaltinio, būtinybės ekonomiškai jas pagrįsti. Prie šio tipo nuostatų reikėtų priskirti ne tik tas, kuriomis nustatoma, kas yra ar nėra mokesčio objektas, bet ir numatančias absoliučiąsias mokesčio lengvatas, atleidžiančias tam tikrą mokesčio objektą nuo apmokestinimo ar jo vertę (bazę) sumažinančios iki nulio, kadangi bene vienintelis ir esminis šių skirtumas – techninio juridinio sprendimo pasirinkimas. Vis dėlto toks sulyginimas iš tiesų kiek sąlyginis (čia lygiai taip pat gali būti minimi ir 0 proc. mokesčio tarifo taikymo atvejai), kadangi pripažindama tam tikras pajamas, turtą ar pridėtinę vertę mokesčio objektu (ir po to atleisdama ar taikydama 0 proc. tarifą) valstybė bent formaliai (tame tarpe ir prieš kitas valstybes) lyg ir pareiškia savo apmokestinimo teises, pasilikdama teisę pasirinkti jų įgyvendinimo apimtį, o nepripažindama – jų lyg ir atsisako. Taip pat įdomu tai, kad ilgą laiką konkurencine nulinio apmokestinimo priemone buvo laikoma ir tarp vienai įmonių grupei priklausančių bendrovių mokamiems dividendams taikoma „dalyvavimo išimties“ taisyklė, kuri šiuo metu, kartu su tarp grupės įmonių mokamoms palūkanoms ir autoriniams atlyginimams taikomu neapmokestinimu prie pajamų šaltinio, holdinginių struktūrų realizuoto akcijų paketo vertės prieaugio atleidimu nuo apmokestinimo, bene visuotinai pripažįstami normaliais ekonominio dvigubo apmokestinimo naikavimo sprendimais;

- numatančias įvairias mokesčių bazės apskaičiavimo išlygas, mažinančias tikrąją, visuotinai priimtais būdais apskaičiuotą (tikrosiomis rinkos kainomis, realiai gautomis pajamų sumomis ir pan.) atitinkamo mokesčio objekto vertę. Šios išlygos gali numatyti itin dosnius atskaitymus iš pajamų/pelno, pavyzdžiui, kelis

kartus multiplikuojant faktiškai patirtas tam tikras išlaidas (moksliniams tyrimams atlikti, intelektinei nuosavybei įsigyti, investicijoms į gamybos priemones, padarytas darbuotojų naudai ir pan.), leidžiant kaupti įvairius neapmokestinamus rezervus (atidėjimus) busimiems (galimiems) veiklos nuostoliams dengti, tuo sukuriant mokesčių sumokėjimo atidėjimo efektą, nustatančias lanksčius ar itin liberalius ilgalaikio turto įsigijimo kainos atskaitymo iš pajamų (nudėvėjimo, amortizacijos) normatyvus, tiesiog gautų pajamų mažinimo normatyvus ar netradicines gauto ar perleisto turto įvertinimo taisykles;

- nustato lanksčias rezidento, mokesčių mokėtojo, apmokestinamojo asmens statuso, nuolatinės buveinės pripažinimo taisyklės, dažnai tiesiogiai lemiančias koks (rezidentams ar nerezidentams skirtas) nacionalinių apmokestinimo taisyklių konkrečiam subjektui bus taikomas, kaip jis, jo veikla bus vertinama iš tarptautinės, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių perspektyvos, taip pat sukuriiančios nerezidavimo efektą (kai, remiantis visuotinai priimta tarptautine praktika rezidavimo jurisdikcijos teisės – pagal įsisteigimą, buveinės vietą, efektyvų valdymą – priskirtinos vienai jurisdikcijai, kuri jų vienomis ar kitomis sąlygomis atsisako). Šiai grupei reikėtų priskirti ir mokestinį permatomumą (angl. *tax transparency*) įtvirtinančias nuostatas, kai apmokestinamas ne pats pajamas gaunantis ar turtą valdantis juridinis subjektas, bet jo dalyviai atsižvelgiant į jų teisių bendroje veikloje proporcijas. Nenumatant jokių informacijos atskleidimo taisyklių ir keitimosi su užsienio mokesčių administratoriais sąlygų, nerezidentai šio tipo nuostatas gali išnaudoti kaip efektyviai sukuriiančias „ofšorinį“ efektą, atidėti mokesčių sumokėjimą norimam laikotarpiui ar apskritai bandyti jo išvengti (ypač kai šiuos hibridinius darinius savarankiškais mokėtojais ir toliau pripažįsta dalyvių rezidavimo valstybės);

- reglamentuoja mokestinių prievolių įvykdymo tvarkos išimtis, įskaitant terminuotą ar neterminuotą, sąlyginį ar besąlygišką atleidimą nuo apskaičiuotų mokesčių faktinio sumokėjimo, „mokesčių atostogas“, t. y. atidedančios

apmokestinimą tam tikram laikui (2, 5, 10 ar daugiau metų), suteikiančias mokesčių kreditus (mokėtinos mokesčio sumos sumažinimą), mokesčių sumokėjimo terminų atidėjimus, dalies sumokėtų mokesčių grąžinimą (tiesiogiai mokėtojui, jo akcininkams ar kitiems susijusiems asmenims) ir pan.; taip pat nustatančios įvairių susitarimų su mokesčių administratoriumi sudarymo tvarką, mokesčių administratoriaus diskreciją aiškinant ir taikant mokesčių teisės aktus, teikiant įpareigojančius išaiškinimus, vertinant apmokestinimui reikšmingas faktines aplinkybes (pavyzdžiui, pripažįstant ar nepripažįstant nuolatinės buveinės egzistavimą, rezidavimą, buvimą tikroju pajamų savininku (angl. *ultimate beneficial owner*), susijusiu ar nesusijusiu asmeniu ir pan.). Pastarosios nuostatos yra bene labiausiai latentinės, išvedamos iš mokesčių administratoriui suteiktų įgalinimų, teisių, pareigų, keliamų tikslų, diskrecijos, jų veikimas dažnai priklauso nuo administracinės praktikos, mokesčių administratoriui suteiktos autonomijos (formaliosios ar faktinės), jo vietos vykdomosios valdžios institucijų hierarchinėje grandinėje, mokesčių administravimo kultūros ir tradicijos, individualių mokėtojo ir administratoriaus kontaktų.

### **3.2. Nemokestiniai preferencinių apmokestinimo priemonių elementai**

Greta mokesčių teisės aktų, apmokestinimui ženklios įtakos turi ir kitų teisės šakų, pirmiausia civilinės, įmonių teisės, finansų, investicinę veiklą reglamentuojančios, taip pat administracinės ir net tarptautinės teisės aktuose įtvirtintos nemokestinės normos. Prie tokių nefiskalinių, tačiau mokestines pasekmes sukeliančių, valstybių konkurencijos mokesčiais teisinių formų, be tiesiog užsienyje gautų ir saugomų pajamų ar kapitalo konfidencialumą garantuojančio teisinio reglamentavimo, reikėtų priskirti ir nacionalines teisės ir tarptautinių sutarčių aktų nuostatas, kurios, skirtingai nuo mokestinių, ne tiesiogiai lemia (sumažina, nutotolina, transformuoja, eliminuoja) mokesčių mokėtojo

mokestines prievoles, bet numato palankias, lanksčias sąlygas apskritai naujiems mokesčių mokėtojams rasti – steigti kontroliuojamas bendroves (kurioms tikrais ar tik formaliais sandoriais galima perkelti dalį mokestinių prievolių į palankesnę mokestinį režimą taikančią jurisdikciją), veiklos formas, nežinomus kitų šalių teisės ir, atitinkamai, mokesčių sistemoms.

Bandant sisteminti prie valstybių mokestinį konkurencingumą formuojantį nefiskalinį teisinį reguliavimą, išskirti galėtume:

1) normas, reguliuojančias mokesčiams apskaičiuoti aktualios informacijos prieinamumą ir apyvartą nacionaliniu ir, kad dar aktualiau, tarptautiniu lygmeniu, prie jų sąlyginai priskiriant ir atitinkamas mokesčių įstatymuose įtvirtintus informacijos teikimo reikalavimus, tiesiogiai nelemiančius teikiančiojo mokestinių prievolių (kaip, pavyzdžiui, mokesčio deklaracijos), todėl laikytinas ne tiek mokesčių, kiek administracinės teisės sritimi;

2) normas, tiesiogiai reglamentuojančias įvairius verslo aspektus, apimant vykdomos veiklos, investavimo formalizavimą, subjektyvizavimą, registravimą, nustatančias juridinių asmenų ir kitų teisinį subjektiškumą įgyjančių ir ekonominiu atskirumu pasižyminčių darinių (įmonių, bendrijų, fondų ir kt.) steigimo sąlygas ir tvarką, jų veiksnio ir atsakomybės apimtį, veiklą, dalyvių tarpusavio santykius, statusą, atskleistumą, teises ir pareigas bei jų įgyvendinimo būdus, taip pat komercinio atstovavimo ir jungtinės veiklos santykių reguliavimą;

3) viešosios teisės normas, reglamentuojančias teisę verstis įvairių rūšių licencijuojama veikla (fondų valdytojo, patikėtinio, draudimo, sekretorinių kompanijų, bankų ar kitų atsiskaitymo įstaigų, finansinio tarpininkavimo, lošimų ir t. t.), nustatančias ja besiverčiantiems atitinkamus kvalifikacinius, finansinius, rizikos valdymo, pinigų plovimo prevencijos ir kitus reikalavimus, kurie, sintezėje su tam tikromis mokestinėmis nuostatomis, ne tik didina šalies konkurencingumą atitinkamame ekonominės veiklos sektoriuje (steigiant draudimo, finansinio tarpininkavimo bendroves, lošimo ir lažybų įmones ar bankus), bet ir sukuria

sąlygas sėkmingai pritraukti dažnai ir dėl mokestinių paskatų (o neretai – tik dėl jų) tokių paslaugų užsienio valstybėse ieškančių kitų valstybių mokesčių mokėtojų kapitalą.

### ***3.2.1. Mokestinės informacijos prieinamumo reguliavimas***

Klasikinis šios grupės nuostatų pavyzdys – absoliučioji, t. y. taikoma be jokių išlygų net kompetentingoms valstybės institucijoms, banko paslaptis, kurią būtų galima apibrėžti kaip valstybės teisės aktų suteikiamą garantiją šalyje veikiančio banko ar kitas finansines paslaugas teikiančios įstaigos klientui, jog šių subjektų apie asmenį, jo turtą, pajamas, išlaidas, sandorius ir kita turima informacija liks konfidenciali ir neprieinama ne tik tretiesiems asmenims, bet ir valstybės institucijoms, o, tuo pačiu, ir užsienio šalių (įskaitant asmens mokestinio rezidavimo valstybės) mokesčių administratoriams. Tokiu būdu, net ir išsauganti visas teises apmokestinti ir teisinį pagrindą konkrečiam mokestiniam reikalavimui suformuoti turinti valstybė, neturėdama atitinkamos informacijos ir galimybių jos gauti, faktiškai (be paties mokėtojo geros valios) savo mokestinės jurisdikcijos įgyvendinti ir reikalavimo pagrįsti taip pat negali. Tai savo ruožtu yra labai stiprus katalizatorius mokesčių vengimo ir net mokesčių slėpimo procesams, leidžiantiems rezidavimo valstybėje neatskleisti dalies ar visų už jos ribų gautų pajamų ar kapitalo.

Šalia teisės aktų garantuojamos absoliučiosios banko paslapties, teisę neteikti informacijos suteikiančios (ar net imperatyvų draudimą ją teikti nustato) nacionalinėms finansų įstaigoms (bankams, mokėjimų tarpininkams ir pan.), paminėtinas ir teisinis reguliavimas, susijęs su mokesčių mokėtojų (juridinių asmenų) galimybėmis neteikti atitinkamų pranešimų, ataskaitų ir deklaracijų, ypač apie verslo santykius, pajamas iš nerezidentų ir išmokas jiems, nustatantis minimalius reikalavimus jų finansinei atskaitomybei, leidžiantis atskleisti akcininkų, jų pasikeitimų, valdomų teisių į įmonės pelną ar turtą dalis ir pan.,

sukuriant iš esmės analogišką efektą banko paslapčiai arba jį sustiprinant, kai banko paslaptį garantuojančioje valstybėje asmuo lėšas laiko pareikštines akcijas išleidusios įmonės ar kito formalaus patikėtinio vardu.

Pats aktualios informacijos turinys gali būti labai įvairus, priklausyti nuo konkrečios mokestinės situacijos. Pirmiausia, žinoma, kalbama apie informaciją, susijusią su gaunamomis pajamomis, jų kiekiu, rūšimi, šaltiniais, gavėjų identifikavimu, gavimo momentu, kurią galima pavadinti pirmine. Be jos, ypač prasidėjus mokestiniams patikrinimams ar ginčams su mokesčių administratoriais, itin svarbūs gali būti ir šautiniai, asmenų, įmonių tarpusavio teisinius ir ekonominius ryšius atskleidžianti, įtaką jų tarpusavio sandoriams galinčias turėti aplinkybes atskleidžiantys duomenys, kuriuos iškreipti ar nuslėpti nuo mokesčių administratoriaus, apriboti šio galimybes juos sistemiškai įvertinti dažnai net svarbiau nei pirmine įvardintą informaciją, kai kalbame ne apie primityvų mokesčių slėpimą, o intelektualėsnės, kūrybišku skirtingų valstybių teisės aktų nuostatų derinimu paremtas mokesčių optimizavimo, planavimo ar vengimo schemas.

Visą su mokestinės informacijos apyvartos reguliavimu susijusį teisinį reglamentavimą galėtume skirti į:

- normas, reglamentuojančios fizinių bei juridinių asmenų pareigas mokesčiams apskaičiuoti reikalingą informaciją fiksuoti, rinkti ir saugoti, t. y. ją turėti;

- normas, įpareigojančias šią turimą informaciją atskleisti ar, atitinkamai, valstybės institucijoms suteikiančias teises (ar net pareigas) jos pareikalauti;

- keitimąsi turima informacija tarp kompetentingų skirtingų valstybių institucijų reglamentuojančias normas, apibrėžiančios ne tik keitimosi atvejus, apimtis, bet nustatančios jos panaudojimo ribas.

Suprantama, kad efektyvus keitimasis mokestine informacija tarp valstybių objektyviai įmanomas tik veikiant visai aukščiau minėtai grandinei. Nes, net jeigu,

pavyzdžiui, mokėtojai įpareigoti tam tikrą informaciją rinkti ir saugoti, o nacionalinė teisė ar tarptautiniai susitarimai numato visišką ir besąlygišką institucijų bendradarbiavimą keičiantis turima su užsienio kolegomis, tikslingai ar atsitiktinai nesant tinkamo teisinio reglamentavimo, įpareigojančio asmenį atitinkamą informaciją atskleisti ar mokesčių administratoriaus teisės jos reikalauti, ir pirmosios nuostatos lieka mažai veiksmingos. Arba, žvelgiant atvirkščiai – net pirmųjų tobulumas ir išbaigtumas, nesant keitimosi šia informacija galimybių, *per se* nekelia grėsmių atitinkamos jurisdikcijos mokestiniam patrauklumui.

Ypatingą dėmesį būtent šių trijų elementų grandinės darniam funkcionavimui, vertindama jurisdikcijos atvirumą ir sąžiningumą iš konkuravimo mokesčiais ir dėl mokesčių perspektyvos, OECD skiria ir atnaujintame Globaliniame skaidrumo ir keitimosi mokestine informacija forume. Svarbiausia deklaruojama šio savanoriško tarptautinio bendradarbiavimo instrumento kryptis – vienodų konkuravimo sąlygų tarp valstybių sukūrimas, pagrindine to prielaida pripažįstant maksimalų mokestinės informacijos prieinamumą<sup>122</sup>. Forumo veikimas paremtas tarpusavio peržiūros mechanizmu, kur svarbiausias vaidmuo tenka jei ne šalių, o OECD ekspertams. Forume akcentuojamos jau ne politinių įsipareigojimų sąlygos ar abstraktūs sutarimai bendradarbiauti ir dėti maksimalias pastangas, o konkretūs teisinio reguliavimo elementai, jų išbaigtumas, konkretumas, suderinamumas, bei, kas ne mažiau svarbu, administravimo standartai, praktinis šių nuostatų veikimas. Procese iš esmės lygiais pagrindais

---

<sup>122</sup> Pažymėtina, jog forumas, bent jau pradiniam veiklos etape, pirmiausia orientuojasi į keitimąsi informacija pagal užklausimus ir tik tais atvejais, kai kalbama apie arti ar už kriminalizavimo ribos esančius konkrečius pagrįstai įtariamus mokesčių nesumokėjimo atvejus, paprastai tariant – mokesčių slėpimą ar agresyvų vengimą, o ne automatinį partnerių informavimą apie bet kokią jų rezidentų veiklą ar gautas pajamas ir pan., tačiau, kadangi forumas labiau ekspertinis nei politinis, daugiau dėmesio skiriama techniniam informacijos surinkimo ir perdavimo procesų funkcionalumui ir efektyvumui, apsibrėžiant kaip keitimasis informacija turėtų atrodyti kai dėl jo sutariama, nusistatant bendrąjį standartą to, ką galima vadinti funkcionuojančiu keitimūsi informacija, į politinius klausimus, kada ir su kuo tai daryti, faktiškai paliekant atsakyti politikams – „kai tai numatomai reikalinga sutarties partneriui“ (angl. „*where it is foreseeably relevant to the treaty partner*“).



dalyvauja ir OECD narės, ir tos pačios OECD ir kitų tarptautinių organizacijų bei atskirų valstybių mokestiniais prieglobsčiais tituluotos šalys, prisijungti kviečiant ir visas kitas suinteresuotas šalis, viso šiuo metu jau virš 90 valstybių ir kitų fiskaliniu požiūriu savarankiškų teritorijų, dėl ko forumo taikomus kriterijus ir vertinimą galima laikyti įgyjančius tam tikrą teisinį, tarptautinio papročio pavidalą, kurio nesilaikymas sudarytų prielaidas jau ne tik politiniam, bet ir teisiniui vertinimui.

Pažymėtina, kad jei pats dviejų skirtingų valstybių mokesčių administratorių bendradarbiavimo procesas ir atitinkamos mokestinės informacijos perdavimo klausimai, įskaitant perduodamos informacijos apimtis bei galimas panaudojimo sritis, susiję ne tiek su nacionaline teise, kiek su atitinkamais dvišaliais ar daugiašaliais tarptautiniais susitarimais ar kitais tarptautinės teisės aktais, pavyzdžiui, atitinkamomis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatomis, jų protokolais, taip pat ES direktyvomis, informacijos surinkimas vis dėlto dažniau lieka nacionalinės teisės arealu ir neretai visiškai nulemia tokių nuostatų, kaip dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių straipsniai dėl keitimosi informacija (modelinėje OECD sutartyje<sup>123</sup> – 26 straipsnis) arba TIEA<sup>124</sup> funkcionalumą.

Tokios, t. y. keitimosi mokestine informacija klausimus reguliuojančios, teisės aktų nuostatos formaliai niekaip nekeičia nei valstybių apmokestinimo teisių konkretaus asmens (mokėtojo) ar mokesčio objekto (pajamų/pelno, kapitalo, transakcijų ar pan.) atžvilgiu, t. y. jų mokestinės jurisdikcijos, nei pačios mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių apimties. Prie valstybių konkurencijos mokesčiais jos prisideda tik ribodamos suinteresuotų užsienio valstybių ir jų mokesčių administratorių galimybes iš trečiųjų šaltinių surinkti savo rezidentų

---

<sup>123</sup> OECD. *Model tax convention on income and on capital (condensed version)*. OECD publications, 2008, Paryžius.

<sup>124</sup> Vienas naujausių OECD instrumentų, siekiant skatinti valstybių bei kitų fiskališkai savarankiškų zonų bei teritorijų mokestinį bendradarbiavimą, užtikrinant vienodas konkurencijos mokesčiais sąlygas ir propaguojant pačios OECD išplėtotą „tarptautinį mokesčių standartą“.

apmokestinimui ar jų pačių deklaruotų (sumokėtų) mokesčių apskaičiavimo teisingumui kontroliuoti būtina informaciją apie užsienyje turimą turtą, gautas pajamas/pelnus, įvykdytas finansines operacijas ir kt., nustatyti tikruosius veiklos ar atskirų transakcijų motyvus, ekonominį jų turinį. Ribotas informacijos prieinamumas visus šiuos klausimus palieka priklausomus tik nuo konkretaus mokėtojo bendradarbiavimo su jo rezidavimo ar gautų pajamų šaltinio valstybės mokesčių administratoriumi geranoriškumo ir intensyvumo. Kadangi bet kokios rizikos valdymas ir galimų nuostolių (valstybių konkuravimo mokesčiais atveju – fiskalinių) vertinimas ir prognozavimas, antivengiminių normų modeliavimas, spragų ir prieštaravimų savoje mokesčių sistemoje šalinimas, prisitaikymas prie konkuruojančių valstybių taikomų apmokestinimo režimų ir mokėtojų modeliuojamų tarptautinių verslo schemų, bene labiausiai priklauso nuo to, kiek ir kokia informacija disponuoja administruojančios institucijos, būtent šioms konkurencijos mokesčiais priemonėms viešojoje erdvėje daugiausia dėmesio skiria ir mokesčių ekspertai, tarptautinės organizacijos ir net valstybių vadovai. Šie instrumentai (arba jų nebuvimas) teisingą mokesčių sumokėjimą rezidavimo ar pajamų šaltinio valstybe palieka išimtinai paties mokėtojo valioje – atskleisti informaciją suinteresuotos šalies mokesčių administratoriui ar ne. Kadangi moraliniai įsitikinimai ir socialinė atsakomybė išimtinai kapitalistiniais tikslais ir individualizmu grįstuose santykiuose yra vis silpnesni argumentai, kuriais galėtų būti motyvuojamas savanoriškas mokesčių mokėjimas, objektyvios mokestinės informacijos prieinamumas iš ja disponuojančių trečiųjų šaltinių, ypač tų, kurie yra už apmokestinimo teises turinčios valstybės institucijų jurisdikcijos, tampa svarbiausia sėkmingos konkurencijos mokesčiais veikiamos valstybių mokesčių bazės erozijos prevencijos prielaida. Tai pažymima tiek OECD, tiek ir ES<sup>125</sup>, tiek

---

<sup>125</sup> Nors ES *acquis*, pradedant pirmine teise, direktyvomis ir baigiant rekomendacinio pobūdžio Europos Komisijos rekomendacijomis, valstybių narių bendradarbiavimui keičiantis įvairia informacija suteikia apčiuopiamą teisinį pagrindą, keitimasis informacija tiesioginių mokesčių srityje, net ir galiojant direktyvai 77/799/EEB, išlieka labai jautrus klausimas, todėl vis papildomai akcentuojamas ir politiniu lygmeniu, pavyzdžiui, ES Verslo apmokestinimo elgesio kodekso (*Code of conduct (Business taxation)*) K

ir G grupės (G7, G8, G20) valstybių aukščiausio lygio vadovų pastarojo meto (2009 m. balandžio 2 d. Londone, 2009 m. rugsėjo 24-25 Pitsburge) susitikimų, skirtų 2008-2009 m. pasaulinės finansų krizės iššūkiams spręsti, išvadose ir pareiškimuose<sup>126</sup>.

Akcentuotina, jog šiai nuostatų grupei priskirtinos ne tik administracinius reikalavimus mokesčių mokėtojams nustatančios (o tiksliau, tam tikras grupės nuostatų atleidžiančios, išlygas ir išimtis numatančios), bet ir valdžios institucijų valdingus administracinius įgalinimus įtvirtinančios nuostatos, kuriomis joms nesuteikiama visuotinai priimtinių teisių renkti informaciją ar reikalauti dokumentų, ypač kai kalbama apie skirtingos apimties teises bei reikalavimus rezidentinės ir nerezidentinės kilmės struktūroms ir asmenims.

### ***3.2.2. Verslo procesų reguliavimas***

Antroji nefiskalinių normų grupė – privatinės teisės normos, apskritai apibrėžiančios kertines verslui, bet kokiai privačiai veiklai kategorijas, institutus ir procesus, vienais ar kitais būdais galinčios tiesiogiai ar netiesiogiai lemti mokėtinų mokesčių sumas, veikti mokestinių nuostatų funkcionalumą, brėžti mokestinės jurisdikcijos ribas. Pateikti kokį nors į baigtinį galintį pretenduoti sąrašą privatinės teisės normų, kurios kokiu nors būdu gali įtakoti apmokestinimą ar būti išnaudojamos mokestiniais tikslais, vargu ar įmanoma ir, manytina, net nėra didelės prasmės, ypač atsižvelgiant į šiuolaikinių civilinių teisinių santykių dinamiką. Toks tikslas darbe ir nekeliamas, tačiau atkreipti dėmesį į tipinius sinerginius efektus ir juos galinčius sukelti skirtingų sričių teisinio reguliavimo elementus svarbu, nes konkurencingose jurisdikcijose ne civiliniai santykiai

---

paragrafe, taip pat ECOFIN tvirtinamose kodekso darbo grupės išvadose. Bene ryškiausias sutarimo ir bendro požiūrio trūkumo šiuo klausimu pavyzdys – direktyva 2003/48/EB, kurios nuostatos ne tik komplikuotos tiek, kad iki galo sunkiai suvokiamos ir turinčioms jas taikyti finansų institucijoms, ir šalių mokesčių administratoriams, nekalbant apie už direktyvą balsavusius politikus, bet kurios taikymo tarp valstybių narių pradžia, pagal jos 17 straipsnį, susieta su šia direktyva įtvirtintos tvarkos taikymu ir tam tikrose trečiojoje valstybėse ir teritorijose.

<sup>126</sup> Žr. <<http://www.oecd.org/tax/transparency/keydocuments.htm>>.

derinami prie apmokestinimo, o kaip tik priešingai – mokesčių teisinis reguliavimas turi būti tinkamai pritaikytas, lankstus, sukurti mechanizmus atitinkamiems apmokestinimo tikslams pasiekti ir užtikrinti teisinį tikrumą atitinkamų civilinių teisinių santykių dalyviams.

Pirmiausia šioje grupėje išskirtinos nuostatos reglamentuojančios naujų teisės subjektų (o tuo pačiu ir savarankiškų mokesčių mokėtojų) sukūrimą, nustatančios reikalavimus jų valdymo organams, struktūrai. Šiuo atveju kalbama apie maksimaliai supaprastintas, aiškias ir maksimaliai operatyvias steigimo procedūras (pavyzdžiui, sudarant galimybes steigti ir registruoti juridinius asmenis per tarpininkus, agentus, be notarinių ir/ar apostilizuotų įgaliojimų ir pan.), steigimo ir korporatyvinių dokumentų turinio standartizuotumą, minimalius reikalavimus įstatiniam kapitalui, liberalias jo apmokėjimo sąlygas (numatant galimybę apmokėti tik simbolinę jo dalį, leidžiant ją padengti ne tik pinigais, bet ir turtiniais įnašais, kurių net neprivaloma įvertinti, vekseliais ar kitokio pobūdžio prievolintais įsipareigojimais, nepaisant jų realumo), steigėjų ir akcininkų diskretiškumo išsaugojimą, pareikštinių akcijų pripažinimą, nominalių akcininkų naudojimo galimybę, leidimą įstatymų pripažįstamus sutartimis riboti jų teises ar išimtinai dalyvių kompetencijai priskirtinus klausimus perduoti valdybai, direktoriui ar apskritai tretiesiems įgaliojantiems asmenims, reikalavimus ekonominiam juridinių vienetų turiniui nebuvimą (kai juridinio vieneto egzistavimui pripažinti pakanka vien formalaus registracijos adreso ir korespondencinės pašto dėžutės, nereikalaujant nuosavų ar nuomotų patalpų, atitinkamos rūšies veiklai paprastai reikalingos įrangos, darbuotojų ir kitų fizinio pobūdžio atributų), juridinio asmens skyrimo direktoriumi galimybę ir kt. Paminėtinas ir jungtinės, bendrai vykdomos veiklos (bendrijų, partnerysčių, kooperatyvų) formalizavimo, subjektyvizavimo nesteigiant tradicinio juridinio asmens reglamentavimas, reikalavimai tokių struktūrų dalyviams ir jų statusas, pareigos, iš veiklos gautų pajamų paskirstymo reguliavimas (leidžiant išmokėti

nepriklausimai nuo įneštų dalių ar apskritai tretiesiems asmenims – naudos gavėjams), taip pat kitų, savarankiško juridinio asmens veiksnumo neįgyjančių (kvazijuridinių) darinių ir veiklos formų (kolektyvinių ar individualių investicinių fondų, patikos struktūrų (angl. *trusts*), autonomiškų fondinių darinių (angl. *foundations*, oland. *stichting*, vok. *Anstalt*, *Stiftung* ir kt.) kūrimo galimybės ir funkcionavimo sąlygos (reikalavimai buveinei, valdymo struktūroms, jų sprendimų legalizavimui ir registravimui, veiklos priežiūrai, atskaitomybei, sukauptų aktyvų naudojimui ir kt.) ar, jei jų steigimas nenumatomas, kitose jurisdikcijose įsteigtų juridinio statuso ir jų (ar jų vardu) atliktų veiksmų teisinio pripažinimo sąlygos, galiausiai patikėjimo, atstovavimo, tarpininkavimo teisinių santykių reglamentavimas ir t.t.

Pirminis šių ir kitų panašių nuostatų tikslas ir paskirtis, be abejo, yra atitinkamų civilinių santykių reglamentavimas, suteikiant įrankius įvairių formų ekonominei veiklai, kapitalo valdymui, akumuliacijai, teisiniam rizikos reguliavimui, formalizuojant *de facto* jau egzistuojančius ekonominius visuomeninius santykius, minimalios apsaugos ir teisinio tikrumo jų dalyviams užtikrinimas. Tačiau tuo pat metu būtent šios privatinės srities teisės normos yra ta pagrindinė priemonė, kuria naudodamiesi nerezidentai ir gali išnaudoti jiems tikslingai skirtų ar į juos iš esmės orientuotų preferencinių apmokestinimo režimų galimybes. Tam, kad asmuo galėtų pasinaudoti šalies mokestine jurisdikcija, atitinkamai ribojančia kitos šalies teisės apmokestinti, ir konkrečiomis šios šalies mokesčių teisės aktų nuostatomis, ypač rezidavimo apimtimi, jis, visų pirma, save ar vykdomą veiklą turi lokalizuoti tos konkrečios šalies teisinėje sistemoje – įsisteigiant pagal vietos teisės aktus ar per pripažinimą remiantis tarptautiniais teisės aktais ar nacionalinėmis tarptautinės privatinės teisės normomis. Lanksčios galimybės juridinės ir ekonominės nuosavybės atskyrimui yra viena iš privalomų mokesčių struktūrizavimo, optimizavimo, sėkmingo planavimo sąlygų, šalies mokesčių sistemos prieinamumo nerezidentams prielaidų, pradedant jau vien nuo

tokių elementarių kategorijų, kaip užsieniečių fizinių ir juridinių asmenų teisnumo ir veiksnumo apimtis ir sąlygos sudaryti sandorius pagal tos šalies teisės aktus, ir baigiant aukščiau minėtais savarankiškų juridinių struktūrų steigimo ir valdymo aspektais. Žinia, kad, su retomis išimtimis kai kalbama apie aiškiai identifikuotus ir įrodytus piktnaudžiavimo atvejus, leidžiančius taikyti atitinkamus bendruosius ar specialiuosius antivengiminius instrumentus, apmokestinimo tikslais dažniausiai visiškai pripažįstamos ir remiamasi civilinėmis teisinėmis pasekmėmis (nuosavybės ar kitų teisių atsiradimu ar netekimu, turto atvirumu ir t. t.). Todėl kaip tam tikros dogmos priimama tai, kad: pajamų ar turto gavimu laikomas formaliosios juridinės nuosavybės teisės į atitinkamas vertybes atsiradimas; juridinis įmonės ir jos dalyvio turto atskirumas reiškia, kad įmonės vardu gautos pajamos nėra jos dalyvio pajamomis ir atvirkščiai; atstovo veiksmai teises pasekmes sukuria pirmiausia atstovaujajam; laikinai patikėtas ar paskolintas turtas savaime netampa patikėtinio ar skolininko nuosavybe; atlygis už nuosavybės teisės perleidimą laikomas pardavimo pajamomis, atlygis už naudojimąsi pinigais – palūkanos, atlygis už naudojimąsi daiktu – nuoma, o akcininkui priklausanti įmonės uždirbto pelno dalis – dividendais, ir t.t. Jeigu pačiais bendriausiais, vadovėliniais atvejais šios percepcijos visose valstybėse yra gan universalios, įvairiais ribiniais atvejais civilinės teisės normų sąveika tiek su nacionalinėmis, tiek (ir ypač) su užsienio valstybių mokesčių teisės kategorijomis, neretai gali sukurti ir pakankamai rimtas paskatas asmenų, kapitalo ar finansinės veiklos judėjimui tarp valstybių ir išimtinai mokestiniais, o ne tik, pavyzdžiui, palankesnio civilinių teisinių santykių reglamentavimo, motyvais: kaip kvalifikuoti už subordinuotą paskolą mokamas su pelnu ar apyvarta mokamas palūkanas, kokios rūšies pajamos gaunamos už paskolintus vertybinius popierius ar kitus finansinius instrumentus, o jei tokio sandorio metu skolininkui ar įkeistu turtu esančių vertybinių popierių turėtojui dar ir išmokami dividendai ar kitos periodinės išmokos? Vienais atvejais skirtingas kvalifikavimas, net ir esant tarp

valstybių sudarytai dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčiai, jei ji nėra tinkamai adaptuota, gali lemti dvigubą apmokestinimą (pavyzdžiui, kai šaltinio valstybė atitinkamas išmokas kvalifikuoja kaip dividendus ir, net jei dėl dalyvavimo išimties ir netaiko apmokestinimo prie pajamų šaltinio, nelaiko šių išmokų mokačiosios įmonės leidžiamais atskaitymais; o rezidavimo valstybė – kaip palūkanas, todėl apmokestina be jokių išlygų); kitais (kas šiuo atveju kur kas aktualiau) – dvigubą neapmokestinimą, kai ta pati išmoka vienoje valstybėje laikoma atskaitomomis išlaidomis, o kitoje – neapmokestinamomis pajamomis. Jeigu pirmuoju atveju mokesčių mokėtojas yra labai aiškiai suinteresuotas, kad tokia situacija nesusidarytų ir, anksčiau ar vėliau, ši praktikoje kylanti problema yra iškeliamą, o valstybės (praktiškai visuotinai sutardamos, kad dvigubas apmokestinimas yra negatyvus reiškinys), imasi ją spręsti (arba veikla tiesiog struktūruojama taip, kad problema neiškiltų); antruoju – mokesčių mokėtojų suinteresuotumas *status quo* išlaikymu yra ta priežastis, dėl kurios toks nesutapimas (angl. *mismatch*) lieka maksimaliai latentišku ir kompetentingoms institucijoms gali tapti žinomu tik glaudaus bendradarbiavimo (bendrų patikrinimų, keitimosi informacija, specialistų stažuočių), tarptautinių organizacijų ar atskirų mokslininkų tyrimų dėka ar net tik dėl gryno atsitiktinumo.

Tokios sąveikos dažnai ypač akivaizdžios, kai kontinentinės teisės tradicijos valstybių mokesčių sistemų nuostatos taikomos bendrosios teisės tradicijos šalyse mokesčių tikslais skaidriais laikomiems dariniams (fondams, partnerystėms ar kitokioms bendrijoms): įsteigimo (registravimo) valstybėje jų gautos pajamos apmokestinamos ne paties subjekto, o tik dalyviu lygiu, nelaukiant faktinio išmokėjimo (nariams kasmet priskiriant atitinkamą dalį iš bendros veiklos gauto pelno ar jiems paskirstant šios veiklos pajamas bei išlaidas, kurias šie prisipažįsta kaip savas ir veiklos registravimo valstybėje mokesčius moka kaip nerezidentai – t. y. tik nuo iš šaltinių toje šalyje gautų pajamų), tuo tarpu mokesčio skaidrumo koncepcijos netaikančioje ir kito specialaus reguliavimo

šioje srityje neturinčioje dalyvio(-ų) rezidavimo valstybėje, kokia yra ir Lietuva, jos nebus apmokestinamos tol, kol ne tik *de facto*, bet ir *de jure* netaps dalyvio(-ų) nuosavybe. Tokiu būdu net ir be tipinių mokestinio prieglobsčio jurisdikcijų net ir ES viduje, pavyzdžiui, pasinaudojant Nyderlandų ribotos atsakomybės bendrijomis (oland. *comanditaire vennootschap, C.V.*) ar Jungtinės Karalystės ribotos atsakomybės partnerystėmis (angl. *limited liability partnership, LLP*), randasi galimybės efektyviai sukurti „ofšorinį“ efektą, kuriam eliminuoti gali būti reikalingi ne tik atitinkami apmokestinimo teisinio reguliavimo pakeitimai, bet ir, užtikrinant jų funkcionalumą, išspręsti efektyvaus informacijos surinkimo klausimus.

Kitas pavyzdys – rezidento statuso įmonėms pripažinimo kriterijaus skirtumai. Vienose valstybėse (įskaitant Lietuvą) rezidentėmis įmonės pripažįstamos pagal jų įsisteigimo (formalios registracijos) vietą, (angl. *place of incorporation, legal seat*) kitose (pvz., Šveicarijoje, Singapūre, tam tikroms įmonėms Italijoje, JAV, Nyderlanduose, Jungtinėje Karalystėje ir kt.) svarbiu ar alternatyviu kriterijumi yra efektyvaus valdymo ir kontrolės, įmonės veiklą lemiančius sprendimus priimančių valdymo organų buvimo vieta (angl. *place of effective management, real seat*), trečiose vienu iš svarbiausių ar net pagrindiniu kriterijumi gali būti ir faktinė verslo vykdymo vieta (angl. *place of business activities*). Tinkamai sumodeliavus tarptautinio verslo struktūrą, tam tikra šių kriterijų kombinacija gali tiesiogiai nulemti, kad įmonė nebus laikoma mokesčių rezidente praktiškai niekur, t. y. jai nei viena valstybė netaikys rezidentinės jurisdikcijos: jeigu ji įsteigta efektyvaus valdymo kriterijų taikančioje jurisdikcijoje (dažnai tam reikalinga speciali juridinė forma), realiai valdoma iš išimtinai įsisteigimo požymiu besiremiančios šalies, o pati veikla (prekyba, paslaugos, kontroliuojamos įmonės ir pan.) susijusi apskritai su trečiosiomis šalimis. Šiuo atveju, išskyrus teorinę nuolatinės buveinės pripažinimo galimybę veiklos vykdymo ir/ar efektyvaus valdymo šalyje, *per se* tokia bendrovė faktiškai



nebūtų mokesčių rezidente niekur (tokios struktūros populiariai vadinamos nerezydentinėmis). Turint omenyje, kad pajamoms iš prekybos ar paslaugų praktiškai išimtinai taikomas tik rezidentinis apmokestinimas, dividendams visuotinai priimta taikyti skirtingos apimties dalyvavimo išimtis ir palūkanoms ir kitiems mokėjimams prie pajamų šaltinio taikomi sumažinti tarifai ar apmokestinimo apskritai atsisakoma, galimybės steigti tokias nerezydentines kompanijas taip pat didina jurisdikcijos fiskalinį patrauklumą ir, vis labiau globalaus ir mobilaus verslo, nykstančių kapitalo judėjimo barjerų akivaizdoje, atitinkamai skatina konservatyvesnes, formalesnes rezidento statuso pripažinimo taisyklės (pvz., paremtas išimtinai įsisteigimo kriterijumi) taikiančias šalis reaguoti, peržiūrėti teisinį reguliavimą, numatyti papildomus požymius, plėsti nuolatinės buveinės pripažinimo kriterijus ir kontrolės būdus, taikyti specialias antivengimines nuostatas ir pan.

Suprantama, kad dauguma prigimtinių teisinių sistemų (ypač kalbant apie priklausančias skirtingoms: bendrosios teisės ir kontinentinės teisės tradicijoms) skirtumų yra objektyviai egzistuojantys, nulemti istorinių, politinių, ekonominių, kultūrinių ir aibės kitų konkrečiai valstybei svarbių priežasčių, ankstesnių ir reikšmingesnių nei mokesčiai. Savaiminių, preziumuojamų ar kaip tarptautinės teisės paprotys ar principas egzistuojančių įpareigojimų vienoms šalims taikytis prie kitų, modifikuojant savo teises sistemas, rinkti ir teikti joms reikalingą mokestinę informaciją, kuri joms pačioms nėra aktuali ir reikalinga (nekalbant apie tarptautinius susitarimus ar kitą aiškiai formalizuotą tarptautinį kontekstą, kaip ES), nesama. Todėl dažnai tokie skirtumai ir nesutapimai *per se* nėra pagrindas kalbėti apie kokį nors tikslinę, kryptinę, valinį (kiek šis terminas tinkamas valstybei bei jos struktūroms) konkuravimą mokesčiais ir dėl mokesčių. Lygiai taip pat nėra apibrėžto pagrindo iš valstybės reikalauti nustatinėti savo pačios verslo subjektams administracinius įpareigojimus ir reikalavimus, kurie jos pačios teisės aktų nuostatų efektyviam veikimui ir viešosios tvarkos užtikrinimui

nėra būtini (o net jei ir yra) ir tik papildomai apsunkintų jos verslo aplinką ir mokesčių administravimo procesus.

Vis dėlto dažniausiai jurisdikcijos, matydamos atitinkamų civilinių santykių formų keliamas fiskalines rizikas, imasi priemonių nepagrįstai mokestinei naudai rasti prielaidas sudarančius nesutapimus šalinti, neutralizuoti, reguliuoti ar riboti, bet tik rezidentų atžvilgiu. Jiems ir su jų valdomomis struktūromis verslo santykių turintiems subjektams numatomos papildomos pareigos rinkti ir atskleisti atitinkamą mokestinę informaciją, informuoti apie išmokamas išmokas, identifikuoti jas gaunančius asmenis, taikyti apmokestinimą prie pajamų šaltinio. Tačiau, jeigu analogišką veiklą šalyje ar per joje įsteigtas ir šiuos nesutapimus išnaudojančias struktūras vykdančiams nerezidentams, jų valdomoms ar nerezidentinių statusą turinčioms analogiškoms įmonėms tokių pat priemonių nesiimama, tai galėtų būti pagrindas kalbėti apie tam tikrą suvoktą bandymą išsaugoti turimą konkurencinį patrauklumą ir pranašumą, ko, tiesiog konstatavus faktą, *a priori* dar neturėtume vertinti kaip kažko *per se* nesąžiningo, žalingo ar, juo labiau, neteisėto. Tai dar aiškiau matyti, kai susiduriama su principiniu bet kokių tarptautinio bendradarbiavimo, koordinavimo, informacijos vakuumo pašalinimo iniciatyvų atmetimu, akcentuojant savo fiskalinį suverenumą ir laisvą pasirinkimą kaip juo naudotis.

Dažniausia taip vertintini ir atvejai, kai, į istoriškai ir tradiciškai kontinentinės teisės šalių teisinės sistemas perkeliama bendrosios teisės sistemos elementai, juridinės veiklos formos, sutarčių rūšys ir pan., kartu jiems atitinkamai pritaikant ir mokesčių reguliavimą<sup>127</sup>. Tarp neabejotinų lyderių, efektyviai

---

<sup>127</sup> Visiškai absoliutinti šiuo atveju autorius neturi pakankamo pagrindo, kadangi verslo reguliavimo pokyčiai, liberalizavimas ir galimų formų alternatyvų išplėtimas pirmiausia sietinas su bendrųjų verslo sąlygų gerinimu, prisitaikymu prie kintančios realybės, kur fiskalinės aplinkos adaptavimas kartais gali būti tik šalutinis tikslas ar apskritai atsitiktinė pasekmė (kaip bendrojo šalies konkurencingumo sudėtinis elementas), vis dėlto, paanalizavus tokias praktikas gan plačiai taikančias Šveicariją, Nyderlandus ar Liuksemburgą, matyti, kad ko ne kiekvieni panašūs pakeitimai lydimi naujomis, efektyvesnėmis, lankstesnėmis auditorių ir konsultantų reklamuojamomis mokestinėmis schemomis ir sprendimais, kurie nesirastų, jei nebūtų prieš tai „užkoduoti“ teisiniame reguliavime.

išnaudojančių skirtingų teisės sistemų sinergiją, lanksčiausiai prisitaikančių prie tarptautinių finansinių srautų poreikių prisitaikančiais, greta tradicinių Karibų jūros mokestinių prieglobsčių, daugeliui kurių būtent bendrosios teisės tradicija yra prigimtinė (Didžiosios Britanijos Mergelių salų, Panamos, Bahamų, Belizo, Bermudos ir kt.) reikėtų laikyti Nyderlandus, Liuksemburgą, Šveicariją, Belgiją, Malta, Kiprą, kuriose sėkmingai pripažįstamos ir funkcionuoja (nors ne visur gali būti steigiamos) patikų valdymo struktūros, sutartys ir juridiniai dariniai, leidžiantys atskirti ekonominę ir juridinę turto nuosavybę, savarankiškos ir autonomiškos fondinės struktūros (angl. *foundations*), neturinčios akcininkų, dalininkų, steigėjų ar dalyvių, tik naudos gavėjus (kurie kartais taip pat nėra būtini) ir savarankiškus direktorius ar valdymo bendroves, be iš anksto apibrėžto atlygio už atliekamas funkcijas, neturinčių jokio kito suinteresuotumo ir teisių į tokio fondo aktyvus; neatskleisto atstovavimo ir kitas, išimtinai sutarčių (dažniausia notarinių) pagrindu kuriamas, juridinį subjektiškumą įgyjančias veiklos formas, netaikant joms privalomo viešo registravimo, atskleidimo ar kitokių oficialaus pripažinimo ar formalizavimo reikalavimų.

Greta išvardintųjų ir kitų privatinės teisės normų, reglamentuojančių veiklos formalizavimą ir lokalizavimąsi įvairių juridinių darinių pavidalu, kartu paminėtinos ir viešosios teisės sričiai priskirtinos imigracijos procesus reglamentuojančios teisės aktų nuostatos, o po to ir užsieniečių įdarbinimo teisinis reguliavimas. Jie ypač reikšmingi vertinant fiziniams asmenims skirtų preferencinių apmokestinimo režimų funkcionalumą. Šiuo teisiniu reguliavimu sudaromos prielaidos turtingų, aukštos kvalifikacijos, didesnę pridėtinę vertę kuriantiems, aukštesnes pajamas gaunantiems ir kitų panašių požymių vienijamoms fizinių asmenų grupėms pasinaudoti specialiomis, šiai asmenų kategorijai skirtais apmokestinimo režimais – fiksuotais pajamų mokesčiais, nesusietais su realiomis pajamomis, sumažintais mokesčio tarifais ar proporcinium ar regresiniu apmokestinimu vietoje progresinio, ribota mokesčio baze, nustatoma

taikant išimtinai teritorinį apmokestinimą ar apsiribojant tik į rezidavimo valstybę pervestomis pajamomis (faktiškai – šalyje turėtomis išlaidomis) ir pan. Taip pat dėmesį derėtų atkreipti ir su minėtomis nuostatomis gan glaudžiai susijusį užėniečių įdarbinimo teisinį reguliavimą, ypačingai mobiliąsias, su viena konkrečia šalimi labiau formaliai nei fiziškai siejamas profesijas – tarptautinių pervežimų oro, vandens ar antžeminiu transportu. Jeigu palankus nacionalinis reguliavimas papildomas dar ir atitinkamomis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatomis, pvz., rezervuojančiomis apmokestinimo teises išimtinai įdarbinančios įmonės rezidavimo valstybei (kas nėra labai reta dvigubo apmokestinimo sutarčių praktikoje<sup>128</sup>), ir patrauklia, lanksčia socialinių įmokų sistema (bent nerezidentams), jurisdikcija gali tapti itin patrauklia įdarbinimo (darbo santykių formalizavimo) jurisdikcija šiems ekonomikos sektoriams, generuodama ne tik papildomą ekonominį aktyvumą įdarbinimo procesuose tarpininkaujančiose, aptarnaujančiose veiklos srityse (darbuotojų nuomos bendrovių, advokatų, notarų, konsultantų, fiskalinių agentų, buhalterių ir kt.), taip pat, galbūt, bent minimalia apimtimi (bet kuriuo atveju mažesne, nei jų rezidavimo valstybės, realizuoti ir savo mokestinę jurisdikciją tokių darbuotojų gaunamam atlygiui.

### ***3.2.3. Licencinės veiklos reguliavimas***

Trečiajai ne mokesčių srities normų, kurios gali būti ir dažnai yra išnaudojamos šalies mokestiniam pranašumui susikurti, priskirtinas administracinės prigimties teisinis reguliavimas, nustatantis papildomus reikalavimus tam tikromis ekonominės veiklos rūšimis, galinčioms turėti įtakos ir daugeliui kitų verslo sektorių, apskritai valstybės finansams, visuomenei.

---

<sup>128</sup> Pavyzdžiui, Kipro ir Rusijos DAIS 15 straipsnio 4 dalis, Kipro ir Bulgarijos DAIS 15 straipsnio 4 dalis, Maltos ir Indijos DAIS 15 straipsnio 4 dalia ir kt. Kiekvienu iš šiuo atvejų šalys atsisako teisių apmokestinti savo rezidentų (fizinių asmenų) pajamas už darbą sutarties partnerės laivybos ar aviacijos bendrovėse, kas, vertinant objektyviai, yra labiau naudinga būtent Kiprui bei Maltai, įgyjantiems galimybę pritraukti Rusijos, Bulgarijos ar Indijos laivybos ar oro bendroves.

Atitinkamų ekonominės veiklos rūšių licencijavimo ir sugriežtintos valstybinės priežiūros vienas iš pagrindinių tikslų – suderinti veiklą vykdančiojo ir pirmiausia į pelną, galimą gauti investicinę grąžą orientuoto verslininko, kuriam tenkanti verslo rizika ir atsakomybė dažniausiai aiškiai ribojama jo indeliu į verslui sukurtą juridinį asmenį, interesus su visuomenės, viešųjų interesų (ir, be abejo, atskirai kiekvieno tos visuomenės nario intereso) apsauga, kurie, tokio verslo nesėkmės, neatsargumo, aplaidumo ar tyčinio piktnaudžiavimo įgytu ekonominiu svoriu atvejais, gali nukentėti itin reikšmingai ir ilgam, perkeliant kilusių ekonominių, socialinių ir moralinių problemų sprendimą nuo sukėlusio verslo subjekto visai visuomenei, mokesčių mokėtojams. Bankinio, draudimo, kolektyvinio investavimo, finansinio tarpininkavimo sektorių įtakos ekonomikai ir viešiesiems finansams neleidžia nuvertinti akivaizdūs nuo 2008 m. rugsėjį įvykusio Lehman Brothers investicinio banko bankroto tebesitęsiančios globalinės finansinės turbulencijos pavyzdžiai<sup>129</sup>. Analogiškai viešųjų, visos visuomenės interesų apsaugos tikslais aukštesnių priežiūros, veiklos atskaitomybės ir kontrolės standartų taikymas (jei ne visiškai jos draudimas) grindžiamas ir azartiniams lošimams, lažyboms, loterijoms.

Papildomas reguliavimas, finansinių rezervų, veiklos draudimo, kvalifikaciniai, atskaitomybės, vartotojų informavimo ir kiti panašūs reikalavimai sukuria veiklos kaštus, mažina pelningumą. Savo ruožtu valstybės, dėl grynai ekonominiu, matematiniu matavimu neoptimalios tokios veiklos rūšių apimties (kokia ji, bent jau tam tikrą apibrėžtą laikotarpį, galėtų būti savireguliacijai paliktos laisvosios rinkos atveju, neaukojant efektyvumo galimų rizikų prevencijai) suprantama netenka ir tam tikros mokestinių pajamų dalies, tačiau tai galime laikyti galimų ekonominių ir socialinių rizikų prevencijos kainos dalimi. Tačiau dėl jau gausiai aptartos globalizacijos, vis didesnio rinkų atvirumo, technologinės pažangos, telekomunikacijų plėtros ir interneto atveriamų

---

<sup>129</sup> Pavyzdžiui, žr. <[http://www.pwc.com/en\\_JG/jg/events/Lessons-learned-for-the-survivors.pdf](http://www.pwc.com/en_JG/jg/events/Lessons-learned-for-the-survivors.pdf)>.

galimybių, toks verslas vis mažiau priklauso nuo lokalizacijos, todėl vienoje šalyje įsteigtam, jos institucijų prižiūrimam ir reikalavimus turinčiam subjektui vis paprasčiau peržengti fiziniu, ekonominius ir teisinius barjerus, savo paslaugas teikiant kitų šalių rezidentams. Tokiu būdu susiduriama su problema, kuri ekonomikos teorijoje vadinama *zuikiavimu* (angl. *free riding*), kai tam tikri subjektai naudojami viešosiomis gėrybėmis, už kurias sumoka kiti<sup>130</sup>. Šiuo atveju (kaip dažnai ir apskritai visos valstybių konkurencijos mokesčiais atveju) kalbame apie valstybių zuikiavimą, kai vienos iš jų, pačios dėl savo dydžio, išsivystymo, ekonomikos struktūros, nieko nerizikuodamos, liberalizuoja savo bankinio, draudimo, kolektyvinio investavimo ar kito rinko sektoriaus reguliavimą, suteikdamos juridikcinį prieglobstį iš užsienio ateinantiems ir užsienyje veiklą vykdančioms rinkos dalyviams, visas potencialias rizikas (nemokumo, bankrotų, nepakankamai diversifikuotų investicijų staigaus nuvertėjimo ir pan.) faktiškai palikdamos toms šalims, iš kurių ir pritraukiamas kapitalas, kuriose faktiškai lieka veikla. Dažnai net ir santykinai aukštesnius mokesčius šalis atitinkamoms pajamoms taikanti šalis (apie mažesnius net nekalbant), vien dėl palankesnio reguliavimo, gali atitinkamos veiklos traukos centru (apie „ofšorinių“ juridikcijų specializavimąsi jau buvo minėta) ir išplėsti savo mokesčio bazę kitų sąskaita. Suprantama, tai, kad atitinkamai veiklai ar paslaugoms reikalinga licencija, riboja naujų dalyvių iš užsienio patekimą į rinką ir, atitinkamai, esamų persikėlimą į parankesnes juridikcijas, o rinkų apjungimas (ES, EEE ar, pvz., ES ir Šveicarijos susitarimais<sup>131</sup>) palydimas susitarimais dėl vieningų ar bent minimalių standartų, tačiau šiuolaikinių telekomunikacijų ir interneto eroje tai dažniai nėra kliūtis, viskas priklauso tik nuo tinkamo veiklos organizavimo. Vienu iš akivaizdžiausių ir naujausių pavyzdžių galima paminėti į internetą vis sparčiau persikeliantį lažybų ir lošimų verslą, leidžiantį jam laisvai rinktis prieglobsčio (licencijavimosi)

---

<sup>130</sup> ROSEN, S. H., *Public Finance*, 7<sup>th</sup> ed. McGraw-Hill, 2005, p. 64-65.

<sup>131</sup> Žr. <<http://www.europa.admin.ch/themen/00500/index.html?lang=en>>.

jurisdikciją, paslaugas ir toliau teikiant tradicinėse rinkose, kaip atsitiko ir Jungtinėje Karalystėje, lošimo ir lažybų bendrovėms perregistravus veiklą Normanų salose, Meno saloje bei Gibraltare, tačiau ir toliau sėkmingai generuojant pajamas iki tol turėtose rinkose<sup>132</sup>. Šis klausimas nėra nežinomas ir Lietuvoje: pagal Lošimų priežiūros tarnybos pateikiamą informaciją<sup>133</sup> lažybų organizatoriams Lietuvoje išduotos keturios licencijos, tuo tarpu lietuviškai lažintis siūlančių svetainių internete galima rasti bent du kartus daugiau.

Kita vertus, dėl komplikotumo, specifiskumo ir reikšmės kitiems ekonominiams procesams, bankiniam sektoriui, kolektyviniam investavimui ar draudimo veiklai taikomos specialiai adaptuotos apmokestinimo taisyklės, numatančios atitinkamus rezervus, apmokestinimo atidėjimą, investicinės gražos neapmokestinimą, o mokesčių apskaita vedama vadovaujantis beveik išimtinai pagal jiems taikomus finansinės apskaitos principus ir standartus (ypač turint mintyje skirtingose jurisdikcijose veikiančių tai pačiai grupei priklausančių bankų ar draudimo bendrovių konsoliduotą apskaitą, gerųjų ir blogųjų aktyvų perkėlimus tarp jų ir pan.), dėl ko mokestinėms manipuliacijoms atsiveria dar daugiau galimybių, ypač kai ir reguliuojančioji, pirminę priežiūrą atliekanti jurisdikcija nėra suinteresuota apsunkinti ateinančių investicijų. Be to, įvairios draudimo rūšys ir kolektyvinis investavimas dažnai dar ir skatinami mokestinėmis lengvatomis šiomis paslaugomis besinaudojantiems asmenims, o tai mokesčio struktūrizavimo paskatas stiprina ir galimybes išplečia, dėl to rinkdamos net ir minimalius žyminius, metinės registracijos mokesčius, simbolinius pelno arba pajamų mokesčius ar per aptarnaujančių sektorių veiklos suaktyvėjimą, gali generuoti ženklų dalį savo viešųjų pajamų.

---

<sup>132</sup> Plačiau žr. <<http://www.guardian.co.uk/commentisfree/2011/apr/21/online-gambling-regulations?INTCMP=SRCH>>; <<http://www.guardian.co.uk/business/2011/mar/08/betfair-to-use-gibraltar-licence-avoid-uk-tax?INTCMP=SRCH>>.

<sup>133</sup> Žr. <<http://www.lpt.lt/lt/losimu-organizatoriai/ali-licenciju-zurnalas/Lazybos/>>.

Prie specialaus administracinio reglamentavimo reikalaujančių veiklos sričių, kurios pasižymi mobilumu ir dažnai lokalizuojamos (ar tik formalizuojamos) atitinkamose jurisdikcijose dėl lankstesnio, mažiau reguliuojančio ir ribojančio teisinio reguliavimo, kuris pačių valstybių dažnai modeliuojamas tik kaip papildomų mokesčių pajamų iš užsienio rezidentų generavimo priemonė, suvokiant ir nesitikint, kad atitinkamas sektorius toje šalyje kitu atveju apskritai egzistuočiau<sup>134</sup>, reikėtų paminėti ir laivybos ar aviacijos bendrovių steigimo bei veiklos reguliavimą ir, atitinkamai, laivų bei orlaivių registravimo šalies registruose reglamentavimą. Kaip ir finansinio sektoriaus atveju, itin liberalaus reguliavimo (taikančios tik minimalius saugumo, techninės būklės, aplinkosaugos, efektyvumo, garantijų įguloms reikalavimus nustačiusios ar net ir jų netaikančios) šalys tik minimaliai, o dažnai ir visiškai visai nerizikuoja jokiais savais viešaisiais interesais, nes visą sektorių sukuria tik nerezidentų registruojami laivai, orlaiviai bei įgulos. Taip laivų ir orlaivių registracinės rinkliavos surenkamos ir gal net dalis pajamų mokesčių nuo įguloms apskaičiuoto darbo užmokesčio ar bendrovių pelno tenka jurisdikcinį prieglobstį suteikusiai jurisdikcijai, kuri faktiškai neprisiima jokios ekonominės, teisinės, socialinės ar net moralinės atsakomybės už tokius savo pačios legalizuotus verslo subjektus.

#### **4 skyrius. Mokesčių bazės erozijos prevencijos mechanizmai**

Kadangi valstybių konkurencija mokesčiais pirmiausia yra konkuravimas mokesčine jurisdikcija, iš vienos pusės mėgindamos pritraukti nerezientus, veiklą, kapitalą, iš kitos pusės šalys taip pat bando maksimaliai išplėsti savo jurisdikcijos ribas ir ieško priemonių ją kuo efektyviau realizuoti išsikeliantiems ar veiklą

---

<sup>134</sup> Tai visiškai tinka apibūdinant ir tipinėse „ofšorinėse“ jurisdikcijose Karibų ar Ramiojo vandenyno salynuose, ar nykštukinėse Europos finansų oazėse išsiplėtojusius/išplėtotus ir klestinčius bankininkystės, fondų valdymo, draudimo, finansinio tarpininkavimo sektorius, kurių santykis su bendru šalies ekonomikos dydžiu netelpa į jokiais racionalias ekonomines proporcijas.



perkeliantiems (performalizuojantiems) mokėtojams, emigruojančiam kapitalui, mokesčio bazei. Jau minėta, kad, identifikuojamos potencialias fiskalines grėsmes ir rizikas, naudoja įvairios sudėties sąrašus: pirma, jau minėtus pozityvius ir negatyvius (t. y. juodieji, pilkieji, baltieji) valstybių, zonų ar teritorijų sąrašus, kuriais tam tikra prasme nustatomas, įverinamas mokesčių mokėtojų tarptautinės, vykdorių sandorių fiskalinis rizikingumas; antra, veiklos formų ir apmokestinimo režimų vertinimo ir kvalifikavimo kriterijų rinkinius, tiek skirtus vertinti įsisteigimo, mokėtojo veiklos formos ekonominį realumą (patalpų, darbuotojų, įrangos, prisiimamos verslo rizikos ir atliekamų funkcijų, veiklos apimčių būtent įsisteigimo jurisdikcijoje prasme ir kt.), tiek ir tokiomis užsienyje formalizuotomis veiklos formomis generuojamoms pajamoms ar už mokėtojo rezidavimo jurisdikcijos sukauptam kapitalui taikomų apmokestinimo režimų sukuriama realų apmokestinimo efektą. Vien rizikos nustatymas, mokesčių netekčių apskaičiavimas ir įvertinimas, nors ir labai svarbu, savaime nėra nei siekiamas tikslas nei pakankamas rezultatas. Minėti sąrašai ir kriterijai ne tik išreiškia tam tikrą požiūrį ir vertinimą, bet ir yra prielaida taikyti konkrečias fiskaliniams interesams apsaugoti skirtas apmokestinimo taisykles, kuriomis naudojimas kitų, potencialiai konkurencingesnių šalių mokesčių ar teisinės jurisdikcijos globa padaromas mažiau patraukliu ar apskritai nenaudingu ir beprasmišku, ypač kalbant apie fiktyvius, formalius veiklos ar pajamų perkėlimus, finansinių srautų nukreipimą ir, kiek mažiau, realios ekonominės (suprantant kaip tam tikrą antonimą finansinei), gamybinės, konkretų fizinį pavidalą turinčios veiklos perkėlimo atvejais.

Pirmosios tarp tokių priemonių – specialūs prevencinės, neutralizacinės paskirties mechanizmai. Viena vertus, jais aiškiai apibrėžiamos galinčios kilti papildomos mokesčių pasekmės, jei mokėtojas, siekdamas optimizuoti ar apskritai išvengti mokėtinų mokesčių, nuspręstų rinktis vienokį ar kitokį veiklos per užsienio jurisdikcijas modelį, kita vertus, išskiriant tik sąmoningo ir tikslingo,

efektyvios kontrolės negalimumu pagrįsto mokesčių vengimo ar slėpimo atvejus, – faktiškai eliminuoja siekiamą įgyti mokestinę naudą, nustatydamos papildomas mokestines prievoles ar eliminuodamos įprastai tokioms transakcijoms taikomas lengvatas, atskaitymus. Tai gali būti:

(1) atitinkamuose sąrašuose įtraktose valstybėse veikiantiems (įsteigtiems / reziduojantiems) fiziniams ar juridiniams asmenims ar atitinkamus kriterijus atitinkančioms veiklos formoms išmokamų išmokų papildomas (padidintas) apmokestinimas prie pajamų šaltinio, taikomas ne tik tradicinėms nerezidentų pajamų objektu esančioms pajamų rūšims – dividendams, honorarams (autoriniams atlyginimams), palūkanoms, pajamoms iš šalyje esančio nekilnojamojo turto (perleidimo ar nuomos), bet ir mokėjimams už paslaugas (konsultavimą, ekspertizes, mokymus, atstovavimą, tarpininkavimą ir pan.) ar net prekes (kartu numatant, kad nuolatinė buveinė, nepaisant veiklos apimties, iš tam tikrų jurisdikcijų kilusioms įmonėms tiesiog neatsiranda), sukuriant papildomus kaštus tokiai veiklai ir taip atgrasant mokėtojus nuo formalių, realios pridėtinės vertės nekuriančių transakcijų;

(2) tokių išmokų, kurios paprastai laikomos dar ir mokančiojo asmens sąnaudomis, mokesčių bazę mažinančiomis išlaidomis, pripažinimo leidžiamais atskaitymais ribojimas (kažkoku procentiniu dydžiu, absoliučiomis sumomis ar nustatant leidžiamą santyki su gautomis pajamomis ir pan.) ar net visiškas draudimas, ženkliai mažinantys galimybes dalį ar visas rezidavimo ar šaltinio valstybėje apmokestintų pajamų formaliai perkelti į trečiąsias, ženkliai mažesnę ar nulinę apmokestinimą taikančias šalis, ten įsteigtiems kontroliuojamiems vienetams ar susijusiems fiziniams asmenims;

(3) papildomo pagrindimo ir įrodymų dėl minėtų išmokų, jų ekonominio turinio ir sąsajumo su vykdoma veikla ir generuojamomis pajamomis patvirtinimo iš jas išmokančiųjų reikalavimas, taikomas kaip prielaida tokių išlaidų pripažinimui veiklos sąnaudomis – pradedant papildomais dokumentais,

liudijančiais prekių įvežimą, jų pateikimą, paslaugų suteikimą, jų būtinumą, užsienio subjekto vykdomos veiklos realumą ir objektyvų galėjimą (personalo, kvalifikacijos, finansinio pajėgumo, licencijų turėjimo ir kitais aspektais) tokias paslaugas suteikti, atliktų mokėjimų ir gautų prekių ar paslaugų ryšį, taip sukuriant mechanizmą, leidžiantį atrinkti normaliais verslo santykiais pagrįstus mokėjimus nuo potencialiai tik mokestiniais tikslais atliekamų transakcijų, taip kiek mažiau ribojant realią ekonominę veiklą, tačiau kartu rizikuojant ir didesne apimtimi mokestinių pajamų;

(4) nacionaliniuose mokesčių įstatymuose tam tikroms pajamoms ar mokamoms išmokoms (ypač akcentuojant pasyvios prigimties mokėjimus – palūkanas, honorarus) numatytų lengvatų, sumažintų mokesčių tarifų netaikymas, kai jos mokamos į tiksliniuose sąrašuose esančias jurisdikcijas ar specialias veiklos formas turintiems subjektams (ar gaunamos iš jų), ribojant galimybes fiktyvioms, išimtinai mokesčių tikslais suformuotoms struktūroms, tuo pačiu mažinant galimybes piktnaudžiauti atitinkamomis lengvatomis, iškreipiant jų tikslus ir paskirtį;

(5) dvigubo apmokestinimo naikinimo mechanizmų taikymo ribojimas, netaikant atleidimo metodo, jį keičiant mažiau palankiu kredito ar užskaitos metodu, ar apskritai dvigubo apmokestinimo naikinimo netaikymas, įskaitant ir, pavyzdžiui, dalyvavimo išimties taisyklės netaikymą dividendams ar net jų įtraukimas į gaunančiojo juridinio asmens pajamas;

(6) rezidento statuso praradimo, persikeliant į sąrašė konkrečiame esančią jurisdikciją, apsunkinimas, ilgesnio pereinamojo laikotarpio, kuriuo asmuo ir toliau lieka apmokestinamu rezidentiniu pagrindu išvykimo šalyje, taikymas;

(7) galiausiai kontroliuojamų užsienio subjektų (įmonių, bendrijų, kolektyvinio investavimo subjektų) apmokestinimo taisyklės, kuriomis valstybė *de facto* išplečia savo mokestinės jurisdikcijos ribas apmokestinama savo rezidentų kontroliuojamų užsienyje, į atitinkamą sąrašą įtrauktose jurisdikcijose

įsteigtų darinių gautas pajamas/pelną kaip gautas tiesiogiai pačių rezidentų, nelaukiant jų faktinio ar juridinio išmokėjimo tokiems rezidentams akcininkams, dalyviams, partneriams ar dalininkams, tuo maksimaliai eliminuojant „ofšorinį“ efektą, leidžiantį faktiškai jiems jau priklausančias lėšas saugoti ir valdyti trečiųjų, lengvatine mokestine aplinka besinaudojančiųjų subjektų vardu, galimybę patiems mokėtojams laisvai manipuliuoti tuo kada ir nuo kurios dalies gautų/uždirbtų pajamų sumokėti mokesčius. Šios taisyklės ir jų administravimo efektyvumas, nors vienijamos to paties universalaus principo (pirmenybės suteikimo ekonominei, o ne juridinei nuosavybei mokesčių apskaičiavimo tikslais) ir iš esmės atitinkančios OECD rekomenduojamą modelį, skirtingose valstybėse, priklausomai nuo bendrųjų jose galiojančių fizinių asmenų pajamų ar juridinių asmenų pelno apmokestinimo sistemų, iš esmės priklauso nuo informacijos su atitinkamomis jurisdikcijomis keitimosi efektyvumo, kas faktiškai reiškia – pačių mokesčių mokėtojų sąžiningumo jas taikant, bendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi. Dėl to jų praktiniu tikslingumu ir efektyvumu galima abejoti (nes patikrinti, ar tinkamai jų laikomasi, labai sudėtinga ir dažnai net neįmanoma), tačiau jų turėjimas ar neturėjimas juridiskai nubrėžia gan reikšmingą ribą tarp mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo, mokestinės ir baudžiamosios atsakomybės: kontroliuojamųjų užsienio vienetų ar kitų panašių taisyklių netaikančios šalies rezidentas, neatskleidęs informacijos apie užsienyje kontroliuojamus vienetus ir juose sukauptas lėšas, galėtų būti laikomas tik vengiančiu mokėti galimai priklausančius mokėti mokesčius ir tam, kad jam ši prievolė formaliai atsirastų, reikėtų ieškoti ir taikyti specialias ar bendrąsias antivengimines nuostatas; tuo tarpu valstybės, kurioje kontroliuojamųjų vienetų apmokestinimo taisyklės taikomos, rezidentas, neatskleidęs ar atskleidęs netikslią tokią informaciją, iškart rizikuoja būti pripažintas slepiančiu mokėti priklausančius mokesčius, kas galėtų užtraukti ir baudžiamąją atsakomybę, o tai

dažnai jau savaime yra gan ženkli paskata savanoriškam mokesčių mokėjimui, ypač jei esama bent keletas efektyvaus tokios atsakomybės taikymo precedentų.

Greta šių nuostatų, specialių antikonkurencinių instrumentų ir mechanizmų, inkorporuojamų į bendruosius pelno ar pajamų mokesčius, konkurencijos mokesčiais sąlygojamai mokesčių bazės erozijai stabdyti ir neutralizuoti, kai kuriose valstybėse nustatomi net ir atskiri, specialūs mokesčiai<sup>135</sup>. Vienu tokių būtų Prancūzijoje, Danijoje, Nyderlanduose, Belgijoje, Vokietijoje, Italijoje, Švedijoje, Ispanijoje ir kitose „senosiose“ ES valstybėse, taip pat JAV, Izraelyje ir kitose šalyse<sup>136</sup> rezidentams taikomas specialus išsikėlimo persikėlimo mokestis (angl. *exit tax*). Šiuo mokesčiu apmokestinami į kitas šalis išsikeliantys, rezidavimą keičiantys fiziniai ir, kur toks persikėlimas įmanomas, juridiniai asmenys, taip pat juridiniai asmenys perkeltantys į kitas valstybės dalį vykdomos veiklos ir priskirdamos (perduodamos) jai atitinkamą dalį savo turto. Persikėlimo mokesčio bazė – nerealizuotas persikeliančiojo asmens fiziškai ir jurisdikciškai iš šalies išgabenamo turto vertės padidėjimas, t. y. jo įsigijimo kainos ir vertės persikėlimo momentu skirtumas (taip, lyg turtas būtų parduodamas, kam iš tiesų įvykus, rezidavimo valstybė galėtų realizuoti savo mokestinę jurisdikciją). Kadangi teises apmokestinti joje esančio nekilnojamojo turto vertės prieaugį (o taip pat ir galimybes jomis efektyviai pasinaudoti) valstybė išsaugo, persikėlimo mokesčiai dažniausia taikomi turtui, kurį tarptautinėje praktikoje paprastai turi teisę (o ir realią galimybę) apmokestinti tik rezidavimo valstybės<sup>137</sup>: fizinių ir juridinių asmenų finansiniams aktyvams (akcijoms, obligacijoms, investicinio gyvybės draudimo ar pensijų kaupimo sąskaitose sukauptoms lėšoms, anuitetams,

---

<sup>135</sup> Toks apmokestinimas, tiesa, gali būti modeliuojamas tiek kaip savarankiškas tiesioginis mokestis, šalia pelno, pajamų ar turto vertės prieaugio (angl. *capital gains*) mokesčių, tiek ir kaip šių sudedamoji dalis, išsikėlimą, rezidavimo statuso pasikeitimą numatant kaip apmokestinimo momentą.

<sup>136</sup> IBFD ir EK Mokesčių ir muitų generalinio direktorato informacija.

<sup>137</sup> Išskiriant tik dažnoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje sutinkamą nuostatą dėl valstybės teisių apmokestinti ir jos įmonių, kurių esminę turto dalį sudaro nekilnojamas turtas, akcijų perleidimo pajamas, tiek gautas rezidentų, tiek nerezidentų, kuris taip pat grindžiamas nekilnojamojo turto perleidimo apmokestinimo teisėmis, nors administruojamas ženkliai sudėtingiau dėl, visų pirma, tam tikro informacijos deficito.

kitoms finansinėms priemonėms), taip pat įmonių intelektinei, pramoninei nuosavybei (patentams, prekių ženklams, pramoniniam dizainui, autorių teisėms ir kt.), kitam turtui, ypač tam, kurio vertė laikui bėgant nemažėja ir (arba) kuris gali būti itin sparčiai nudėvimas mokesčiais tikslais, dėl ko, jį perkeliant kitos šalies fiskalinėn jurisdikcijon, gali susidaryti apčiuopiami mokesčių bazės netekimai. Tokio apmokestinimo objektu taip pat gali būti ir meno vertybės ar juvelyriniai dirbiniai, net užsienio valstybėse persikeliantiems rezidentams priklausantis nekilnojamasis turtas. Apmokestinimo mechanizmas ir jo taikymas gali būti pakankamai įvairus: pradedant įpareigojimu sumokėti apskaičiuotą mokestį iki fizinio išvykimo ar juridinio asmens išregistravimo, reikalavimo paskirti fiskalinį agentą, atsakingą už apskaičiuoto mokesčio sumokėjimą po faktinio turto pardavimo (su perskaičiavimu, jei realizavimo momentu vertė yra sumažėjusi, arba be jo) taip *de facto* jį atidedant, ar net nustatant naikinamuosius 3, 5, 7, 10 metų ar kitokius terminus, kuriems suėjus ir turto per šį laiką neperleidus apmokestinimo apskritai gali būti atsisakoma. Tokiu būdu šalis susikuria instrumentą įgyvendinti, jų nuomone, pagrįstai įgytas apmokestinimo teisės į asmeniui veikiant jos jurisdikcijoje sukurtą (susidariusią) vertę, paima viešajam interesui, viešosioms išlaidoms finansuoti teisingą (turtui, pajamoms proporcingą) asmens privačios nuosavybės dalį, bet ir kovoja su tam tikra mokesčių turizmo forma, kai, prieš itin pelningai realizuodami didelės vertės aktyvus (parduodami turimas akcijas, verslą, kitas finansines investicijas), gaudami dideles kitų rūšių pajamų sumas (dažnai stambias vienkartinės išmokas), mokesčių mokėtojai siekia migruoti į palankesnę apmokestinimą taikančias jurisdikcijas, taip išsinešdami ir šią mokesčių bazę. Čia papildomai išskirtina pensinio amžiaus sulaukusių gyventojų migracija, kurie, nutraukę aktyvią darbinę veiklą, su visomis gyvenimo santaupomis ir dažnai naudojantis tos šalies mokesčių lengvatomis<sup>138</sup> sukauptomis pensijų lėšomis persikeliantys gyventi į

---

<sup>138</sup> Pavyzdžiui, apmokestinimo mechanizmais, kai į pensijų ar ilgalaikio investicinio draudimo

palankesnio klimato šalis, kurias renkantis mokestinis klimatas irgi gali vaidinti ne paskutinį vaidmenį, ką tik patvirtina ir Danijos sprendimas nutraukti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis su Ispanija ir Prancūzija, didžia dalimi nulemtas negalėjimu apmokestinti į Rivierą ar Costa del Sol persikeliančių danų privačiai sukauptų pensijų ir draudimo išmokų<sup>139</sup>. Persikėlimo mokestis taip pat yra viena priemonių kovoti su mokesčių planavimo ar vengimo schemomis, kai mokesčius siekiančios minimizuoti įmonės savo materialų, nematerialų ir finansinį turtą, perdavusios už įsigijimo kainą ar likutine verte, rinkos kaina realizuoja per užsienio valstybėse turimas ar dirbtinai sukuriamas nuolatines buveines (ypatingai kai rezidavimo šalis pajamoms, gautoms per užsienyje esančias nuolatines buveines, taiko atleidimo metodą), ar, kai kalbama apie šalis, kuriose buveinės ar valdymo organų buvimo vieta yra svarbiausias mokestinio rezidavimo nustatymo kriterijus, laikinai perkeltant įmonės valdymo organų ar registruotos buveinės geografinę lokalizaciją.

Kito specialaus apmokestinimo pavyzdžiu galėtų būti Prancūzijoje galiojantis 3 proc. metinis nekilnojamojo turto vertės mokestis (papildomas, greta bendrojo municipalinio nekilnojamojo turto mokesčio), taikomas užsienio juridiniams asmenims, kurie įsteigti mokestine informacija su Prancūzija nesikeičiančiose jurisdikcijose (t. y. ne ES, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių ar TIEA partnerių valstybėse), arba tiems, su kurių rezidavimo šalimis keitimosi informacija pagrindas gal ir egzistuoja, tačiau nesutinkantiems atskleisti savo savininkų, tiesiogiai ar per tarpines bendroves kontroliuojančių fizinių

---

fondus pervedamos gyventojų pajamos apskritai atleidžiamos nuo mokesčių ar taikomas mokesčių sumokėjimo atidėjimas iki pensinio amžiaus, sudarant prielaidas investuoti ne tik asmens realias pajamas, bet ir valstybei mokėtinus mokesčius. Tokio valstybės skatinimo pavyzdys ir Lietuvos GPMĮ 21 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktų nuostatų sąveika su GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 8-12, 16 punktų nuostatomis (*de facto* sukurianti tam tikrą pensijai kaupiamos gyventojų pajamų dalies mokestinį režimą).

<sup>139</sup> SINGER, W.; ir DELAURIERE, J. *News Analysis: Why Is Denmark Terminating Tax Treaties?*[Interaktyvus] Tax Notes International, vol. 51, Nr. 1, 2008. [Žiūrėta 2010-07-04]. Prieiga per internetą: <[http://www.gibsondunn.com/publications/Documents/Singer\\_Delaunier-DenmarkTaxTreaties-TaxNotesIntl.pdf](http://www.gibsondunn.com/publications/Documents/Singer_Delaunier-DenmarkTaxTreaties-TaxNotesIntl.pdf)>.

asmenų tapatybės, kurie ir laikytini tikraisiais nekilnojamojo turto savininkais<sup>140</sup>. Nenoro identifikuotis priežastys, be abejo, gali būti labai įvairios (kreditoriai, politinės grėsmės, konkurentai, net religinės ar kultūrinės), tačiau bene dažniausios – nenoras atskleisti lėšų, už kurias turtas įsigyjamas, kilmę. Viena vertus, tai gali būti kriminalinės kilmės lėšos, susijusios su narkotikais, korupcija, pinigų klastojimu, plovimu ir kitomis panašiomis baudžiamosios teisės srities veikomis, kita vertus – tiesiog nedeklaruotos, neapmokestintos, konfidencialiose užsienio banko sąskaitose sukauptos pajamos (indėlių palūkanos, vertybinių popierių perleidimo, kitų finansinių operacijų pajamos, konsultacinės išmokos ir pan.). Suprantama, apmokestinimas nėra pajamų legalizavimo įrankis ir būtų sunkiai suvokiama ir pateisinama, jeigu tokiu taptų, tačiau vertinant išimtinai iš mokestinės perspektyvos, kasmetinis 3 proc. mokestis per dešimt metų akumuliuotųsi iki 30 proc. turto (investuotų lėšų) vertės, todėl ir bet koks mėginimas išvengti mokesčių įsigyjant turtą už nedeklaruotas, neapmokestintas pajamas užsienyje kontroliuojamo juridinio asmens vardu gali tapti tiesiog ekonomiškai nebeatraukliu, nes rezultate mokesčių galėtų būti sumokama netgi daugiau nei galimai buvo išvengta.

Galiausiai, valstybių mokesčių bazės migracijai ir mokestinių pajamų erozijai stabdyti taikomos ir kitos bendrosios ar specialiosios prieš mokesčių vengimą taikomos mokesčių įstatymų nuostatos, kuriomis kovojama apskritai su piktnaudžiavimu mokesčių teisės aktais, greta grynai nacionalinių situacijų apimant ir tuos atvejus, kai norima formali veiklos, sandorio, ūkinės operacijos išraiška ar siekiamas mokestinis rezultatas konkrečiai ekonominei realybei modeliuojamas pasitelkiant ir užsienio valstybių civilinės, finansų, administracines ar mokesčių teisės aktų nuostatas. Pradedant bendraisiais draudimo piktnaudžiauti teise, turinio viršenybės formą, tikrųjų ketinimų ar ekonominio efekto principais ir jais paremtais specialiais mokesčių

---

<sup>140</sup> Iš ESTT 2010 m. spalio 28 d. sprendimo byloje C-72/09 *Etablissements Rimbaud SA*.



administratoriui suteiktais mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo instrumentais, leidžiančiais mokesčių tikslais tiesiog ignoruoti civilinius sandorius ar aplinkybes (juridinius faktus), kuriais paprastai būtų remiamasi apskaičiuojant mokesčius, baigiant konkreitiems atvejams, sandoriams skirtomis nuostatomis: pajamų perkvalifikavimo (pvz., iš dividendų į palūkanas ir atvirkščiai), sandorių perkvalifikavimo (pvz., ilgalaikių ar beprocenčių, akcininkams ar direktoriams suteiktų paskolų pripažinimo gaunančiųjų pajamomis), juridinio nuosavybės atskirumo eliminavimo (kai asmeniui priskiriamos ne tik formaliai jam nuosavybėn perduotos, bet ir su juo susijusiusių fizinių ar juridinių asmenų, patikos (angl. *trust*) ar fondinių struktūrų turimos lėšos ar kitas turtas) ir t.t. Valstybių, zonų, teritorinių ar jurisdikcinių darinių, veiklos formalizavimo, įsisteigimo būdų ar apmokestinimo režimų sąrašai šiems instrumentams gali veikti tiek kaip administravimo palengvinimo priemonė, leidžianti *a priori* vertinti potencialias rizikas, sprendžiant dėl išsamesnės ūkinių operacijų aplinkybių analizės reikalingumo, tiek kaip formalioji *conditio sine qua non*, taikant specialiąsias, tikslines antivengimines priemones.

### **III DALIS. VALSTYBIŲ KONKURAVIMO MOKESČIAIS VERTINIMAS**

Valstybių konkuravimas mokesčiais, jau minėta, visų pirma yra politinis bei ekonominis reiškinys ir tik po to teisinės formas įgyjantis ir teisinės pasekmes sukuriantis procesas. Dėl to kiek išsamesnė ir gilesnė šio reiškinio, jo priežasčių ir jį sudarančių procesų analizė retai gali apsieiti bent kažkiek nepalietusi visų šių aspektų, pozityvaus, kritiško ar negatyvaus vykstančių procesų, jų pasekmių ar juose dalyvaujančių subjektų vertinimo. Kadangi terminu „konkurencija mokesčiais“ žymimos tiek bendrosios mokesčių mažėjimo (mažinimo), mokestinės naštos tarp apmokestinimo objektų ir veiklos rūšių perskirstymo tendencijos, nukreiptos į realių užsienio investicijų į šalį pritraukimą, optimizuojančios valstybės kišimosi į laisvosios rinkos procesus (dalyvavimo juose), nacionalinių pajamų perskirstymo apimtis, tiek ir specialieji, su realia ekonomine veikla ir investicijomis toje konkrečioje jurisdikcijoje nebūtinai susiję ar tikslingai nuo jų atriboti preferenciniai mokestiniai režimai ir jau aptartos juridinės vykdomos veiklos materializavimo formos, įvairių vertintojų pasirinktos vertinimo amplitudės ir aspektai gali skirtis pakankamai ženkliai. Be to, ypač kalbant apie politinį ar ekonominį (o dažnai ir tą patį teisinį) vertinimą, jis labai priklauso ir nuo to, kokios ideologinės pažiūros artimesnės vertinančiajam. Tai didžia dalimi lemia, kad vieną, teisingiausią, universalų ir visa apimančių vertinimą visais galimais aspektais šiam fenomenui vargu ar galima surasti, todėl svarbiau pabandyti suprasti tai, kuo remiantis vienoks ar kitoks vertinimas yra toks, o ne kitoks, kokie faktoriai tai lemia, kokią tai turi reikšmę ir kokias pasekmes sukelia ar gali sukelti.

Politinė reiškinio percepcija paprastai apsiriboja išoriškai labiausiai matomais ir lengviausiai palyginamais apmokestinimo sistemų elementais, tokiais kaip tarifai ar lengvatos, dėl to akcentuojamas maksimaliai patrauklios mokestinės

aplinkos kūrimas žemais tarifais, apmokestinimo išimtimis ar apskritai atsisakant apmokestinimo teisių. Ekonominiu požiūriu svarbesnės surenkamų ir dėl konkurencijos mokesčiais potencialiai nesurinktų mokesčių sumos, investicijų ar apskritai kapitalo srautai, jų judėjimo kryptys tarp valstybių, mokesčių naštos pokyčių skaičiavimai, jos paskirstymo tarp ekonominių veiksnių ir socialinių grupių vertinimas ir pan., todėl konkuravimas mokesčiais vertinamas kaip platesnio jurisdikcijų konkuravimo dėl investicijų ir kapitalo dalis, labiau pažymint ne varžymąsi „kuo“, o „dėl ko“. Teisinis suvokimas, tuo tarpu, pirmiausia orientuotas į vidinių valstybės apmokestinimo sistemos pokyčių vertinimą, lengvatinių apmokestinimo mechanizmų praktinį pritaikomumą, naujų apmokestinimo nuostatų sąveiką su iš ankščiau galiojančiomis, bendrą teisinio reguliavimo nuoseklumą, teisėtumą, todėl svarbiausias teisinis reiškinių apibrėžimui keltinas klausimas būtų „kaip“.

Šiame darbe koncentruojamasi pirmiausia į teisinę valstybių konkurencijos mokesčiais fenomeno analizę, taigi – ir teisinį vertinimą, jo pagrindus ir principus, todėl šioje jo dalyje, kiek aptarus politinį ir ekonominį požiūrius į reiškinių, atitinkamo vertinimo atskaitos taškus, daugiausia dėmesio skiriama valstybių mokesčių ir iš dalies kitų, su apmokestinimu tiesiogiai susijusių verslo ir finansinės, investicinės veiklos reguliavimo sprendimų, kuriant imigracines paskatas verslui ir kapitalui, legitimumo ribų paieškai.

## **1 skyrius. Politinis ir ekonominis požiūriai į konkuravimą mokesčiais**

### **1.1. Politinio vertinimo pagrindai ir esmė**

Valstybių konkuravimo mokesčiais ir dėl mokesčių politinio vertinimo pagrindas ir matas pirmiausia yra vertinančiojo politiniai įsitikinimai, vertybės,

kuriomis vadovaujamosi priimant sprendimus bet kuriais kitais politiniais, valdymo klausimais. Tai šalies vidaus fiskalinei politikai ir bandymui ją pozicionuoti tarptautinėje erdvėje galioja tiek pat, kiek ir, pavyzdžiui, sprendimams dėl sveikatos apsaugos, švietimo ar krašto apsaugos. Iš kiekvienos, aiškiai identifikuojamos, istorinius pagrindus ir kryptį turinčios ideologijos pagrindinių nuostatų galime susidaryti ir jų požiūrį į valstybių fiskalinę konkurenciją.

Pats konkuravimas kaip tam tikras ekonominis būvis, sankloda, ekonominių santykių pagrindas, viešuojų gėriu pripažįstamas kone visų modernių politinių srovių – konservatizmo, liberalizmo, socialdemokratijos ir net moderniai komunistinėje Kinijoje. Varžantis skirtingiems privatiems interesams pasiekiamas tam tikras jų balansas (kuris, be abejo, keičiantis įvairioms aplinkybėms taip pat kinta ir kiekvienu duotuoju momentu gali būti skirtingas), duodantis (ar teoriškai turintis duoti) tuo konkrečiu metu ir sąlygomis visuomenei efektyviausią ekonominį rezultatą, kuris nebūtinai reiškia maksimalią įmanomą naudą individualiam konkuruojančiajam. Tačiau valstybių konkuravimas mokesčiais jau nėra tiesiog prižiūrima ir, kiek reikalinga, valstybių reguliuojama privačių interesų kova, tai pačių valstybių interesų, jurisdikcijų kova, kurioje pagrindiniu reguliatoriumi yra ne teisė, o tarptautiniai politiniai ir ekonominiai interesai, politinės simpatijos ir antipatijos, šalių vidaus politinės, ekonominės ir socialinės aplinkybės. Mokesčiai tam tikra dalimi taip pat yra šalies, joje atitinkamu laikotarpiu vyraujančios, valdžios institucijose įsitvirtinusios ideologijos realizavimo priemonė, jais ne tik tiesiogiai finansuojamos reformos ir programos, bet ir skatinami ar ribojami konkretūs procesai. Verslų, gyventojų ir kapitalo mobilumas, globali ekonominė realybė, reikalaujanti šalis tapti vis atviresnėmis norint išlaikyti ekonominį augimą ir neatsilikti nuo pažangos, taip pat konkuruojančių šalių sprendimai vis mažina šalies ir ją valdančios politinės jėgos galimybes laisvai rinktis ir vykdyti visiškai savarankišką mokesčių politiką,

mažina bet kokių prieš bendrąsias tendencijas nukreiptų, protekcionistinių sprendimų efektyvumą<sup>141</sup>. Būtent šis, politinių sprendimų mokesčių politikos srityje laisvę *de facto* ribojantis ir tam tikrą ekonominį spaudimą per viešųjų finansų būklę sukuriantis valstybių konkuravimo mokesčiais aspektas yra vienas esminių šio reiškinių politinio vertinimo kriterijų, nors pirmiausia, kaip minėta, reikėtų žiūrėti į vertybines konkrečių politinių srovių nuostatas.

Iš konservatizmo, vertinančio stabilumą, tradicijas, nuosaikų ir nuoseklų evoliucionavimą, permainas tik tada, kai jos neišvengiamos, ir tik tiek, kiek neišvengiamos, konkurencijos mokesčiais procesai, reikalaujantys santykinai greitų, radikalių, kartais net agresyvių sprendimų, progresyvaus požiūrio ir net tam tikros rizikos, atrodo kaip tam tikra grėsmė. Visų pirma dėl to, kad nebetelpa į nusistovėjusias apmokestinimo dogmas, verčia peržiūrėti įprastą požiūrį į mokesčių prievolių prigimtį, jas sukuriiančius elementus, reikalauja greičiau reaguoti į verslo pokyčius, mokesčių reformos nebėra penkmečio ar net dešimtmečio diskusijų klausimas, bet ir todėl, kad apmokestinimą verčia pritaikyti ne tik prie to, kas jau yra, bet ir iš dalies orientuotis į ateitį, prognozuoti, kaip gali evoliucionuoti verslas ir kokias dar mobilumo galimybes gali atrasti kapitalas. Dėl to konservatizmą atstovaujančiuosius galėtume laikyti labiau mokesčio protekcionizmo, suverenumo išsaugojimo šalininkais, siekiančiais išlaikyti turimą *status quo*, mokesčių jurisdikciją, orientuotus į tradicinius, ilgainiui nusistovėjusius viešųjų išlaidų finansavimo šaltinius, linkusius suvereniai nuspręsti kada, ką ir kaip apmokestinti, ką nuo mokesčių atleisti, o ne prie kažko prisitaikyti. Tačiau, konservatyviųjų palankus požiūris ir artumas kapitalizmui,

---

<sup>141</sup> Tai, be abejo, labai tiesiogiai priklauso nuo juos priimančiosios šalies ekonomikos išsivystymo, jos atvrumo, vidaus rinkos dydžio, tarptautinio svorio, įtakos, ryšių, taip pat to, ar sprendimas taikomas individualiai, ar bendradarbiaujant grupei šalių, todėl neišvengiamai skirtingas pasekmes turėtų, pavyzdžiui, Jungtinės Karalystės ir Lietuvos pritaikyti analogiški apribojimai (papildomi mokesčiai prie pajamų šaltinio, tiesiog padidinti bendrieji tarifai, apribotos tam tikros lengvatos ir pan.) arba toks teisės aktas kaip FATCA (žr. <<http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-%28FATCA%29>>) veiksmingas JAV ir mažai efektyvus ir net, matyt, negatyvus, jei būtų taikomas atskirai tokio dydžio šalyse kaip Lietuva, Slovėnija, Airija ar Singapūras.

kuriam valstybių konkuravimas mokesčiais ir lenktynės „į dugną“ kaip tik ir yra labiausiai naudinga, sprendimus mažinti mokesčius kapitalui, nustatyti mokesčių įvairias lengvatas ir išimtis, motyvuojant verslo, užimtumo, ekonominio aktyvumo skatinimu, konservatoriams daro ne tokius ir svetimus. Konkuravimas mokesčiais sulaiko valstybes ir vyriausybes nuo socialistinės pagundos persikirstyti turinčiųjų lėšs neturintiesiems, socialinės lygybės paieškų, perdėto vienu šelpimo kitų sąskaita (mokesčiais). Galima prisiminti, jog viena iš istorinių konkuravimo mokesčiais ištakų laikoma konservatorių su M. Thacher priešakyje Jungtinėje Karalystėje įvykdyta radikali mokesčių mažinimo reforma. Tuomet, matyt, pirmiausia orientuotasi į vidaus rinką, šalyje jau veikusį verslą, savų mokėtojų, sukaupto kapitalo galimai protekcionistinį skatinimą, jų konkurencingumo už šalies ribų, prieš užsienio konkurentus didinimą, ir ne tiek į bandymus privilioti kapitalą ir mokėtojus iš užsienio, tačiau ilgainiui prie to taip pat neišvengiamai prisidėjo ir pats veiksmas tapo net vienu iš istorinių šalių konkuravimo mokesčiais pradžios simbolių.

Socialdemokratiją, matyt, reikėtų drąsiai vadinti mažiausiai draugiška reiškiniui politine ideologija. Dėl jiems tipiška būdingo, kartais net racionalių, loginių argumentų nepaisančio polinkio į progresinį apmokestinimą, gerovės, turto apmokestinimą, didesnio persikirstymo per viešuosius valstybinius fondus, tradiciškai ir ideologiškai neturi (ar neturėtų turėti) daug šalininkų tarp stambaus kapitalo ir turtingųjų, kurie ne tik labiausiai linkę, bet ir faktiškai turi didžiausias galimybes efektyviai išnaudoti valstybių konkuravimo mokesčiais atveriamas mokesčių planavimo, optimizavimo, minimizavimo galimybes. Tradiciniai argumentai, jog stambaus kapitalo ir turtingųjų mobilumas, galimybė išvengti jam pertekliniu atrodančio apmokestinimo neva nepalieka vyriausybėms kitos išeities, kaip tik didinti viešųjų išlaidų finansavimo naštos dalį mažiau mobilių mokėtojų pajamoms ir turtui – visų pirma pajamoms iš darbo, lokalaus verslo, nekilnojamojo turto (įskaitant ir dirbančiųjų gyvenamųjų būstus) ir pan., tik dar

labiau šį neigiamą požiūrį stiprina, skatina mokestinį protekcionizmą ir net baudžiamąjį apmokestinimą. Kitų šalių fiskalinės politikos sukuriamas spaudimas viešiesiems finansams, ribojantis socialinių priemonių finansavimo galimybes, kairiosios ideologijos šalininkų ir šalių, kuriose ši ideologija vyrauja, dažniausia vertinamos vienareikšmiškai neigiamai. Akcentuojama socialinė valstybės funkcija ir kiekvienos iš šalių teisė pačiai rinktis ir vykdyti savo socialinę politiką, tuo tarpu dėl konkuravimo mokesčiais mažėja ne tik konkrečių šalių mokesčių bazė ir mokestinės pajamos, bet ir visuminė socialiniams tikslams valstybių sukaupiamų išteklių suma, dėl ko pasisakoma ir už bendrus, koordinuotus šalių veiksmus, bendradarbiavimą išsaugant (kiek tai įmanoma) visišką valstybių monopolį spręsti, kiek, kada ir kuriai iš jų turi būti sumokama mokesčių<sup>142</sup>.

Tuo tarpu liberalus be didelių išlygų galima vadinti didžiausiais valstybių konkuravimo mokesčiais šalininkais. Pasisakydami už privačią, individualią iniciatyvą, minimalų valstybės kišimąsi į ekonominius procesus, kone absoliučiai tikėdami konkurencija, laisvąją rinką ir „nematomos rankos“, jie lygiai taip pat pasisako ir už laisvą valstybių konkuravimą mokesčiais. Varžymasis fiskalinės politikos instrumentais, jų vertinimu, ne tik verčia efektyvinti apmokestinimo sistemas, racionaliau vartoti išteklius – skirstyti ir leisti iš mokesčių mokėtojų surenkamus mokesčius, atsisakyti valstybės funkcijų, kurios gali būti perduotos privačioms struktūroms ir veikti pagal rinkos dėsnius, pajamas iš jų perkelti valstybei likusioms sritims finansuoti, mažinti valdymo aparatą. Mokesčių mokėtojams ir kapitalui turinčios būti sudarytos galimybės „balsuoti kojomis“ ir pasirinkti jiems palankiausią mokesčių ir viešųjų paslaugų „kokteilį“ siūlančią jurisdikciją. Šias pro-konkurencines pažiūras dar labiau stiprina įsitikinimas, jog privačių subjektų valdomi finansiniai ištekliai praktiškai visada bus panaudoti

---

<sup>142</sup> Šis požiūris, didesniu ar mažesniu laipsniu, iš esmės būdingas visoms valstybėms, nesižiūrint vyraujančios ideologijos, tačiau kairiosios politinės pakreipos šalyse (Skandinavijos valstybėse, Prancūzijoje ir kt.) tai itin aiškiai matoma. Plačiau žr. <<http://users.ox.ac.uk/~polf0050/Beramendi%20Rueda%20BJPS.pdf>>.

efektyviau nei valstybės. Dėl to bet kokie šalių bendri veiksmai, politikų ir teisinio reguliavimo derinimas, bendras reglamentavimas, bendradarbiavimas, prilyginami fiskaliniam monopolizmui, karteliniams susitarimams, net demokratiškesni ekonominių laisvių suvaržymams, slopinantiems individualias ekonomines iniciatyvas, efektyvesnę kapitalo panaudojimą, kurie galiausiai atneštų naudos visiems.

Visus šiuos vertinimus iš esmės patvirtina ir praktikoje susiformavusi skirtingų valstybių fiskalinė reputacija, savęs pozicionavimas. Tokios socialiai orientuotos šalys kaip Vokietija, Prancūzija, Skandinavijos valstybės ir pan. itin retai minimos tarp naudojamų kokiose nors mokesčių planavimo, minimizavimo ar vengimo struktūrose. Tuo tarpu liberaliosioms priskirtinos Nyderlandai, Liuksemburgas, iki neseno laiko Airija ar Jungtinės Valstijos<sup>143</sup>, taip pat, be abejo, visi tipiniai mokesčiai prieglobsčiai Europoje, Azijoje, Karibų regione, dažniausiai jokių teisinių ar moralinių problemų dėl to, kaip jų sudaromomis galimybėmis naudojasi kitų šalių mokesčių rezidentai, nekelia. Suprantama, kiekvienoje jų privalomos tam tikrą viešąją tvarką užtikrinančios taisyklės, tačiau atsakomybės už tai, ar mokėtojas laikosi kitų šalių imperatyvų mokesčių ir kitų viešosios teisės normų, nėra linkusios prisiimti. Galiausiai prie tradiciškai konservatyviųjų, ypač stambiam kapitalui prielankių, matyt nurodytume Jungtinę Karalystę, Šveicariją, Belgiją ir pan., kuriose kapitalo ir pasiturinčių asmenų mobilumas, jų šaliai teikiama nauda, aiškiai suvokiamas, į jų apmokestinimą žiūrima pragmatiškai ir utilitaristiškai, tačiau rezidentams ir šalyje generuojamai mokesčių bazei ir toliau taikomi santykinai aukšti mokesčiai, ribojama jų

---

<sup>143</sup> Pastarosios dėl savo ekonomikos dydžio ir ekonominės galios faktiškai turi galimybę laisvai balansuoti tarp požiūrių, vieną keisti kitu ar net vienu metu taikyti abu: dar praėjusio amžiaus dešimto dešimtmečio pabaigoje savo įtaka faktiškai ir tikslingai sabotavusios ir susilpninusios turėjusios būti rimtomis OECD pastangas prieš tradicines „ofšorines“ jurisdikcijas, galėjusias atsisukti ir prieš jos teritorijoje veikusias „ofšorines“ zonas ir režimus (Delavero, Nevados, Vajomingo ir kt. valstijas), tuo tarpu pastarojo meto (aiškiai iš finansinės krizės bei viešųjų finansų įtampos paskatinti) veiksmai priimant federalinę FATCA įstatymą ir jį įgyvendinant, agresyvūs veiksmai prieš konfidencialumą užtikrinusius Šveicarijos bankus ir amerikiečiams mokesčių vengti padedančius užsienio finansinių paslaugų teikėjus, patikėtinius, tarpininkus, jau rodo (bent išoriškai) gan kardinalius politinio požiūrio pokyčius.



emigracija (nors bendradarbiauti su kitomis šalimis fiskalinėje srityje taip pat nėra linkstama).

Akivaizdūs politiniai (valstybiški) vertinimai yra ir G7, G10 ar G20 susitikimų pareiškimai dėl kovos su konfidencialumu, bankinėmis paslaptimis, mokesčių vengimu, siukių užtikrinti „lygias konkurencines sąlygas“, tiesa, retai imant vertinti pačiai grupei priklausančių didžiųjų šalių praktikas, skaidrumą, norą ir pastangas bendradarbiauti.

Apibendrinant, dažniausia kiekvienas teigiamas ar neigiamas politinis vertinimas (kartais papildytas ir paskirais ekonominiais argumentais, o dažniausia – standartinėmis, su konkrečia realybe, situacija tiesiogiai nesusietomis ir net nesietomis klišėmis) yra išvada, kiek pats procesas, valstybių fiskalinės elgsenos tendencijos, tam tikra pozicijų priešprieša atitinka konkretaus vertintojo interesus, ideologinius tikslus, pažiūras, retai gilinamasi ir diskutuojama dėl konkrečių elementų ir sprendimų. Pats procesas ir jame aktyviai veikiančiųjų šalių veiksmai politiškai dažniausiai vertinami tiesiog kaip sąžiningi (angl. *fair*), t. y. pateisinami, priimtini, galimi, kitų šalių interesų nepažeidžiantys ir pan., arba nesąžiningi (angl. *unfair*), t. y. nepateisinami, nepriimtini, negalimi, nedraugiški ir t. t. Be to, dažnai politiniai (ir politikų) sprendimai ir vertinimai vienos srityse, ypač tarptautinėje politinėje erdvėje, yra tiesiogiai lemiami įvairių sąlyčio taškų ir interesų kitais klausimais, todėl neretai tie patys veiksmai, sprendimai, pasirinkimai, teisinė ar administracinė praktika vieno valstybių atveju vertinami kaip tam tikra šalių suverenumo išraiška, o kitų – kaip piktnaudžiavimas kitų valstybių ekonomikų atvirumu, buvimo tam tikroje bendrijoje suteikiamomis galimybėmis, nesąžiningas naudojimas kitų šalių ištekliais ir pastangomis kuriama ekonomine pažanga ir pan. Tarp ypač charakteringų tokio pobūdžio vertinimų paminėtinas garsusis, aiškią potekstę ir kontekstą turintis, vienareikšmes išvadas *de facto* siūlantis JAV prezidento Barack Obama pareiškimas apie pastatą Kaimanuose, kuriame savo registruotą buveinę neva nurodo net 12000 JAV

kompanijų, ir tai, prezidento teigimu, esąs arba didžiausias pastatas pasaulyje, arba didžiausia mokestinė apgavystė<sup>144</sup>. Be paties fakto, kad loginis ryšys tarp registruotų kompanijų skaičiaus ir siūlomų dviejų alternatyvių išvadų, kas būdinga politikams, nėra nei akivaizdus, nei vienintelis galimas, šalia galima kelti klausimus apie tai, kiek tokių biurų pastatų, kurių adresas naudojamas tik kompanijoms registruoti ir ten registruotos bendrovės fiziškai juose niekaip netilptų, esama konkurencingosiose pačių JAV valstijose Delavere, Naujajame Džersyje, Niujorke ar Vašingtone. Šalia to kaip labai charakteringo negalima nepaminėti ir tuometinio Prancūzijos prezidento Nicolas Sarkozy 2004 m., ES išsiplėtus nuo 15 iki 25 valstybių, naujųjų narių atžvilgiu padaryto pareiškimo, jog jos esančios pernelyg turtingos, nes gali sau leisti itin žemus (ir net artimus 0 proc.) mokesčių tarifus, todėl ir ES struktūrinių fondų parama tokioms šalims, kuriose tarifai nesiekia ES vidurkio, turėtų būti mažinama (taip kartu neva atimant šioms naujoms šalims galimybę senųjų sąskaita pelnytis dukart: per faktiškai jų sunešamus struktūrinius fondus ir žemų mokesčių sąskaita pritraukiant jų mokesčių mokėtojus ir dalį mokesčių bazės<sup>145</sup>. Politinis p. Sarkozy požiūris į šalių konkuravimą mokesčiais šiuo atveju akivaizdus ir, charakteringai politiniams vertinimams, čia vėlgi ignoruojama tai, kad pačiose senbuvėse pagal jų pačių pasitvirtintas politines ES Verslo apmokestinimo elgesio kodekso taisykles buvo nustatyta visai aibė itin žemą ar net 0 proc. apmokestinimą užtikrinančių mokestinių režimų, kad dauguma naujųjų narių ne turi prabangą taikyti žemus mokesčius, nes yra labai turtingos, o, priešingai, atsižvelgiant į jų ekonominę išsivystymą, infrastruktūrą ir rinkos dydį, istorinę praeitį ir verslo mentalitetą, atsivėrus politinėms ir ekonominėms sienoms (galbūt) tiesiog nebeteiko prabangos taikomus mokesčius kaip nors didinti.

---

<sup>144</sup> Žr. <<http://www.bloomberg.com/apps/news?pid=newsarchive&sid=aWoQkk2WY1oc>>.

<sup>145</sup> Žr. <<http://euobserver.com/19/17203>>.

Be to, politiniame diskurse „už“ ir „prieš“ konkurenciją mokesčiais, šalia valstybių politinių pozicijų priešpriešos, lygiai taip pat galime kalbėti ir apie mokesčių mokėtojų interesų ir vertinimų priešpriešą. Didžiųjų, turtingųjų mokėtojų, tarptautinių korporacijų ir mažųjų, kuriems tarptautinės operacijos ir veikla nėra tipinės, aktualios, ir tarptautinės mokesčių optimizavimo struktūros jei ir nėra neprieinamos, tai bent jau dėl sukūrimo ir palaikymo kaštų visiškai ekonomiškai nepatrauklios ir nelogiškos. Todėl didiesiems mažinant, optimizuojant savo mokesčius, santykinai didesnė (lyginant su ta, kuri lyg ir programuojama mokesčių įstatymuose) valstybės išlaidų finansavimo našta tenka mažesniesiems, mažiau mobiliai mokesčių bazei, pirmiausia – darbo jėgai, mažiausiai mobiliems mažiausiai apmokamiems ir didžiausių mokėtojų ir rinkėjų dalį sudarantiems asmenims. Pastebėtina, jog šis pozicijų pasiskirstymas neretai atitinka ir pasiskirstymą tarp tradicinio aukščiau minėtų politinių srovių elektorato.

## **1.2. Konkuravimo mokesčiais ekonominis vertinimas**

Ekonominis valstybių konkuravimo mokesčiais vertinimas visų pirma siejasi su konkrečiais skaičiais, dydžiais, sumomis, aiškaus priežastinio ryšio tarp konkrečių sprendimų ir ekonominių pasekmių nustatymu, padarinių artimiausioje, vidutinėje ir ilgalaikėje perspektyvose prognozavimu ir pan. Pastebėtina, kad būtent ekonominio vertinimo rezultatai, argumentai, įžvalgos pasitelkiami tiek politiniame diskurse, tiek ir modeliuojant konkretų mokesčių teisinį reguliavimą, svarstant pakeitimus, vertinant galiojančių nuostatų veiksmingumą ir pan. Valstybių varžymosi fiskalinės politikos priemonėmis ekonominės išraiškos ir pasekmių matavimas ir vertinimas galimas tiek santykinai „mikro“ (atskiro mokėtojo, įmonės, įmonių grupės, ekonomikos sektoriaus), tiek ir „makro“ (valstybės, valstybių grupių ar pasauliniu) lygmenimis.

Valstybių lygmeniu, pirmiausia daugelio politikų, o ir jiems antrinančių ir inspiruojančių ekonomistų, prognozėmis, tradiciškai šalių konkurencija mokesčiais, kaip jau minėta, ilgainiui turėjo ar vis dar turi tapti beatodairiškomis „lenktynėmis į dugną“, kuriose galiausiai pralaimi visos šalys, griūna tradicinės mokesčių sistemos. Silpnėjant šiam ekonominiam valstybingumo pagrindui, šalims, neturinčioms finansinių alternatyvų (gamtinių išteklių), valstybės išlaikymo išlaidos tektų neturtingesniajai ir mažiau mobiliai mokėtojų daliai, silpnėtų valstybės galimybės įgyvendinti pasirinktas politikos kryptis ir apskritai valstybinę valdžią, didėtų stambaus kapitalo politinė galia, socialinė atskirtis. Tiesa, kol kas istorijoje tokių praktinių pavyzdžių surasti nepavyko, o, kaip matyti ir iš įvairių analitinių modelių, tai net teoriškai nėra įmanoma<sup>146</sup>. Individualaus mokesčių mokėtojo lygmeniu, viena vertus, ekonominės fenomeno pasekmes atrodo akivaizdžios: mažėjantys mokesčiai, preferencinis apmokestinimas, nykstantys fiskaliniai barjerai tarpvalstybiniams kapitalo srautams ir investicijoms reiškia mažinėjančias (ar galimybes mažinti) sąnaudas, didina sumas, kurias galima nukreipti reinvestavimui, grąžą akcininkams, darbuotojams, didesnę pajamingumą iš investicijų ir t.t.; tačiau, kai kalbame ne apie asmeninių investicijų valdymą, o verslo struktūras, tuo pat metu visomis šiomis priemonėmis sėkmingai (o gal net sėkmingiau) naudotis gali ir tiesioginiai konkurentai, kas, greta tradicinio varžymosi kaina ir kokybe, atveria naujų konkurencinių erdvių – kurti apmokestinimą efektyvinančias tarptautinio verslo struktūras, prognozuoti ir planuoti mokestines visų savo finansinių srautų mokestines pasekmes, lyginti galimas alternatyvas, įvertinti užsienio jurisdikcijų panaudojimo galimybes net jeigu verslas koncentruojamas tik vienos konkrečios šalies rinkoje<sup>147</sup>. Kita vertus, tuo pat metu agresyvūs vienu mokesčių mokėtojų bandymai mažinti mokamus

---

<sup>146</sup> MENDOZA, E. G.; ir TESAR, L. L. *Why hasn't tax competition triggered a race to the bottom? Some quantitative lessons from EU*. Journal of monetary economics Nr. 52 (2005) p. 163-204.

<sup>147</sup> Kas galiausiai reiškia optimaliausias verslo sąnaudas ir didina grąžą ir/ar leidžia mažinti kainas ir/ar daugiau investuoti į produkcijos kokybę ar nukreipti lėšas kitomis alternatyviomis kryptimis.

mokesčius ar jų apskritai išvengti ir šalių pastangos šias pastangas riboti, reguliuoti ar eliminuoti, dažnai reiškia papildomą teisinį reguliavimą ir ribojimus, teisinių reikalavimų griežtinimą, atitikties teisės aktams kaštų didėjimą, papildomus administracinius įpareigojimus visiems mokėtojams, dažnai net ir tiems, kuriems tarptautinės mokesčių planavimo schemas neaktualios (nepakankamos kapitalizacijos taisyklės, kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklės, reikalavimai kontroliuojamųjų sandorių kainodaros dokumentavimui ir kt.).

Skaitine, objektyviziota išraiška „mikro“ lygmenį galima matuoti, pavyzdžiui, konkretaus mokesčių mokėtojo (kaip fizinio, taip ir juridinio), įmonių grupės ar viso sektoriaus (bankinio, draudimo, farmacijos, aviacijos, laivybos ir pan.) kontroliuojamų „ofšorinių“ įmonių skaičiais, sandorių su lengvatinių mokesčių zonose įsteigtais subjektais apimtimis, užsienyje akumuliuotų lėšų, santaupų sumomis, galiausiai skirtumu tarp nominalaus mokėtojui taikytino ir efektyvaus jo mokesčių tarifo (angl. *tax gap*).

Štai, pavyzdžiui, bankrutavęs JAV gigantas Enron iš 881 dukterinės bendrovės net 692 turėjo Kaimanų salose, 119 Terkso ir Kaikoso Salose, 43 Mauricijuje ir 8 Bermudoje<sup>148</sup>. Apskaičiuota, kad ši korporacija 1996–2000 m. konsoliduotose finansinėse ataskaitose deklaravo 13 milijardų JAV dolerių įplaukas, kai tuo pačiu laikotarpiu deklaruota apmokestinamojo pelno suma tesiekė 76 mln. JAV dolerių, ir rezultatas toks pasiekas ne be vidinių grupės finansinių transakcijų, kuriomis dirbtinai didinti nuostoliai, pelnai perkelti mažiau apmokestinamoms bendrovėms, didintos pajamos finansinėje apskaitoje<sup>149</sup>. JAV Vyriausybės priežiūros agentūra (angl. *Government Accountability Office*) 2008

---

<sup>148</sup> *Large US Corporations and Federal Contractors with Subsidiaries in Jurisdictions Listed as Tax Havens or Financial Privacy Jurisdictions*. [Interaktyvus] Government Accountability Office, 2008 m. gruodis [Žiūrėta 2011-02-04]. Prieiga per internetą: <<http://www.gao.gov/products/GAO-09-157>>.

<sup>149</sup> DHARAN, G.B; ir BUFKINS, W. R., *Red Flags in Enron's Reporting of Revenues and Key Financial Measures*. [Interaktyvus, žiūrėta 2011-06-06]. Prieiga per internetą: <[http://www.ruf.rice.edu/~bala/files/dharan-bufkins\\_enron\\_red\\_flags.pdf](http://www.ruf.rice.edu/~bala/files/dharan-bufkins_enron_red_flags.pdf)>.

m. taip pat paskelbė, jog, pavyzdžiui, finansų konglomeratui Citigroup mokesčių prieglobsčiuose priklausė 427 dukterinės bendrovės (įskaitant 91 Liuksemburge ir 90 Kaimanų salose); iš 152 News Corporation, kontroliuojančiai ir televizijos kanalą Fox News, priklausančių dukterinių bendrovių 62 registruotos Didžiosios Britanijos Mergelių salose, 33 Kaimanų salose, 21 Honkonge. Britų laikraštis *The Guardian*, pastaraisiais metais pradėjęs itin aktyvią ir agresyvią kampaniją prieš mokesčių nemokėjimą Jungtinėje Karalystėje<sup>150</sup>, remdamasis savais šaltiniais skelbia, kad, pavyzdžiui: trijų didžiausių pasaulio bananų kompanijų Del Monte, Dole ir Chiquita verslo apyvarta Didžiojoje Britanijoje 2006 m. siekė 400 milijonų svarų sterlingų, tuo tarpu mokesčių jos kartu sumokėjo tik 128 tūkstančius svarų sterlingų (kas, turint omenyje galiojusį 30-40 proc. mokesčio tarifą, reikštų tik 0,1 proc. veiklos pelningumą), kaip pagrindinę to priežastį nurodant tarpines prekybos struktūras lengvatinių mokesčių valstybėse; britų bankas Barclays, 2009 m. fiksavęs bendrą 11,6 milijardo svarų bendrąjį pelną, Jungtinėje Karalystėje sumokėjo 113 milijonų svarų sterlingų pelno mokesčio (kas reikštų vos 1 proc. efektyvų mokesčio tarifą); iš 100-ai didžiausių Londono vertybinių popierių biržoje kotiruojamų įmonių grupių priklausančių 34 000 bendrovių, 8000 registruota lengvatinių mokesčių šalyse; stambieji mažmeninės prekybos tinklai Tesco ir Sainsbury pelno mokesčių Didžiojoje Britanijoje 2005-2008 m. laikotarpiu mokėjo atitinkamai 18 proc. ir 14 proc. efektyviais tarifais (kai nominalus galiojęs tarifas 30-40 proc.); seras Philipas Greenas, patarinėjęs Didžiosios Britanijos vyriausybei efektyvumo klausimais, pasinaudojęs šeimai priklausančiomis bendrovėmis ir tuo, kad jo žmona yra ne Jungtinės Karalystės, o Monako rezidentė, savo mokesčių sąskaitas sugebėjo susimąžinti net 300 mln. svarų sterlingų<sup>151</sup>. George K. Yin, JAV Jungtinio komiteto mokesčiams personalo vadovas, 2003 m. paskelbtame straipsnyje-apžvalgoje apie į Standart & Poor's

---

<sup>150</sup> Apimančią bendrai tiek mokesčių planavimą, vengimą, slėpimą, tiek ir pinigų plovimą bei kitą kriminalinio pobūdžio finansinę veiklą.

<sup>151</sup> Žr. <<http://www.guardian.co.uk/business/taxavoidance>>.

500 akciją indeksą patenkančių korporacijų efektyvų mokesčių tarifą<sup>152</sup> skelbia, kad: per penkerių metų laikotarpį nuo 1995 iki 2000 m. vidutinis apžvelgiamoms kompanijoms taikomas efektyvus mokesčių tarifas nuo 28,85 proc. sumažėjo iki 24,2 proc.; didžiausias sumažėjimas stebėtas informacinių technologijų sektoriuje – nuo 27,81 proc. iki 15,62 proc., taip pat telekomunikacijų ir finansiniame sektoriuose (10,78 ir 5,55 procentinio punkto atitinkamai); daugiausia laimėjusiomis individualiomis korporacijomis nurodomos Microsoft (efektyvus tarifas nuo 22,35 proc. 1995 m. nukrito iki 3,61 proc. 2000 m.), Verizon (17,22 procentinio punkto tarifo sumažėjimas), American International Group (15,4 procentinio punkto). Daroma išvada, kad viena pagrindinių šios tendencijos priežasčių yra tiesiog geresnis mokesčių planavimas atliekant įvairias finansines operacijas, naudojant efektyvesnius atsiskaitymo su akcininkais, vadovais ir darbuotojais būdus ir formas (daugiausia – dėl akcijų pasirinkimo sandorių), tačiau, greta to, ir dėl transakcijų su dukterinėmis bendrovėmis žemų mokesčių šalyse, didinančių atotrūkį tarp apskaitomo finansinio ir mokestinio pelno. Be to, viešojoje erdvėje (įskaitant jau minėtą *The Guardian*, *Daily Mail*, *Spiegel* ir kt.) taip pat gausu informacijos apie į Šveicariją ar Monaką (o kartais net ir tarp jų) migruojančius garsius sportininkus, verslininkus, aktorius, muzikantus ir kt., besinaudojančius įvairių šalių (pvz., Maltos, Didžiosios Britanijos, Šveicarijos) fiziniams taikomomis fiksuoto pajamų apmokestinimo schemomis, tokiais būdais užsienin iš kilmės šalių perkeliamas pajamų sumas, visuomenės netekimus, didėjančią socialinę atskirtį, neteisingumą ir pan.

Tokių ir panašių skaičių ir vertinimų galima rasti įvairių šalių, įvairaus lygmens ir patikimumo žiniasklaidoje, politiniuose pareiškimuose, institucinėse, kolektyvinėse ir individualių autorių studijose. Nemaža dalis visų šių skaičiavimų ir netiesiogiai jų implikuojamų vertinimų yra pakankamai paviršutiniški, paremti

---

<sup>152</sup> YIN, G. K., *How much tax do large corporations pay? Estimating the effective tax rates of the S&P 500*. Virginia Law Review, Vol. 89, 2003 m. gruodis, Nr. 8, p. 1793-1856.

išankstinėmis prielaidomis, sąlyginiai, neleidžiantys daryti pakankamai objektyvių išvadų, todėl, galbūt, gali būti vertinami tik kaip indikuojantys tam tikras tendencijas. Kiekvienam kiek giliau pažįstamam su mokesčiais suprantama, kad nominalus tarifas tik labai retais atvejais sutampa su efektyviuoju tarifu, faktiškai sumokamų mokesčių sumos gali būti nulemtos ne išankstinių siekių jų išvengti, o, pavyzdžiui, ankstesnių laikotarpių nuostolių, užsienyje sumokėtų mokesčių kreditų, pačios rezidavimo šalies tikslingai suteikiamų lengvatų ir išimčių, o mokestinė apskaita nėra ir neturi būti tapati finansinei. Dukterinės įmonės stambiose tarptautinėse korporacijose, įmonių grupėse, net ir įsteigtos išimtinai žemo (nulinio) apmokestinimo jurisdikcijose ar preferencinio apmokestinimo sąlygomis (o kodėl, nesant būtinybės, turėtų būti kitaip), greta mokesčių optimizavimo, neretai atlieka ir su apmokestinimu visai nesusijusias funkcijas, tiek visiškai ekonomiškai pagrįstas, teisėtas ir etiškas, tiek su teise, socialine ir verslo etika kartais prasilenkiančias, tačiau konkrečiu atveju neišvengiamas: užtikrina efektyvų skirtingų verslo projektų valdymą, paskirsto finansinius srautus, sudaro prielaidas riboti rizikas ir civilinę atsakomybę, akumuliuoti lėšas būsimiems nuostoliams, palaikyti ar kitaip įtakoti kompanijos akcijų vertę rinkoje, ar, dėl vienokių ar kitokių aplinkybių, naudojamos kaip instrumentai atsiskaityti su verslo partneriais, kontrahentais, konsultantais ar patronais, todėl ir vertintinos kiek kitame, labiau kriminogeniniame kontekste. Objektyviai ir visapusiškai analizei ir vertinimui, kokią ekonominę reikšmę valstybių fiskalinis konkuravimas mokesčiais turi konkrečiam mokesčių mokėtojui, būtina detali, individualizuota finansinė konkretaus mokesčių mokėtojo (ar privačios struktūros) informacija, žinios apie įmonių grupės struktūrą, kiekvienos iš dukterinių įmonių valdymą, paskirtį ir funkcijas, tarpusavio santykius, finansinius ryšius, jurisdikcijas, rinkas, kuriose veikiama, mokėtojo kapitalo struktūrą, investicijas, taikomus mokesčių optimizavimo sprendimus bei struktūras ir pan. Tik tokia išsami informacija gali leisti įvertinti, kiek konkrečios įmonių grupės finansiniai-mokestiniai sprendimai



susiję su objektyvia jos verslo realybe, yra būtini ir neišvengiami, neturintys adekvačių alternatyvų, ir kiek mokėtojo pasirinkimai nulemti jurisdikcijų gebėjimo pasiūlyti patrauklią fiskalinę, reguliacinę aplinką, efektyvius sprendimus. Tai, suprantama, daugeliu aspektų yra viešai neskelbiama, net konfidenciali informacija, todėl individualizuoti ekonominiai skaičiavimai dėl to, kokios įtakos konkretaus mokėtojo finansams turi, kokias galimybes jam gali suteikti ir kaip jo faktiškai išnaudojamas valstybių konkuravimas mokesčiais ir dėl mokesčių, jei ir atliekami, išlieka žinomi tik patiems mokėtojams, juos atlikusiems specialistams, mokesčių administratoriams, ribojamiems mokesčių mokėtojo informacijos konfidencialumo įpareigojimo. Dėl to mokslinėse, analitinėse publikacijose daugiausia sutinkame tik daugiau prielaidomis ir tikimybėmis grindžiamus apibendrintus skaičiavimus, tendencijas, o ne individualizuotą analizę ir sprendimų vertinimą.

Tuo tarpu valstybių finansinė informacija, mokestinių pajamų kitimo tendencijos, statistiniai tarpvalstybinių investicijų, finansiniai srautai, nors dažnai labai apibendrinti, yra kur kas prieinamesnė, dažniau analizuojama ir vertinama informacija. Šio lygmens skaičiavimų, palyginimų, priežastinių ekonominių ryšių paieškų ir prognozių, vertinant valstybių fiskalinės konkurencijos ekonomines apimtis, publicistinėje, analitinėje ir mokslinėje literatūroje kur kas daugiau. Pradedant skaičiais apie „ofšorinėms“ jurisdikcijoms prarastą ir prarandamą įvairių formų mokesčių bazę, mokestines pajamas, užsienio šalių bankuose kitų šalių rezidentų turimus indėlius, finansinių srautų mastus, jurisdikcijoje registruotų įmonių skaičius, jų santykio su realiąja šalies ekonomika, gyventojų skaičiumi lyginimu, įvairių konkurencinių sprendimų poveikio valstybių BVP matavimais ir t.t. Svarbiausias vaidmuo skaičiuojant ir apibendrinant informaciją, skelbiant tendencijas ir prognozes šioje srityje tenka stambiausioms tarptautinėms ekonominėms-finansinėms organizacijoms – IMF, OECD, JTO, Pasaulio bankui, tarptautinėms nevyriausybinėms organizacijoms, taip pat atskirų šalių

valstybinėms institucijoms. Šių informacija vėliau remiamasi ir atskirų mokslininkų (Avi-Yonah, Baker, Mitchell, Mendoza ir Tesar bei kt.) publikacijose bei tyrimuose.

Nesiekiant pateikti visiškai išsamaus sumatmatinto valstybių konkuravimo mokesčiais vaizdo ir tendencijų makro lygmeniu, galima būtų paminėti, jog, pavyzdžiui, tarptautinės nevyriausybinės organizacijos Tax Justice Network skaičiavimais 2010 m. vien turtingi fiziniai asmenys „ofšorinėse“ struktūrose turėjo sukaupę nuo 21 iki 32 trilijonų JAV dolerių<sup>153</sup>. R. Baker Pasaulio banko remiamos iniciatyvos StAR (angl. *Stolen Asset Recovery Initiative*) rėmuose 2007 m. visus neteisėtus tarptautinius finansinius srautus suskirstė į 3 kategorijas: kriminalines lėšas (sudarančias nuo 330 iki 550 milijardų JAV dolerių arba 1/3 viso srauto), korupcines lėšas (30-50 milijardų JAV dolerių) ir komercines transakcijas, apimančias ir mokesčių vengimą, slėpimą, planavimą, ir sudarančias kone 2/3 viso srauto. Jo vertinimu dėl tarptautinių korporacijų „ofšorinių“ struktūrų besivystančios šalys 2006 m. neteko nuo 850 milijardų iki 1 trilijono JAV dolerių mokestinių pajamų<sup>154,155</sup>. Šveicarija savo bankuose 2009 m. turėjo apie 2,1 trilijono JAV dolerių nerezidentams priklausančiose sąskaitose, o apie pusė šios sumos priklausė asmenims iš ES šalių (iki 2009 m. pasaulinės finansų krizės suma sudarė apie 3,1 trilijono). Šveicarų finansų analitikai Heleva 2009 m. apskaičiavo, jog apie 80 proc. Europiečių pajamų nebuvo deklaruota atitinkamoms mokesčių administracijoms (o, pavyzdžiui, Italijoje – net iki 99 proc.)<sup>156</sup>. Šveicarija ir jos bankai pagal dvišalį amnestinį susitarimą Vokietijos

---

<sup>153</sup> Žr. <[http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price\\_of\\_Offshore\\_Revisited\\_120722.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf)>.

<sup>154</sup> KAR, D; ir CURCIO, K. *Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2000-2009*. [Interaktyvus] Global Financial Integrity, 2011. [Žiūrėta 2011-05-08]. Prieiga per internetą: <<http://iff-update.gfintegrity.org/>>.

<sup>155</sup> BAKER, R. *Stolen Asset Recovery (StAR) Initiative: Challenges, Opportunities and Action Plan*. [Interaktyvus] World Bank / UN Office on Drugs and Crime. [Žiūrėta 2011-06-12]. Prieiga per internetą: <<http://siteresources.worldbank.org/NEWS/Resources/Star-rep-full.pdf>>.

<sup>156</sup> *Swiss Banking Secrecy and Taxation: Paradise Lost ?* [Interaktyvus] Helvea, 2009 m. gegužė [Žiūrėta 2010-01-14]. Prieiga per internetą: <[http://www.safehaven.at/wordpress\\_cms/wp-content/uploads/2010/03/Helvea-Studie.pdf](http://www.safehaven.at/wordpress_cms/wp-content/uploads/2010/03/Helvea-Studie.pdf)>.

vyriausybei išmokėjo apie 2,8 milijardo JAV dolerių kompensacinę išmoką už 276 milijardus JAV dolerių Vokietijos gyventojų nedeklaruotų lėšų Šveicarijos bankuose<sup>157</sup>. Nyderlandų Centrinio banko duomenimis per olandiškas „ofšorines“, užsienio rezidentams priklausančias bendroves 2008 m. buvo pervesta apie 12,3 trilijono eurų, kas maždaug 20 kartų viršijo šios šalies BVP. Konservatyviais JAV mokesčių analitikų Tax Analysts skaičiavimais Jungtinės Karalystės užjūrio teritorijose (angl. *Crown Dependencies*) 2007 m. buvo sukaupta apie 1 trilijoną JAV dolerių neapmokestintų lėšų ir kito turto, kuriam skaičiuojant bent 7 proc. metinę grąžą ir taikant 40 proc. mokesčių tarifą, susidarytų beveik 30 milijardų JAV dolerių suma kasmet, bene tris kartus viršijanti Jungtinės Karalystės šioms teritorijoms teikiamos paramos biudžetą<sup>158</sup>. Kita vertus, ta pati Jungtinė Karalystė (joje veikiantis verslas) vien per 2009 m. III ketvirtį ir vien iš Meno salos ir Normandų salų (Gernsio bei Džersio) neto gavo daugiau kaip 332 milijardo JAV dolerių finansavimo<sup>159</sup>. Kaimanų salos, turinčios 55 tūkstančius gyventojų ir 264 kvadratinį kilometrų teritoriją, užima 5 vietą tarp didžiausių pasaulio finansų centrų su daugiau kaip 80 000 registruotų kompanijų,  $\frac{3}{4}$  visų pasaulio rizikos kapitalo fondų ir 1,9 trilijono dolerių bendra kapitalizacija. Patys Kaimanai 2008 m. IMF deklaravo turintys net 2,2 trilijono vertės nuosavo kapitalo (*equity liabilities*), apimant depozitus ir kitus įsipareigojimus, nors faktiškai turto (*assets*) tik už 750 milijardų<sup>160</sup>. Remiantis kita statistika, 400 turtingiausių amerikiečių 1992 m. 26 proc. savo pajamų deklaravo kaip darbo užmokestį ir 36 proc. kaip turto vertės prieaugio (kapitalo) pajamas, o 2006 m. – jau tik 6 proc. kaip darbo

---

<sup>157</sup> Žr. <[http://www.swissinfo.ch/eng/politics/Deal\\_reached\\_on\\_Swiss-German\\_tax\\_treaty.html?cid=30874372](http://www.swissinfo.ch/eng/politics/Deal_reached_on_Swiss-German_tax_treaty.html?cid=30874372)>.

<sup>158</sup> SHAXON, N., išnaša 30, p. 16.

<sup>159</sup> FOOT, M. *Final Report of the Independent Review of the British Offshore Financial Centres*. [Interaktyvus] HM Treasury, 2009 m. spalio. [Žiūrėta 2009-11-10]. Prieiga per internetą: <[http://www.hm-treasury.gov.uk/d/foot\\_review\\_main.pdf](http://www.hm-treasury.gov.uk/d/foot_review_main.pdf)>.

<sup>160</sup> Skirtumas tarp nominalaus deklaruojamo (įsipareigoto apmokėti) ir faktiškai apmokėto bendrovių ir fondų kapitalo. SHAXON, N., išnaša 30, p. 17.

užmokestį ir 66 proc. kaip lengvai mokestinę jurisdikciją keičiančias kapitalo pajamas<sup>161</sup>.

E. Fernandez Rodriguez ir A. Martinez Arias<sup>162</sup>, atlikusių plačią analizę apie efektyvių pelno mokesčių tarifų pokyčius visame pasaulyje 1995–2005 metų laikotarpiu, skaičiavimais efektyvūs pelno mokesčio tarifas Australijoje liko praktiškai nepakitęs (27,45 proc. laikotarpio pradžioje ir 27,44 proc. jo pabaigoje, nors bendras 11 metų vidurkis siekia 30,66 proc.), panašų stabilumą jie stebi ir JAV (35,45 proc. ir 34,10 proc.)<sup>163</sup>, tuo tarpu Pietų Amerikoje 1997 – 2003 m. stebimas netgi ženklus 12,28 proc. punkto augimas (nuo 19,53 proc. iki 31,81 proc.), o Japonijoje, atvirkščiai, mažėjimas nuo 50,14 proc. iki 42,80 proc. (iš esmės per paskutinius dvejus stebėjimo metus). ES (apimant 15 senųjų valstybių narių, EU-15) efektyvių mokesčių tarifų skirtumas tarp aukščiausio ir žemiausio efektyvaus tarifo laikotarpio pradžioje nurodomas net 20 proc. punktų (tarp 20,35 proc. Airijoje ir 42,58 proc. Italijoje), todėl iš apibendrintų skaičių toli siekiančias išvadas daryti sudėtinga, vis dėlto matyti, kad nors nuo 1995 iki 2004 m. net stebimas nedidelis efektyvių tarifų augimas (nuo 32,61 proc. iki 33,22 proc.)<sup>164</sup>, o 2005 m. – santykinai ženklų (nuo 33,22 proc. iki 30,67 proc.) mažėjimą<sup>165</sup>. Pastebima tai, kad, nepaisant gan nevienareikšmių efektyvių tarifų kitimo krypties įvairiose pasaulio dalyse iki 2005 m., gan aiškiai matoma jų suartėjimo tendencija.

---

<sup>161</sup> JOHNSTON, D.C. *Tax Rates for Top 400 Earners Fall as Income Soars*. [Interaktyvus] IRS Data, Tax analysts, 2010. [Žiūrėta 2011-07-11]. Prieiga per internetą: <<http://www.tax.com/taxcom/taxblob.nsf/Permalink/UBEN-89SKGS?OpenDocument>>.

<sup>162</sup> RODRIGUEZ, E. F.; ir ARIAS, A. M. *Corporate Tax Burden from a Worldwide Perspective*. Intertax vol 37, Issue 12, 2009. p. 670-682.

<sup>163</sup> Pastebėtina, jog šie skaičiai ženkliai skiriasi nuo tų, kurie buvo minėti aptariant efektyvaus mokesčio tarifų pokyčius atskiruose JAV ekonomikos sektoriuose ir atskiroms įmonėms (YIN, G. K., išnaša 152). Autoriui nėra iki galo žinomos tokių ženklų skirtumų priežastys, tačiau, reikėtų manyti, kad tam tikri skirtumai neišvengiamai atsirado dėl skirtingų analizuojamų laikotarpių, skirtingų pradinių duomenų šaltinių ir, tikėtina, pačios metodologijos ir skirtingo skaičiaus vertinamų efektyvų tarifą identifikuojančių faktorių.

<sup>164</sup> Kurį, matyt, bent iš dalies galėtume tiesiogiai sieti ir su ES Tarybos patvirtintu ES Verslo apmokestinimo elgesio kodeksu, jo nulemtu eilės preferencinių apmokestinimo režimų įvairiose ES narėse atsisakymu.

<sup>165</sup> Viena to priežasčių galėtume laikyti ir 2004 m. įvykusį 10 naujųjų narių, su ženkliai žemesniais pelno mokesčio tarifais prisijungimą, kartu sukuriant ir tiesioginį spaudimą senbuvėms.

Šalia faktinių reiškinių apimties vertinimų įvairiais pjūviais, atskirų autorių ir organizacijų publikacijose ir ataskaitose galime aptikti ir jais paremtų išvestinių skaičiavimų, kaip šie procesai faktiškai (ar numanomi) atsiliepia šalių BVP augimui, sukuriama BVP dalies perskirstymui per viešuosius fondus, tiesioginių užsienio investicijų srautams ir kitiems makroekonominiais rodikliais, lyginimų tarp laisvo šalių konkuravimo ir sprendimų derinimo, koordinavimo ar harmonizavimo ekonominio efekto. Pavyzdžiui, L. Tesar ir G. Mendoza savo 2004 m. paskelbtoje išsamioje studijoje<sup>166</sup> mokesčių dinamiką Europos Sąjungoje priėjo išvadų jog, pavyzdžiui: kontinentinė Europa vien dėl mokesčių naštos perkėlimo nuo kapitalo pajamų ant darbo pajamų netenka apie 2,2 proc. gerovės (angl. *welfare*) ir tuo pat metu dėl kapitalo mokesčių naštos perkėlimo vartojimo mokesčiams – laimi vos 0,3 proc. gerovės prieaugį. Jų vertinimu visos ES pastangos koordinuoti savo narių fiskalinę politiką netiesioginių mokesčių srityje (pridėtinės vertės mokesčio, akcizų) tuomet davė mažiau nei 0,04 proc. gerovės augimą. Tuo tarpu Reint Gropp ir Kristina Kostial 2001 m. paskelbtoje publikacijoje<sup>167</sup>, modeliuojančioje harmonizuoto 35 proc. pelno mokesčio tarifo įvedimą ES, kaip galimą alternatyvą tolimesniam šalių konkuravimui, vertindami poveikį Italijai, Vokietijai ir Airijai<sup>168</sup>, prognozavo, jog Italijoje tiesioginių užsienio investicijų prieaugis galėtų siekti 1 proc. nuo BVP (ir subalansuotų tuo metu neigiamas kapitalo srautų tendencijas), Vokietijoje – iki 0,6 proc., o Airija netektų iki 1,3 proc. nuo BVP dydžio tiesioginių užsienio investicijų. Šie skaičiai, kaip ir dauguma minėtųjų ankščiau, nėra tiesioginis šio darbo tyrimo objektas, todėl absoliutaus tikslumo ir išsamumo, patvirtinti ar paneigti konkrečias išvadas ar prielaidas pateikiamais skaičiais ir nėra siekiama, tiesiog parodomas reiškinių

---

<sup>166</sup> *Explaining the Puzzling Tax Dynamics of the European Union: Quantitative Lessons of Tax Competition in Financially Integrated Countries* [Interaktyvus, žiūrėta 2011-05-05]. Prieiga per internetą: <<http://www.imf.org/external/np/res/seminars/2004/calvo/pdf/mendoz.pdf>>.

<sup>167</sup> Prieiga per internetą: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/06/gropp.htm>>.

<sup>168</sup> Tuomet tai būtų reiškę 12 proc. punktų pelno mokesčio tarifo mažėjimą Vokietijoje, 16 proc. punktų mažėjimą Italijoje ir net 25 proc. punktų didėjimą Airijoje.

mastas, daugialypiškumas, galimų jo ekonominio vertinimo perspektyvų gausa, iš dalies papildomai pagrindžiant ir teisinės procesų analizės reikšmę ir būtinybę.

Pastebėtina tai, kad, kaip pažymi ir jau minėti G. Mendoza ir L. Tesar, kone absoliuti dauguma matytų tyrimų pirmiausia remiasi aiškiai deklaruojamomis ar nutylimomis prezumpcijomis, jog konkuravimas mokesčiais yra žalingas, vienareikšmiškai vedantis visiško tam tikrų (kapitalo) mokesčių atsisakymo (*de jure* ar *de facto*) link, o mokesčių politikų derinimas yra tinkamiausias sprendimas išsaugoti ir didinti visuotinę gerovę. Vis dėlto nei literatūroje, nei praktikoje neteko aptikti pavyzdžių, kad konkreči valstybė būtų priversta ar savanoriškai mažintų ar visikai atsisakytų apmokestinimo tik dėl kitų šalių sukurto konkurencinio spaudimo. Net tipinės „ofšorinės“ teritorijos visiškai netaiko mokesčių dažniausia tik tiems objektams, kurių tose jurisdikcijose priešingu atveju (t. y. taikant mokesčius) apskritai vargu ar būtų, tuo tarpu mažesnio mobilumo objektams (pajamoms susietoms su žeme, kitu nekilnojamuoju turtu, pajamoms iš komunalinių paslaugų ir pan.) taikyti mokesčių dažniausia neatsisako net jos. Kita vertus, didžiosios tradicinės ekonomikos šalys, kurios ir toliau taiko mokesčius dideliu tarpvalstybiniu (tarpjurisdikciniu) mobilumu pasižyminčiais mokesčių bazei, ir toliau generuoja ženkliai (nors ir neišvengiamai sumažėjusias) mokesčines pajamas, nepaisant šalia esančių bemokestinių oazių. Tipinėse „ofšorinėse“ zonose sukauptas kapitalas retai savaime kuria kokią nors papildomą vertę, greičiau priešingai, tik nuvertėja, todėl turi būti reinvestuojamas. Tam neišvengiamai reikalingos ir realios, tradicinės, išteklius išgaunančios, gaminančios, inovacijas kuriančios ekonomikos, gamybiniai pajėgumai, darbo jėga, perkamoji galia, todėl bent dalis išėjusio kapitalo neišvengiamai gražinama į šalis, iš kurių emigravo, o bemokestinės „ofšorinės“ zonos dažniausia yra tik laikina neapmokestinama stotelė. Tarp didele ekonomine ir politine galia

pasižyminčių ir savas sąlygas kitoms šalims, verslui ir kapitalui galinčių<sup>169</sup> primesti šalių (pvz., JAV, Vokietijos, Prancūzijos Kinijos), dažnai esančių ir didžiausiais „ofšorinių“ jurisdikcijų donorais, ir tų pačių tipinių mokesčių prieglobsčių save pozicionuojančioms vidutinėms ir mažesnėms atviros ekonomikos šalims dažnai tenka pasirinkti: ir toliau taikyti aukštesnę kapitalo apmokestinimą, tikintis, kad kitos investicijoms ir investuotojams patrauklios šalies savybės (infrastruktūra, geografinė padėtis, verslo aplinka ir t.t.) atsvers kitų šalių mokesčiais kuriamas paskatas kapitalui migruoti ir mokestiniai netekimai vis tiek bus mažesni nei mažinant mokesčius; arba, atvirkščiai, mažinti kapitalui taikomus mokesčius tikintis, kad savanoriškai atsisakomos mokestinės pajamos (kurios dėl kitų šalių konkurencijos vis tiek ateityje mažėtų) bus kompensuotos įplaukų, generuojamų pritrauktą užsienio kapitalą aptarnaujančių sektorių ir potencialių naujų tiesioginių investicijų. Neabejotina ir ne kartą patvirtinta, kad šalių konkurencija mokesčiais neišvengiamai verčia šalis peržiūrėti vykdomą mokesčių politiką, persvarstyti prioritetus, lemia mobilaus kapitalo apmokestinimo mažėjimą, tačiau pirmiausia į šį procesą reikėtų žiūrėti kaip natūralią evoliuciją, mobilaus kapitalo kaip mokesčių bazės vaidmens ir patikimumo mažėjimą. Taip, kaip kažkada svarbiu pajamų šaltiniu ir reguliaciniu instrumentu, atsiveriant prekybos rinkoms ir didėjant jų integracijai, nustojo būti eksporto muitai, atsisakyta kapitalo rinkliavų (angl. *capital duties*), apyvartos mokesčiai iš dalies pakeisti pelno bei pajamų mokesčiais, taip pat ir mobilių aktyvų, ekonominės ir finansinės ir veiklos apmokestinimo principai turi būti peržiūrimi, tačiau tai nebūtinai turi reikšti visišką šios itin plačios mokesčių bazės neapmokestinimą.

---

<sup>169</sup> Tą gan akivaizdžiai patvirtina ir JAV priimtas FATCA (angl. *Foreign Account Tax Compliance Act*) teisės aktas, taikomas tiesiogiai užsienio valstybių bankams ir finansinėms institucijoms, didžiausių šalių sėkmingai taikomas spaudimas Šveicarijai ir jos bankams, viešojoje erdvėje skelbiamos didžiulės išmokėtų kompensacijų sumos ir pan. Suprantama, dažnai esama įvairių (aiškių ir užkulisinių) priežasčių, motyvų ir tikslų šių galių nenaudoti ar naudoti tik ribotai, selektyviai.

## **2 skyrius. Teisinis valstybių konkuravimo mokesčiais vertinimas**

Greta subjektyviam, ideologiškai motyvuotam požiūriui neišvengiamai subordinuoto politinio vertinimo ir nuo pasirinktų pirminių prielaidų (kurios tais pačiais politiniais, ideologiniais tikslais dažnai modeliuojamos pagal siekiamus rezultatus), išankstinių prezumpcijų ir ribotą skaičių veiksnių, ypač psichologinių, mentaliteto, galinčių įvertinti ekonominių modelių ir skaičiavimų labai priklausomo ekonominio vertinimo, santykinai objektyvesniu galėtume vadinti logine, sisteme, istorine, lingvistine (gramatine), teleologine, sociologine normų ir juridinių faktų analize paremtą teisinį vertinimą. Jo esmė – valstybių mokesčių politikos sprendimų materializavimosi formų, t. y. atitinkamo teisinio reguliavimo, o taip pat ir mokesčių mokėtojų veiksmų, naudojantis tokiu užsienio valstybių teisiniu reguliavimu, analizė: kiek konkreti įstatyminė ar poįstatyminė nuostata, apmokestinimo režimą sudaranti jų sistema ar mokesčių mokėtojų atliekami ir mokesčių administratorių pripažįstami ir toleruojami arba, atvirkščiai, kvestionuojami ir visapusiškai ribojami veiksmai atitinka bendruosius ir / ar specialiuosius atitinkamam (t. y. mokesčių, finansų, įmonių teisės srities) reguliavimui ir taikymui nustatytus turinio, formos, procedūrinius, interpretavimo (aiškinimo) principus ir reikalavimus. Jeigu politinis ar ekonominis vertinimai – sąžininga / nesąžininga, žalinga / naudinga – dažniausia yra santykiniai, priklausomi nuo pasirinkto atskaitos, palyginimo taško, pasiduodantys santykiniam lyginimui (žalingesnis-naudingesnis, sąžiningesnis-nesąžiningesnis), teisinis vertinimas – teisėta / neteisėta – yra labiau absoliutinės prigimties, kategoriškas ir vienareikšmis, paprastai nelaipsniuojamas į teisėtesnį ar neteisėtesnį.

Vis dėlto, kaip matyti iš tolimesnės analizės, apie kiek apčiuopiamesnę objektyvumą, ieškant juridinių valstybių konkuravimo mokesčiais ribų, galima diskutuoti nebent vertinant atitinkamo teisinio reguliavimo formalizavimo būdus,



atitinkamų taisyklių įtvirtinimo lygmenis (konstitucinį, įstatyminių, poįstatyminių; valstybinį ar regioninį; norminį ar individualų), norminį ar individualų teisės aktą priėmusio subjekto įgalinimus, valdžios institucijoms suteiktų teisių, diskrecijos, funkcijų apimtis ir jų įgyvendinimo formas. Tuo tarpu paties teisinio reguliavimo turinio, jo aiškinimo, taikymo, pasekmių vertinimas dažniausiai susijęs su vienareikšmiškumu<sup>170</sup> dažnai nepasižyminčiu bendrųjų teisės ir specialiųjų apmokestinimo principų interpretavimu konkretiems ekonominiams santykiams ar situacijoms, teisės normų tikslų, įstatymų leidėjų ketinimų paieškomis, tarptautinių sutarčių nuostatų ir teisminių institucijų sprendimų implikacijų nacionaliniam fiskaliniam suverenitetui, galiojančioms vidaus teisės aktų nuostatoms, leidžiamosios ir vykdomosios valdžios institucijų diskrecijai mokesčių srityje analize.

Greta to, teisinis pasirinktų konkurencinių sprendimų vertinimas, jų vietos teisinėje sistemoje identifikavimas ir sąveikos su jau galiojančiomis normomis rezultato įvertinimas taip pat gali duoti atsakymus į klausimus, dėl pasirinktų sprendimų, kurie gali būti visiškai legitimūs ir tinkamai formalizuoti, patrauklumo, veiksmingumo, logiškumo. Net pagal visas reikalaujamas procedūras nustatytas, formalizuotas, visus turiniui nustatytus kriterijus atitinkantis preferencinis apmokestinimo režimas gali būti visiškai paralyžiuotas ir nefunkcionalus, rinkos dalyviams nepriimtinas, jei nebus tinkamai suderintas su kitu atitinkamai veiklai ar veiksmams reikšmingu teisiniu reguliavimu.

Čia pat paminėtina, kad, kai kalbama apie bendruosius šalies mokesčių politikos sprendimus – balansą tarp vartojimo, darbo pajamų ir kapitalo apmokestinimo, ar bendrosios kiekvieno mokesčio principinės struktūros

---

<sup>170</sup> Tiesa, galutinis sprendimas objektyvai ir toliau gali būti tik vienas iš dviejų: teisėta arba neteisėta, tačiau jį lemti gali jau ne tik „mechaninis“ dviejų teisės normų – vertinamosios ir pamatinės, palyginimas, bet ir vertinančiojo asmens (subjekto) suvokimas apie pozityvią ir negatyvią diskriminaciją, teisingumą, protingumą, lygybę, galiausiai ir faktinės konkrečių visuomeninių (ekonominių) santykių aplinkybės.

pasirinkimą<sup>171</sup>, bendruosius tarifų dydžius (bendrą mokesčio naštos lygį, atitinkamo mokesčio dalį bendrosiose mokestinėse pajamose), norimų viešųjų paslaugų apimties ir kokybės finansavimo paskirstymą tarp mokestinių ir nemokestinių valstybės pajamų ir pan., kuriuos šalys pasitelkia konkuruodamos dėl užsienio investicijų, didindamos savos ekonomikos konkurencingumą ir efektyvumą, dažniausia jie nėra ir net negali būti kokio nors teisinio vertinimo objektais. Teisiniu požiūriu juos galima vertinti tik pagal pasirinktas juridinės realizavimo formas, įgyvendinimo būdus, kiek pasirinktos priemonės yra tinkamos, veiksmingos ir efektyvios, kaip jomis sukuriamas rezultatas atitinka siekiamą tikslą, kaip atitinkamos mokestinės normos savo turiniu ir forma dera tarpusavyje, su bendraisiais ir specialiaisiais teisinio reguliavimo principais, kitomis nacionalinės ir tarptautinės teisės normomis.

Juridinis šių bendrųjų mokesčių politikos sprendimų turinio vertinimas būtų galimas galbūt tik ta apimtimi, kiek jie: pažeistų kuriuos nors šalies tarptautinius įsipareigojimus (pavyzdžiui, pridėtinės vertės mokesčio pakeitimas transakcijų mokesčiu ar apskritai jo atsisakymas konkurencingumo tikslais, arba neįsisteigusių nerezidentų didesnis apmokestinimas, skatinant juos kurti įmonės ir tik tada suteikiant palankų apmokestinimą ir konkurencingesnes veikimo savo rinkoje sąlygas, ES narėms reikštų akivaizdų *aquis communautaire* pažeidimą<sup>172</sup>); prigimtinės žmogaus teises ir pagrindinius teisinės valstybės principus (pavyzdžiui, rinkos apsaugos ir tam tikrų asmenų grupių protegavimo tikslais kitoms grupėms nustačius 100 proc. viršijantį efektyvų apmokestinimo tarifą<sup>173</sup>,

---

<sup>171</sup> Pavyzdžiui, kokius mokesčius ir kiek jų šaliai apskritai taikyti; vartojimą apmokestinti tradiciniu pridėtinės vertės mokesčiu, kiekviename papildomos pridėtinės vertės apmokestinimo etape leidžiant atskaityti ankstesniuose etapuose sumokėtu mokesčiu, taip visą mokesčio našta galiausiai perkeliant galutiniam vartotojui, ar akumuliaciniu, kiekvienai transakcijai taikomu, kiekviename apyvartos etape mokamu mokesčiu; gyventojų pajamas apmokestinti vienu – pajamų mokesčiu, ar atskirus mokesčius taikyti pajamoms iš darbo, turto vertės prieaugio, paveldėjimo ar dovanų; rinktis proporcinę ar progresinę apmokestinimo sistemą ir t.t.

<sup>172</sup> Plačiau šios dalies 2.2 poskyryje.

<sup>173</sup> Praktikoje tokia situacija labiau teorinė, negu realiai įmanoma ir vargu ar bent viena valstybė ryžtųsi tokį apmokestinimą atvirai nustatyti, tačiau, atitinkamomis nuostatomis apibrėžiant mokesčio bazę, pavyzdžiui, pakankamai ženklų mokesčio tarifą taikant visoms įplaukoms, neleidžiant atskaityti jokių

faktiškai sukuriantį konfiskacinį efektą ir taip paneigiantį teisę į privačią nuosavybę); nebaustų, toleruotų visuotinai pripažįstamus nusikalstamais veiksmais darančiuosius (mokesčius slepiančius, juos grobstančius) ir pan. Taip pat tais atvejais, kai šie sprendimai iš esmės prieštarautų vieni kitiems, sukurdami teisinį netikrumą, subjektyvaus apmokestinimo galimybę, ir realus jų funkcionavimas rodytų būtent tokį – nenuoseklų, subjektyvistinį ar net diskriminacinį – mokestinį rezultatą faktiškai toje pat padėtyje esantiems mokėtojams. Pavyzdžiui, konstituciniu lygiu įtvirtinus pareigą išimtinai tik įstatymu reglamentuoti mokesčio prievolės atsiradimo ir jos dydžio pagrindus, tuo pat metu *de jure* (įstatymais, nutarimais ar net žemesnio lygmens teisiniu reguliavimu, individualiomis investicinėmis sutartimis su užsienio valstybėmis ar net atskirais užsienio investuotojais) ar *de facto* (tikslingai ir kryptingai suteikus plačią diskreciją mokesčių administratoriui, nenustačius administratoriaus veiklos kontrolės mechanizmų, veiklos viešinimo reikalavimų ir pan.) proteguojant mokestinius imigrantus, kuriant privilegijas stambiems užsienio, o ne vidaus investuotojams ir pan. Vis dėlto net ir šiais atvejais faktiškai tai būtų ne (ar ne tiek) šalies pasirinktos mokesčių politikos krypties ar užsibrėžtų viešųjų finansų, ekonominių tikslų vertinimas, o jai (politikai) įgyvendinti ir jiems (tikslams) pasekti naudojamų priemonių, būdų, formų, preferencinių apmokestinimo režimų ir juos sudarančių smulkesnių teisės sistemos elementų – teisės normų (įskaitant atskirus jų sudarančius elementus: hipotezę, dispoziciją ir, jeigu esama, sankciją) – legitimumo analizė.

Kiekviena iš tokių nacionalinių teisės normų turi atitikti tiek bendruosius, konstitucinius teisinio reguliavimo pagrindus, būti suderintas su iki jos galiojusiomis nuostatomis, įtvirtintas principais ir net, kartais, nusistovėjusia

---

veiklos ar investicinių sąnaudų, mokesčio našta iš ties nesunkiai gali peržengti ir realiai asmens gaudos naudos dydį. Bene artimiausiai praktinis pavyzdys – bruto mokestis prie pajamų šaltinio palūkanoms, neįvertinant, kad jų gavėjas pats perskolintas lėšas gali būti pasiskolinęs, o jo gaunamų ir sumokamų palūkanų skirtumas yra minimalus.

praktika (papročiais), tiek ir dvišalius bei daugiašalius šalies tarptautinius įsipareigojimus, iš narystės tarptautinėse struktūrose kylančius įpareigojimus: pirmiausia, žinoma, teisinius, tačiau neretai ir ne tiek formalizuotus, tačiau faktiškai ne mažiau įpareigojančius politinius, kurių svarba gali nuolat svyruoti ir būti atvirkščiai proporcinga šalies dydžiui, ekonominiai galiai ar priklausyti nuo daugybės kitų politinių interesų ir faktorių. Šiais dviem – nacionaliniu ir tarptautiniu – aspektais toliau ir bus konkrečiau aptariama tai, kaip šios konkuravimo mokesčiais ribos paprastai pasireiškia, kaip jos gali atrodyti ir kur jos yra Lietuvoje (Lietuvai).

## **2.1. Konkuravimo mokesčiais legitimumo ribos nacionalinėje teisėje**

### ***2.1.1. Santykis su mokestinėmis lengvatomis***

Mokestinės valstybių konkurencijos mokesčiais priemonės iš esmės yra palankesnės mokestinės aplinkos, mokestinių privalumų suteikiančių veiklos sąlygų sudarymas užsienio kilmės, mobilumu pasižymintiems subjektams, kapitalui, veiklos formoms ar sandoriams, kurie, nesant šių sąlygų tos valstybės teisėje, naudotusi užsienio jurisdikcijomis, kuriose šios sąlygos yra palankesnės. Vienas esminių jų požymių tas, kad skirtos jos dažniausia tiksliniam, ribotam subjektų ratui: saugant šalies jau turimą, mažesniu mobilumu pasižyminčią mokesčių bazę, kurią paprastai sudaro rezidentų iš šaltinių, veiklos ar turto toje šalyje gaunamos pajamos, šalyje juridiškai lokalizuotas kapitalas (nekilnojamas, registruojamas turtas, įmonių akcijos), joje ne tik juridiškai, bet ir fiziškai reziduojančių asmenų pajamos ir turtas, naujai nustatomi preferenciniai apmokestinimo režimai dažnai maksimaliai atribojami nuo šalies vidaus rinkos, „garantuotas“ mokestines pajamas generuojančių objektų, netaikomos tradiciniams rezidentams. Tokiu būdu sukuriamos išskirtinės sąlygos tam tikroms asmenų, subjektų kategorijoms ar grupėms, net individualiems asmenims, o tai

nacionalinės teisės prasme paprastai vertintina tiesiog kaip tam tikros mokesčių lengvatos, kurias ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas apibrėžia kaip mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytas išskirtines apmokestinimo sąlygas, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis.

Kas konkrečiu atveju yra įprastinės ir kas palankesnės sąlygos, ir ar tikrai bet koks dviejų ar daugiau asmenų, veiklos rūšių, formų ar apmokestinimo objektų apmokestinimo skirtumas savaime reiškia, jog kažkuriam(-iems) iš jų (tiems, kurių atžvilgiu mokesstinė prievolė absoliučiu ar santykinu dydžiu yra mažesnė) sudarytos palankesnės sąlygos, atsakyti apibendrintai vargu ar įmanoma, kadangi tai lygiai taip pat gali būti tik objektyviai jiems (atitinkamiems visuomeniniams ar ekonominiams santykiams, apmokestinimo objektams) pritaikytas, individualiai pagal aktualius požymius sumodeliuotas „įprastinis“ apmokestinimo režimas: pavyzdžiui, nerezidentų pasyviųjų pajamų (pajamų, honorarų) apmokestinimas nuo bruto sumos prie pajamų šaltinio (paprastai taikant mažesnę už standartinį tarifą) ir rezidentų apmokestinimas nuo neto sumos, atskaičius su jomis susijusias išlaidas, tačiau standartiniu tarifu. Visgi, susiaurinus diskusiją iki tipinių konkuravimo mokesčiais atvejų, aiškiai išreikštų tikslinių apmokestinimo režimų, kuriais pritraukiant mobilią mokesčio bazę iš užsienio tuo pačiu siekiama minimaliai prarasti savosios, akivaizdu, kad: tiek, pavyzdžiui, 5 proc. tarifas dividendams, kuriuos iš šaltinio šalyje gavo nerezidentai, palyginus su 20 proc. tarifu, taikomu rezidentams, tiek visišką pajamų mokesčio netaikymas tam tikroms tik nerezidentų (įskaitant rezidento statuso mokesčių tikslais neįgyjančius nacionalinius subjektus) pajamoms (pavyzdžiui, gautoms išimtinai iš šaltinių trečiosiose šalyse), aiškiai patenka į įstatymų leidėjo pasirinktą mokesčių lengvatos sampratą.

Kiek kebliau šiuo atveju sprendžiant, ar mokesčio lengvata *ad verbum* galėtume pripažinti visišką tam tikro mokesčio netaikymą nerezidentams (užsienio

kilmės subjektams, jų nepripažįstant atitinkamo nacionaliniams subjektams taikomo mokesčio mokėtojais), tam tikros kilmės, savybių mokesčio objektams: viena vertus, MAĮ kalbama apie mokesčio mokėtojus, jų grupes, ir jiems *nustatytų* apmokestinimo sąlygų gretinimą, kita vertus – už visų sandorių, turto ar veiklos egzistuoja tam tikras subjektas(-ai), potencialus(-ūs) mokesčio(-ų) mokėtojas(-ai), todėl tam tikrų asmenų nepripažinimas atitinkamo mokesčio subjektais, jų turto, pajamų ar vykdomų ūkinių operacijų nepripažinimas mokesčio objektu (kaip ir pripažinimas neapmokestinamu), mokesčio bazės sumažinimas iki nulio, nulinio tarifo taikymas ar visiškas atleidimas nuo apskaičiuoto mokesčio yra į tą patį rezultatą orientuoti, tik skirtingais teisiniais mechanizmais (forma) įgyvendinami sprendimai. Tai leidžia pakankamai tvirtai ir kategoriškai teigti, kad visos šios priemonės taip pat turi atitikti bendruosius mokesčių lengvatų nustatymo principus ir jų legitimumui įvertinti taikomus kriterijus, kiek formos (įtvirtinimo būdo, lygmens, nustatančio subjekto ir pan.), tiek ir turinio (būti norminio, o ne individualaus pobūdžio, nesukurti diskriminacijos, iškreipti ekonominių santykių, atitikti leistinus ir siekiamus tikslus, nepažeisti tarptautinių šalies įsipareigojimų ir pan.).

Kartu čia pat norisi akcentuoti, jog tikrai ne kiekviena mokesčių lengvata yra priemonė, kuria konkuruojama mokesčiais, ir atvirkščiai – ne kiekviena konkurencinė priemonė formuluojama kaip mokesčio lengvata ar, net jei taip neformuluojama, gali būti tokia laikoma. Akivaizdžiausias to pavyzdys – visiškas horizontalus neapmokestinimas, taikomas ne kaip išimtis tam tikram subjektų ratui (nerezidentams), o kaip bendroji priemonė, kai palankesnės apmokestinimo sąlygos sukuriamos ne atskiram mokėtojui ar tam tikrai jų grupei, o apmokestinimo teisių atsisakoma visų potencialių atitinkamo mokesčio mokėtojų atžvilgiu. Pavyzdžiui, visiškas pelno ar pajamų mokesčio atsisakymas (ar jų pakeitimas fiksuotais kasmetiniais registracijos mokesčiais, rinkliavomis), horizontalus tam tikros rūšies pajamų (realizuoto turto vertės padidėjimo,

dividendų, palūkanų, honorarų ir pan.), nevertinant ekonominių ar socialinių tokio sprendimo kaštų pačiai valstybei, neišvengiamai prisideda prie šalies mokestinio patrauklumo užsienio rezidentams, verslui, investuotojams, tarptautinėms mokesčių optimizavimo struktūroms, didina jos mokestinį konkurencingumą. Tokio pobūdžio reguliavimas (ar jo nebuvimas, apmokestinimo nenustatymas, nepripažinimas mokesčio objektu) vertintinas kaip suverenus pasirinkimas dėl fiskalinės jurisdikcijos atitinkamoje srityje įgyvendinimo ar neįgyvendinimo apskritai, o ne įgyvendinamos jurisdikcijos realizavimo apimties, formos ar būdo. Nors ekonominiu požiūriu rezultatas yra iš esmės analogiškas (tiek tam tikrų pajamų nepripažinimas objektu, tiek ir lengvatos joms nustatymas reiškia, jog mokesčio mokėti nereikia), juridinis sprendimo kvalifikavimas ir pasekmės yra skirtingos, pirmiausia dvigubo apmokestinimo naikinimo, tarptautinių fiskalinių susitarimų kontekste, kartais ir taikant progresinio apmokestinimo taisykles ir t. t. Skirtingai nuo mokesčių lengvatų, kurios aiškiai subordinuotos tiek kitoms nacionalinėms, tiek ir tarptautinėms normoms, pasirinkimų dėl jurisdikcijos įgyvendinimo ar neįgyvendinimo ribos pirmiausia kildintinos ne iš nacionalinės teisės<sup>174</sup>, o analizuojant valstybės prisiimtus tarptautinius įpareigojimus bei jai (prisiimtų bendrųjų įsipareigojimų pagrindu) nustatytus įsipareigojimus.

### ***2.1.2. Preferencinių režimų-lengvatų formos reikalavimai***

MAĮ 4 straipsnyje numatyta, jog mokesčio lengvatą ar lengvatas nustato tik atitinkamų mokesčių įstatymai, reglamentuojantys tų mokesčių apskaičiavimo tvarką, o Lietuvos Respublikos kompetencijai priklausančios laikinos mokesčių lengvatos taip pat gali būti nustatomos tik specialiuose šių lengvatų nustatymo tikslais priimtuose mokesčių lengvatų įstatymuose. Lietuvos Respublikos

---

<sup>174</sup> Nors išimčių be abejo esama: čia pavyzdžiu galima nurodyti Vokietijos konstituciją – Pagrindinį Vokietijos Federacinės Respublikos įstatymą (vokiškai *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*), kurio X skyriuje gan detalčiai ir konkrečiai įvardinti net atskiri mokesčiai, iš jų gaunamų pajamų panaudojimo svarbiausios kryptys, tikslai, būdai.

Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje, aiškinant Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies nuostatą, jog “mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai”, ir atskleidžiant mokesčių reglamentavimo konstitucinius pagrindus taip pat konstatuota, kad tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimtys bei lengvatos turi būti nustatomi įstatymu. Nors, kaip pažymi tas pats Konstitucinis Teismas, Konstitucijoje nereikalaujama mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarkos, kuri praktikoje gali gan apčiuopiamai veikti mokestinį rezultatą, nustatyti tik įstatymu – pagal Konstituciją mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarka, taip pat ir konkretaus mokėtino mokesčio apskaičiavimo tvarka, gali būti nustatoma ne tik įstatymais, bet ir poįstatyminiais teisės aktais, tačiau šiuose poįstatyminiuose teisės aktuose negali būti teisės normų, nustatančių kitokį teisinį reguliavimą, negu nustato įstatymas, ir konkuruojančių su įstatymo normomis<sup>175</sup>.

Iš to akivaizdu, kad pagrindiniame šalies įstatyme ne tik įtvirtintas aiškus konstitucinis imperatyvas norminio mokesčių reglamentavimo formai, bet ir aiškiai ir griežtai apribotos Lietuvos mokesčius administruojančių institucijų galimybės turimais administraciniais instrumentais (pavyzdžiui, apibendrintais ar individualiais mokesčių įstatymų paaiškinimais ar konsultacijomis, susitarimais su mokesčių mokėtojais, įpareigojančiais išaiškinimais ir išankstiniais kainodaros susitarimais<sup>176</sup> ir pan.) savarankiškai (savo diskrecija) ir selektyviai *de facto* taikyti (suteikti) norminio mokesčių teisinio reguliavimo išlygas, sudaryti palankesnes apmokestinimo ir veiklos sąlygas, susijusias su svarbiausiais

---

<sup>175</sup> Pavyzdžiui, Konstitucinio teismo nutarimai bylose Nr. 67-1696; 23-585 ir kt.

<sup>176</sup> Pastarieji du – patys naujausi, nuo 2012 m. sausio 1 d. įsigaliojusio MAĮ 37<sup>1</sup> straipsnio pagrindu veikti pradėję mokesčių administratoriui suteikti instrumentai ar, greičiau, atvertos naujos mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus bendradarbiavimo formos, galinčios ne tik suteikti mokestinių teisinių santykių dalyviams papildomo teisinio tikrumo, saugumo, prognozuojamumo, bet ir, esant abipusiai bendradarbiaujančiųjų valiai – apčiuopiamai įtakoti, koreguoti mokesčius reglamentuojančių įstatymų nuostatų interpretavimą ir taikymą konkrečiose situacijose.



kiekvieno mokesčio elementais, faktiškai nulemiančiais patį mokėtojo atitinkamo mokesčio prievolės dydį: leisti neįtraukti dalies įplaukų apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, taikyti mažesnius nei nustatyti mokesčių tarifus, išplėsti ar siaurinti įstatymines mokesčių lengvatas ar apskritai spręsti, ką apmokestinti, o ko ne. Tai reiškia, kad ir bet koks individualių mokesčių privilegijų suteikimas tik atskiram mokesčių mokėtojui, palankiau, individualizuotai interpretuojant mokesčių įstatymų ar kitų teisės aktų nuostatas, selektyviai ir nepateisinamai lanksčiai taikant kontrolės procedūras (arba tiksliau – jų netaikant), vienareikšmiškai turėtų būti pripažinta nepateisinama ir neteisėta<sup>177</sup>, lygiai taip, kaip ir, pavyzdžiui, įstatymų leidybos institucijos bandymas, nekeičiant šalies Konstitucijos, tokią teisę mokesčių administratoriui suteikti įstatymu. Tokį vertinimą tik dar labiau sustiprina nors kiek abstrakti ir pilnai neišplėtotą, bet pakankamai kategoriška Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarime padaryta išvada, jog „dėl mokesčių nesitariama“, kurią mažų mažiausiai reikėtų vertinti kaip akivaizdų konstitucinio lygmens draudimą individualizuotam, personalizuotam apmokestinimui (specialiems, išskirtiniams tarifams, mokesčio bazės nustatymo taisyklėms, mokėjimo terminams, mokesčių mokėjimo atidėjimams, atleidimams ir pan.), išskirtinėms administravimo ir bendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi procedūroms (individualiam atleidimui nuo bendrųjų informacijos atskleidimo, mokesčių administratoriaus įpareigojimų vykdymo, individualių rizikos analizės kriterijų kontrolei taikymo ir t. t.), kurie dažniausia taikomi atitinkamos apimties investicijas įsipareigojantiems atlikti ar jau atlikusiems užsienio kapitalo investuotojams ir gali turėti tiek

---

<sup>177</sup> Šiuo atveju pabrėžtini būtent žodžiai „turėtų būti“, nes, net esant griežtomis įstatyminėms mokesčių administratoriaus diskrecijos riboms, faktinė jo atitinkamų įstatymo nuostatų taikymo praktika konkrečių mokėtojų atžvilgiu, ypač kai ir pats mokėtojas ja yra suinteresuotas, yra labai latentiškas reiškinys, ir kas, teisinėmis savęs neidentifikuojančiose valstybėse, su aukščiausios politinės valdžios pritarimu, gali tapti labai rimtu įrankiu siekiant papildomo konkurencinio pranašumo. Tai savo tyrimuose ir ataskaitose gan aiškiai akcentuoja ir OECD. Vis dėlto, nors ir nedrąsu būtų teigti, jog tokia praktika Lietuvoje yra sunkiai įmanoma, autoriaus nuomone, Lietuvos teisės aktų nuostatos yra gan aiškios konstatuoti, jog tokia mokesčių administratoriaus veikla visų pirma būtų ne mokesčių, o, matyt, baudžiamosios teisės specialistų interesų sritis.

dvišalės ar daugiašalės investuotojo investicinės sutarties su vyriausybe ar vyriausybine agentūra formą<sup>178</sup>, tiek vienašalio individualaus administracinio ar net norminio akto formą, tiek materializuotis be aiškaus formalaus pagrindo *de facto* taikomos administracinės praktikos pavidalu.

### **2.1.3. Preferencinių režimų-lengvatų turinio reikalavimai**

MAĮ 8 straipsnio 2 dalies nuostata *expressis verbis* draudžia Lietuvoje nustatyti individualaus pobūdžio mokesčių lengvatas, pažeidžiančias proporcingą mokesčių naštos paskirstymą. Viena vertus, nuostata atrodo pakankamai vienareikšmė, logiška konstitucinio draudimo tartis dėl mokesčių tąsa – visos mokesčių išimties ir supaprastinimų turi būti bendri, orientuoti į tam tikras asmenų grupes, neiškreipti proporcingo viešųjų išlaidų finansavimo naštos tarp mokesčių mokėtojų paskirstymo, siekti konkrečiau, aiškiai identifikuojamo pozityvaus tikslo ir maksimaliai užtikrinti kad šis rezultatas bus pasiektas. Mokesčių naštos proporcingumą šiuo aspektu reikėtų vertinti kaip tam tikrą horizontalaus ir vertikalų apmokestinimo teisingumo užtikrinimą: visiems ekonomiškai ir socialiai lygiaverčiams mokėtojams mokesčių našta turi būti panaši, esantiems skirtingose situacijose – skirtis. Nuo pelno, pajamų ar kapitalo mokami mokesčiai atitinkamai šiuos skirtumus (galėjimą mokėti) taip pat turi atspindėti, nežiūrint į tai, kokios kilmės – užsienio ar nacionalinės – pajamomis, pelnu ar kapitalu palyginamose padėtyse esantys mokesčių mokėtojai disponuoja. Kartu pažymėtina, kad visuotinai sutariama ir akivaizdu, kad tradiciniai mokėtojai rezidentai ir mokėtojai nerezidentai, tik gaunantys tam tikrą pajamų iš šaltinių

---

<sup>178</sup> Pavyzdžiui, tokios sutartys Lietuvoje buvo sudaromos pagal Lietuvos Respublikos užsienio kapitalo Lietuvos Respublikoje įstatymo 12 straipsnio 4 dalį; arba iki šiol Šveicarijoje galiojanti tvarka, leidžianti investuotojams faktiškai susiderėti dėl apmokestinimo (kadangi nominalūs tarifai negali būti keičiami, apmokestinimo korekcija atliekama derantis dėl mokesčio bazės – *a priori* individualiai tarantis, kas bus įtraukiamą į apmokestinamąsias pajamas, o kas ne). ROSSI, S; ir DAFFLON, B. *Tax competition between subnational governments: theoretical and regional policy issues with reference to Switzerland*. [Interaktyvus, žiūrėta 2011-02-11]. Prieiga per internetą: <[https://www.unifr.ch/finpub/assets/files/test/Rossi\\_Dafflon\\_Taxcompetition.pdf](https://www.unifr.ch/finpub/assets/files/test/Rossi_Dafflon_Taxcompetition.pdf)>.

šalyje ir savo veiklos joje niekaip nematerializuojantys, iš prigimties nėra tarpusavyje palyginamose padėtyse, todėl ir apmokestinimo proporcingumo aspektu juos reiktų vertinti kaip dvi savarankiškas grupes.

Kita vertus, gilesnė lingvistinė ir loginė nuostatos analizė tam tikrų klausimų neišvengiamai sukelia: ar individualios mokesčių lengvatos, nepažeidžiančios proporcingo mokesčių naštos paskirstymo (darant prielaidą, kad tai apskritai įmanoma), vis dėlto yra galimos ir kaip jos galėtų atrodyti? Apskritai, koks yra tas „proporcingo paskirstymo“ *status quo*, kurį privalu išlaikyti? Ar individuali mokesčio lengvata jau pati savaime yra proporcingo mokesčių naštos paskirstymo pažeidimas? Galiausiai, ar, jei tai nėra individuali mokesčių lengvata, neproporcingas mokesčių naštos paskirstymas visgi yra galimas? Nei teismų praktika, nei įstatymo projekto lydymieji dokumentai, nei paties mokesčių administratoriaus apibendrinti mokesčių įstatymų (koku yra ir MAĮ) paaiškinimai<sup>179</sup> plačiau neatskleidžia, kaip reiktų įvertinti ar galėtų būti įvertinta, kas šios nuostatos tikslais yra proporcinga, o kas jau nebe, kur yra vertinimo atskaitos taškai ar kaip juos išskaičiuoti, nusistatyti. Pastebėtina, kad ir pats proporcingumo principas MAĮ 6 straipsnyje net nėra minimas tarp apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principų, o teisingumo principas, kurio sudėtine dalimi yra ir teisingas, sąžiningas mokesčių naštos paskirstymas, MAĮ 8 straipsnyje įtvirtinamas ir detalizuojamas ne kaip mokesčių teisinio reglamentavimo (t. y. mokesčių tvarkos nustatymo), o tik kaip mokesčių administravimo – t. y. galiojančio teisinio reguliavimo taikymo principas.

Vis dėlto moderniosios valstybių konkurencijos mokesčiais kontekste „proporcingą mokesčių naštos paskirstymą“ galima suprasti ir kaip mokesčių mokėtojų gaunamų viešųjų gerybių finansavimo naštos (poreikio) paskirstymo modeliavimą ne tik pagal klasikinius – solidarumo (visuotinio privalomumo) ir

---

<sup>179</sup> Nors šiuo atveju jie vargu ar turėtų kokios nors reikšmės, nes, mokesčių įstatymai yra išimtinė leidžiamosios valdžios, o apibendrinti paaiškinimai – vykdomosios valdžios prerogatyvos, ir šie paaiškinimai vargu ar gali kaip nors riboti įstatymų leidžiamąją valdžią.

galėjimo mokėti principus, siekį užtikrinti horizontalų ir vertikalų apmokestinimo teisingumą, bet ir iš ekonominio utilitarizmo pozicijos, įvertinant individualaus atlygintinumo elementą, atsižvelgimą į asmens iš viešųjų paslaugų gaunamos viešosios naudos ir sumokamų mokesčių, visuomenei duodamos naudos santykį. Išimtinai jurisdikcinio prieglobsčio ieškantys mokestiniai migrantai, labai mobilūs fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie rezidento statusą tam tikroje jurisdikcijoje įgyja labiau formaliai nei faktiškai (realiai) ten persikeldami ir perkeldami savo veiklą ir kapitalą, iš mokesčių finansuojamomis viešosiomis gerybėmis dažnai praktiškai nesinaudoja, o daugeliu realiai, galbūt, net neturi galimybių ar poreikio pasinaudoti.

Du fiziniai mokėtojai rezidentai – rezidentas pagal kilmę ir formaliuosius rezidavimo kriterijus atitinkantis mokestinis imigrantas, taip pat kaip ir du šalyje įsteigti juridiniai dariniai – realiai įsteigta (turinti patalpas, darbuotojus, įrengimus ir pan.) įmonė, vykdanči veiklą šalyje ir užsienyje, ir tik juridinė subjekto registracija, faktiškai egzistuojanti, valdoma ir veiklą vykdanči išimtinai trečiosiose šalyse, savo formaliais požymiais gali praktiškai niekuo nesiskirti, tačiau realiai savo turiniu būti sunkiai sulyginami. Mokestinio imigranto kaip naujo mokesčių mokėtojo atsiradimo ribiniai kaštai viešiesiems šalies finansams – viešųjų išlaidų padidėjimas, paslaugų apimties ar kokybės sumažėjimas – yra minimalūs, jei apskritai ne artimi nuliui. Esminis tokių subjektų poreikis – pats jurisdikcijos su palankiu mokesčiniu ir reguliaciniu režimais egzistavimas, todėl kiekvieno naujo tokio mokesčių mokėtojo atsiradimas papildomo spaudimo didinti viešąsias išlaidas (švietimui, sveikatos ir socialinei apsaugai, infrastruktūrai, saugumui, reguliuojančioms institucijoms ir pan.) iš esmės nesukuria<sup>180</sup>, rezidentų pagal kilmę gaunamų viešųjų paslaugų kokybės nemažina.

---

<sup>180</sup> Suprantama, kad momentinės registravimo procedūrų sąnaudos ir formalių reikalavimų laikymosi kontrolė (finansinės atskaitomybės publikavimas, mokėtojo įtraukimas į rizikos vertinimo sistemas ir kt.) ir panašios administracinio pobūdžio sąnaudos neišvengiamos, tačiau plačiąja prasme, įvertinus ir už kiekvieną registraciją mokamas rinkliavas, papildomi kaštai laikytini niekiniais.

Tokiu būdu šiai mokėtojų kategorijai tenkančios mokestinės naštos ir jų gaunamų viešųjų paslaugų proporcija šaliai dažnai yra kur kas palankesnė, todėl ir mokesčių naštos proporcijų skirtumai dažniausiai reiškia pozityvų rezultatą: net minimalios tokių asmenų ir darinių sumokamų mokesčių sumos (įskaičius ir nuo per nerezidentų įsigyjamų tarpininkų, konsultantų, atstovų, finansų įstaigų ir kitas panašias paslaugų sukuriama šalies BVP gaunamus mokesčius) valstybei dažniausiai sukuria teigiamą viešųjų finansų balansą, kas, savo ruožtu, leidžia šiuo pertekliumi mažinti kitiems mokesčių mokėtojams tenkančią mokestinę naštą arba gerinti ir plėsti už tokius pačius mokesčius teikiamas viešąsias paslaugas<sup>181</sup>. Iš šios perspektyvos, turint mintyje ir tai, kad fiskaliniai migrantai tos šalies ekonomikoje paprastai nedalyvauja ir konkurencinės aplinkos praktiškai neiškreipia (ypač kai taikomi atitinkami tiksliniai apribojimai), net jei ir būtų pripažinta, kad vienokia ar kitokia išimtinai fiskalinei imigracijai skatinti nustatyta bendroji preferencinė mokestinė priemonė – individualių susitarimų dėl apmokestinimo galimybių numatymas ar visiškai ne nacionalinės kilmės rezidentų (fizinių ir juridinių asmenų) atleidimas nuo mokesčio – sukuria visuotinai proporcingo mokesčių naštos paskirstymo tarp visų mokesčių mokėtojų (rezidentų) kategorijų ir grupių (atsižvelgiant į jų ypatumus ir ekonominius bei socialinius skirtumus), iškraipymus ir netolygumus, juos būtų galima visiškai ar bent iš dalies pateisinti viešojo intereso, visuomeninės naudos motyvu. Tai dar labiau sustiprina ir Konstitucijos 46 straipsnio 2 ir 3 dalyse įtvirtinti imperatyvai valstybei remti *visuomenei* naudingas ūkines pastangas ir iniciatyvą ir reguliuoti ūkinę veiklą taip, kad ji tarnautų *bendrai* tautos gerovei.

---

<sup>181</sup> Visuotinių viešųjų finansų deficitų laikais tinkamiau, matyt, būtų kalbėti apie mažesnius biudžetų deficitus ir mažesnius viešųjų išlaidų mažinimo, viešųjų finansų konsolidavimo poreikius.

#### ***2.1.4. Bendrieji principai***

Be aukščiau aptartų specialių reikalavimų konkurencinių režimų (mokestinių lengvatų) formai ir turiniui, jiems lygiai taip pat galioja ir bendrieji apmokestinimo teisinio reglamentavimo kriterijai, reikalavimai, principai. Tai reiškia, jog, pavyzdžiui, Lietuva, teisės aktuose nustatydamą į iš užsienio kilmės mokėtojus ir kapitalą orientuotus konkurencinius apmokestinimo mechanizmus ar suteikdamą administruojančioms institucijoms atitinkamus diskrecinius įgaliojimus, kuriais užsienio šalių mokėtojų sąskaita siekiama didinti nacionalinę mokesčio bazę, mokesčio mokėtojų skaičių ar skatinti tam tikrą nacionalinės ekonomikos sektorių<sup>182</sup>, privalėtų atsižvelgti ir į MAĮ 6 straipsnyje nustatytus pagrindinius apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principus: mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo ir turinio viršenybės prieš formą. Pastebėtina, jog, kaip pažymima ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos mokestinėse bylose apibendrinimo pirmojoje dalyje<sup>183</sup>, paminėti bendrieji mokesčių teisės sistemos principai (kaip ir kiti teisiniai tos pačios teisės sistemos principai) yra tarpusavyje glaudžiai susiję, todėl konkrečiame mokestiniame (kaip ir bet kuriame kitame – civiliniame, administraciniame, finansiniame) teisiniame santykiyje jie paprastai yra taikomi kompleksiskai, papildydami vienas kitą.

#### *Mokesčių mokėtojų lygybės principas*

Konkurencinių apmokestinimo mechanizmų, kaip suteikiančių išskirtines apmokestinimo sąlygas individualiems mokėtojams arba bendrų požymių vienijamoms jų grupėms, kontekste pirmiausia išskirti reikėtų mokesčių mokėtojų lygybės principą. Pastebėtina, kad MAĮ 7 straipsnyje mokėtojų lygybė apribojama tik įstatymuose nustatytų sąlygų vienodu taikymu. Tai pirmiausia suponuoja

---

<sup>182</sup> Paprastai paslaugų – teisinių, finansinių, buhalterinių ir pan.

<sup>183</sup> Žr. <[www.lvat.lt/download/1026/07\\_apibendrinimas.pdf](http://www.lvat.lt/download/1026/07_apibendrinimas.pdf)>.

nuorodą ne į visa apimančią lygybę, bet tik į mokesčių administratoriaus diskrecijos ribojimą diferencijuotai taikyti (administruoti) tas pačias mokesčių įstatymų nuostatas skirtingoms mokėtojų grupėms (proteguojant fiskalinius imigrantus, nerezidentus, jokios ekonominės veikos šalyje nevykdančius ir pajamų joje negaunančius subjektus ir pan.), jei pačioje nuostatoje tai nėra išskiriama.

Vis dėlto Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra pažymėjęs, kad šis principas iš esmės vertintinas kaip konstitucinio asmenų teisinės lygybės (lygiateisiškumo) įstatymui, teismui ir kitoms valstybės institucijoms principo, įtvirtinto Konstitucijos 29 straipsnio 1 dalyje, išraiška mokesčių teisėje. Todėl, aiškinant mokesčių mokėtojų lygybės principo turinį, būtina atsižvelgti ir į Konstitucinio Teismo formuojamą konstitucinę doktriną. Joje konstitucinis žmonių lygybės įstatymui ir teismui principas išskiriamas kaip pamatinis šiuolaikinės demokratinės valstybės ir jos teisės principas. Jis, kaip yra pažymėjęs ir tas pats Konstitucinis Teismas, yra taikytinas ne tik fiziniams, bet ir juridiniams asmenims<sup>184</sup>. Konstituciniu aspektu asmenų lygybės principą reikėtų vertinti, kaip reikalavimą nediskriminuoti ir taikyti „lygų matą“, kai reikia tą pačią normą taikyti skirtingiems asmenims, bet ir imperatyvų reikalavimą pačioms teisės normoms, leidžiamosios valdžios įgaliojimus turintiems subjektams neperžengti šio bendrojo principo nubrėžtų ribų, pačiu teisiniu reguliavimu nesukurti nepagrįstos, subjektyvios diskriminacijos, kurią kaip tik ir galima būtų išvengti ribotai tik užsienio kilmės ar priklausomybės subjektams taikomų lengvatinių apmokestinimo išlygų atveju. Kita vertus, plėtojant konstitucinį asmenų lygybės principą buvo išaiškinta, kad jis nėra absoliutus tiek, kad darytų negalimą diferencijuotą teisinį reguliavimą. Konstitucinio Teismo ne kartą akcentuotas diskriminacijos draudimas nereiškia, jog tam tikrų bendrų požymių siejamoms ir nuo kitų objektyviai besiskiriančioms asmenų grupėms negali būti sudaromos

---

<sup>184</sup> Čia atkreiptinas dėmesys, kad 1993 m. lapkričio 8 d. nutarime tą patį konstitucinį asmenų lygybės principą Konstitucinis teismas laikė taikytinu išimtinai tik fiziniams asmenims.

palankesnės sąlygos, jeigu tuo siekiama pozityvių, visuomeniškai naudingų tikslų. Aiškinant šios, Konstitucijos 29 straipsnio pirmosios dalies nuostatos turinį, apmokestinimo kontekste negalima neatsižvelgti ir į Konstitucijos 46 straipsnio trečiosios dalies nuostatą, jog valstybė reguliuoja ūkinę veiklą taip, kad ji tarnautų bendrai tautos gerovei. Šios nuostatos, viena kitą sąlygodamos, sudaro konstitucines prielaidas leisti įstatymus, kuriais reaguojama į tautos ūkio būklę, ekonomikos ir socialinio gyvenimo įvairovę bei kintamumą. Vertinant tai, ar pagrindai nustatytas skirtingas teisinis reguliavimas, pasak Konstitucinio Teismo, būtina atsižvelgti į konkrečias teises aplinkybes: pirmiausia turi būti įvertinti atitinkamų subjektų ir objektų, kuriems taikomas skirtingas teisinis reguliavimas, teisinės padėties skirtumai; antra, reikia atsižvelgti į teisės aktų suderinamumą pagal jų hierarchiją, reguliavimo apimtį ir kt.; trečia, būtina įvertinti, ar teisės normos, nustatančios specialias sąlygas, atitinka teisės akto paskirtį ir tikslą. Konkrečių teisės normų pagrįstumas gali būti įtikinamas tik tais atvejais, kai į visas anksčiau nurodytas aplinkybes buvo atsižvelgta. Jeigu būtų ignoruojama bent viena šių sąlygų, galėtų kilti pagrįstų abejonų dėl specialios teisės normos atitikimo konstitucinėms nuostatoms. Reguluojant mokesčius tai praktiškai reiškia, kad ir išimtinai į užsienio subjektus ir kapitalą *de jure* ar *de facto* orientuotų apmokestinimo priemonių atveju neatskiriama jų legitimumo analizės dalis yra ir šių priemonių tikslų, pasekmių, pasirinktos formos tinkamumo analizė, naudos visuomenei ir atitinkamų grupių išskyrimo objektyvumo bei joms taikomų lengvatų proporcingumo bei jau minėtos visuomeninės naudos ir sukuriamų ribinių kaštų santykio įvertinimas.

Kalbant apie mokesčių mokėtojų lygybę taip pat pabrėžtina, kad, kaip konstatavo Vyriausiasis administracinis teismas, principas pažeidžiamas ne tik tais atvejais, kai mokesčių mokėtojų atžvilgiu mokesčių įstatymų ir juos įgyvendinančių teisės aktų nuostatos taikomos skirtingai, bet ir tada, kai mokesčių mokėtojai (tinkamai) neatlikdami savo pareigų nepagrįstai atsiduria geresnėje



padėtyje nei kiti. Nors tuo konkrečiu atveju tiesiogiai buvo kalbama apie mokėtojų, siekiančių abejotinais ir aiškiai neteisėtais būdais išvengti mokesčių, veiksmus, tas pats požiūris turėtų būti taikomas ir mokesčių administratoriui, kuris, naudodamasis savo diskrecija, skirtingiems mokesčių mokėtojams taiko skirtingą administravimo praktiką, atskaitomybės ir mokesčių sumokėjimo kontrolės reikalavimus, be objektyvios būtinybės diferencijuoja juos pagal kilmę, veiklos pobūdį ir pan.

### *Visuotinio privalomumo ir teisingumo principai*

Iš esmės analogiškus reikalavimus įstatymų leidėjui ir administratoriams suponuoja ir teisingumo bei visuotinio privalomumo principai. Mokesčių visuotinio privalomumo principas yra suprantamas kaip kiekvieno mokesčių mokėtojo prievolė mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikantis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę, turi pareigą teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais<sup>185</sup>. Iš kitos puses, tai aiškus imperatyvas mokesčių administratoriui, eliminuojantis galimą subjektyvumą, šališkumą, selektyvų, individualizuotą įstatymų nuostatų interpretavimą ir taikymą.

Mokesčių teisingumo principas neatsiejamas nuo konstitucinio teisingumo principo, kuris yra vienas iš pagrindinių teisės, kaip socialinio gyvenimo reguliavimo priemonės, tikslų; jis esąs vienas svarbiausių moralinių vertybių ir teisinės valstybės pagrindų ir gali būti įgyvendintas užtikrinant tam tikrą interesų pusiausvyrą, išvengiant atsitiktinumų ir savivalės, socialinio gyvenimo nestabilumo, interesų priešpriešos. Minėta, kad šio principo sudedamąja dalimi yra ir proporcingas bei teisingas viešojo sektoriaus išlaikymo kaštų paskirstymas

---

<sup>185</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. vasario 26 d. nutartis byloje Nr. A<sup>6</sup>-206/2007.

tarp šiomis paslaugomis besinaudojančiųjų. Geriausias šiuo aspektu, matyt, būtų pagalbės mokestis, visiems nustatant vienodą absoliučią mokesčio sumą. Tačiau, taip pat minėta, kad principai neegzistuoja *per se*, o sąveikauja, vienas kitą determinuoja ir riboja. Tas pats teisingumo principas mokesčių teisėje reikalauja, pirma, kad apmokestinti būtų tik galintys, turintys iš ko mokėti, ir, antra, suponuoja, kad galintis mokėti daugiau ir turi mokėti daugiau. Be to, taip pat teisinga ir logiška, kad tik pajamas iš šaltinio šalyje gaunantiems užsieniečiams taikomas skirtingas, dažniausia aiškiai mažesnis apmokestinimas nei rezidentams, kurie apmokestinami nuo pasaulinių pajamų, atitinkamu progresinės skalės tarifu (jei tokie taikomi), naikinant dvigubą apmokestinimą, taikant neapmokestinamuosius dydžius ir kitas išimtis bei apribojimus, perkeliant ankstesnių mokestinių laikotarpių ar konsoliduojant visos įmonių grupės nuostolius. Tačiau, kai ieškant konkurencingumo (o ne aiškiais socialiniais, aplinkosaugos ar kitais reguliaciniais tikslais) įvairiomis priemonėmis tiesiogiai ar netiesiogiai imami diferencijuoti rezidentai, šalyje įsteigtos, panašia veikla užsiimančios bendrovės, apmokestinimo teisingumo balanso ir jų privalomumo, įstatymo (o ne subjektyvaus vertinimo) viršenybės išlaikymas, aiškus reglamentavimo ir konkrečių sprendimų pagrindimas bei motyvavimas tampa itin svarbiais: pvz., kodėl nepakankamos kapitalizacijos taisyklės vienaip taikomos finansų, kredito institucijoms (ypač kontroliuojamoms tiesiogiai užsienio subjektų), o kitaip visiems kitiems mokesčių mokėtojams; kuo, kokiais objektyviais indikatoriais vadovaujamosi tariantis dėl mokesčių sumos mokestinių ginčų metu, nė vienai šaliai negalint pagrįsti savos pozicijos, kas kontroliuoja, kad šių taisyklių būtų laikomasi ir pan.

#### *Apmokestinimo aiškumo principas*

Atskirai, nors ir lakoniškai, tarp juridines ribas konkurencinėms mokestinėms priemonėms nustatančių reikėtų paminėti ir apmokestinimo aiškumo

principą. Viena vertus, kaip konstitucinio būtinumo normas formuluoti aiškiai ir neprieštaringai, šis principas reikalauja, jog mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose būtų aiškiai apibrėžti. Todėl tiek pačios preferencinės nuostatos, išimtys, lengvatos, jų taikymo prielaidos ir sąlygos, tiek ir diskreciniai įgaliojimai administruojančioms institucijoms, liberaliau ar tiesiog kitaip vertinti nerezidentų ar fiskalinių imigrantų gaunamas pajamas, pelną, turimą turtą ar vykdomą veiklą, sudaryti susitarimus dėl apmokestinimo taikymo sąlygų konkrečioms situacijoms ar transakcijoms teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti, tikslūs, skaidrūs. Net jei toks reguliavimas, preferencinis apmokestinimo režimas neatitiktų kitų nacionalinės ar tarptautinės teisės reikalavimų, šis principas yra *conditio sine qua non* tokiems prieštaravimams apskritai identifikuoti ir įvertinti.

Kita vertus, apmokestinimo aiškumo principas taip pat aktualus ir aiškinant mokesčių įstatymus, juos taikant netipinėms, norminiuose aktuose tiesiogiai neaprašytoms situacijoms, naujai besiformuojantiems visuomeniniams santykiams, mokesčių administratoriui atliekant administravimo veiksmus, kontroliuojant mokėtojus ir vertinant jų veiklą ir veiksmus mokesčių įstatymų laikymosi aspektu. Šis principas netiesiogiai reikalauja užtikrinti tam tikrą viešumo lygį, atskleisti, kaip konkrečios nuostatos taikomos konkrečių mokėtojų atžvilgiu ir motyvuoti, kodėl išoriškai galbūt panašiais atvejais tos pačios normos taikymas sukuria skirtingą rezultatą: pavyzdžiui, kodėl vienu atveju veikla pripažįstama sukuriančia nuolatinę buveinę, o kitu – ne; kodėl vienoje situacijoje įmonės likvidavimo atveju gaunamos pajamos laikomos pajamomis iš akcijų pardavimo<sup>186</sup>, o kitu – dividendais; kodėl vienoje situacijoje palūkanos už specialios paskolą, kuri panaudota kitai bendrovei įsigyti, po įsigyjamosios ir įsigyjamosios bendrovių sujungimo laikomos naujosios įmonės su būsimomis pajamomis susijusiais leidžiamais atskaitymais, o kitais – ne, ir panašiai.

---

<sup>186</sup> Kas, pavyzdžiui, nerezidentams dažniausia apskritai nėra mokesčio objektu.

### *Principai ir nemokestinis reguliavimas*

Konstitucinis asmenų lygybės įstatymui, teismui ir kitoms valstybės institucijoms bei pareigūnams principas ne mažiau aktualus ir vertinant nefiskalines konkuravimo mokesčiais ir dėl mokesčių priemones. Tiek administracinis ekonominės ar finansinės veiklos reguliavimas (ūkio subjektų veiklos kontrolė, atskaitomybės reikalavimai, licencijavimas ir pan.), tiek civilinių teisinių santykių reglamentavimas (pradedant teisėmis steigti atitinkamus juridinius asmenis, rinktis kitas veiklos formas, reikalavimus įstatiniam kapitalui, akcininkų tapatybės atskleidimui ir pan.) ar net imunitetai nuo atitinkamų valstybės institucijų jurisdikcijos (pavyzdžiui, rezidentų ir ne rezidentų bankinės informacijos prieinamumas mokesčių administratoriui, teisėsaugos institucijų reikalavimų kaupiti ir suteikti turimą informaciją privalomumas ir kt.) turi būti objektyvūs, pagrįsti atitinkamų veiklos rūšių ar objektyvios asmenų padėties skirtumais ir specifika. Žvelgiant iš nacionalinės teisės ir tarptautinių ekonominės prigimties sutarčių, kuriomis būtent užsienio subjektams siekiama užtikrinti lygiavertį statusą nacionalams, perspektyvos, būtent nacionaliniai subjektai savo šalies pirmiausia turėtų būti ginami nuo tiesioginių ar netiesioginių apsunkinimų arba, kas praktikoje kur kas labiau tikėtina, jų sąskaita (įskaitant prarandamą konkurencinį pranašumą) suteikiamų nepagrįstų lengvatų nerezydentams, imigruojančiam užsienio kapitalui, atleidžiant pastaruosius nuo prievolių, reikalavimų ir atsakomybės, kurių, siekiant apsaugoti tam tikrą viešąją ar privačią vertybę, visuomeninį interesą (teisinį gėrį), vienodai logiška būtų reikalauti tiek iš rezidentų, tiek iš ne rezidentų. Vienas akivaizdesnių pavyzdžių šiuo atveju galėtų būti absoliučios banko paslapties taikymas nerezydentams, formaliems imigrantams, ar bendrai visiems užsienio kilmės fiziniams ir juridiniams asmenims ir jos netaikymas rezidentams: viena vertus, šalis gali pasirinkti ginti tik savo viešąjį interesą, siekti užtikrinti teisingą mokesčių sumokėjimo, įstatymų

laikymosi kontrole, ir, nesant atitinkamu tarptautinių sutarčių, neprivalo savo sąskaita to imtis kitos šalies naudai, kita vertus, jei banko paslapties instituto prigimtis ir užtikrinimas nerezidentams (net valstybės institucijų atžvilgiu išimtį darant tik sunkiems ir labai sunkiems nusikaltimams) grindžiamas asmens privataus gyvenimo apsauga<sup>187</sup>, matyt visiškai pagrįsta klausti, kodėl pastariesiems ši žmogaus teisė turėtų būti platesnė nei nacionalams. Apie analogiškos prigimties diskriminavimą, galėtume kalbėti ir vertindami skirtingus reikalavimus vietinių ir užsieniečių šalyje steigiamoms ir jų valdomoms bendrovėms, minimaliam jų įstatiniam (akciniam) kapitalui, finansinės atskaitomybės viešinimui, kaip viešosios teisės garantuojamos minimalios kreditorių ir vartotojų apsaugos instrumentui.

Kartu būtina pažymėti, kad tam tikri racionalų ir užsieniečių veiklos reguliavimo skirtumai, be abejo, objektyviai neišvengiami ir gali būti nulemti paprasčiausių pragmatinių priežasčių. Pavyzdžiui, MAĮ 42 straipsnyje numatyta pareiga Lietuvoje įregistruotiems juridiniams asmenims pranešti apie užsienio valstybėse atidarytas ir uždarytas sąskaitas netaikoma apmokestinamų pajamų Lietuvoje gaunančioms užsienio įmonėms (apmokestinamiesiems vienetams), net jei pastarųjų veiklos apimtis ir būdas (forma) suponuoja nuolatinės buveinės šalyje atsiradimą. Akivaizdu, kad toks reikalavimas ne tik būtų sunkiai įgyvendinamas praktiškai, bet matyt, ir nelabai proporcingas siekiamam tikslui, o kai kuriais atvejais apskirtai nebūtinai ir perteklinis: informaciją apie iš šaltinių šalyje jų gautas pajamas (kurios paprastai nerezidentams tik ir yra mokesčio objektu) sėkmingai galima surinkti ir iš jas išmokėjusių rezidentų arba, esant būtinybei (ir atitinkamam tarptautinio bendradarbiavimo lygiui), kreiptis į valstybių, kuriose šie reziduoja, mokesčių administratorius ar kitas kompetentingas institucijas. Kiek labiau pagrįsta tokiu atveju, galbūt, būtų reikalauti, kad tokie nerezidentai

---

<sup>187</sup> O būtent toks motyvas istoriškai pateikiamas daugelio tradicinių bankinės paslapties valstybių, pirmiausia – Šveicarijos.

praneštų apie šalies kredito įstaigose atidarytas sąskaitas, kas Lietuvoje faktiškai ir užtikrinama MAĮ 55 straipsnyje atitinkamos informacijos pateikimo reikalavimą nustatant tiesiogiai šalyje reziduojančiomis kredito įstaigomis. Dar praktiškiau, matyt, būtų reikalauti nacionalinių finansų įstaigų pranešti apie atitinkamas (pvz., viršijančias tam tikrą sumą, nukreiptas į tam tikras valstybes ir pan.) rezidentų ar formaliai imigravusių fizinių ir juridinių asmenų pervedimus į nerezidentams priklausančias sąskaitas užsienio bankuose<sup>188</sup>, tačiau ir šis tikslas gali būti pasiektas mokesčių administratoriui naudojantis jau esamomis kitomis MAĮ nuostatomis – 33 straipsnio 1 punktu, 49 straipsniu.

Skirtingo nacionalinės ir užsienio kilmės subjektų (pavyzdžiui, bankų, draudimo paslaugų teikėjų, kita reguliuojama veiklą vykdančių ar atitinkama profesija besiverčiančių) veiklos, kaip beje ir apmokestinimo, priežastis dažniausia yra objektyvūs jų padėties skirtumai: nerezidentai ir apskritai užsienio kilmės subjektai, net ir įgiję rezidento statusą, dažnai privalo paklusti dviejų valstybių viešosios teisės normoms, reguliacinei aplinkai, jų mokesčių prievolių apimtys šaltinio valstybėje dažnai yra kur kas siauresnės apimties. Todėl tai, kad nacionalinėje teisėje rezidentų ir ne rezidentų ir jų veiklos reglamentavimas nėra tapatus, dar nereiškia, kad nerezidentams siekiama suteikti ar *de facto* suteikiamas koks nors pranašumas prieš rezidentus. Atsižvelgiant į tai, analizuojant rezidentų ir nerezidentų statuso, jų veiklos reguliavimo skirtumus, taikomų ribojimų, įpareigojimų ir prievolių skirtumų pagrįstumą, teisingumą ir teisėtumą, pirmiausia svarbu nustatyti, kiek apskritai atitinkamose situacijose, atitinkamos veiklos ar pajamų atžvilgiu šioms skirtingoms grupėms priklausantys subjektai ir jų padėtis yra palyginama, ir objektyviai įvertinti tai, ar ir, jeigu taip, kiek būtent šios nacionalinės nuostatos (o ne, pavyzdžiui, jų kilmės valstybės reguliavimas ar objektyvi skirtingų mokesčių sistemų sąveika) prisideda prie galimo nerezidentų

---

<sup>188</sup> Panašaus pobūdžio ir net išsamesnė kontrolė vykdoma pagal Lietuvos Respublikos pinigų plovimo ir teroristų finansavimo prevencijos įstatymo nuostatas, nors mokesčių administratoriaus nėra tarp už jo įgyvendinimą atsakingų ir jo pagrindu įgaliojimus gaunančių institucijų.

įgyjamo konkurencinio pranašumo: galimybės nukelti apmokestinimą rezidavimo valstybėje norimam laikui, mokesčių kredito ar permokos atsiradimo, galimybės perkvalifikuoti gautas pajamas rezidavimo apmokestinimo tikslais, konsoliduoti mokesčius nuostolius su grupės įmonėmis užsienyje ir pan.

Iš to matyti, kad, net jei nacionalinės ir užsienio kilmės subjektams šalyje taikomi reikalavimai savo forma nėra visiškai tapatūs, tai nebūtinai reiškia, kad kurie nors iš jų potencialiai proteguojami ar, atitinkamai, diskriminuojami. Konstitucinis proporcingumo principas reikalauja ir iš Konstitucijos 46 straipsnio išvestino įpareigojimo ūkio subjektų neapkrauti nebūtinais reikalavimais išplaukia, kad konkrečios priemonės konkrečių asmenų grupių atžvilgiu turi būti parenkamos įvertinant tų subjektų, kuriems jos adresuotos specifika, siekiamus tikslus, kylančias realias rizikas, saugomą teisinį interesą: pavyzdžiui, privalomas nepriklausomas auditas viešai biržoje kotiruojamoms bendrovėms suvokiamas ir pateisinamas, tuo tarpu valstybės įpareigojimas tą atlikti ir vieno asmens visiškai kontroliuojamoje ir tikrai patogesni jo asmeninių aktyvų valdymą, disponavimą jais turinčioje užtikrinti įmonėje vargu ar pateisinamas (ypač jei to nereikalauja kreditoriai, kontrahentai ar kiti suinteresuoti asmenys).

### ***2.1.5. Kitas nacionalinis nemokestinis reguliavimas***

Greta specialiųjų reikalavimų mokesčių teisiniam reglamentavimui ir įgyvendinimui, bendrųjų ir specialiųjų principų, formuojančių ir determinuojančių tai, kokie fiskaliniai sprendimai ir kokia apimtimi, nustatant specialius apmokestinimo režimus, suteikiant mokesčines lengvatas, išimtis ir preferencijas ar, priešingai, ribojant jų prieinamumą, yra priimtini ir legitimūs, nereikėtų pamiršti bendrųjų bei specialiųjų ir privatinės teisės normų, taip pat specialaus įvairius kitus specifinius ekonominius ir socialinius santykius reguliuojančių viešosios teisės normų.

Visų pirma dėmesys atkreiptinas į civilinių tiesinių santykių reguliavimo pagrindus nustatančias Civilinio kodekso nuostatas, ne tik esančias didžiosios

dalies mokesčių mokėtojų – juridinių asmenų, atsiradimo teisiniu pagrindu, bet ir apskritai mokesčio bazę kuriančios ūkinės komercinės veiklos normatyviniu pagrindu. Mokestiniai teisiniai santykiai faktiškai „konstruojami“ civilinių teisinių santykių pagrindu ir, nors pagal MAĮ 10 straipsnį viršenybė mokestiniuose teisiniuose santykiuose teikiama šių santykių dalyvių veiksmų turiniui, o neformaliai išraiškai, tai negali būti vertinama kaip absoliutus leidimas visiškai ignoruoti atskirų pavienių asmenų ar sandorio šalių pasirinktą jų ūkinės veiklos formalizavimo būdą, tiek kiek ta ūkinė veikla turi turinį ir jis šiai formai akivaizdžiai neprieštarauja. Šis aspektas itin aktualus šaliai, kuri (sau priimtinoje ribose) siekia tapti verslo struktūrizavimui, investicijų ir kapitalo srautų valdymui patrauklia, patogų teisinį reguliavimą užtikrinančia jurisdikcija. Teisinio tikrumo, stabilumo ir prognozuojamumo reikšmė šiuo atveju yra sunkiai pervertinama. Vienos iš daiktinių teisių (uzufukto, emphyteusio ar servituto) suteikimas ar perleidimas nėra paties daikto (nuosavybės teisės) perleidimas<sup>189</sup>, taip kaip nėra ir turto perdavimas patikėjimo teise ar pasaugai; sandorio sudarymas su juridiniu asmeniu, net jei neribotos civilinės atsakomybės ir visiškai kontroliuojamu vieno asmens, yra to juridinio, o ne jį kontroliuojančio asmens sandoris; galiausiai, neatlygintinas turto suteikimas, perdavimas, ar pinigų skolinimas, kai po sandoriu nėra slepiamos jokios kitos transakcijos ir interesai, pirmiausia yra neatlygintinas sandoris, todėl, jei ir yra logiška (nors nebūtinai protinga ir teisinga) šį turtą ar lėšas neatlygintinai gaunančiojo pajamomis pripažinti tokiu būdu gaunamą naudą (pajamas natūra), analogišką reikalavimą taikyti duodančiajai (skolinančiajai) pusei (t. y. skaičiuoti asmens *negautas* pajamas natūra, kas mokesčių administratoriaus praktikoje Lietuvoje nėra jokia retenybė)<sup>190</sup>, reikštų visiškai

---

<sup>189</sup> Tol, kol nesama akivaizdžių duomenų rodančių, kad *de facto* yra priešingai, nenustatomas ir neįrodomas piktnaudžiavimas.

<sup>190</sup> Net ir turint tam tvirtą formalų pagrindą – Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 1 ir 2 dalis ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 1 ir 2 dalis, kurios (ypač akivaizdžiai – kai taikomos asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriams), autoriaus nuomone, pirma, *per se* nėra absoliučiai imperatyvios, antra, kaip ir bet kurios kitos yra subordinuotos bendriesiems ir specialiesiems principams: kaip administracinėje byloje Nr. A<sup>11</sup>-603/2007 pažymėjo Vyriausiasis administracinis teismas, teisės



neigti tokių ūkinių operacijų civilines pasekmes ir kone reikalauti, kad privatūs ūkio subjektai savo veiklą, laikydamiesi visų leidimų, draudimų ir apribojimų, vykdytų pirmiausia vadovaujantis ne laisvai savo nuožiūra, o vadovaudamiesi valstybės fiskaliniais interesais. Šie pavyzdžiai iliustruoja, kad mokesčių tęsinį reguliavimą formuluodamas, preferencinius apmokestinimo režimus įvairioms asmenų grupėms, veiklos formoms, finansinėms transakcijoms nustatydamas ir (ypatingai) anti-konkurencines, mokesčių bazės apsaugos nuo erozijos priemones priimdamas įstatymų leidėjas ir jas taikančios administruojančios institucijos negali absoliučiai ignoruoti civilinių teisinių atitinkamos veiklos padarinių, turi paisyti atitinkamiems santykiams taikomo civilinio teisinio reguliavimo, o, pagal Civilinio kodekso 1.1 straipsnį, tais atvejais, kai tai yra įsakmiai nurodyta Civiliniame kodekse ir kai viešojo administravimo santykiai nėra tiesiogiai reglamentuoti viešosios teisės normomis, jį net tiesiogiai taikyti. Todėl normalu, kad tikslinis mokestinis reguliavimas juridinėms formoms, kurių šalies civilinė teisė nepripažįsta (pvz., patikoms (angl. *trusts*)), specialus mokestinis režimas sandoriams, kurie pagal šalies civilinius įstatymus apskritai nėra galimi (pvz., vertybinių popierių skolinimas), ar fiskalinę migraciją ribojančios priemonės, absoliučiai ir besąlygiškai ignoruojančios sutarties laisvės, nesikišimo į privačius santykius, teisėtų lūkesčių ar kitus civilinės teisės principus (net jei ir tik „mokesčių tikslais“, tačiau be objektyvios būtinybės ar net neužtikrinant proporcingumo principo) būtų ne tik bendros šalies teisinės sistemos svetimkūniais, bet ir keltų pagrįstų abejonių dėl legitimumo. Suprantama, globalizacijos sąlygomis ir vis aktyvesnės teisinių sistemų sąveikos akivaizdoje, rezidentams aktyviai naudojantis užsienio jurisdikcijų galimybėmis, tam tikra mokesčių sistemos adaptacija gali būti visiškai suprantama ir neišvengiama,

---

norma „skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei – kiek objektyviai įmanoma – teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neviršija šių įvertinimo kriterijų.“

tačiau, bet kuriuo atveju, svarbu nepamišti, kad ne mokesčių teisės paskirtis ir tikslas yra reglamentuoti ir vienokią ar kitokią veiklą ar sandorius, juos sankcionuoti.

Šiuo aspektu itin aktualios ir dažnai nepelnytai pamiršamos, kai kalbama apie tarptautinio apmokestinimo, užsienyje įsteigtų subjektų ar sudarytų sandorių kvalifikavimo situacijas, yra ir, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 1 knygos II skyriaus „Tarptautinė privatinė teisė“ nuostatos. Jomis ne tik nustatomos užsienio šalių teisės sistemos pripažinimo sąlygos, išlygos bei ribos, užsienio valstybėse įsteigtų juridinių darinių pripažinimo sąlygos bei jų teisnumo Lietuvoje apimtis (kas, beje, apskritai yra vienas iš tarpjurisdikcinio konkuravimo mokesčiais ir dėl mokesčių katalizatorių), tarpvalstybinį elementą turintiems sandoriams, civilinių teisinių santykių objektams, prievolėms ir daiktinėms teisėms taikytina teisė, *suma summarum* duodančios ir tam tikrą orientyrą, kaip šių civilinių teisinių santykių rezultatus reikėtų kvalifikuoti ir vertinti ir mokestiniais tikslais. Vienas įdomesnių pavyzdžių, kad tiek Lietuvos mokesčių įstatymuose, tiek ir sudaromose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse esminis juridiniam asmeniui taikomas rezidavimo kriterijus – jo įsteigimas (faktiškai – juridinė registracija) Lietuvos Respublikoje; tuo tarpu Civilinio kodekso 1.19 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad jei juridinio asmens ar kitos organizacijos steigimo tvarka buvo pažeista, jo civilinis teisnumas nustatomas pagal faktinės jo veiklos vietos valstybės teisę; šių dviejų aplinkybių sąveikoje potencialiai įmanoma situacija, kai Lietuvoje formaliai įregistruota, tačiau joje jokios veiklos nevykdanti bendrovė, kurios buveinė, pažeidžiant Akcinių bendrovių įstatymo 2 straipsnio 7 dalies nuostatas, būtų užsienio valstybėje<sup>191</sup>, Lietuvos civilinės teisės požiūriu ji greičiausiai<sup>192</sup> būtų laikoma tos užsienio

---

<sup>191</sup> Dėl pačios Civilinio kodekso 1.19 straipsnio 2 dalies egzistavimo galima pagrįstai manyti, kad tai nebūtų *ex injuria jus non oritur* situacija ir tokia bendrovė vis tiek būtų pripažinta įsteigta.

<sup>192</sup> Atsižvelgiant į tai, kad teisminių institucijų praktikos taikant Civilinio kodekso 1.19 straipsnio 2 dalies nuostatą kol kas visiškai nėra.

valstybės rezidentu, tuo tarpu pagal galiojančius mokesčių įstatymus, ignoruojant civilines teises pasekmes, potencialiai ir toliau laikoma Lietuvos rezidente mokesčių tikslais.

Be to, labai svarbiu bet kurio mokesčių optimizavimo plano elementu, dažniausia lemiančiu jo veiksmingumą ir mokesčių administratoriaus galimybes perkvalifikuoti mokesčių mokėtojo siekiamą (ir užsienio valstybių mokesčių sistemos pagalba modeliuojamą mokestinį) rezultatą yra ir mokestinės informacijos prieinamumo reguliavimas. Bendrųjų mokestinių priemonių – konkurencingos principinės mokesčių struktūros, žemų bendrųjų tarifų, juridinio ir ekonominio dvigubo apmokestinimo naikinimo politikos ir pan. – atveju informacijos prieinamumas retai yra lemiantis veiksnys (todėl, kad ji tiesiog yra žinoma), tačiau, kai kalbama apie specialias mokestines išlygas, režimus, net individualų apmokestinimą – labai svarbiais yra tiek faktinė informacija apie ūkio subjektų veiklą (pajamas, investicijas, turimą kapitalą ir jo vertę), tiek ir žinojimas apie patį užsienio valstybėje tam mokėtojui taikomą teisinį reguliavimą. Neveltui tiek OECD, tiek ES, tiek ir Lietuvos vidaus teisės aktuose<sup>193</sup> mokestiniai prieglobsčiai vertinami ne tik per faktinės informacijos apie mokėtojų ūkines operacijas prieinamumą, bet ir norminės bendrosios informacijos apie pačią mokesčių sistemą, konkretaus mokestinio režimo turinį, paskirtį, jo veikimą, galiojimą ar administravimo praktiką prieinamumą, šalies institucijų bendradarbiavimą atskleidžiant jo turinį, taikymo praktiką. Net šiame informacijos amžiuje principinių žinių apie užsienio valstybių teisės aktų nuostatų turinį, kaitą ar jų šaltinius nebuvimas (ribotas jų prieinamumas užsieniečiams ir užsienio mokesčių administratoriams) ir net kalbos barjeras (ypač kalbant apie ne pačias populiariausias kalbas) susipažįstant su viešai skelbiama informacija vis dar yra faktoriai, kurie lemia mokesčių administratoriaus informuotumą, o žinojimas, kodėl ir kaip veikia mokestinės struktūros pagrindu (ar reikšminga jos dalimi)

---

<sup>193</sup> PMĮ 2 straipsnio 38 dalyje, įtvirtinančioje tikslinių teritorijų kriterijus.

esanti užsienio valstybės įstatyminė nuostata ar nuostatos, neretai gali esmingai nulemti atitinkamos struktūros veikimą. Paradoksą čia galėtume išvelgti tame, kad, jei mokesčių mokėtojai tradiciškai remiasi privačiais konsultantais, teisininkais, struktūrų valdytojais, kurie už atlygi ne tik surenka visa informaciją, bet ir parengia bei įgyvendina atitinkamus sprendimus, tai mokesčių administratoriai – pirmiausia viešai prieinama informacija apie apmokestinimo tvarką (įskaitant brangias ir ne visada pakankamai reikšmingų detalių atskleidžiančias internetines duomenų bazes), ir užsienio valstybės mokesčių administratoriais ir kitomis institucijomis, įgyvendinančiomis bendrą šalies fiskalinę politiką, kurios nebūtinai linkusios viską atskleisti, paaiškinti bendradarbiauti (net ir kalbant ne tik apie mokesčius prieglobsčius). Dėl to ir šalies vidaus įstatymų nuostatos, vienašališkai deklaruojančios visapusišką bendradarbiavimą, suteikiančios plačią diskreciją rinkti ir keisti informacija (abipusiškumo pagrindu ar net be jo), minimalias ar apskritai jokių apie mokesčių mokėtojus turimos informacijos konfidencialumo garantijų ir pan., jeigu ne *de jure*, tai *de facto* gali labai sumažinti bet kurio užsienio rezidentų ir kapitalo imigracijai skatinti tinkamo instrumento patrauklumą ir efektyvumą.

Vis dėlto, reikia pripažinti, kad tiek teisė nustatyti ir rinkti mokesčius, tiek valdžios institucijų įgaliojimų ir kompetencijų nustatymas, kaip ir administracinis ekonominės bei finansinės veiklos, taip pat civilinių teisinių santykių, fizinių asmenų migracijos reguliavimas, nuošaliau paliekant valstybės priimtus tarptautinius įsipareigojimus, pirmiausia yra neatskiriama valstybės suvereniteto dalys, todėl tiesiogiai subordinuotas pirmiausia to paties suverenitetą įgyvendinančio subjekto valiai. Tai reiškia, kad, išskyrus gal tik formaliuosius (faktiškai, matyt, tik konstitucinius) tam tikro lygmens klausimų (pačių mokesčių, pagrindinių jų dedamųjų elementų ir kt.) reglamentavimo atitinkamos juridinės galios teisės aktuose reikalavimus, objektyvių, aiškiai formalizuotų ir nuo paties

ribojamojo subjekto (t. y. įstatymų leidėjo) valios nepriklausančių ribų, kurių, priimdamas konkurencinius ar antikonkurencinius sprendimus, juos formalizuodamas įstatymų leidėjas negalėtų pakeisti, peržengti (ar, esant būtinybei, net jų laisvai vienašališkai „praplėsti“), pateisinant atitinkamais viešojo intereso, visuomeninio poreikio, socialinio solidarumo ar kitais teisinei valstybei fundamentaliais principais ar argumentais (kurių prioritetiškumas dažniausia kinta priklausomai nuo vadovaujančios politinės jėgos ideologijos), nacionalinėje teisėje rasti būtų sudėtinga. Net ir klasikinis mokesčių požymis – individualus neatlygintumas, visuomeninės naudos, viešojo intereso kontekste gali būti ir daugelyje šalių, oficialiai įteisinusių vienokio ar kitokio pobūdžio, lygmens ir apimties susitarimus dėl apmokestinimo, yra nustumtas šiek tiek nuošaliau, jo lengvo ignoravimo duodamą naudą vertinant aukščiau už tuo padaromą žalą. Jo reikšmė šiuolaikinėse valstybėse, moderniosios ekonomikos ir finansų rinkų sąlygomis žekliai mažėja. Tai savo ruožtu ne tik apsunkina galimybę kelti klausimą dėl potencialiai neproporcingo mokesčių naštos paskirstymo ar rezidentų diskriminavimo nerezidentų atžvilgių (šiems suteikiant lengvatas), bet ir, galbūt, (ypač turintiems liberalesnes pažiūras) suteikia galimybę ne tik atmesti bet kokius suvereno sprendimų, suteikiančių lengvatas nerezidentams, laisvės ribojimus, bet net išvelgti draudimą visiškai sulyginti rezidentų ir nerezidentų apmokestinimą<sup>194</sup>. Todėl iš vienos valstybės perspektyvos kalbėti apie nacionalinės teisės ir joje įtvirtintų principų suponuojamą imperatyvią būtinybę visiškai suvienodinti rezidentų ir nerezidentų ar nacionalinio ir užsienio kapitalo apmokestinimą nebūtų labai racionalu. Be to, kai kalbame apie unitarinio tipo valstybės, kokia yra ir Lietuva, jos net neturi federalinių tipo valstybių turimos galimybės intra-valstybiniu lygmeniu (federaliniuose įstatymuose ar federalinių subjektų

---

<sup>194</sup> Kaip vieną arčiausiai tokio sulyginimo galima būtų nurodyti JAV galiojantį ir pilietybe parentą fizinių asmenų apmokestinimą, kai rezidentinės apimties apmokestinimą taikomas ne tik faktiškai šalyje reziduojantiems asmenims, bet visiems savo piliečiams, nepriklausomai nuo jų gyvenamosios, ekonominių, socialinių ir kitų interesų centrų ir pajamų šaltinių buvimo vietos.

tarpusavio susitarimuose) riboti fiskalinį suverenitetą turinčių šalių administracinių vienetų teises manipuluoti šio suvereniteto realizavimo būdais konkurencingumo tikslais, įskaitant ne tik konkurenciją su kitomis valstybėmis, bet ir tarpusavyje<sup>195</sup>. Tai galiausiai veda prie išvados, kad nacionalinis teisinis reguliavimas greičiau laikytinas tik tam tikru konkurencinių ar prieš konkurenciją nukreiptų sprendimų orientyru, tikslui pasiekti modeliuojamo instrumento ar mokesčių mokėtojų veiksmų vertinimo atspirties tašku, tuo tarpu visiškai objektyvių ir aiškiai formalizuotų bendrųjų konkurencijos mokesčiais teisinių ribų ir konkrečių šių reiškinio elementų legitimumo kriterijų reikėtų ieškoti įvairaus lygmens ir juridinio pavidalo tarptautinės teisės normose.

## **2.2. ES teisės nustatomos ribos**

Nagrinėdamas kone kiekvieną su tiesioginiais mokesčiais susijusią bylą Europos Sąjungos Teisingumo Teismas pažymi, jog tiesioginių mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių, o ne ES ir jos institucijų kompetencijai. Toks nacionalinės valstybių narių ir Sąjungos teisės santykis, tiesioginio apmokestinimo srityje ES suteikiantis išimtinę teisę spręsti tik dėl ES pareigūnų ir tarnautojų iš ES biudžeto gaunamų pajamų apmokestinimo, niekaip nesikeitė per visus šios valstybių bendrijos raidos etapus ir ES konstitucinių sutarčių

---

<sup>195</sup> Pavyzdžiui, vienoje konkurencingiausių apmokestinimą siūlančių šalių – Šveicarijoje, didžioji dalis to konkurencingumo pasiekama būtent per kantonams konstitucijoje garantuotą platų fiskalinį suverenumą, kuris reiškia, kad mokesčiais ir dėl mokesčių konkuruoja ne tik Šveicarija kaip vienetasis, bet ir jos kantonai tarpusavyje. Įdomu, kad dar nuo 1949 m. tarp kantonų galioja sutarimas riboti konkuravimą individualiais apmokestinimo susitarimais (dirbtinai mažinant mokesčių bazę ar suteikiant individualius tarifus), kuris buvo modifikuotas 2000 m. priimtu federaliniu įstatymu. Tiek praktika, tiek ir atskirų vertintojų išvados ir 2000 m. akivaizdaus liberalizavimo linkme atliktos ribojimų korekcijos rodo, kad dėl tylaus bendro sutarimo (visi kantonai ir pati federalinė valdžia ir toliau suinteresuoti išlikti lanksčiais, išnaudoti visas kapitalo pritraukimo galimybes, net jei kartais kantonai tiesiogiai konkuruoja tik tarpusavyje ir ne pritraukia kapitalo, o tik sumažina bendrai šalies viešojo sektoriaus pajamas nuo jau šalyje esančios bazės) ir neefektyvaus kontrolės mechanizmo šio formalaus susitarimo efektyvumas yra labai ribotas ir paremtas daugiausia geranoriškumu, o ne teisine galia. Vis dėlto, yra tai konkretus formalus intra-valstybinis jurisdikcinių subjektų fiskalinio suvereniteto įgyvendinimo reguliavimo instrumento pavyzdys, kuris, esant valiai, galėtų turėti visai kitą, ne tik formalią, bet ir realią galią.

pakeitimus. Skirtingai nuo netiesioginių mokesčių, tiesioginių mokesčių srityje, atsižvelgiant į ES sutarties 5 straipsnio 3 dalies nuostatas, ES gali veikti tik tada ir tik tokiu mastu, kai valstybės narės numatomo veiksmo tikslų negali deramai pasiekti centriniu, regioniniu ir vietiniu lygiu, o Sąjungos lygiu dėl numatomo veiksmo masto arba poveikio juos pasiekti būtų geriau. Taigi ES kompetencija tiesioginių mokesčių srityje yra tik papildoma (subsidiari), o jos taikymas *de facto* reiškia oficialų ir viešą pripažinimą, kad individualiai pasiekti atitinkamų tikslų valstybės narės nesugebėjo ar yra tiesiog neįgalios. O taip atsitiko vos keltą kartų – visais tiesioginio įmonių ir gyventojų apmokestinimo klausimais iki šiol priimtos vos šešios su atskiromis sritimis susijusios direktyvos: viena direktyva skirta efektyvaus gyventojų taupymo pajamų apmokestinimo užtikrinimui (automatiniam informacijos mainams), trys – įmonių apmokestinimo klausimams, ir dvi horizontalaus pobūdžio – dėl keitimosi informacija ir pagalbos išieškant mokesčius.

Toks (tokios apimties ir turinio) teisinis šios srities reguliavimas ES lygiu, anot Luca Cerioni<sup>196</sup>, faktiškai leidžia daryti išvadą, jog konkuruodamos mokesčiais, kalbant apie bendrąsias mokesčių politikos priemones – pačių tiesioginių mokesčių struktūras, sistemas, bendruosius tarifus, universaliąsias, rezidentams ir ne rezidentams vienodai prieinamas mokesčių lengvatas ir pan., valstybės narės tik naudojasi joms pačioms priklausančia (palikta) kompetencija, savo fiskaliniu suverenitetu. Jo teigimu, su kuo sudėtinga nesutikti, toks konkuravimas mokesčiais bendrosios ES rinkos tikslo kontekste laikytinas visiškai natūraliu ir priimtiniu. Net ir fiskalinių prižasčių paskatinta asmenų, verslo ir kapitalo migracija papildomai prisideda prie vieningos ES ekonominės erdvės formavimosi ir stiprinimo, o ES teisyne, įskaitant ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudenciją, faktiškai nesama teisinių kriterijų, kuriais remiantis tokios

---

<sup>196</sup> CERIONI, L. *Harmful tax competition revisited: why not a purely legal perspective under EC law?* European taxation No. 7, 2005, p. 267-281.

valstybių fiskalinio suvereniteto įgyvendinimo formos galėtų būti įvertintos kaip nepriimtinos, neteisėtos. Tokią išvadą tik dar labiau sustiprina tai, kad nei vienoje iš savo nagrinėtų su tiesioginiu apmokestinimu susijusių bylų ESTT kaip tinkamo pateisinimo įvairiems su ES teise nesuderinamiems valstybėse narėse taikomiems diskriminacinio, protekcionistinio pobūdžio mokesčiniams apribojimams nepriėmė nacionalinės mokesčių bazės (nacionalinių mokesčių pajamų) apsaugos argumento. Dar daugiau, ESTT pats ne kartą yra pažymėjęs, jog asmenų naudojimas ES suteikiamomis galimybėmis rinktis labiausiai jam palankią veiklos, rezidavimo, verslo steigimo jurisdikciją, tuo išvengiant, pavyzdžiui, mažiau palankaus reguliavimo ar apmokestinimo kitoje valstybėje ar valstybėse, pats savaime negalėtų būti laikomas piktnaudžiavimu, nes yra neatskiriama ES teisės garantuojamų laisvių dalis<sup>197</sup>.

Vis dėlto, kaip jau ne kartą akcentuota, valstybių konkuravimas mokesčiais nėra vienalytis reiškinys ir neapsiriboja vien varžymusi tuo, kuri iš šalių pasiūlys geriausią infrastruktūrą, viešąsias paslaugas ir ekonominę bei juridinę aplinką už mažiausią kainą (mokesčius). Diskriminacinio ar protekcionistinio pobūdžio mokesčių politikos priemonės, kuriomis šalys siekia minimizuoti jų pačių sumokamą kainą už mokesčiais priemonėmis papildomai pritrauktą kapitalą, mokėtojus ar ekonominę veiklą, yra vienas dažnesnių ESTT nagrinėjamų mokesčių bylų pagrindų. Todėl greta minėtos mantros apie valstybėms narėms priklausančią kompetenciją tiesioginio apmokestinimo srityje, kaip jos *conditio sine qua non* ESTT kartu kiekvieną kartą pažymi, jog šia kompetencija valstybės narės privalo naudotis laikydamosi ES *acquis*, naryste priimtų įsipareigojimų, kurių esminiai – diskriminavimo draudimas ir prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo judėjimo laisvų ES vieningoje rinkoje užtikrinimas. Be to, konkrečių imperatyvų ir suverenių sprendimų apribojimų valstybėms narėms taip pat nustato ir jau

---

<sup>197</sup> ESTT sprendimai bylose C-294/97 *Eurowings Luftverkehrs*, C-212/97 *Centros*, C-196/04 *Cadbury Schweppes* ir kt.



minėti ES antrinės teisės aktai, kurie (direktyvų atveju) aktualūs ne tik perkeliant juos į nacionalinę teisę, užtikrinant konkrečių juose numatytų mechanizmų funkcionavimą, bet gali būti svarbūs ir priimant su jų reguliuojamais klausimais tik netiesiogiai susijusius sprendimus (pvz., kalbant apie dividendus – nustatant kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisykles; palūkanų atveju – nepakankamos („plonos“) kapitalizacijos taisykles; taip pat bendrus dvigubo apmokestinimo naikinimo principus, mokesčių administravimo procedūras ir kt.).

Atskiro aptarimo taip pat verti ir šiais klausimais ES Komisijos paskelbti komunikatai, ES Tarybos priimamos išvados ir rezoliucijos – t. y. teisė *de facto* arba švelnioji teisė (angl. *soft law*), pastaruoju metu tapę vienu svarbiausių valstybių narių tiesioginių mokesčių politikų derinimo ir koordinavimo bendram tikslui siekti instrumentų. Galiausiai (nors tikrai ne paskutinėje, o greičiau net pirmoje vietoje), svarbiu veiksniumi yra ir pirminės bei antrinės ES teisės (įskaitant Komisijos komunikatus ir Tarybos išvadas ir rezoliucijas) nuostatos, reguliuojančios ekonominės valstybės paramos (pagalbos) konkretiems ūkio subjektams, ūkio sektoriams ar atskirų regionų ekonomikoms teikimą, į kurių veikimo sritį, kaip rodo ESTT praktika, patenka ir ES Komisijos valia jų atžvilgiu pastaruoju metu vis dažniau vertinamas mokesčių lengvatas, specialius apmokestinimo režimus nustatantis valstybių narių teisinis reguliavimas. Akivaizdu, kad detaliau išanalizuoti visus šiuos šaltinius, teisinį reguliavimą, jo specifiką, konkrečių nuostatų teorinę ir praktinę reikšmę, reikėtų atskiro tiriamojo darbo, todėl toliau bus apsiribojama bendro pobūdžio, santykinai glaustu (t. y. tiek kiek būtina) jų apibūdinimu, akcentuojant tik vaidmens šalių konkuravimo mokesčiais procesuose pobūdį, reikšmę, siūlomą požiūrio, vertinimo perspektyvą, jų įtakos Lietuvos mokesčių sistemai ir fiskalinei politikai platesnį vertinimą paliekant IV darbo daliai.

### **2.2.1. ES laisvių nustatomos ribos**

Kadangi pirminėje ES teisėje konkrečiai tiesioginiams mokesčiams skirtų nuostatų praktiškai nesama<sup>198</sup>, o antrinės ES teisės negausu ir ji reguliuoja tik konkrečius, santykinai siaurus klausimus, absoliučios daugumos ESTT nagrinėtų su tiesioginiais mokesčiais susijusių bylų esmę vertinimas, kaip atitinkamos nacionalinės nuostatos atitinka ES bendrosios rinkos pagrindą sudarančių asmenų, prekių<sup>199</sup>, paslaugų ir kapitalo judėjimo laisvių (SESV 26 straipsnio 2 dalies, 49, 56, 63 straipsnių) reikalavimus, o taip pat SESV 18 straipsnyje nustatytą draudimą diskriminuoti dėl pilietybės<sup>200</sup>.

Aiškindamas minėtų pirminės ES teisės nuostatų turinį ir taikydamas iš jų kylančius nacionalinės teisės legitimumo kriterijus, ESTT išnagrinėjo, jau virš 100 tiesioginių mokesčių bylų<sup>201</sup>. Vertindamas rezidentų ir ne rezidentų, šalies viduje ir kitose valstybėse narėse rezidentų gaunamų pajamų, investuoto kapitalo ar vykdomos veiklos mokestinį traktavimą, taip pat iš vienos valstybės į kitą mokestinį rezidavimą perkeliančių asmenų apmokestinimą, Teismas išgrynino ne tik bendruosius principus, kaip įvertinti, ar atitinkamos nacionalinės mokesčių nuostatos gali būti laikomos diskriminacinėmis ar nepagrįstai ribojančiomis (taigi ir bendrąją rinką iškreipiančiomis), bet ir išlygas, kurios nacionalinių nuostatų sukuriama laisvių apribojimai<sup>202</sup> gali būti pateisinami, ir kuriomis tikrai ne. Dažniausiai mokestiniais įstatymais sukuriama skirtingą rezidentų ir ne rezidentų, skirtingose valstybėse narėse gaunamų pajamų, investuoto kapitalo arba mokestinį rezidavimą keičiančių (pakeitusių) asmenų vertinimą ESTT laiko pateisinamu, jei

---

<sup>198</sup> Išskirtinas tik jau Sutarties dėl ES veikimo (SESV) Protokolas dėl ES privilegijų ir imunitetų, numatantis ES institucijų ir iš ES biudžeto tarnautojų gaunamo atlygio apmokestinimo specifiką.

<sup>199</sup> Pastaroji, atsižvelgiant ir į SESV 28 straipsnio nuostatas, neišvengiamai labiau susijusi su netiesioginiais, apyvartos mokesčiais ir muitais.

<sup>200</sup> ESTT praktikoje išplėtotą iki draudimo diskriminuoti pagal nacionalinę kilmę, taip išplečiant jo taikymą ir juridiniams asmenims.

<sup>201</sup> Žr. <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/infringements/case\\_la\\_w/court\\_cases\\_direct\\_taxation\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/infringements/case_la_w/court_cases_direct_taxation_en.pdf)>.

<sup>202</sup> Pastebėtina, jog, kaip pažymi ir dr. T. O'Shea[], tiek pačioje SESV, tiek ir nuoseklyje ESTT praktikoje, diskriminacijos draudimas yra absoliutus ir jokiomis išlygomis nepateisinamas.

konkrečiomis nuostatomis siekiama užtikrinti viešąją tvarką, saugumą, sveikatą, taip pat svarbiausius viešuosius interesus, tokius kaip (1) būtiną efektyvią fiskalinę (mokestinę) kontrolę, (2) apmokestinimo sistemos darnumą, nuoseklumą (3) užkirsti kelią mokesčių vengimui, piktnaudžiavimui teise, išimtinai dirbtinių struktūrų panaudojimui, arba (4) jei atitinkamos neigiamos pasekmės kyla tiesiog dėl prigimtinio apmokestinimo teritoriškumo, objektyviai egzistuojančio apmokestinimo teisių tarp valstybių pasidalijimo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis balanso, ir visos šios priemonės neviršija to, kas konkrečiu atveju, konkrečiomis aplinkybėmis ir siekiant konkretaus tikslo yra būtina<sup>203</sup>.

Praktikoje tai reiškia, kad kiekviena mokestinė priemonė, kuri standartiniame apmokestinimo mechanizme – mokėtojas, objektas, bazė, tarifas, būtinosis apskaičiavimo ir sumokėjimo taisyklės – gali būti išskirta kaip prevencinė, protekcinė, antivengiminė, ir yra taikoma tarptautinį elementą turintiems ekonominiams santykiams, privalo atitikti *Gebhard* bylos kriterijus. Išskaičiuojamieji mokesčiai prie pajamų šaltinio, persikėlimo mokesčiai (angl. *exit taxes*), nepakankamos (plonos) kapitalizacijos taisyklės, kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklės, dvigubo apmokestinimo naikinimo mechanizmų apribojimai, galiausiai suteikiamos lengvatos ir privilegijos nebėra tik atskirų valstybių suvereniteto, laisvo jų pasirinkimo sritis. Iš gan gausių ESTT sprendimų, tiek Komisijos bylose prieš valstybes nares, tiek ir prejudiciniuose sprendimuose, kaip, pavyzdžiui, C-9/02 *Lasteyrie*, C-470/04 *N* (persikėlimo mokesčiai), C-196/04 *Cadbury Schweppes*, C-210/06 *Cartesio*, C-81/87 *Daily Mail*, C-212/97 *Centros* (verslo perkėlimo, antrinio steigimosi klausimai), C-524/04 *Thin Cap*, C-298/05 *Columbus*, C-414/06 *Lidl Belgium*, C-282/07 *Truck Center*, C-379/05 *Amurta*, C-294/99 *Athinaiki Zythopoiia*, C-170/05 *Denkavit International*, C-55/00 *Gottardo*, C-314/08 *Filipiak* (mokėjimų

---

<sup>203</sup> T. y. tiek, kiek visi šie apribojimai atitinka byloje C-55/94 *Gebhard* suformuotus kriterijus: a) taikomi nediskriminaciniais pagrindais; b) yra pateisinami imperatyvia būtinybe apsaugoti konkretų viešą interesą; c) tinkami siekiamam tikslui; d) proporcingi.

mokestinis kvalifikavimas, dvigubo apmokestinimo naikinimo klausimai, mokesčiai prie pajamų šaltinio, gyventojų migracija) ir pan. matome ne tik tai, kad ES pirminė teisė šioje srityje yra ribojantis, galimu sprendimų ratą determinuojantis veiksnys, bet ir kaip, kuriais aspektais, būdais, draudimais ir imperatyvais ji tai daro: kada ir koks ribojimas ir kokia apimtimi pateisinamas, priimtinas, kuriuos ekonominių santykių, asmenų statuso, vykdomos veiklos aspektus būtina įvertinti.

Įsisteigimo, paslaugų teikimo, fizinių asmenų migravimo srityse šie ribojimai apima ekonominius santykius ir asmenų veiklą ES, EEE, taip pat tam tikruose santykiuose su Šveicarija<sup>204</sup>, o, kadangi trečiųjų šalių subjektams minėtos laisvės nėra taikomos, nuo papildomų mokesčio pobūdžio ir panašių apribojimų iš šių šalių kilę subjektai (taip kaip ir į jas migruojantys ar paslaugas trečiojoje šalyje norintys teikti ES subjektai) ES *acquis* nėra ginami. Tuo tarpu kapitalo judėjimo ir mokėjimų atveju situacija šiek tiek skiriasi, kadangi SESV sutarties 63 straipsnio 1 dalis kapitalo judėjimo apribojimus uždraudžia ne tik tarp valstybių narių, bet ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių, kas praktiškai turėtų reikšti, jog ES vienašališkai nustatyta finansinių srautų laisvės geografija yra net platesnė nei EEE išorinės sienos. Tačiau kapitalo judėjimo laisvė trečiųjų šalių atžvilgiu taip pat nėra visiškai absoliuti: pavyzdžiui, ir toliau legitimais laikomi iki 1993 m. gruodžio 31 d. (Estijoje, Bulgarijoje, Vengrijoje – iki 1999 m. gruodžio 31 d.) buvę numatyti ribojimai kapitalo judėjimui į ir iš trečiųjų šalių, susiję su tiesioginėmis investicijomis, apimančiomis ir investicijas į nekilnojamąjį turtą, įsisteigimu, finansinių paslaugų teikimu ar vertybinių popierių įsileidimu į kapitalo rinkas (SESV 64 straipsnio 1 dalis); be to numatyta galimybė ES Tarybai, pasitarus su Europos Parlamentu, priimti atžangą reiškiančias priemones (SESV 64 straipsnio 1 dalis)<sup>205</sup>; taip pat palikta teisė valstybėms narėms taikyti

---

<sup>204</sup> ES ir Šveicarijos sudarytų susitarimų ekonominio bendradarbiavimo srityje apimtyje.

<sup>205</sup> Kurių nesant, individualūs sprendimai dėl atskirų valstybių narių ar jų grupės priimtų ribojančių priemonių gali būti pripažinti legitimais ir Komisijos lygmeniu (SESV 65 straipsnio 4 dalis).

atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu, imtis visų reikalingų priemonių, kad būtų užkirstas kelias nacionalinių įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimams, ypač apmokestinimo ir finansų įstaigų riziką ribojančios priežiūros srityje (SESV 65 straipsnio 1 dalis); galiausiai, numatyta, kad kapitalo judėjimo laisvė niekaip neriboja valstybių narių galimybių taikyti įsisteigimo laisvės (netaikomos trečiosioms šalims) ribojimų (SESV 65 straipsnio 2 dalis)<sup>206</sup>. Visa tai galiausiai sukuria gan griežtus juridinius rėmus ir kriterijus ES šalims, siekiančioms (1) riboti emigruojančių rezidentų galimybes įvairiais būdais efektyviai naudotis kitų valstybių narių ir net trečiųjų šalių suteikiamais mokesčiais privalumais, leidžiančiais mažinti rezidavimo valstybėje mokėtinus mokesčius; arba (2) papildomai apsunkinti iš palankesnių fiskalinį režimą taikančių valstybių narių (kapitalo atveju – ir trečiųjų šalių) imigruojančius<sup>207</sup> ir dėl to konkurencinių pranašumų prieš vietinius įgyjančius verslo subjektus.

Vienas įdomesnių ir nagrinėjamos temos kontekste aktualesnių pagrindinių laisvių ir jų veikimą atskleidžiančios ESTT praktikos aspektų yra požiūris į tarptautinį mokesčių vengimą, išimtinai dirbtinių juridinių struktūrų naudojimą mokesčių planavimo schemose. Iš esmės remdamasis tik bendruoju draudimu piktnaudžiauti teise ir tokiais veiksmais sukurtamų teisinių pasekmių nepripažinimu, ESTT vis nuosekliai pažymi, kad mokesčių vengimas ir / ar fiktyvių transakcijų, realaus ekonominio turinio, pagrindimo ir tikslų neturinčių juridinių darinių panaudojimas nėra saugomas pagrindinių ES laisvių ir valstybės narės, patiriančios dėl to neigiamas pasekmes, nėra varžomos taikyti prieš tokią *mokėtojų* veiklą ribojančių ar prevencinių priemonių, atitinkančių *Gebhard* bylos

---

<sup>206</sup> Pastarosios dvi priemonės jokių būdu negali reikšti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo (SESV 65 straipsnio 3 dalis).

<sup>207</sup> Dažnu atveju tai gali būti net ne užsienio subjektai, o tos pačios valstybės rezidentai, pasirinkę veiklą, investicinę ar verslo projektą vykdyti (formalizuoti) per palankesnę reguliavimą siūlančią užsienio jurisdikciją.

kriterijus. Tačiau, pastebėtina, vertinimo objektu yra būtent mokėtojų veiksmai, jų turinys, tikslai, pagrįstumas, o kaip teisėti ar neteisėti vertinami savo fiskalinius interesus saugančiųjų, o ne joms konkurencinę grėsmę sukeliančiųjų valstybių narių veiksmai, teisės aktų nuostatos. Valstybių narių teisinis reguliavimas, leidžiantis kurti tokio pobūdžio juridinius, savarankišką teisinį subjektiškumą ir ribotą civilinę atsakomybę įgyjančius darinius, ištisas mokesčių planavimo, finansinių srautų nukreipimo palankiausiomis jurisdikcijomis struktūras, nereikalaujant apčiuopiamo ekonominio turinio (praktikoje dažnai – steigimo dokumentų rinkinius su banko sąskaita ar net be jos, kuriems taikoma minimali, supaprastinta apskaita), tiek, kiek laikomasi atitinkamų ES įmonių teisės direktyvų nuostatų, su tiesioginiais mokesčiais susijusiose bylose apskritai nėra analizuojamas ir vertinamas. Tiesioginio teisinio, formalizuoto draudimo valstybėms narėms pripažinti tokio pobūdžio sandorius ir juridines struktūras, sudaryti sąlygas kitų valstybių rezidentams planuoti savo mokesčius, suteikti jurisdikcinį prieglobstį nerezidentų veiklai ar kapitalui (tiek, kiek tai nėra draudžiama valstybės pagalba) nei pozityvioji ES teisė, nei ESTT praktika (bent kol kas) nenustato (argumentuotai iš SESV neišveda), ir visi šie klausimai šiuo metu sprendžiami ir reguliuojami tik švelniąja teise, politiniais instrumentais.

Tačiau, kaip pažymi ir profesorius W. Schon<sup>208</sup>, referuodamas į ESTT sprendimus bylose C-332/90 ir C-132/93 *Steen*, taip pat *Terra* ir *Wattel*, pagal nusistovėjusią ESTT praktiką, ES laisvių pagrindinė paskirtis ir funkcija – vieningoje rinkoje migruojančių asmenų (iš kitų valstybių narių imigruojančių užsieniečių, jų kapitalo, arba į kitas valstybės nares įvairiomis įsisteigimo, paslaugų teikimo, investavimo formomis persikeliančių nacionalų) interesų apsauga. ES sutartys neapima išimtinai vidinių situacijų – kai galimai diskriminuojami ar mažiau palankios taisyklės taikomos rezidentams, nacionalinės

---

<sup>208</sup> SCHON, W. *Tax Competition in Europe – The National Perspective*. IBFD European taxation, 2002, gruodis. p. 490-500.

kilmės subjektams, vidinėmis investicijoms<sup>209</sup>, nes tai tiesiog lieka nacionalinės teisės sričiai. Tai reiškia, kad ES lygmens diskriminacijos ir ribojimų draudimai nėra juridškai reikšmingi tais atvejais, kai, lygindami mokestines taisykles, taikomas tik rezidavimo šalyje veiklą vykdančiams (gaminantiems, prekiaujantiems, paslaugas teikiantiems ir t. t.) asmenims, ir tas, kurios taikomos veiklą ar investicijas į užsienį orientuojantiems rezidentams, taip pat iš šaltinių šalyje ir iš šaltinių už šalies ribų gautų pajamų apmokestinimo režimus, konstatuojame, kad blogesnėje padėtyje atsiduria vietiniai, šalyje turtą akumuliuojantys ir pajamas generuojantys subjektai. Kadangi vienas skiriamųjų konkuravimo mokesčiais požymių dažnai ir yra specialiųjų preferencinių fiskalinių režimų apribojimas, jų neigiamo poveikio įprastinėms mokestinėms pajamoms neutralizavimas, kas praktiškai reiškia nacionalinių, vietinėje rinkoje veikiančių subjektų, šalyje generuojamos mokesčių bazės izoliavimą, ES lygmens draudimas diskriminuoti ar kitaip riboti naudojimąsi pagrindinėmis laisvėmis, nėra tinkamas jų legitimumo vertinimo pagrindas. Todėl ir ESTT praktikoje nesama bylų, kuriose speciali, tik nerezidentams ar veiklai užsienyje mokestinių privalumų suteikianti apmokestinimo schema būtų vertinta kaip (bent galimai) pažeidžianti kurią nors iš laisvių ar diskriminuojanti. Kita vertus, į ES tikslus ir vertybes žvelgiant šiek tiek plačiau, matyt, nereikėtų visiškai atmesti teorinės galimybės, kad, tinkamai suformulavus klausimus ESTT ir/ar atsiradus tam tikrai politinei valiai ir iniciatyvoms, valstybių narių mokesčių ar civilinės teisės aktų nuostatos, orientuotos į ir skatinančios ne realią ekonominę veiklą, o tik fiskalinę migraciją, visiškai formalų mokesčių bazės ir mokesčių perkėlimą iš vienos ES narės į kitą, taip pat galėtų būti pripažintos, pavyzdžiui, prieštaraujančiomis ES sutarčių preambulėse postuluojamiems Sąjungos tikslams, nederančiomis su ES Sutarties 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtintu Sąjungos ir valstybių narių lojalios bendradarbiavimo principu, apsunkinančiomis vieningos rinkos sukūrimą ir

---

<sup>209</sup> Lyginant, pavyzdžiui, su imigruojančiais užsieniečiais.

mažinančiomis jos veiksmingumą, ją iškreipiančiomis (SESV 26 straipsnis), ir dėl to nelegitimomis<sup>210</sup>.

### **2.2.2. Valstybės pagalba**

Tęsiant pirminės ES teisės nuostatų analizę, būtina įvertinti valstybės pagalbą reglamentuojančias SESV nuostatas, kurios, kaip parodė praktika, galiausiai tapo bene rimčiausiu juridiniu valstybių narių konkurencijos mokesčiais tarpusavyje kontrolės instrumentu. SESV 107 straipsnyje numatyta, kad „išskyrus tuos atvejus, kai Sutartys nustato kitaip, valstybės narės arba iš jos valstybinių išteklių bet kokia forma suteikta pagalba, kuri, palaikydama tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą, iškraipo konkurenciją arba gali ją iškraipyti, yra nesuderinama su vidaus rinka, kai ji daro įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai“. Antrojoje ir trečiojoje minėto straipsnio dalyse išvardinamos šios bendrosios taisyklės išimtys, kituose atitinkamo Sutarties skirsnio straipsniuose nustatant jos laikymosi kontrolės ir detalesnio reglamentavimo mechanizmus. Kaip patvirtina ES Komisijos ir ESTT praktika<sup>211</sup>, mokesstinės valstybių narių teisės aktų nuostatos taip pat gali (ir turėtų) būti įvertinamos per valstybės pagalbos reguliavimo prizmę. Esant atitinkamiems požymiams, valstybės pagalba gali būti pripažintos iš valstybės išteklių atskiroms įmonėms ar jų grupėms teikiamos privilegijos, išimtys (jų naudai atsisakant tam tikrų apmokestinimo teisių), kai joms taikomos lengvatinės mokesstinės nuostatos ženkliai skiriasi nuo tų, kurios normaliai / įprastai taikomos kitiems tos valstybės mokesčių mokėtojams. Kaip pažymi ir Terra ir Wattel<sup>212</sup>. būtent Sutarčių nuostatos ir

---

<sup>210</sup> Suprantama, kadangi tokia situacija faktiškai reikalautų vienos valstybės narės teisinį skundą prieš kitą valstybę narę SESV 259 straipsnio pagrindu, iki ko, turint omenyje politinę ES sanklodą ir tradiciją bei galimas tokio veiksmo politines pasekmes, vargu ar galima tikėtis prieiti, ypač turint omenyje minėto straipsnio 2 dalį, įpareigojančią valstybę narę pirmiausia kreiptis į ES Komisiją. Žinant tai, kad Komisijai per pažeidimo procedūros iniciavimą apskritai suteikta teisė, pareiga ir įgaliojimai kontroliuoti, kaip narės laikosi ES teisės, ji lieka bene vieninteliu subjektu, nuo kurio valios priklauso tokio precedento susiformavimas.

<sup>211</sup> Pavyzdžiui, ESTT sprendimai bylose C-156/98, C-415/03, C-428/06–C-434/06.

<sup>212</sup> TERRA, B.J.M.; ir WATTEL, P, J, išnaša 70. p. 202.



ribojimai dėl valstybės pagalbos suveikė kaip papildomas katalizatorius politinėms diskusijoms konkurencijos mokesčiais klausimais ir prisidėjo prie ES Verslo apmokestinimo elgesio kodekso projekto bei kitų 1997 metais priimto ES „mokestinio paketo“<sup>213</sup> priemonių veiksmingumo.

Paraleliai su 1997 m. pabaigoje patvirtintu jau ne kartą minėtu Verslo apmokestinimo elgesio kodeksu, 1998 m. Komisija paskelbė oficialų pranešimą „Dėl valstybės pagalbos taisyklių taikymo priemonėms, susijusioms su verslo apmokestinimu tiesioginiais mokesčiais“ (angl. *Notice on the application of the State-aid rules to measures relating to direct business taxation*)<sup>214</sup>, kuriame detalizavo savo požiūrį į tai, kaip, kokiais kriterijais lakoniška bendroji, nuo ankstesnių ES sutarčių redakcijų nepakitusi SESV 107 straipsnio 1 dalies nuostata gali būti pritaikoma tiesioginiams mokesčiams:

- pirmiausia, suprantama, tam, kad mokesčių nuostata galėtų būti laikoma suteikiančia valstybės pagalbą, ji turi sukurti finansinį pranašumą, kuris tokiu atveju pasireiškia įprastai mokėtinų mokesčių, mokestinių prievolių sumažinimu (tarifo sumažinimu, bazės susiaurinimu, mokėjimo terminų atidėjimais, mokesčių kreditais ir pan.);
- antra, toks finansinis pranašumas turi būti sukuriamas valstybės (įskaitant valstybinius administracinius vienetus ar valstybines institucijas) sąskaita, mokesčių atveju – atsisakant įprastų mokestinių pajamų, netenkamų dėl specialių reguliacinių išlygų ar administracinės praktikos;
- trečia, taikoma priemonė turi įtakoti konkurenciją ir prekybą tarp valstybių narių, veikti tarptautine prekyba ar paslaugomis užsiimančių bendrovių tarpusavio konkurencinę padėtį<sup>215</sup>;

---

<sup>213</sup> T. y. 1997 m. gruodžio 1 d. ECOFIN Tarybos rezoliucija patvirtintų priemonių. Oficialusis leidinys C 2/01 1998-01-06.

<sup>214</sup> 1998 m. lapkričio 11 d. ES Komisijos pranešimas. Oficialusis leidinys C 384/3, 1998-12-10) p. 3-9.

<sup>215</sup> Pavyzdžiui, ESTT sprendimas byloje C-156/98 *Vokietija prieš Komisiją*.

- ketvirta, taikoma priemonė (norminė ar administracinė) turi būti selektyvi, o ne bendroji, aukščiau minėtą pranašumą suteikti tik konkreitiems subjektams (įmonėms), jų grupėms, produktų gamybai. Net jeigu priemonė tam tikra apimtimi ir yra aktualesnė, naudingesnė tam tikroms asmenų grupėms, tai dar nebūtinai reiškia valstybės pagalbą, jeigu ji gali būti pateisinama bendrąją šalies mokesčių struktūra: pavyzdžiui, atisakius kapitalo mokesčių ar mokesčių tam tikro turto vertės padidėjimo pajamoms (vertybinių popierių, aukso ar automobilių), naudą labiausiai pajustų konkretūs sektoriai, juose veikiančios įmonės, tačiau tai laikytina labiau su bendrąja šalies mokesčių sistemos struktūra, joje taikomų „mokesčių kokteiliu“ (angl. *tax mix*), kurį formuoti valstybės narės yra visiškai laisvos, susijusiais sprendimais. Lygiai taip pat vertintinos ir priemonės, kurios taikomos (ir tiek teoriškai, tiek praktiškai yra prieinamos) visiems atitinkamo mokesčio mokėtojams, pavyzdžiui, palankūs nudėvėjimo terminai, lengvatos reinvestuojamam pelnui, palankios nuostolių perkėlimo taisyklės ir pan., kai jos taikomos visiškai horizontaliai. Kita vertus, praktikoje valstybės teikiama pagalba paprastai pripažįstamos į atskirus geografinius regionus ar ekonomikos sektorius, net ir apibrėžiant juos itin plačiai, orientuotos mokesstinės priemonės (pavyzdžiui, Airijoje visam gamybos sektoriui taikytas sumažintas 10 proc. pelno mokesčio tarifas, lyginant su bendruoju 32 proc. tarifu<sup>216</sup>) arba faktiškai tik tam tikroms įmonėms naudingos nuostatos (pavyzdžiui, specialūs, sutrumpinti nudėvėjimo (amortizacijos) normatyvai orlaiviams gali būti laikoma valstybės pagalba avialinijoms<sup>217</sup>, arba „tonažo“ mokesčio

---

<sup>216</sup> Plačiau žr. 1998 m. liepos 22 d. Europos Komisijos sprendimas dėl Airijos pelno mokesčio, SG(98)D/7209 (Oficialiajame leidinyje neskelbtas).

<sup>217</sup> 1996 m. kovo 13 d. Europos Komisijos sprendimas. Oficialusis leidinys L 146, 1996-05-20, p. 42.

sistema kaip alternatyva tradiciniam pelno mokesčio bazės apskaičiavimui laivybos sektoriaus įmonėms<sup>218</sup> ir kt). Lygiai taip ir administracinė, teisės aktų nuostatų aiškinimo ir taikymo praktika, įpareigojantys mokesčių administratoriaus išaiškinimai (angl. *binding rulings*), jei taikomi bendrai, universaliai visoms mokėtojų grupėms ir vienodai atskiriems panašioms mokėtojams panašiose situacijose, paprastai nelaikoma valstybės pagalba, tiek, kiek netampa tik konkreitiems subjektams skirtomis individualizuotomis išimtimis, specialiomis privilegijomis.

Šis, išimtinai mokesčių klausimams skirtas horizontalaus reguliacinio pobūdžio pranešimas iš esmės yra tik Europos Komisijos požiūris į tai, kaip ES teisėje įtvirtintų valstybės pagalbos taisyklių turinį ir jų taikymą mokesčių reguliavimui, t. y. švelnioji teisė, *de jure* nesanti tiesioginiu imperatyvu valstybėms narėms. Tačiau, turint omenyje tai, kad būtent Europos Komisijai suteikti pagrindiniai valstybės pagalbos taisyklių laikymosi kontrolės, pažeidimo procedūrų iniciavimo įgaliojimai, ir žinant aktualią ESTT praktiką, *de facto* jo reikšmė yra ne daug mažesnė nei direktyvos ar reglamento. Be šio dokumento, valstybės pagalbos klausimai ES reguliuojami eile reglamentų, įgyvendinančių atitinkamas pirminės ES *aquis* nuostatas, nustatančių valstybės pagalbos teikimo, pranešimo apie ją, jos derinimo procedūras, bendrąsias išimtis (*a priori* su bendraja rinka suderinamą pagalbą ir jos sąlygas, *de minimis* išimtį<sup>219</sup>) ir išimtis atskiriems sektoriams (žemės ūkio, žuvininkystės), bendrosioms ekonominės svarbos paslaugoms, taip pat jų pagrindu Komisijos paskelbtos nacionalinės regioninės pagalbos teikimo gairės, komunikatai ir gairės dėl horizontalios (skirtos sunkumus patiriančioms įmonėms, moksliniams tyrimams, aplinkos apsaugai,

---

<sup>218</sup> ES Komisijos komunikatas C(2004) 43 *Bendrijos gairės dėl valstybės pagalbos jūrų transportui*. Oficialusis leidinys C 13, 2004-1-17 p. 3-12.

<sup>219</sup> T. y. per atitinkamą laikotarpį vienam subjektui iš valstybės išteklių suteiktą pagalbą, kuri nelaikoma pažeidžiančia valstybės pagalbos draudimą.

valstybės institucijų dalyvavimui įmonių kapitale, rizikos kapitalo investicijoms į mažas ir vidutines įmones) ir sektorinės (visuomeniniam transliavimui, plačiajuosčio ryšio tinklo diegimui, geležinkelio įmonėms, žemės ūkio ir miškų sektoriams, žuvininkystei ir akvakultūrai, oro uostams ir oro bendrovių regioniniams skrydžiams, laivų statybai, jūrų transportui, pašto sektoriui, kinematografijos ir kitiems garso bei vaizdo kūriniais, elektros energetikos sektoriui) valstybės pagalbos priimtinumui, suderinamumui su bendrąja rinka sąlygų, ribų, jos teikimo tvarkos. Natūralu, kad pirmiausia šis išvardintas teisinis reguliavimas orientuotas į tradicines valstybės pagalbos formas – subsidijas, dotacijas, neatlygintiną valstybės turto, infrastruktūros suteikimą ar perdavimą, beprocentes paskolas, valstybės garantijas ir panašias paskatas, didinančias jas gaunančiojo subjekto konkurencingumą, padedančias finansuoti visuomenei reikalingą ir naudingą, tačiau ekonomiškai nuostolingą veiklą. Tačiau, kaip jau buvo minėta, ir mokesčių prievolių sumažinimas, jų atdėjimas (mokesčių paskolos), perkėlimas ar atleidimas nuo jų, taip pat yra pripažintos, konkrečią finansinę išraišką turinčios valstybės pagalbos formos, todėl ir visas minėtas teisinis reguliavimas, vienokia ar kitokia apimtimi yra svarbus valstybės narėms įgyvendinant savo fiskalinį suverenitetą: pavyzdžiui, reguliuojant paramą oro uostams ir reguliariems skrydžiams atskirai apie mokesčių priemones praktiškai net neužsimenama (nors tai nereiškia, kad pagalba tokia forma, leistinos apimties ribose, negali būti panaudota), tuo tarpu valstybės pagalbos laivybos sektoriui atveju fiskalinės priemonės – pelno mokesčio sumažinimas laivybos įmonėms, jūrinių atleidimas nuo pajamų ir socialinių mokesčių – išskiriamos kaip vienos pagrindinių.

Vis dėlto, kaip pažymi ir W. Schon<sup>220</sup>, mokesčiai dažnai atlieka ne tik išimtinai fiskalinę, bet ir reguliacinę funkciją, jais siekiama daryti įtaką socialiniams, ekonominiams procesams, o įvairios išimtys, lengvatos ir

---

<sup>220</sup> SCHON, W., išnaša 208.

reguliacinė specifika yra neatskiriamos bet kurios mokesčių sistemos sudedamosios dalys. Praktiškai mokestines priemones kvalifikuoti kaip valstybės pagalbą dažnai yra itin sudėtinga dar ir todėl, kad: pirma, valstybėje taikomas įprastinis, normalus apmokestinimo lygis yra labai abstrakti, sąlyginė kategorija ir santykinis dydis, priklausantis nuo pasirinkto atskaitos taško; antra, įvertinti, kiek konkreči nuostata yra selektyvi, t. y. tikslingai orientuota į tam tikrus asmenis, jų grupes, prekes ar paslaugas, veiklą, ypač kai selektyvumas yra labiau faktinis, o ne juridinis, taip pat labai sudėtinga. Kai kalbama apie konkrečius, aiškiai identifikuosius mokesčių mokėtojus, apibrėžtus geografinius regionus, klausimų kyla mažiau, tačiau kaip vertinti universaliai veiklai (finansinėms operacijoms, moksliniams tyrimams, investicijoms ir pan.) taikomas išimtis ir jų ribojimą objektyviais kriterijais – įmonės dydžiu, investuojamomis sumomis, apyvartomis ir kt. Sprendime byloje C-88/03 *Portugalija prieš Komisiją* ir ESTT yra pažymėjęs, kad „priemonės, sukuriančios išimtis iš bendrosios apmokestinimo sistemos gali būti pateisintos pačios pasirinktos sistemos prigimtimi ir struktūra, jei ji atitinka svarbiausius bendruosius ir specialiuosius tokios sistemos principus. Kartu, teismo nuomone, būtina atskirti tikslus, kurie keliami savarankiškai šalies mokesčių sistemoje funkcionuojančiai apmokestinimo schemai, ir tikslus, kurie keliami vidiniams mokesčių sistemos mechanizmams“. Tačiau nuspręsti, kur baigiasi objektyviai būtinas, pasirinktos mokestinės sistemos prigimties ir logikos nulemtas mokesčių naštos diferencijavimas, jos adaptavimas pagal konkrečių ekonominių, verslo santykių specifika, ir kur prasideda kryptinga parama, tikslingas ir iš anksto užprogramuotas mokestinės naštos mažinimas, konkurencingumo skatinimas, kuriuo jau ne taikomasi prie konkretaus verslo specifikos ir jo ekonominių ciklų, objektyviai dažnai praktikoje nebeįmanoma ir tai didžia dalimi lieka tik bendro (politinio) sutarimo dalyku. Suprantama, kad, pavyzdžiui, turizmo ar žemės ūkio veiklose neišvengiami tam tikri sezoniškumai, kuriais galima būtų pateisinti ir tam tikras joms taikomas mokesčių

administravimo skirtybes (kitus mokesčių sumokėjimo terminus, mokestinio laikotarpio pakeitimus ir pan.), taip pat tai, kad draudimo versle įmokomis sukauptos pajamos savaime dar nereiškia galutinio pelno ir tam tikri neapmokestinami atidėjimai šioms bendrovėms yra būtini, tačiau kaip vertinti, tarkime, pridėtinės vertės mokesčio netaikymą finansiniam sektoriui (dažniausia pateisinamą „techniniu neįgyvendinamumu“, net neieškant „techniškai įgyvendinamų“ adekvačių alternatyvų), kai daugeliui kitų jis neišvengiamas; arba tiesiog sumažinto mokesčių tarifo taikymą tik žemės ūkio veiklai; specialių atidėjinių galimybes grupių finansavimo bendrovėms, kai tokia nesuteikiama pačioms save (veiklą) finansuojančioms įmonėms; faktiškai palankesnes mokesčių bazės nustatymo taisyklės intelektinės nuosavybės holdingams ar kitoms specialios paskirties bendrovėms, dažnai neatsižvelgiant į realiai jų generuojamas pajamas ir pelnus; investicinių lengvatų taikymą gamybai ir prekybai (bet ne paslaugoms); mokesčių sumažinimus nerezidentų valdomoms, nerezidentinėms ar pajamas tik užsienyje generuojančioms įmonėms; kaip geografinio selektyvumo kriterijumi vertintinos ekonomiškai ir administraciškai savarankiškų regioninės valdžios institucijų savo kompetencijos ribose suteikiamos bendrosios regioninių mokesčių lengvatos ir t. t.

Be abejo, visi aukščiau išvardinti klausimai gali kelti tam tikrų abejonių dėl ES galiojančio valstybės pagalbos teisinio reguliavimo (ypač kiek tai susiję tiesiogiai su apmokestinimu) išsamumo, aiškumo, pakankamumo, nuoseklumo ir objektyvumo, kurio nedaugėja net ir žvelgiant į aktualiąją ESTT praktiką. Tačiau, net ir nežiūrint į tai, ES valstybės pagalbos taisyklės yra svarbus (o iš teisinių, matyt, net ir pats svarbiausias) konkurencijos mokestinėmis privilegijomis tarp valstybių narių reguliavimo instrumentas, nubrėžiantis ribas, kurias peržengus galimos konkrečios teisinės procedūros ir pasekmės. Kaip pažymi ir Terra bei Wattel, ES Tarybai patvirtinus politinį ES Verslo apmokestinimo elgesio kodeksą nagrinėti klausimams, kurių priskirtinumas ES kompetencijai yra išimtinai

kiekvienos iš valstybių narių malonės ir suinteresuotumo klausimas, ir jam įgyvendinti įkurtai aukšto lygio ES Tarybos darbo grupei, vadovaujamai Jungtinės Karalystės atstovės D. Primarolo, pradėjus analizuoti valstybėse narėse taikomas specialias apmokestinimo priemones pagal minėto kodekso kriterijus, o ES Komisijai stebint, jog įvairūs politiniai interesai akivaizdžiai nepadedą pasiekti vieningo politinio sutarimo net ir dėl akivaizdžiai žalingų mokestinių priemonių, jos (ES Komisijos) pradėtos teisinės procedūros vertinant šias priemones, jų teisėtumą per valstybės pagalbos reguliavimo prizmę, politinę pažangą akivaizdžiai ir reikšmingai padidino<sup>221</sup>. Kita vertus, valstybės pagalbos teisinis reguliavimas, ES Komisijos įgalnimai juos įgyvendinant, yra aiškios žaidimo taisyklės, procedūros, todėl net vienos iš valstybių narių mokestinėmis priemonėmis teikiama neteisėta valstybės pagalba nesuteikia jokių teisių kitoms valstybėms narėms kaip nors vienašališkai į tai reaguoti, imtis protekcionistinių priemonių, visas reagavimo ir kontrolės teises suteikdamos ES Komisijai.

### ***2.2.3. ES antrinė teisė***

#### *Su tiesioginiu apmokestinimu susijusios direktyvos*

Tam tikrų teisės normų ir principų, aktualių valstybėms priimant konkurencinius fiskalinės politikos sprendimus, taip pat galime sutikti ir antrinėje ES teisėje – keturiose konkrečiai tiesioginiam apmokestinimui skirtose direktyvose: direktyvoje 90/434/EEB Dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, direktyvoje 90/435/EEB Dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, direktyvoje 2003/49/EB Dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių ir

---

<sup>221</sup> TERRA, B. J. M.; ir WATTEL, P. J., išnaša 70. p. 203-208.

fiziniams asmenims skirtoje direktyvoje 2003/48/EB Dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo.

Visų pirma pažymėtina, kad vien jau direktyvos *per se*, nustatydamos valstybėms narėms privalomas įgyvendinti nuostatas ir įpareigodamos užtikrinti atitinkamus teisinius ar ekonominius tikslus, savaime yra suverenitetą konkrečioje srityje ribojantis veiksnys, todėl natūralu, kad ir visos aukščiau išvardintos tiesioginio apmokestinimo direktyvos yra *a priori* imperatyvai valstybių narių fiskalinės politikos sprendimams. Tačiau, be bendrojo įpareigojimo priimant atitinkamus sprendimus įvertinti ir atsižvelgti, kiekvienos šių direktyvų savaip įtakoja konkuravimo mokesčiais aplinką ir net ne vien tik ES ar EEE.

Vienu pirmųjų antrinės ES teisės aktų tiesioginių mokesčių klausimais yra direktyva 90/435/EEB Dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (Patruojančių-dukterinių įmonių direktyva), kuri, labai aiškiai iliustruojant tiesioginių mokesčių klausimų nagrinėjimo ir sutarimo jais tendencijas, 1990 m. liepą priimta tik po 20 metų svarstymų ir diskusijų (pirminis Europos Komisijos pasiūlymas pateiktas dar 1969 m. sausį). Pagrindinė šios direktyvos paskirtis ir funkcija – pašalinti tarp vienos grupės ES esančių įmonių, atitinkančių nustatytus kriterijus, mokamų dividendų dvigubą apmokestinimą, pirma, draudžiant mokesčius prie pajamų šaltinio išmokančioje valstybėje (leidžiant apmokestinti tik išmokančiosios įmonės pelną) ir, antra, gaunančioje valstybėje taikant jiems atleidimo metodą arba suteikiant proporcingą mokančiosios dukterinės kompanijos nuo pelno, iš kurio mokėti dividendai, sumokėtų mokesčių kreditą. Kompanijos (jų teisinės formos), kurioms taikomas direktyvoje įtvirtintas reguliavimas, išvardijamos direktyvos priede, o pagrindinis jų santykiams (ryšiui) taikytas kriterijus pradinėje direktyvos redakcijoje – bent 25 proc. įmonių tarpusavio dalyvavimo ryšys bent 1



metus. Vėliau, 2003 metais<sup>222</sup>, praplėstas teisinių formų, kurioms taikoma ši direktyva, sąrašas, įtraukiant ir Europos bendrovę (*Societas Europea*), numatytas laipsninis dalyvavimo ryšio mažinimas iki dabar galiojančių 10 proc., kreditą pasirinkusioms šalims – pareiga taikyti keleto lygių kreditą, iki pirminės pelną generavusios grupės įmonės ir pan. Pagrindinis direktyvos rezultatas – maksimali fiskalinė laisvė modeliuojant įmonių grupių struktūras, be papildomų fiskalinių barjerų renkantis pelnams akumuliuoti ir tolimesnėms investicijoms vykdyti palankiausią bazinę jurisdikciją ES ir EEE, kurias riboti valstybės narės gali tik išimtinais, su mokesčių vengimu susijusiais atvejais. Tokiu būdu labai apribojamos (ar net apskritai eliminuojamos) fiskalinio protekcionizmo ES ir EEE apraiškos, tuo pačiu atveriant galimybes vienoms valstybėms narėms pateikti savos reguliacinės ir mokestinės aplinkos privalumus kitų valstybių narių rezidentų holdinginėms, akcijų nuosavybės struktūroms. Vienas esminių direktyvos motyvų – ekonominio dvigubo apmokestinimo ES ir EEE daugianacionalinių įmonių grupių dividendams pašalinimas, iki tol buvęs didžiuliu tik atskirų jurisdikcijų, tapusių tokių grupių centrinių holdingų buveinėmis, mokestinių pranašumų, net agresyvaus konkuravimo instrumentų, kuris dabar priimamas kaip savaime suprantamas ir net dvišalėse dvigubo apmokestinimo sutartyse tarp ne taip ekonomiškai iš politiškai integruotų valstybių (kokiomis yra ES narės) įtvirtinamas įmonių grupių viduje mokamiems dividendams taikomas mokestinis režimas.

Kartu su šia, Patronuojančių ir dukterinių įmonių direktyva, buvo priimta ir direktyva 90/434/EEB Dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (Jungimosi, skaidymosi ir keitimosi akcijomis direktyva). Pagrindinė šios direktyvos funkcija – nustatyti valstybėms narėms privalomą teisinį reguliavimą,

---

<sup>222</sup> 2003 m. gruodžio 22 d. direktyva 2003/123/EB. Oficialusis leidinys L 007, 2004-01-13, p. 41-44.

kuriuo būtų pašalintos dažniausios įvairių reorganizavimų (susijungimų, prisijungimų, padalinimų, atidalinimų, apsikeitimo akcijomis perimant kontrolinius akcijų paketus ir pan.) atvejais įmonėms ir jų grupėms kylančios fiskalinės kliūtys – nerealizuoto turto vertės padidėjimo apmokestinimas, kuomet reorganizavimo, įmonių valdymo ir priklausomybės pertvarkos procesuose vyksta keitimasis materialiuoju ir nematerialiuoju turtu, akcijomis. Vertės prieaugio, kuris susidaro atitinkamo turto mainų, apsikeitimo akcijomis, turto perdalinimo įmonių grupės viduje, akcininkų nuosavybės struktūroje atvejais, apmokestinimas atidedamas iki tas įgytas turtas galutinai perleidžiamas, parduodamas, išmainomas, todėl verslo reorganizavimas, struktūros pakeitimai, grupės finansavimo ar pelnų akumuliacinio centrų migravimas tampa žymiai paprastesnis. Būtent šios direktyvos ir Patronuojančių ir dukterinių įmonių direktyvos ES nustatyto teisinio reguliavimo, eliminuotų bendrosios rinkos mokesčių barjerų tiesiogine pasekme galėtume įvardinti ir Lietuvos spaudoje neretai diskutuojamą Lietuvos verslo migraciją į Nyderlandus ar Kiprą<sup>223</sup>, galimybes jam laisviau rinktis patraukliausią veiklą, verslo struktūroms ES, EEE jurisdikciją, įskaitant ir, žinoma, fiskalinį patrauklumą. Šalims, iš kurių emigruojama (šiuo atveju – Lietuvai), tokiu atveju bene vienintelė galima teisinė reagavimo priemonė, jei nekalbame apie mokesčių vengimą, fiktyvias operacijas, piktnaudžiavimą teise ir pan., lieka tik savos teisinės ir mokesstinės sistemos tobulinimas, jos patrauklumo (patogumo) verslui didinimas, prisitaikymas prie naujų globalių kapitalo apmokestinimo tendencijų, *a priori* atmetant diskriminacines, ribojančias, protekcionistines priemones.

Dar viena, konkurencinius procesus iš dalies skatinančia, mokesstinės jurisdikcijos pasirinkimo galimybes atveriančiu ES antrinės teisės aktu yra direktyva 2003/49/EB Dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir

---

<sup>223</sup> Pavyzdžiui: <<http://iq.lt/ekonomika-ir-verslas/lietuvos-verslas-bega-i-olandija/>>; <[http://www.alfa.lt/straipsnis/12600187/Stambusis.Lietuvos.verslas.perkelia.savo.akcijas.i.Olandija=2011-10-04\\_08-46/](http://www.alfa.lt/straipsnis/12600187/Stambusis.Lietuvos.verslas.perkelia.savo.akcijas.i.Olandija=2011-10-04_08-46/)>; <<http://finansai.eversus.lt/naujienos/2163>>.

autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (Palūkanų ir honorarų direktyva). Patronuojančių ir dukterinių įmonių direktyva panaikinus įmonių grupės viduje mokamų dividendų dvigubą apmokestinimą, 2003 metais priimta Palūkanų ir honorarų (autorinių atlyginimų) direktyva, kuria sprendžiamas kitų dviejų išmokų rūšių, kurioms tarptautinio mokėjimo atvejais dažniausia taikomi mokesčiai prie pajamų šaltinio, dvigubo apmokestinimo panaikinimo klausimas. Tiek palūkanos, tiek honorarai, skirtingai nuo dividendų, mokančiajai bendrovei paprastai yra mokesčių bazę mažinančiais leidžiamais atskaitymais, o gaunančiajai (vėlgi, skirtingai nuo tipinio atvejo su dividendais) – didina apmokestinamąsias pajamas. Joms taikomi mokesčiai prie pajamų šaltinio sukuria dvigubą apmokestinimą, kurį, kaip ir tų pačių dividendų atveju, dažniausia bandyta spręsti DAIS ar, daug rečiau, vienašalėmis konkrečių šalių iniciatyvomis sumažintais tarifais, suteikiamais mokesčių kreditais, atleidimo metodu. Kadangi bendrosios rinkos sąlygomis šie individualūs sprendimai nepasirodė pakankami, Komisijos iniciatyva, po maždaug 13 metų diskusijų nuo pirminio pasiūlymo ES buvo priimta Palūkanų ir honorarų direktyva, faktikai įpareigojanti valstybes nares atleisti<sup>224</sup> nuo mokesčio prie pajamų šaltinio palūkanų ir honorarų mokėjimus tarp bent 25 proc. ryšiu bent dvejus metus siejamų vienos grupės EEE esančių įmonių. Pastebėtina, kad ši direktyva 2003 m. buvo priimta kaip viena iš dar 1997 m. paskelbto 3 dalių mokesčių paketo prieš žalingą konkuravimą mokesčiais dedamųjų. Toks suvienodintas tarpvalstybinių palūkanų ir honorarų mokėjimų mokestinis traktavimas (bent jau įmonių grupių atveju) mažina mokestinį protekcionizmą, neskaidrių preferencinių režimų palūkanoms ir honorarams patrauklumą, sulygina konkurencines sąlygas tarp pačių konkurencingiausių ir konservatyvesniųjų šalių,

---

<sup>224</sup> Įvairioms valstybėms narėms buvo taikomi pereinamieji laikotarpiai, numatant laipsnišką mokesčio prie pajamų šaltinio mažinimą iki visiško jo atsisakymo, tačiau, atsižvelgiant į šios disertacijos ir konkretaus skyriaus tikslą, koncentruojamasi tik į pagrindinį direktyvos tikslą ir jį plačiau aptariami nebus.

tačiau tuo pat metu praktiškai įmonių grupėms atveria duris lengviau formuoti, reguliuoti finansinius srautus, pelnus (mokesčių bazę) akumuliuoti norimose jurisdikcijose: steigti intelektinės nuosavybės holdingus ir mokėti jiems autorinius atlyginimus iš aukštesnių mokesčių šalyse veikiančių intelektinę nuosavybę (prekių ženklus, patentus, *know-how* ir kt.) naudojančių grupės įmonių, kurti grupės palūkanas akumuliuojančius finansavimo centrus, dukterines įmones aukštų mokesčių šalyse be papildomų mokesčių kaštų finansuoti ne akciniu, o skolinamu (t. y. papildomas sąnaudas sukuriančiu, pelną mažinančiu) kapitalu ir kt. Prisimenant Avi-Yonah, šia direktyva, nors ir turinčia eilę išlygų ir sąlygų (pvz., dėl hibridinių instrumentų ir darinių, tikrojo naudos gavėjo, draudimo piktnaudžiauti ir pan.): (1) faktiškai ne tik išplečiamos mokesčių planavimo galimybės ir legalaus mokesčio efektyvumo paieškų ribos mokėtojams, kartu su jau aptartomis dviem direktyvomis ir ESTT pozicija, jog fiskaliniai motyvai planuojant veiklą ir renkantis tinkamiausią jurisdikciją ir veiklos formą ES *per se* nėra netinkami ar draudžiami, sukuriant itin tvirtus juridinius pagrindus tarptautinių verslo struktūrų mokesčių bazės migracijai ES (nubrėžiant valstybių veiksmų, ribojančių šių bendros rinkos privalumų nulemtos mokesčių bazės migracijos, t. y. konkurencijos dėl mokesčių atitinkamose srityse, ribas); bet, tuo pat metu (2) ir pačias šalis<sup>225</sup> savotiškai skatina ir įgalina ieškoti sprendimų, apmokestinimo režimų ir būdų, kaip tapti patrauklia jurisdikcija daugianacionalinėms įmonių grupėms steigti palūkanas ar honorarus akumuliuojančius centrus, jų forma perkelti pelnus; dar labiau efektyvinti apmokestinimo sistemas, bandyti laviruoti tarp galiojančių tarptautinių (ES valstybės pagalbos, pagrindinių laisvių, diskriminacijos draudimo ir pan.) ir nacionalinių (konstitucinių) ribojimų, ieškant juose spragų, dviprasmiškumų,

---

<sup>225</sup> Suprantama, pirmiausia tas, kurioms „mokesčių industrija“ yra reikšminga nacionalinės ekonomikos dalis, tipiškai – Nyderlandus, Liuksemburgą, Kiprą, Malta.

drąsių ir netipinių sprendimų, kad netapti jurisdikcija donore ar bent išlaikyti konkurencinį *status quo*.

### *Bendradarbiavimo mokesčių srityje teisės aktai*

Kita jau minėto 1997 m. mokesčių paketo dalimi, skirta išimtiniai fiziniams asmenims, yra direktyva 2003/48/EB Dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo, kuria siekiama užpildyti informacijos spragas, apmokestinant gyventojų (rezidentų) kitų ES narių bankuose ir kredito institucijose gaunamas taupymo pajamas, t. y. įvairiais pagrindais (už indėlius, obligacijas, kitokio pobūdžio skolinius įsipareigojimus) generuojamas palūkanas, kurias vienos valstybės narės rezidentams, moka kitos valstybės narės subjektai savo sąskaita ar kaip tarpininkai. Pastarąją direktyva nenustatomos jokios materialios apmokestinimo taisyklės (išskyrus keletui valstybių narių – Belgijai, Austrijai ir Liuksemburgui – numatytą pereinamąjį laikotarpį, kuomet, vietoj direktyvoje numatytų keitimosi informacija mechanizmų, joms taikyti išskaičiuojamąjį mokestį prie pajamų šaltinio). Ja nustatomi automatinio keitimosi konkrečia, su gyventojų taupymo pajamomis susijusia informacija tarp kompetentingų valstybių narių institucijų pagrindai, tvarka, reguliavimo mechanizmai. Taip kuriama sistema, ribojanti galimybes mokėtojams mokestiniais tikslais išnaudoti informacijos neprieinamumo elementą, bankinio konfidencialumo, banko paslapties, nominalaus atstovavimo instrumentus, padedančius išvengti rezidavimo valstybės mokesčių nuo užsienyje sukauptų taupymo pajamų ir išsaugoti sąskaitose užsienyje laikomų finansinių aktyvų konfidencialumą. Taupymo palūkanų direktyva tiesiogiai mažinamos ir ribojamos ES valstybių narių galimybės konkuruoti konfidencialumu pagrįstais, ne rezidentams skirtais palūkanų ir kitų taupymo pajamų mokestiniais mechanizmais, keitimosi su užsienio valstybių mokesčių administratoriais ribojimais.

Galiausiai, prie valstybių konkurenciją mokesčiais ribojančių teisinių ES instrumentų taip pat paminėtinos ir 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti direktyvą 77/779/EEB<sup>226</sup> bei 2010 m. kovo 16 d. Tarybos direktyva 2010/24/ES dėl savitarpio pagalbos vykdamas reikalavimus, susijusius su mokesčiais, muitais ir kitomis priemonėmis. Pirmąją direktyvą, sekant pasaulinėmis (pirmiausia – OECD) tendencijomis ir tarptautinės bendradarbiavimo praktikos evoliucija, tobulinama egzistavusi keitimosi informacija tarp kompetentingų valstybių narių institucijų tvarka, ribojant galimybes šalims atsisakyti suteikti informaciją tuo pagrindu, kad ja disponuoja bankai ar kitos finansų institucijos, išplečiamas apimamų mokesčių ratas (faktiškai visi tiesioginiai mokesčiai), numatomas taikymas ne tik fizinių ir juridinių asmenų, bet ir kitų juridinių darinių (fondų, patikų, partnerinių bendrijų ir kt.) atžvilgiu, nustatomi aiškūs procedūriniai terminai, perduodamos informacijos formatai, palankiausios šalies režimo išlyga<sup>227</sup> ir kt. Be to, numatyta spontaniško keitimosi turima informacija tvarka, kai informaciją turinti valstybė narė įtaria galimą mokestinių pajamų netekimą kitoje valstybėje narėje, galimą manipuliavimą dviejų ar daugiau šalių mokesčių teisės aktais, fiktyviais sandoriais ir pan. Nuo 2015 metų<sup>228</sup> įvedamas (nors pradžioje ir ribotas, apimantis tik pajamas iš darbo santykių, direktorių atlyginimus, kitų direktyvų neapimamus draudimo produktus, pensijas ir pajamas iš nekilnojamojo turto) periodišką (bent kasmetinis) net automatinis keitimasis turima mokestine informacija, numatant galimybę po 2017 m., Komisijos siūlymu ir Tarybos sprendimu, išplėsti šios tvarkos taikymą ir dividendams, turto vertės prieaugio pajamoms ir honorarams.

---

<sup>226</sup> Kuri reguliuoja ES narių administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje klausimus iki bus pilnai įgyvendinta naujoji direktyva. Naujosios direktyvos įgyvendinimo terminas – 2013 m. sausio 1 d.

<sup>227</sup> Įpareigojanti kitų ES narių atžvilgiu, joms pareikalavus, taikyti keitimosi informacija režimą ne mažiau palankų, negu taikomas bet kuriai trečiajai šaliai.

<sup>228</sup> Keičiantis informacija už laikotarpį pradedant 2014 m. sausio 1 d.

Antrosios iš minėtų direktyvų tikslas ir paskirtis – nustatyti teisinius pagrindus ES narėms realizuoti savo mokestinę jurisdikciją nerezidentų, turinčių mokestinių prievolių joms ir jose (pvz., dėl veiklos per nuolatinę buveinę, darbinės veiklos, turimo apmokestinamo nekilnojamojo turto ir pan.), taip pat migravusių rezidentų atžvilgiu, pasiekti kitose valstybėse narėse esantį šių mokesčių mokėtojų turtą. Šio teisės akto pagalba kiekvienos iš atskirų valstybių narių mokesčių įstatymų nuostatos, jų pagrindu kylančios mokestinės prievolės turėtų tapti<sup>229</sup> praktiškai įgyvendinamomis bet kurio ES valstybės narės mokesčių mokėtojo ir jo ES turimų aktyvų atžvilgiu. Panašiai kaip ir minėta Taupymo palūkanų direktyva, kaip ir vėliau darbe aptariamoms DAIS keitimosi informacija bei pagalbos išieškant mokesčius nuostatos, taip pat TIEA, pastarosios dvi direktyvos tarpvalstybinės fiskalinės konkurencijos požiūriu sukuria prielaidas ir pagrindus, viena vertus, (1) valstybėms kovoti su mokesčių bazės erozija, mažinti informacine asimetrija pagrįstų konkuruojančių šalių fiskalinių režimų (ir savų mokesčių mokėtojų (rezidentų) veiksmų jais naudojantis) efektyvumą, neigiamas pasekmes (tiek naudojantis informacija apie konkrečius mokėtojus, mokesčių planavimo ir vengimo per kitas jurisdikcijas schemas, tiek ir bendrai tobulinti nacionalinį mokesčių teisinį reguliavimą pagal stebimas tendencijas); kita vertus, (2) savaime daro tam tikrus, informacijos asimetrija, konfidencialumu pagrįstus konkurencinius apmokestinimo režimus ir atskiras priemones mažiau patraukliais ir veiksmingais, didina jų rizikingumą mokesčių mokėtojams, dėl ko jie tampa mažiau reikalingi ir pačioms šalims.

Be to, šalia aukščiau išvardintų bendradarbiavimo keičiantis informacija norminių dokumentų galima būtų paminėti ir kiek kito pobūdžio bendradarbiavimą reglamentuojančią Arbitražo konvenciją (angl *Arbitration*

---

<sup>229</sup> Ar taip atsitiks, praktika parodys, tačiau iki to turės būti parengta aibė bendradarbiavimo procesų, suderintos įvairios skirtingų šalių procedūros ir t. t.

*convention*<sup>230</sup>). Tarptautinėje prekyboje (o tam tikrais atvejais ir teikiant paslaugas) galimybės išnaudoti palankią mokestinę aplinką siūlančias jurisdikcijas itin didelės ir tai padaryti nėra sudėtinga: paprasčiausioje pirkimo-pardavimo grandinėje įterpiamas palankaus apmokestinimo šalyje įsteigta ir/ar atitinkamas mokesčių lengvatas turinti tarpinė bendrovė, galinti už mažesnę kainą nupirkti ir už didesnę kainą parduoti, tokiu būdu arba akumuliuodama didžiąją dalį pardavėjo pelno arba padidindama sąnaudas pirkėjui. Vienai grupei priklausančioms įmonėms praktiškai nėra tiek svarbu, kuri iš jų gaus pelną ar patirs sąnaudas, tuo tarpu šalims tai tiesiogiai lemia jų mokestines pajamas. Tokiu būdu dalis mokesčio bazės vien formalių sutarčių ir sąskaitų pagalba iškeliamos į mažesnio ar nulinio apmokestinimo šalis. Tipinių „ofšorinių“ jurisdikcijų atžvilgiu dažniausiai taikomi vienašaliai apribojimai (sąnaudų nepripažinimas, vienašalis kainų (mokesčio bazės) koregavimas, papildoma įrodinėjimo našta ir pan.), tačiau tokie vienašaliai veiksmai tarp glaudesniais ekonominiais ir prekybiniais ryšiais susijusių valstybių (ypač priklausančių vienai ekonominei ir politinei bendrijai) sukuria nepageidaujamas dvigubo apmokestinimo situacijas, neprisidedančias prie tokių santykių plėtros. Arbitražo konvencija, nors nebūdama tiesioginiu fiskalinių materialinės teisės normų šaltiniu<sup>231</sup>, nesukurdama mokestinės informacijos apyvartos mechanizmų, nustato teisinius pagrindus ir procedūras (pakankamai griežtas ir išsamias) tarptautinio pobūdžio ginčiuose dėl mokesčių bazės, sprendžiant kuriai iš šalių priklauso teisės apmokestinti mokesčių mokėtojo gaunamo pelno pavidalu sukuriama pridėtinę vertę, o kuri, eliminuojant dvigubą tų pačių pajamų (pelno) apmokestinimą, dalies savo tokių savo teisių turi atsisakyti. Kadangi mokesčių bazės migracija iš esmės ir yra tai, dėl ko vyksta globalinis varžymasis mokesčiais, Arbitražo konvenciją (greta tipinio DAIS 9

---

<sup>230</sup> Pilnas pavadinimas *Convention on Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises* (Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo, susijusio su asocijuotų įmonių pelno koregavimu, panaikinimo). Oficialusis leidinys C 160, 2005-06-30, p. 11-22.

<sup>231</sup> Išskyrus jos 4 straipsnį, kalbantį apie ištiesiosios rankos principą, ir 12 bei 14 straipsnius, nustatančius pareigą eliminuoti dvigubą apmokestinimą.



straipsnio dėl asocijuotų įmonių tarpusavio sandorių sąlygų koregavimo) galėtume laikyti vienu iš fundamentaliųjų ir svarbiausių teisinių instrumentų, konkurencinėje aplinkoje ir konkurencinėmis sąlygomis skirtu balansuoti valstybių fiskalinius interesus, taip pat apsaugoti mokesčių mokėtojus nuo perdėto valstybių fiskalinio protekcionizmo. Vis dėlto pastebėtina, jog Arbitražo konvencija, nors jos dalyvėmis yra tik ES valstybės narės, nėra ES *acquis* dalis, o tik daugiašalis tarptautinis dokumentas (sutartis), kurią pasirašiusios šalys gali pasirinkti kada ratifikuoti, kada iš jos pasitraukti, kaip ją įgyvendinti, nėra institucijos, kuri kaip nors koordinuotų ar kontroliuotų kaip jos laikomasi. Šalia to juridinę jos reikšmę labai sumažina dar ir tai, kad nuo 2000 m. iki 2004 m. ji faktiškai apskritai negaliojo, nes po 5 metų galiojimo (1995–2000 m.) šalys nespėjo, kaip buvo numatyta, susitarti dėl jos galiojimo pratesimo (tik nuo 2004 m. įsigaliojusiame protokole dėl galiojimo atnaujinimo numatytas retroaktyvus jos taikymo pripažinimas), taip pat tai, kad kaskart prisijungus naujai narei vis iš naujo turi būti pradedamos jos ratifikavimo procedūros visose narėse (tiesa, numačius galimybę konvenciją tarp jau ratifikavusių šalių taikyti iš karto). Be to tiek šalys, tiek mokesčių mokėtojai (jei viena iš valstybių peržiūri ir koreguoja savo mokesčių mokėtojo sandorių kainodarą) gali remtis jau minėta analogiškais tikslais nustatomo dvišalių DAIS tipinio 9 straipsnio nuostatomis dėl asocijuotų įmonių kainodaros koregavimo, kartu leidžiančia remtis kur kas mažiau formalizuotu bendradarbiavimu, konsultacijomis ar DAIS pagrindu vykdoma abipusio susitarimo procedūra. Beje, kaip pažymi ir Terra ir Wattel<sup>232</sup>, nesama informacijos (bent viešai prieinamos) apie kada nors remiantis konvencija vykdytas procedūras, sudarytas arbitražo komisijas, priimtus sprendimus (ir apskritai praktinį jos taikymą), tačiau, kita vertus, jų nuomone, tai leidžia konvenciją vertinti kaip rimtą paskatą valstybėms narėms ieškoti diplomatiškus, lanksčių išskylančių požiūrio ir interesų nesuderinamumą sprendimo būdų,

---

<sup>232</sup> TERRA, B. J. M.; ir WATTEL, P. J., išnaša 70, p. 566-567.

išvengiant juos paversti formalizuotais supanacionaliniais, su nepriklausomais arbitrais ir iš anksto neprognazuojama ir nekontroliuojama baigtimi.

Suprantama, kiekvienas iš paminėtų ES mokestinių teisės aktų turi konkrečiai apibrėžtas taikymo sritis, sąlygas, direktyvos specifines įgyvendinimo taisykles ir ribas, iškeltus tikslus, įgyvendinimo pereinamuosius laikotarpius, atitinkamas privalomumo išimtis (pvz., atvejams, susijusiems su mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu teise), lydinčią ESTT praktiką, atskleidžiančią konkrečios nuostatos turinį, konkrečioje situacijoje, ir nėra absoliučiais ir besąlyginiais valstybių narių fiskalinio suvereniteto pančiais. Nors direktyvose tvirtinti tikslai ir teisinio reguliavimo minimumas šalims iš tiesų privalomi, negali būti kvestionuojami, jų įgyvendinimo formos, būdai, tai, kiek kūrybiškai ES reikalaujamas teisinio reguliavimo minimumas bus interpretuojamas ir taikomas *ad hoc* atvejais, lieka pačių įgyvendinančių šalių diskrecijoje. Dėl to kiekvieno iš šių teisės aktų vaidmenį, brėžiant valstybių mokesčių reguliavimo sprendimų teisėtumo ribas to konkretaus teisės akto reguliavimo srityje, galima analizuoti daug plačiau ir išsamiau, įsigilinant įdeklaruojamus tikslus, pasirinktus problemų sprendimo būdus, naudojamas sąvokas, terminus, normines nuostatas ir jų veikimą konkrečiose situacijose, tačiau tai nėra nei šio skyriaus, nei šio darbo tikslas tiek, kiek iš to, kas buvo patekta, matyti, kad minėti šaltiniai yra teisiškai reikšmingi šalių fiskalinės konkurencijos procesuose ir kokio pobūdžio toji jų įtaka.

#### *Kitos direktyvos*

Kadangi mokesčių teisiniai santykiai yra savotiškas kitų civilinių, finansinių, net administracinių teisinių ir apskritai kone visų ekonominių teisinių santykių antstatas, greta mokestiniam klausimams skirtų teisės aktų reikėtų vertinti ir šiuos santykius ES lygmeniu reguliuojančias direktyvas: eilę įmonių

teisės direktyvų (pavyzdžiui, pirmoji įmonių teisės direktyva 68/151/EEB<sup>233</sup> ir ją pakeitusi direktyva 2009/101/EB<sup>234</sup>, nustatanti apie įmones viešuose šaltiniuose kaupimos ir atskleistinos informacijos minimumą ir jos prieinamumo sąlygas, ketvirtoji įmonių teisės direktyva 78/660/EEB<sup>235</sup> (su vėlesniais pakeitimais ir papildymais) dėl finansinių ataskaitų ir atskaitomybės, audito, vienuoliktoji direktyva 89/666/EEB<sup>236</sup> dėl informacijos atskleidimo atidarant padalinius kitose valstybėse narėse ir kt.). Pavyzdžiui, iš šių teisės aktų kylantys įpareigojimai atskleisti informaciją apie juridinių asmenų valdymo organus, dalyvius, kapitalą, teisinio statuso pasikeitimus, prievolė rengti ir skelbti informaciją apie įmonės finansinę padėtį ir pan. suponuoja galimybes mokesčių administratoriams objektyviau vertinti mokėtojų su užsienio (kitų valstybių narių) įmonėmis sudaromų sandorių ekonominį pagrįstumą, realumą, nustatyti suinteresuotus asmenis, naudos gavėjus ir t. t. Draudimo, kolektyvinio investavimo (ypač skirtų neprofesionaliems rinkos dalyviams) reguliavimas<sup>237</sup> tiesiogiai atsiliepa praktinėmis galimybėmis mokesčių planavimo struktūrose panaudoti paprastai itin palankiu mokestiniu režimu pasižyminčius draudimo ar kolektyvinio investavimo instrumentus (didinti sąnaudas draudžiantis sau priklausančiose „ofšorinėse“ draudimo bendrovėse, investuojant į nereguliuojamus ir neprižiūrimus fondus ir t. t.), taip perkeliant išteklius (mokesčių bazę) į palankesnius mokesčius taikančias jurisdikcijas. Reglamentas dėl Europos Bendrovės (SE) statuto Nr. 2157/2001<sup>238</sup>, nustatantis galimybę kurti laisvai visoje ES galinčius migruoti juridinius darinius, tokiu būdu renkantis ir reguliacinę bei fiskalinę aplinką. Reikšmingu veiksmu šalims konkuruojant mokesčiais ir mokėtojams ieškant fiskalinio efektyvumo, renkantis mokesčių optimizavimo sprendimus yra ir direktyva 2005/60/EB Dėl

---

<sup>233</sup> Oficialusis leidinys L 65, 1968-03-14, p. 8-12.

<sup>234</sup> Oficialusis leidinys L 258, 2009-10-01, p. 11-19.

<sup>235</sup> Oficialusis leidinys L 222, 1978-08-14, p. 11-31.

<sup>236</sup> Oficialusis leidinys L 395, 1989-12-30, p. 36-39.

<sup>237</sup> Pvz., direktyvos 2001/107/EB, 2001/108/EB, 2000/64/EB, 88/357/EEB ir daug kt.

<sup>238</sup> Oficialusis leidinys L 249, 2001-11 10, p. 1-21.

finansų sistemos apsaugos nuo jos panaudojimo pinigų plovimui ir teroristų finansavimui<sup>239</sup>, kuri, nors tiesiogiai su apmokestinimu apskritai nesusijusi, numato, kokius klientų identifikavimo, tikrinimo, informacijos apie juos rinkimo ir saugojimo reikalavimus valstybės narės turi nustatyti savoms finansų ir kredito įstaigoms, patikėtinių bendrovėms, lošimo įstaigoms, taip pat auditu, mokesčių ir finansinėmis konsultacijomis užsiimantiems asmenims ir kompanijoms, notarams, advokatams ir kt. Viso šio su mokesčiais nesusijusio (o taip pat atskirai neaptariamo – kolektyvinio investavimo, bankinės, draudimo, kitos finansinės veiklos, net aviacijos bei laivininkystės sektorių ir kt.) ES reglamentavimo svarbiausia pasekmė šalių konkuravimui mokesčiais ir dėl mokesčių – juridinės aplinkos harmonizavimas, minimalių reguliacinių, atskaitomybės ir veiklos skaidrumo standartų nustatymas, išplėstos vykstančių procesų (valstybių teisinio reguliavimo pokyčių ir mokėtojų veiksmu, verslo ir investicinės veiklos evoliucijos) suvokimo, priežiūros, reguliavimo ir reagavimo galimybės, didėjantis jau aptartų ES lygmens ir toliau analizuojamų dvišalių (DAIS ir TIEA) bendradarbiavimo, keitimosi informacija instrumentų funkcionalumas ir efektyvumas. Taip atskiros, konkrečios šių nefiskalinių ES teisės aktų nuostatos gali tiesiogiai įtakoti tiek valstybių pasirinkimus, formuojant fiskalinę teisinę reguliavimą, tiek mokėtojų pasirinkimus, formuojant veiklos modelius, renkantis veiklos formalizavimo, pajamų akumuliacijos jurisdikcijas (vienaip ar kitaip šias direktyvas įgyvendinusias).

#### **2.2.4. ES švelnioji teisė**

Greta paminėtų grynai teisinių ES *acquis* nuostatų, konkurencijos mokesčiais ir dėl mokesčių kontekste analizuojant ir vertinant nacionalinius teisės aktus, negalima ignoruoti ir ES vis plačiau apmokestinimo srityje taikomų lankščiosios arba švelniosios teisės (angl. *soft law*) instrumentų. Švelnioji ES teisė

---

<sup>239</sup> Oficialusis leidinys L 309, 2005-11-25, p. 15-36.

– tai tam tikri džentelmeniški politiniai susitarimai dėl to, kaip spręstini tam tikri klausimai, vertintinos tam tikros situacijos, pozityviosios ES *acquis* nuostatos ar ESTT sprendimai, kokių priemonių reikėtų imtis ar nuo kokių veiksmų šalys turėtų susilaikyti. Šie susitarimai, formalizuojami kaip ES Tarybos išvados, rezoliucijos, ES Komisijos komunikatai, rekomendacijos ir pan., savo turiniu (ypač Tarybos išvados ir rezoliucijos) labai artimos pozityviajai teisei (Komisijos komunikatai ir rekomendacijos – lydintiesiems, aiškinamiesiems dokumentams), tačiau formalios, aiškiai hierarchiškai apibrėžtos juridinės galios ir imperatyvo valstybėms narėms jie neturi. Turint omenyje tai, kad ES kompetencija tiesioginių mokesčių srityje yra tik subsidiari (papildoma), tai (ką aiškiai parodo ir jau priimtų direktyvų istorija), kaip sudėtinga šalims (bent kai kurioms) atsisakyti savo vis dar išlaikyto suvereniteto tiesioginių mokesčių srityje, kiek skiriasi jų požiūriai į mokesčių vaidmenį reguliuojant ekonomiką ir įgyvendinant valstybių socialinės politikos priemones ir t.t., švelnioji teisė tampa priimtina ir politiškai patogiu pakaitalu tradiciniams instrumentams. Jų efektyvumas, ypač nesant praktiškai jokio kontrolės mechanizmo ir nesilaikymo padarinių (gal tik išskyrus ES Komisijos švelniąją teisę valstybės pagalbos srityje), be abejo diskutuotinas, tačiau, kaip rodo praktika, kol kas tai bene vienintele (nors ir gan epizodiška) bendradarbiavimo, koordinavimo, tam tikos savireguliacijos galimybė, alternatyva su valstybių bendrijos idėja ir principais sunkiai suderinamam visiškam šalių individualizmui.

Tarp tokių šaltinių pirmiausia paminėtinas jau plačiai aptartas 1998 m kovo 9 d. ECOFIN Tarybos išvados patvirtintas ES Verslo apmokestinimo elgesio kodeksas, šiuo metu esantis ko ne viso moderniojo požiūrio į konkurenciją mokesčiais ir jos sampratos ES pagrindu, bendruoju reguliatoriumi ir baze, į kurią remiamasi naujose diskusijose ir iniciatyvose. Šalia jo, kaip didžiausią juridinį užnugarį turintys, nurodytini jau irgi minėti ES Komisijos komunikatai ir gairės valstybės pagalbos srityje, pateikiami kaip oficiali nuomonė, nesutikimas su kuria

(ir jos nesilaikymas) nors savaime galutinių teisinių pasekmių ir nesukuria, gresia potencialiomis teisinėmis tos pačios ES Komisijos inicijuotomis ES teisės pažeidimo procedūromis. Iš naujausių ir nagrinėjamai temai aktualiausių dokumentų taip pat galima nurodyti: 2008 m. gruodžio 2 d. ECOFIN Tarybos rezoliuciją Dėl koordinavimo persikėlimo apmokestinimo srityje (angl. *Council Resolution on coordinating exit taxation*)<sup>240</sup>, kuriuo skelbiamas sutarimas ir politinis visų narių įsipareigojimas (nes net ir rezoliucijos apmokestinimo srityje ES Taryboje turi būti priimamos vienbalsiai) dėl to, kaip<sup>241</sup> – sukurdamos tam tikrus atidėto apmokestinimo rezervus, šalys turėtų derinti savo apmokestinimo teises ir interesus vienos šalies mokėtoju perkeliant savo veiklą ir aktyvus (nerealizuotą pridėtinę vertę ir potencialią kapitalo, turto vertės prieaugio mokesčio bazę) į kitą valstybę narę, nustojant būti pirmosios valstybės rezidentu mokesčių tikslais (kas neretai vyksta ir išimtinai mokesčiais tikslais, siekiant realizuoti sukauptą vertę palankesnėje mokesčinėje aplinkoje, tačiau gali būti ir objektyvių ekonominių, verslo ar asmeninių tikslų ir aplinkybių nulemta situacija), kartu kaip, pripažįstant išvykimo valstybės narės teises apmokestinti, tokiu atveju turėtų būti išvengiama dvigubo apmokestinimo ir nepagrįsto bei perteklinio ES laisvių ribojimo (apmokestinimo tuo momentu kai migruojama ir vien dėl to, kad migruojama); 2010 m. birželio 8 d. ECOFIN Tarybos rezoliucija Dėl valstybių narių mokesčių politikos koordinavimo kovos su piktnaudžiavimu srityje (angl. *Council Resolution on the coordination of the member states' tax policies with regard to anti-abuse provisions*)<sup>242</sup>, kuria, įvertinant ir ESTT praktikos išgrynintas pirminės ES teisės taikymo taisykles, sutariama<sup>243</sup> dėl prieš

---

<sup>240</sup> Oficialusis leidinys C 323, 2008-12-18, p. 1-2.

<sup>241</sup> Atsižvelgiant ir į ESTT praktiką šioje srityje, t. y. bylose C-470/04 *N* ir C-9/02 *Lasteryie*.

<sup>242</sup> Prieiga per internetą: <<http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/10/st10/st10597.en10.pdf>>.

<sup>243</sup> Nors tokio sutarimo juridinė reikšmė yra labai abejotina, jei ne niekinė, nes tai nekeičia pirminės teisės ir niekaip neįpareigoja ESTT, aiškinančio pirminės teisės turinį (ypač, kai dėl prejudicinių sprendimų konkrečiose bylose kreipiasi nacionaliniai teismai). Vienintelė kiek apčiuopiamesnė šio sutarimo reikšmė, galbūt, būtų Komisijos elgsenai, pozicijai ir vertinimui, inicijuojant ES teisės pažeidimo procedūras.

mokesčių vengimą, fiktyvią, dirbtinę mokesčių bazės migraciją į kitas valstybes nares ar trečiąsias valstybes nukreiptų priemonių – kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklių ir plonos (nepakankamos) kapitalizacijos taisyklių – taikymo (tuo pačiu ir atitinkamų įsisteigimo ir kapitalo judėjimo laisvių ribojimo) sąlygų, galimą piktnaudžiavimą identifikuojančių požymių. Tai lyg tam tikras politinis tarpusavio įsipareigojimas susitarimo ribose nekvestionuoti kitų valstybių ribojančių taisyklių ir priemonių. Pagrindu jam tapo 2007 m. gruodžio 10 d. Komisijos komunikatas Dėl kovos su piktnaudžiavimu priemonių taikymo tiesioginio apmokestinimo srityje – ES ir trečiųjų šalių atžvilgiu<sup>244</sup> (angl. *The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation – within the EU and in relation to third countries*), apibūdinantis reiškinius, procesus ir subendrinantis terminologiją, atskleidžiantis valstybių dėl to patiriamas fiskalines rizikas, apžvelgiantis galiojančią pozityviąją teisę, ESTT nagrinėtas su tuo susijusias bylas, geriausias valstybių praktikas, pateikiami Komisijos siūlymai ir rekomendacijos dėl kovos su piktnaudžiavimu priemonių taikymo skirtingoms situacijoms, atskirų valstybių ir bendrijos interesų derinimo, bendradarbiavimo. Galiausiai paminėtinas 2006 m. gruodžio 19 d. Komisijos komunikatas Valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų koordinavimas vidaus rinkoje<sup>245</sup> (angl. *Coordinating Member States' direct tax systems in the internal market*), kuriuo plačiai pažvelgta į valstybių individualizmo tiesioginių mokesčių srityje vieningai ES rinkai keliamus probleminius klausimus – dvigubą apmokestinimą (pavyzdžiui, persikėlimo mokesčių atveju, plačiau analizuojamų paraleliai 2006 m. gruodžio 19 d. paskelbtame atskirame komunikate<sup>246</sup>), dvigubą

---

<sup>244</sup> Com(2007) 785. [Interaktyvus] Oficialiajame leidinyje neskelbtas. [Žiūrėta 2011-09-11]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0785:FIN:LT:HTML>>.

<sup>245</sup> Com(2006) 823. [Interaktyvus] Oficialiajame leidinyje neskelbtas. [Žiūrėta 2011-09-11] Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0823:FIN:LT:HTML>>.

<sup>246</sup> Persikėlimo mokesčiai ir poreikis koordinuoti valstybių narių mokesčių sistemas. Com(2006) 825. [Interaktyvus] Oficialiajame leidinyje neskelbtas. [Žiūrėta 2011-09-11] Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52006DC0825:EN:NOT>>.

neapmokestinimą (pavyzdžiui, nuostolių perkėlimo atvejais, detalizuojant dar viename paraleliai publikuotame komunikate<sup>247</sup>) ir mokesčių vengimą, verslui tenkančią naštą derinantis iškart prie kelėtos skirtingų valstybių narių mokesčių sistemų. Šie Komisijos komunikatai, publikuojami greta kitų viešų ir ne viešų Komisijos iniciatyvų, sprendžiant tiesioginių mokesčių sistemų skirtumų suponuojamus iššūkius (pirmiausia turint omenyje pasiūlymus dėl teisės aktų, konkrečiai – bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės iniciatyvą), taip pat sparčiai besiplėtojančios ESTT praktikos kontekste<sup>248</sup> formaliai atlieka tik papildomų, aiškinamojo pobūdžio, analitinių šaltinių funkciją, nors, kita vertus, už jų stovinčios (juos rengusios) institucijos autoritetas, turimi įgalinimai ir atliekamos funkcijos savaime suponuoja tam tikrą dėstomo požiūrio ir vertinimo svorį ir pirmumą visų kitų pozicijų, požiūrių atžvilgiu. Apskritai visus šiuos tiek ES Tarybos, tiek ES Komisijos dokumentus galėtume vertinti tik kaip jokios juridinės įtakos valstybių narių teisėms ir pareigoms ir aiškaus hierarchinio statuso neturinčius politinius susitarimus ir įsipareigojimus, tačiau dažnai faktiškai jų nuostatos veikia kaip pozityvioji teisė, tik paremta ne iš anksto nustatytomis, aiškiai apibrėžtomis galimo nesilaikymo teisinėmis pasekmėmis ar sankcijomis, o politiniais interesais, autoritetu, poveikio priemonėmis.

Jeigu jau aptarti ES pozityviosios teisės instrumentai tiesioginio apmokestinimo srityje faktiškai naudoti kaip harmonizuojantys, šalių tiesioginių mokesčių sistemas įvairiais aspektais derinantys instrumentai, švelniosios teisės priemonėmis bandoma ne unifikuoti, o surasti būdus ir priemones, kuriais skirtingais tikslais, ideologiniais pagrindais ir kartais net principais (ar bent skirtinga jų prioritetine hierarchija) paremtos fiskalinės sistemos gali sąveikauti, būti tarpusavyje koordinuojamos, nekliudytų efektyviai funkcionuoti viena kitai ir

---

<sup>247</sup> Mokestinių nuostolių traktavimas tarpvalstybinėse situacijose. Com (2006) 824. [Interaktyvus] Oficialiajame leidinyje neskelbtas. [Žiūrėta 2011-09-11] Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52006DC0824:EN:NOT>>.

<sup>248</sup> Kuri, nesant suderintos politinės valios, *de facto* likusiu bene vieninteliu šiek tiek dinamiu veiksmu vystant ES.



apskritai visai bendrajai ES rinkai, valstybių narių pasirinktų fiskalinės politikos sprendimų ir jų įgyvendinimo priemonių pasekmės kitoms valstybėms narėms galėtų būti iš anksto numatomos ir, kiek reikalinga, kontroliuojamos.

### **2.2.5. CCCTB iniciatyva**

Pati naujausia ES Komisijos teisėkūros iniciatyva tiesioginių mokesčių srityje – 2011 m. kovo 16 d. ES Tarybai pateiktas Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės projektas<sup>249</sup>. Jos ištakos siekia dar 2001 metus, kuomet savo komunikate<sup>250</sup> Tarybai ES Komisija pelno mokesčio bazės nustatymo taisyklių unifikavimą kompanijoms, veikiančioms kelėtoje valstybių narių, pateikia kaip bene efektyviausią priemonę, šalinti skirtingų apmokestinimo sistemų vieningos rinkos funkcionavimui sukuriamas kliūtis. Nuo 2004 m., ES Tarybai pritarus, buvo suformuota nuolatinė ES Komisijos darbo grupė toliau šiam klausimui plėtoti, svarščiusi tiek koncepcinius (privalomumo, visuotinumą ir pan.), tiek ir techninius bendros pelno mokesčio bazės ES įgyvendinimo klausimus. Kadangi tai neabejotinai plačiausia harmonizavimo iniciatyva tiesioginių mokesčių srityje per visą ES istoriją, įvertinus ja paliečiamų interesų mastą, politinį klausimo jautrumą, tokio žingsnio galimas pasekmes tolimesniems integracijos ir konvergencijos procesams, taip pat prisimenant ankstesnių direktyvų svarstymo ir priėmimo eigą, dešimtmetis nuo idėjos iki konkretaus pasiūlymo visai neturėtų stebinti. Kita vertus, dėl tų pačių motyvų ir aibės užkulisinių politinių procesų, prognozuoti kada ir ar apskritai šis pasiūlymas galėtų tapti teisės aktu (turint omenyje būtiną vienbalsiškumą), taip pat labai sudėtinga. Tiek vystant idėją iki konkretaus pasiūlymo (nepaisant to, kad iniciatyvos subjektu yra savarankiška, nuo valstybių narių nepriklausoma ES

---

<sup>249</sup> Prieiga per internetą: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/com\\_2011\\_121\\_lt.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_lt.pdf)>.

<sup>250</sup> Dėl bendrosios rinkos be mokesčių trikdžių. Com(2001) 582 [Interaktyvus] Oficialiajame leidinyje neskelbtas. [Žiūrėta 2011-09-11]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN:PDF>>.

Komisija), tiek ir svarstant pateiktą konkretų projektą, labai daug priklauso nuo ES Tarybai pirmininkaujančios valstybės narės, jos interesų, požiūrio, jos pačios turimos ir jos atžvilgiu kitų valstybių turimos politinės įtakos, o kol kas, žvelgiant į ES pirmininkausiančių valstybių eilę iki 2020 m., projekto skeptikų ir fiskalinės integracijos ir unifikacijos oponentų joje matyti kur kas daugiau.

Pagrindinis akcentuojamas šios iniciatyvos argumentas – šalinti kai kurias pagrindines augimo vieningoje rinkoje kliūtis, sprendžiant perteklinio ir dvigubo apmokestinimo problemas, mažinant administracinę naštą ir dideles mokestinių reikalavimų laikymosi sąnaudas. Keliose valstybėse narėse veikiančios įmonės ar jų grupės galėtų pasirinkti<sup>251</sup> taikyti vienodas taisykles savo pelno mokesčio bazei visoje ES nustatyti, taip išvengtų skirtingų reikalavimų skirtingose narėse, mažėtų jų veiklos kaštai (tai akcentuojama kaip svarbiausia CCCTB ekonominė nauda), neliktų vieno iš įėjimo į kitos valstybės narės rinką barjerų. Vienodų bazės nustatymo taisyklių taikymas yra svarbus pasiūlymo aspektas, tačiau jame kalbama ne tik apie pelno mokesčių bazės nustatymo tvarkos sinchronizavimą – bendrą pelno mokesčio bazę (angl. *common corporate tax base, CCTB*), bet ir apie apskaičiuotos mokesčių bazės konsolidavimą – t. y. įmonei ar jų grupei būtų apskaičiuojama viena bendra mokesčių bazė ES, o po to, direktyvoje nustatyta tvarka ji paskirstoma tarp valstybių narių (mokestinių jurisdikcijų), kur būtų apmokestinama jose taikomais tarifais. Apskaičiuotos bazės paskirstymo tvarką nustatytą direktyvoje įtvirtinta formulė, konkrečiai šaliai tenkančią bendros mokėtojo ar jų grupės mokesčių bazės dalies dydį siejanti su (1) pardavimų šalyje apimtimi, (2) darbuotojų skaičiumi ir (3) jų darbo užmokesčio dalimi bendroje algų sumoje bei šalyje mokėtojui priklausančiu turtu<sup>252</sup>. Tokiu būdu faktiškai

---

<sup>251</sup> Pagal Komisijos teikiamą pasiūlymą, direktyvos nustatytas ir į nacionalinę teisę perkeltas teisinis reguliavimas būtų ne privalomas, o kiekviena reikalavimus atitinkanti įmonė ar jų grupė galėtų pati pasirinkti jį taikyti, tuo pačiu atsisakydama nacionalinių taisyklių.

<sup>252</sup> Faktiškai įtvirtinant prezumpciją, kad bet kurioje iš valstybių narių tie patys veiksniai (turimas turtas, darbuotojai, jiems mokamo atlygio suma ir apyvarta prie generuojamos mokesčių bazės prisideda vienodai, nors ir be didesnių tyrimų visuotinai žinoma, kad net ir tokioje integruotoje rinkoje kaip ES

sprendžiama ir dvigubo apmokestinimo, grupei priklausančių tarpusavio sandorių kainodaros problematika (į juos nustatant konsoliduotą mokesčių bazę tiesiog neatsižvelgiama), o direktyva (kas nurodoma ir projekte) savo taikymo srityje (t. y. jos nuostatas taikyti pasirinkusiems pelno mokesčio mokėtojams) praktiškai pakeičia tarp valstybių narių sudarytas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis.

Vertinant galimą CCCTB poveikį konkurencijos mokesčiais procesams, pirmiausia reikėtų pažymėti, kad jį (poveikį) gan ženkliai įtakoja jos neprivalomumas. Jeigu taisyklės būtų privalomos, galimybės konkuruoti palankia mokesčių baze, be abejo, būtų praktiškai eliminuotos, tuo tarpu šiuo atveju, paraleliai išsaugant ir nacionalines pelno apmokestinimo sistemas, į areną išvedamas tiesiog dar vienas veiksnys – CCCTB – su kuriuo pastarosioms tektų konkuruoti savo patrauklumu. CCCTB įtvirtinant direktyvoje ir žinant, kiek gali užtrukti jos vėlesnis tobulinimas ir vystymas, tikėtina, kad nacionalinės sistemos gali būti greitai adaptuotos taip, kad konkurencingumą dėl CCCTB praradusios jurisdikcijos (jei ja būtų naudojamosi ir tokių jurisdikcijų apskritai atsirastų)<sup>253</sup> vėl jį greitai atgautų, o CCCTB rizikuoja likti stagnacijos ir politinių ginčų įkaitu. Kitas reikšmingas aspektas tas, kad, nors, kaip pažymi ES Komisija (visada ir visur, ir net po kelis kartus akcentuodama, kad mokesčių tarifai nėra derinami ir to daryti nenumatoma)<sup>254</sup>, CCCTB prisidėtų prie sąžiningos konkurencijos mokesčių tarifais tarp valstybių narių, užtikrintų didesnę skaidrumą, verstų šalis objektyviau vertinti savo vidaus rinkos konkurencingumą ir biudžeto poreikius, vis dėlto konkurencijos mokesčiais ir dėl mokesčių procesuose įvestų keturis naujus

---

prekybos ir paslaugų maržos, darbuotojų našumas ir pragyvenimo (algų lygis) tiesiog nėra vienodi (bent kol kas).

<sup>253</sup> Pagrindiniu CCCTB patrauklumo verslui argumentu nurodant mokesčių reikalavimų atitikties kaštų (kurie yra neišvengiami) mažėjimą, galbūt kiek nepelnytai pamirštama (nuvertinama), kiek išlaidų tarptautinės korporacijos visiškai savanoriškai patiria mokėdamos konsultantams, įsigydamos mokesčių planavimo struktūras ir jas įgyvendindamos, kas yra gan objektyvus matas to, kiek verslas suinteresuotas esamu ES fiskaliniu individualizmu, kiek jis joms šiuo metu ekonomiškai naudingas.

<sup>254</sup> Nors toks kartojimas, nepastebimai tik dar labiau sustiprina nuojautas ir įspūdį apie nutylimą suvokimą dėl to, kad, vienu ar kitu būdu, anksčiau ar vėliau, šis žingsnis vis tiek yra neišvengiamas.

veiksnius, lemiančius konsoliduoto mokesčių bazės „pyrago“ dalybas, kuriuos valstybės galėtų imtis išnaudoti savo naudai, pavyzdžiui, kurdamos apmokestinimo režimus, skatinančius perkelti į jas geriausiai apmokamą įmonės personalą (su konkrečia fiksuota veiklos vieta nesusietus vadovus, konsultantus, ekspertus ir pan.) ar vertingiausius aktyvus, o tuo pačiu gauti ir didesnę dalį bendrosios konsoliduotos bazės. Konkuravimas dėl mokesčių bazės ir mokesčių šia direktyva potencialiai gali būti dar labiau išgrynintas, suaktyvintas ir pasitelktos tam gali būti ne vien tik skaidrios priemonės, aiškiai matomi mokesčių tarifai.

Apibendrinant galiausiai reikėtų pripažinti, kad šis teisės aktas, jeigu (ar kai) bus priimtas (ir net ne tiek svarbu kokio galutinio turinio, kaip reguliuos konkrečius klausimus), bus pats reikšmingiausias žingsnis tiesioginio apmokestinimo srityje per visą ES gyvavimo laikotarpį ir labai ženkliai pakeis konkuravimo mokesčiais ir dėl mokesčių tarp ES narių sąlygas ir juridinį kontekstą, verstų ieškoti naujų teisinio reguliavimo sprendimų norimiems tikslams pasiekti (arba tektų tikslus keisti ar net jų atsisakyti), nustatytų naujus tokių taikomų sprendimų legitimumo, funkcionalumo ir veiksmingumo vertinimo kriterijus.

### **2.3. Dvišalių ir daugiašalių susitarimų reikšmė valstybėms konkuruojant mokesčiais**

Ratifikuotos tarptautinės sutartys pagal Konstitucijos 138 straipsnio 3 dalį yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės, įskaitant mokesčių teisės (pagal MAĮ 2 straipsnio 7 dalį, 3 straipsnio 1 dalį), sistemos dalis. Šių teisės aktų (kaip ir ES lygmens normų) ir nacionalinės mokesčių teisės sistemos tarpusavio santykių apibrėžia MAĮ 5 straipsnio 1 dalis, įtvirtinanti, kad, jeigu Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios negu atitinkamų mokesčių įstatymuose

apmokestinimo taisyklės ir šios sutartys yra ratifikuotos, įsigaliojusios ir taikomos Lietuvos Respublikoje, tai viršenybę turi minėtose tarptautinėse sutartyse nustatytos taisyklės. Mokestinuose santykiuose, be abejo, svarbiausiomis laikinos mokestinės sutartys – sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, o taip pat tarpvyriausybinių lygio susitarimai dėl keitimosi mokestine informacija (TIEA)<sup>255</sup>. Pastarieji, nors pagal Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymo<sup>256</sup> nuostatas ir nėra ratifikuojami, nepakeičia galiojančiuose šalies įstatymuose nustatytų taisyklių, negali su jomis konkuruoti ar joms prieštarauti ir apskritai materialinės teisės normų, kurios būtų privalomos ar kuriomis galėtų remtis mokesčių mokėtojai nenustato, o tik reguliuoja susitariančiųjų valstybių kompetentingų institucijų bendradarbiavimo keičiantis mokestine informacija atvejus, sąlygas apimtis, taip įtakoja ir šių valstybių konkuravimo mokesčiais sprendimų turinį bei formą ir mokėtojų sprendimus kaip ir kiek jos jiems patrauklios ir naudingos veikia daugiausia kaip *de facto*, o ne kaip *de jure* veiksnys, nors potencialiai ne ką mažiau veiksmingas. Greta šių mokestinių tarptautinių susitarimų, kaip neabejotinos įtakos konkuravimo mokesčiais procesams turinčius reikėtų išskirti ir atskirus bendruosius, privačių ūkio subjektų padėtį ir veiklą tiesiogiai įtakančius ekonominius ar civilinės teisės srities tarptautinius susitarimus, pavyzdžiui, dvišales sutartis dėl investicijų skatinimo ir apsaugos<sup>257</sup>, 1985 m. Hagos konvenciją dėl patikoms (angl. *trusts*) taikytinos teisės ir jų pripažinimo<sup>258</sup>, o taip pat, atskirais ypatingais atvejais, kai mokėtojų veiksmai ir manipuliavimas mokestinėmis prievolėmis, išnaudojant valstybių konkuravimą dėl mobilaus kapitalo, peržengia įprasto mokesčių planavimo ar kriminaliniu požiūriu vis dar toleruotino mokesčių vengimo ribas – net ir sutarčių,

---

<sup>255</sup> Kurių Lietuva kol kas neturi sudariusi nei vieno.

<sup>256</sup> Valstybės žinios, 1999, Nr. 60-1948.

<sup>257</sup> Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Nyderlandų Karalystės Vyriausybės sutartis dėl investicijų skatinimo ir jų abipusės apsaugos. Valstybės žinios, 1995, Nr. 22-508; Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Rusijos Federacijos Vyriausybės sutartis dėl investicijų skatinimo ir abipusės apsaugos. Valstybės žinios, 2000, Nr. 59-1763 ir kt.

<sup>258</sup> Prie kurios Lietuva nėra prisijungusi.

reglamentuojančių tarpvalstybinį bendradarbiavimą baudžiamosiose bylose nuostatas<sup>259</sup>.

Atskirai verta paminėti unikalų Susitarimą dėl bendradarbiavimo kovojant su mokesčių įstatymų pažeidimais, kurį (vienintelį) Lietuva turi sudariusi su Kazachstano Respublika<sup>260</sup>. Šiuo susitarimu (3 straipsnis) Lietuvos Respublikos Vyriausybė ir Kazachstano Respublikos Vyriausybė sutaria, jog kompetentingos šalių institucijos tiesiogiai keisis informacija apie mokesčių įstatymų pažeidimus, kuriuos padarė juridiniai ir fiziniai asmenys, bendradarbiaus įgyvendinant priemones, skirtas mokesčių įstatymų pažeidimų prevencijai, jų išaiškinimui ir kelio jiems užkirtimui, teiks atitinkamai patvirtintas dokumentų, susijusių su juridinių ir fizinių asmenų apmokestinimu, kopijas, keisis informacija apie nacionalines mokesčių sistemas, apie mokesčių įstatymų pakeitimus ir papildymus, taip pat metodinėmis rekomendacijomis dėl kovos su mokesčių įstatymų pažeidimais organizavimo, keisis patirtimi, įgyta kuriant informacines sistemas, naudojamas kovojant su mokesčių įstatymų pažeidimais bei užtikrinant jų funkcionalumą, koordinuos veiklą sprendžiant bendradarbiavimo metu kylančius klausimus, įskaitant darbo grupių sudarymą, keitimąsi atstovais bei personalo mokymą, rengs mokslines ir praktines konferencijas bei seminarus kovos su mokesčių įstatymų pažeidimais problemoms nagrinėti. Matyti, kad susitarimas apima ir faktinę informaciją apie mokesčių mokėtojus, jų veiklą, pažeidimus, keitimąsi geriausia praktika, bendrus tyrimus, darbuotojų mokymus, bendrų veiksmų planavimą ir, kas įdomiausia, numato viena kitos informavimą apie mokesčių įstatymų pasikeitimus ne vėliau kaip per vieną mėnesį nuo naujų norminių teisės aktų priėmimo ar galiojančių norminių teisės aktų pakeitimo. Savo apimtimi ir paskirtimi toks susitarimas, jei ir negali kaip nors lemti bendros kiekvienos iš šalių mokesčių politikos, šių šalių fizinių ar juridinių asmenų

---

<sup>259</sup> Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos ir Baltarusijos Respublikos sutartis dėl teisinės pagalbos ir teisinių santykių civilinėse, šeimos, ir baudžiamosiose bylose. Valstybės žinios, 1994, Nr. 43-779.

<sup>260</sup> Valstybės žinios, 2002, Nr. 45-1719.

galimybes, išnaudojant šiose šalyse taikomus specialius apmokestinimo režimus ir informacijos apie juos asimetriją, gauti mokestinės naudos, kurios nei viena iš valstybių suteikti neturi intencijų, apriboja maksimaliai<sup>261</sup>. Kadangi susitarime akcentuojama kova su mokesčių įstatymų pažeidimais (nors pats terminas „mokesčių įstatymų pažeidimas“ nėra kaip nors detalizuojamas), akivaizdu, kad jis pirmiausia orientuotas į mokėtojų veiksmus, tačiau, kita vertus, juo lygiai taip pat apribojami (jei ne eliminuojami) ir potencialūs kurios nors vienos susitariančiosios šalies bandymai susitarimo galiojimo laikotarpiu ne visiškai skaidriomis mokestinėmis priemonėmis skatinti ir tikėtis kapitalo imigracijos iš susitarimo partnerio.

### ***2.3.1. Sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (DAIS) ir keitimosi mokesčine informacija susitarimai (TIEA)***

Pagrindinė DAIS, neretai papildomų ir nuostatomis dėl mokesčių slėpimo prevencijos ar net pagalbos renkant mokesčius<sup>262</sup>, paskirtis yra padalinti susitariančiųjų valstybių teises apmokestinti su jomis abiem susijusius ekonominius gėrius, panaikinti dviejų sąveikaujančių mokestinių jurisdikcijų sukuriama juridinį dvigubą apmokestinimą, eliminuoti vienos iš susitariančių šalių rezidentų, veikiančių kitoje susitariančioje valstybėje, mokestinį diskriminavimą. Tokių sutarčių tikslas, sumažinant ar eliminuojant mokestinės jurisdikcijos dubliavimąsi, pavyzdžiui, kai viena valstybė pajamas ar pelną apmokestina kaip gautas savo rezidento (rezidavimo principas), o kita – kaip uždirbtas jos teritorijoje (šaltinio principas), sukuriamas mokestines kliūtis, palengvinti ir

---

<sup>261</sup> Nors, suprantama, kaip ir bet kurio kito tokio tipo (t. y. teises ir pareigas tik pačioms susitariančiosioms šalims, o ne jų gyventojams ar įmonėms) suteikiančio) susitarimo atveju, viskas lieka priklausoma išimtinai nu pačių šalių (jų institucijų) valios, poreikio ir administracinių gebėjimų instrumentą išnaudoti. Tačiau, tai nepaneigia šio susitarimo kaip preventyvos priemonės reikšmės.

<sup>262</sup> Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos ir Švedijos Karalystės sutartis Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo. Valstybės žinios, 1994, Nr. 17-276; arba Lietuvos Respublikos ir Norvegijos Karalystės sutartis Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo. Valstybės žinios, 1994, Nr. 17-275.

paskatinti tarpvalstybines investicijas, prekių ir paslaugų judėjimą, asmenų migravimą. Šiomis dvišalėmis ar daugiašalėmis sutartimis faktiškai nustatomas skirtingų fiskalinių jurisdikcijų sąveikos mechanizmas, kuris, be akivaizdžiai neigiamų ir aiškiai ekonomiškai ir politiškai visoms susitariančiosioms šalims žalingų padarinių šalinimo, yra ir aiškus savanoriškas juridinis abipusis suvereniteto viena kitos atžvilgiu apribojimas, kuris (suverenitetas) tradiciškai konstituciškai-teoriškai yra absoliutus ir *a priori* būna determinuojamas tik praktinių, pragmatinių motyvų.

Pirmiausia paminėtina, kad DAIS ir atskirų jų nuostatų vaidmenį valstybių konkurencijos mokesčiais kontekste galima ir derėtų vertinti dviem skirtingais aspektais: (1) tuo, kiek pačios sutartys prisideda prie šio reiškinių, sudarydamos sąlygas valstybėms nustatyti vis naujus lengvatinio apmokestinimo mechanizmus, skatinti mokestinę imigraciją, pritraukti kapitalo (iš tiesioginės sutarties partnerės ir pastarosios sudarytų sutarčių partnerių), žinant, kad kita sutarties šalis ar šalys, kurių sudarytos DAIS suformuoja tam tikrą tinklą, ne tik praktiškai bet ir juridiškai nebegalės sava mokestine jurisdikcija peržengti sutartimis nubrėžtų ribų ir atitinkamo fiskalinio privalumo eliminuoti; tuo pačiu, iš kitos pusės, atveriamos galimybės mokesčių mokėtojams vis kitokiais tikslais ir kitame jurisdikcijų sąveikos kontekste derinti ir išnaudoti esamą susitariančiųjų valstybių nacionalinių mokesčių sistemų specifiką, galimas spragas, suprantant, kad tam tikras mokestinis *status quo* yra įtvirtintas tarptautinės teisės lygmenyje ir nebeprisiklauso nuo vienos valstybės valios; (2) o taip pat tuo, kiek tokiomis sutartimis ar atskiromis jų nuostatomis ribojami ar, galbūt, atvirkščiai, papildomai sankcionuojami valstybių veiksmai viena kitos rezidentų atžvilgiu taikyti įvairias nacionalines mokesčių bazes apsaugoti skirtas, pasirenkamąjį apmokestinimą (angl. *arbitrage taxation*) eliminuoti turinčias priemones, taip pat išpareigojama bendradarbiauti užtikrinant viena kitos mokestinius interesus (keičiantis



mokestine informacija, rengiant bendrus patikrinimus, išieškant nesumokėtus mokesčius).

Neturėdama jokių DAIS, kaip ir ES lygmens reguliavimo priemonių, valstybė privalo atsižvelgti tik į per Lietuvos perspektyvą jau aptartas savo vidaus teisės nuostatas (Konstituciją, jos principus, kodeksus, įstatymus ir t.t.), todėl išoriškai *de jure* yra visiškai suvereni tiek nustatyti įvairaus pobūdžio į užsienio rezidentus ar kapitalą orientuotus apmokestinimo mechanizmus, tiek ir nusimatyti priemones savo mokesčių bazei apsaugoti, ne tik *de facto* išplėsti fiskalinę jurisdikciją taikant kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo ar kitas panašaus pobūdžio taisykles savo rezidentams, bet teoriškai mokesčius nuo bet kokių pajamų ar už bet kokį turtą skaičiuoti ir privatiems bet kurios kitos užsienio valstybės subjektams<sup>263</sup>. Tuo tarpu valstybėms tokį susitarimą ar susitarimus sudarius, jų padėtis ir teisės viena kitos atžvilgiu keičiasi. Nepaneigiant ir kitų DAIS bei atskirų jų nuostatų tiesioginių ir netiesioginių įtakų konkurencijos mokesčiais ir dėl mokesčių procesams, pirmiausia vertėtų koncentruotis ties trimis aspektais: (1) valstybių galimybės įgyvendinti savo mokestinę jurisdikciją viena kitos rezidentų (o kartais net ir savų rezidentų) atžvilgiu tampa apribotos; (2) nustatomi keitimosi mokestine informacija pagrindai ir pagrindiniai principai, o, kiek rečiau, net aptariami pagalbos išieškant mokesčius klausimai, taip išplečiant praktines turimos jurisdikcijos įgyvendinimo galimybes<sup>264</sup>; (3) įsipareigojama taikyti dvigubo apmokestinimo naikinimo mechanizmus, t. y. teisėtą savo mokestinį reikalavimą mažinti kitoje valstybėje sumokėtų mokesčių apimtimi.

---

<sup>263</sup> To praktinio įgyvendinimo klausimus šiuo atveju nustumiant į antrą planą.

<sup>264</sup> Lietuva tokią nuostatą turi tik DAIS su Belgija, Danija, Estija, Latvija, Norvegija, Nyderlandais, Suomija, Švedija, Islandija, JAV ir Rusija.

### *Jurisdikcijos ap(si)ribojimas*

Apmokestinimo teisių pasidalinimo tarp susitariančių pasiskirstymo aspektas pirmiausia veikia kaip konkurenciją dėl mokesčių, t. y. valstybių siekį apsaugoti savo nacionalinę mokesčių bazę, ribojantis veiksnys. Nusibrėžus aiškias mokesinės jurisdikcijos ribas – kokiais atvejais ir koku lygiu valstybė gali apmokestinti užsienio valstybės rezidentų iš šaltinių ar veiklos joje gautą pelną ar pajamas, lieka ženkliai mažiau galimybių reaguoti į šalių kontrahenčių mokesčių politikos pasikeitimus bei mokesčių mokėtojų veiksmus, ieškant naujų, mokesčiniu požiūriu vis efektyvesnių sprendimų. Turint sutartyje įtvirtintas ribas, kurių stabilumą galima numatyti mažiausiai keletui, o, greičiau, keliolikai ar net keliasdešimčiai metų į priekį<sup>265</sup>, susitariančių šalių rezidentams lengviau planuoti savo su abiem valstybėmis susijusios ekonominės veiklos mokesčines pasekmes, modeliuoti, kurioje iš valstybių efektyviau šią veiklą koncentruoti ar pačiam fiziškai ar *de jure* reziduoti, o pačios valstybės gali prognozuoti, kokiomis sąlygomis jų pačių taikomi preferenciniai apmokestinimo režimai bus prieinami kitos susitariančiosios valstybės rezidentams. Sudariusi DAIS, valstybė paprastai praranda teises kitos šalies rezidentams išmokamoms pajamoms (už parduotas prekes, suteiktas paslaugas, atliekamą darbą, naudojimąsi turtu ar suteiktas teises naudotis intelektine nuosavybe, dividendams, palūkanoms ir kt.) laisvai taikyti mokesčius prie pajamų šaltinio: jai dažniausia lieka ribotos teisės apmokestinti pasyvaus pobūdžio pajamas (honorarus, palūkanas, dividendus), taip pat su šaltinio valstybėje esančiu nekilnojamuoju turtu susijusias pajamas, tam tikromis sąlygomis – kitos šalies rezidentų veiklos, darbo pajamas. Neretai numatomi draudimai ateityje nustatyti kitus, sutartyje aiškiai neapartus fiskalinio pobūdžio apribojimus<sup>266</sup>, kurių poreikio sutarties sudarymo metu objektyviai galbūt net nebuvo galimybių numatyti.

---

<sup>265</sup> Tarptautinėje praktikoje esama sutarčių, kurios galioja dar nuo 1949 m.

<sup>266</sup> Pavyzdžiui, modelinės OECD sutarties 26 straipsnis, nustatantis diskriminavimo (tiek tiesioginio, tiek netiesioginio) draudimą, skirtingų apmokestinimo taisyklių taikymą vien kilmės pagrindu.

Jei vienos valstybės rezidentas savo komercinei veiklai trečiojoje valstybėje įsteigia įmonę vienoje iš jam palankių sutartį su jo rezidavimo valstybe turinčių šalių, taikančia dar ir konkurencingesnę įmonių apmokestinimo tvarką, ir šiai įmonei pilnai atitinkant DAIS nustatytus rezidento kriterijus, pirmoji šalis faktiškai netenka jurisdikcijos tokios įmonės pajamoms ir potencialiai mokesčio bazei. Su galimu mokesčių vengimu ir realiu ar dirbtiniu mokesčių bazės nutekėjimu kovoti ji gali nebent taikydama kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisykles ar kitą panašų instrumentą, tačiau jau tik savo rezidento atžvilgiu ir rizikuodama savo kaip tarptautiniam investavimui patrauklios šalies reputacija, santykiais su DAIS partneriu, nes antivengiminių nuostatų taikymas DAIS partnerių atžvilgiu tikrai nėra „gero tono“ ženklas. Lygiai taip pat sudarytose sutartyse užfiksavus maksimalius mokesčio prie pajamų šaltinio tarifus (ar apskritai mokesčio netaikymą nuo tam tikro „dalyvavimo“ ar investicijų apimties lygio) pasyvaus pobūdžio pajamoms (dividendams, palūkanoms, honorarams), tarpvalstybiniu lygiu veiklą vykdančiams ar investuojantiems mokėtojams atsiranda galimybės kapitalo (pajamų) srautus nukreipti palankiausių tarifų „keliu“: jei tarp valstybės A ir B sudarytoje sutartyje dividendams nustatytas maksimalus 15 proc. mokesčio prie pajamų šaltinio tarifas (ar sutarties apskritai nėra ir taikomi dar didesni nacionaliniai tarifai), asmuo gali pasinaudoti tarpine holdingine bendrove valstybėje C, su A ir B šalimis sudarytose sutartyse turinčioje palankesnę – 5 ar net 0 proc. mokesčio tarifą. Tokie ir panašūs veiksmai (dažnai kur kas sudėtingesni ir turintys daugiau pakopų) teorijoje ir praktikoje dažnai vadinami anglišką terminu *treaty shopping*, su kuo kovojant DAIS kartais papildomos sutartyje numatytų lengvatų apribojimus nustatančiu straipsniu<sup>267</sup> (angl. *limitation on benefits*), o jo nesant (ar nesant pagrindo jį

---

<sup>267</sup> Modelinėje OECD sutartyje tokio straipsnio apskritai nesama. Jis dažniausia sutinkamas JAV sudaromose DAIS, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutarties dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo 23 straipsnis.. Valtybės žinios, 1999, Nr. 110-3209.

taikyti), valstybių galimybės neleisti mokėtojams šiomis galimybėmis naudotis tampa minimalūs. Čia pat paminėtinos ir dažniausia absoliučiai kategoriškos DAIS nuostatos dėl pajamų iš laivininkystės ir oro transporto<sup>268</sup>, kuriomis išimtinės iš šios veiklos gaunamų pajamų (net netaikant nuolatinės buveinės instituto) ir, kartais, šioje sferoje dirbančiųjų asmenų pajamų<sup>269</sup> apmokestinimo teisės suteikiamos veiklą vykdančios įmonės rezidavimo valstybei. Dėl jų mokestinis aspektas tokio tipo bendrovių steigimo (registravimo) vietos pasirinkimui, jų veiklos organizavimui tampa itin reikšmingu.

Toks vienos iš valstybių negalėjimas reaguoti į kitos šalies ar mokesčių mokėtojų sprendimus, viena vertus, gali būti kliūtis kovojant su įvairaus pobūdžio piktnaudžiavimu mokesčių ir teisės sistemų sąveika ir skirtumais, kita vertus, tai taip pat (o gal net labiau) riboja mokestinę protekcionistinę politiką ir kapitalo statusus paralyžuojančio teisinio reguliavimo galimybes, sukuria teisinę erdvę konkuruoti, ieškoti tinkamesnių, veiksmingesnių sprendimų, adaptuoti mokesčių sistemas prie besivystančios ekonomikos. Dėl to ir OECD savo tyrimuose ir ataskaitose<sup>270</sup> nuolat pateikia rekomendacijas nesudarinti DAIS su mokestinio prieglobsčio jurisdikcijomis, o jau sudarytas – keisti ar nutraukti, nesuteikiant šioms dar ir tvirto teisinio instrumento mokestine aplinka konkuruojant dėl mobilių mokėtojų ir kapitalo (mokesčio bazės). Be to, kaip dar vienas DAIS teisinio poveikio valstybėms konkuruojant mokesčiais įrodymas primintinas ir jau minėtas Danijos sprendimas, nesutarus dėl priimtinių pakeitimų, nutraukti DAIS su Ispanija ir Prancūzija dėl pirmajai nepalankaus sutartinio *status quo*, neleidžiančio Danijai apmokestinti iš jos emigravusių senatvės pensininkų iš Danijos fondų gaunamų pensijų, sukauptų taikant Danijos taikytas mokesčių lengvatas, kurias

---

<sup>268</sup> Modelinės OECD sutarties 8 straipsnis (analogiškas straipsnis yra ir absoliučioje daugumoje Lietuvos sudarytų DAIS).

<sup>269</sup> Pvz., Lenkijos ir Kipro, Prancūzijos ir Kipro dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, visų iš veiklos oro transporte gautų fizinių asmenų (rezidentų) darbo pajamų apmokestinimo teisės suteikiančios įdarbinusios bendrovės rezidavimo valstybei ir taikančios atleidimo metodą šiems pajamoms nepriklausomai nuo to, ar pirmenybę apmokestinti turinti šalis ja bent kokia dalimi naudojosi.

<sup>270</sup> Pvz., OECD, išnaša 6.

buvo tikimasi (mokesčių sistemoje sumodeliuota) atgauti pensijų išmokėjimo momentu.

*Keitimasis mokesčine informacija ir pagalba išieškant mokesčius*

Be apmokestinimo teisių paskirstymo, DAIS taip pat nustato ir šalių bendradarbiavimo keičiantis mokesčine informacija pagrindus (OECD modelinės sutarties 26 straipsnis, tuo pat numeriu žymimas ir daugelyje Lietuvos sudarytų DAIS) bei, tam tikrais atvejais, jomis susitariama ir dėl administracinės pagalbos renkant mokesčius (OECD modelinės sutarties 27 straipsnis<sup>271</sup>) – t. y. faktinio kitos valstybės mokesstinės jurisdikcijos realizavimo. Svarbiausia šių nuostatų funkcija, ypač valstybių konkurencijos mokesčiais ir dėl mokesčių kontekste, iš esmės yra sukurti papildomas galimybes abiem susitariančioms valstybėms tinkamai įgyvendinti savo mokesčių teisės aktų nuostatas kitoje šalyje veikiančių savų rezidentų atžvilgiu<sup>272</sup>. TIEA šiuo aspektu laikytina alternatyva DAIS, ir dažniausia naudojama santykiuose su tradicinėmis „ofšorinėmis“ jurisdikcijomis, leidžiančia gauti tam tikrą mokesčine informaciją iš partnerio, kartu, dėl jau aprašytų motyvų, jam nesuteikiant iš DAIS kylančių privalumų, susijusių su mokesstinės jurisdikcijos atribojimu ir ap(si)ribojimu. Užpildydamos mokesstinės informacijos tarp valstybių vakuumą, DAIS ir TIEA pirmiausia turi riboti elementarų mokesčių slėpimą, įgyvendinamą nedeklaruojant visų pajamų ar turto, taip pat vengimą, pavyzdžiui, manipuliuojant skirtingu tų pačių pajamų kvalifikavimu skirtingose valstybėse ir pan.

Tiesa, vien DAIS ar, juolab, TIEA sudarymas visiško informacijos skaidrumo atmosferos ir visų mokesčių reikalavimų įgyvendinamumo tarp susitariančiųjų valstybių dar savame nesukuria. DAIS, įvirtindamos atitinkamo bendradarbiavimo pagrindus, paprastai išsamiai nereglamentuoja jo tvarkos, be to,

---

<sup>271</sup> Šis straipsnis įtrauktas į Lietuvos sudarytas DAIS su Belgija, Islandija, Danija, Estija, Latvija, Norvegija, Nyderlandais, Švedija, Suomija, tam tikrų nuostatų esama sutartyse su JAV ir Rusija.

<sup>272</sup> OECD, Model tax convention. p. 348-349.

sekant ir OECD modelinės sutarties nuostatomis ir rekomendacijomis, papildomos išlygomis ir apribojimais, kurių svarbiausi – viešosios tvarkos, viešojo intereso apsauga, kreipimosi dėl keitimosi informacija ar administracinės pagalbos neprieštaravimas abiejų šalių vidaus teisės aktams, profesinių ar komercinių paslapčių apsauga. Netgi nepaisant to, kad pačiose sutartyse paprastai daromos konkrečios nuorodos, draudžiančios atsisakymą suteikti informaciją grįsti vien tuo, kad ją turi bankas ar kita finansų įstaiga, tarpininkas ar atstovas, arba tuo, kad tokia informacija nėra būtina valstybei, į kurią kreipiamasi (nes, pavyzdžiui, joje apskritai nėra atitinkamo mokesčio), tiek OECD modelinės DAIS 26 straipsnyje bei jo komentare, tiek OECD modelinio TIEA 7 straipsnyje visgi pateikiamas atsisakymo keistis informacija pagrindų sąrašas ir akcentuojamas neįpareigojimas nei vienos iš šalių kaip nors peržengti šalies vidaus teisės aktuose nustatytą tvarką ar administracinę praktiką. Kartais apskritai toks tarpvalstybinėje ratifikuojamoje sutartyje numatytas bendradarbiavimas tiesiogiai susiejamas su papildomais tarpžinybinio lygmens susitarimais<sup>273</sup>. Dėl to šių nuostatų realus efektyvumas labai priklauso tiek nuo minėtų išlygų skaičiaus, apimties, jų interpretavimo, tiek ir nuo jų veikimą turinčių užtikrinti vidaus teisės aktų kokybės, vykdančiųjų institucijų susikalbėjimo, kas galiausiai reiškia – susitariančiųjų šalių geros valios ir intencijų. Tai mažai keičia ir faktas, kad, ypač po paskutiniųjų OECD padarytų savo modelinės DAIS 26 sutarties straipsnio bei jo komentaro pakeitimų<sup>274</sup>, G20 susitikimų nuolatinių politinių raginimų ir skolų krizės lemiamos valstybių viešųjų finansų įtampos, pastaruoju metu keitimasi mokestine informacija tarp šalių skatinama maksimaliai išplėsti, netgi įtraukiant DAIS paprastai neapimamus

---

<sup>273</sup> Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos ir Rusijos Federacijos sutarties Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo 27 straipsnio 3 dalis. Valstybės žinios, 2000, Nr. 59-1765.

<sup>274</sup> Prieiga per internetą: <[http://www.oecd.org/document/34/0,2340,en\\_2649\\_33747\\_33614197\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/34/0,2340,en_2649_33747_33614197_1_1_1_1,00.html)>.

mokesčius (prekybos ar vartojimo ir kt.) ar naujas keitimosi informacijos formas, susijusias, pavyzdžiui, su jos juridine galia<sup>275</sup>.

Viena vertus, tiek DAIS, tiek TIEA, informacijos mainų prasme valstybių konkurenciją mokesčiais gali įtakoti ir determinuoti iš esmės taip pat, kaip ir jos vidaus teisės aktų nuostatos dėl informacijos perdavimo trečiosioms šalims – tiesiog mažinti šalies ir jos mokestinės sistemos patrauklumą dėl didesnės rizikos mokestinei struktūrai būti „iššifruotai“ ar dėl didesnių galimybių šalims, netenkančioms mokesčio bazės, gavus atitinkamą informaciją, tiesiog modifikuoti savo teisinį reguliavimą. Kita vertus, tai jau yra tarptautinio lygmens dvišalis ar daugiašalis įsipareigojimas, nustatantis teisinius informacijos judėjimo tarp susitariančiųjų šalių pagrindus bei kriterijus, sukuriantis dviems tarptautinės teisės subjektams atitinkamas teises vienas kito atžvilgiu (taigi – ir sukuriantis abipuses pareigas), ir tokiu būdu duodantis aiškų pagrindą jų veiksmus, suteikiant ar atsisakant suteikti informaciją (ar pagalbą išieškant mokesčius), vertinti kaip teisėtus arba ne.

#### *Įsipareigojimas naikinti dvigubą apmokestinimą*

Galiausiai, kaip jau minėta, DAIS aptariamai ir dvigubo apmokestinimo eliminavimo mechanizmai, faktiškai įpareigojantys vieną iš susitariančiųjų šalių, vienokia ar kitokia forma ir apimtimi, savo mokestinių reikalavimų sąskaita kompensuoti savo rezidento kitoje susitariančioje valstybėje sumokėtus mokesčius. Šalys paprastai renkasi tarp kredito ir atleidimo metodų, kartais juos derindamos ir tarpusavyje<sup>276</sup>.

Kredito mechanizmas, valstybių konkurencijos mokesčiais kontekste, vertintinas kaip iš esmės neutralus, nes valstybė, įsipareigodama užskaityti

---

<sup>275</sup> OECD, *Model tax convention on income and on capital (condensed version)*, išnaša 123, p.352-353.

<sup>276</sup> Pvz., Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutarties Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo 23 straipsnis. Valstybės žinios, 1995, Nr. 13-297.

užsienyje sumokėtą mokestį (dažniausia ne daugiau nei joje pačioje mokėtinas mokestis), savo teisės apmokestinti išsaugo ir mokėtojo pareiga sumokėti mokestį niekur nedingsta. Tačiau, pavyzdžiui, taikant pilną kreditą, suteikiamo kredito dydį skaičiuojant pagal mokėtiną, o ne faktiškai sumokėto mokesčio sumą, neatsižvelgiant į vienoje iš susitariančiųjų šalių taikomą dalies sumokėto mokesčio grąžinimo procedūrą<sup>277</sup> ir pan., potencialiai galima situacija, kai mokėtojas vienos iš šalių sąskaita dėl taikomo kredito metodo pobūdžio, pasinaudodamas kitos susitariančiosios šalies mokestine jurisdikcija ir jos realizavimo būdu, galės sumažinti kitoje mokėtinus mokesčius.

Atleidimo metodo esmė – bet koks pajamų ar turto apmokestinimas vienoje iš susitariančiųjų valstybių savaime laikomas jų tinkamu apmokestinimu ir kitoje susitariančioje valstybėje, kas faktiškai reiškia mokestinės jurisdikcijos atsisakymą, įgalinantį mokėtoją saugiau naudotis konkurencingesniosios iš susitariančiųjų šalių mokestine jurisdikcija. Jeigu DAIS atleidimo metodą savo rezidentams šalys susitaria taikyti ne atsižvelgdamos į faktinį apmokestinimą, o visada, kai jų sudaryta DAIS apskritai suteikia teisę šaltinio valstybei apmokestinti atitinkamas pajamas<sup>278</sup>, palankius vienoje iš šalių taikomus apmokestinimo režimus efektyviai išnaudoti kitos šalies rezidentams tampa dar paprasčiau.

Abiem šiais atvejais, kaip ir pasidalinimo apmokestinimo teisėmis atveju, abi susitariančios šalys prisiima sau atitinkamus įsipareigojimus ir nusistato tarpusavio apribojimus, sudarančius prielaidas jų abiejų rezidentams rinktis optimaliausią savo veiklai mokestinę aplinką žinant, kad potencialios mokesčio bazės netenkanti valstybė negalės taikyti protekcionistinių apmokestinimo mechanizmų, nes DAIS numatytas garantijas ignoruojančių vidaus teisės aktų nuostatų taikymas rėkštų tarptautinės teisės pažeidimą.

---

<sup>277</sup> Pvz., kokia taikoma Maltoje, įmonės akcininkui grąžinant didžiąją dalį įmonės ar nuolatinės buveinės sumokėto mokesčio, taip efektyvų mokesčio tarifą nuo 35 proc. sumažinant iki 5 proc.

<sup>278</sup> Pvz., Lenkijos ir Kipro dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 24 straipsnis.



Atskiro aptarimo šiame kontekste reikalauja ir tipinis DAIS straipsnis dėl asocijuotų įmonių, remdamosi kuriuo, viena vertus, šalis savo mokesčių mokėtojai (įmonei) gali priskirti mokesčių bazę, formaliai susidariusią kitoje šalyje ir priklausančią jos mokesčių mokėtojai, jei šios įmonės yra asocijuotos (viena kitą tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuoja ar jos yra kontroliuojamos tų pačių asmenų, t. y. jų santykius reguliuoja ne tik objektyvios ekonominės jėgos) ir tarp jų faktiškai susiklosto santykiai, kokių nebūtų tarp nepriklausomų sandorio šalių (pvz., perkama ar parduodama pigiau nei rinkos kainos). Kita šalis, savo ruožtu, įsipareigoja atitinkama dalimi sumažinti savo mokėtojo mokesčio bazę, atsisakyti apmokestinimo teisių, užtikrindama, kad ta pati ekonominė vertė nebus apmokestinta du kartus (konkrečius sprendimus paliekant minimaliai formalizuotoms bendradarbiavimo ar abipusio susitarimo procedūroms, skirtingai nuo jau minėtos Arbitražo konvencijos tiesiogiai neįpareigojančiomis užtikrinti ir neužtikrinančiomis kokio nors galutinio rezultato). Kita vertus pastebėtina, kad DAIS kalba ne apie apibendrintą įsipareigojimą naikinti dvigubą apmokestinimo naikinimą, o konkrečius veiksmus – įsipareigojimą atsisakyti dalies savo apmokestinimo teisių kitos šalies naudai (kuris, be abejo, dažniausiai tenka būtent tai šaliai, kurios apmokestinimo sistema santykinai konkurencingesnė ir patrauklesnė įmonių grupėms akumuliuoti mokesčių bazę). Toks sutarimas, kaip ir pats DAIS sudarymo faktas, rodo gan aiškias susitariančiųjų šalių intencijas bendradarbiauti konkurencinėje terpėje, aktyvios mokesčių bazės migracijos sąlygomis, nusistatyti bent minimalias gerbtinas taisykles, nors ir pasiekiant nemažai erdvės manevrams ginant savo fiskalinius interesus.

### ***2.3.2. Kitos tarptautinės sutartys***

Išrinkti ir aptarti visų tipų sutarčių ir konvencijų galimos reikšmės ir teisinių padarinių valstybėms konkuruojant mokesčiais šio darbo kontekste vargu ar įmanoma. Tokio tikslo autorius sau ir nekelia. Manytina, kad pirmiausia svarbu

tiesiog parodyti, kad, kaip patys mokesčiai yra platus, praktiškai visas ekonominių procesų formas ir etapus apimantis institutas, taip ir tarpvalstybinio konkuravimo mokesčiais procesai gali būti veikiami bei ribojami ne tik tarptautinių su mokesčiais susijusių susitarimų. Iš visumos nefiskalinių, apmokestinimo klausimų tiesiogiai nereglamentuojančių sutarčių, toliau kiek plačiau aptartini tris gan skirtingas sritis reprezentuojančios sutartys: dėl investicijų skatinimo ir apsaugos, 1985 m. Hagos konvencija dėl patikoms taikytinos teisės ir jų pripažinimo, taip pat dvišales sutartys, reglamentuojančios teisinę pagalbą baudžiamosiose bylose.

Sutartimis dėl investicijų skatinimo ir jų apsaugos<sup>279</sup> šalys susitaria dėl iš vienos iš šalių kilusių asmenų (investuotojų) investicijų kitoje susitariančioje šalyje teisinio statuso, sąlygų, suteikiamų garantijų. Terminu „investicijos“ apimamas ne tik materialaus kilnojamojo ir nekilnojamo turto ar teisių į juos įgijimas, bet ir skoliniai įsipareigojimai, investicijos į kitoje šalyje veikiančias bendroves, kitoje šalyje įgyta (ar ten perkelta saugoti) intelektinė nuosavybė, kitokio pobūdžio turtas ir ekonominę vertę kurianti veikla. Šiais susitarimais šalys paprastai numato, kad kitos šalies investuotojams ir jų investicijoms bus taikomas nacionaliniams ar palankiausias trečiosios šalies subjektams suteiktas juridinis statusas, garantijos, apsauga, numatomi draudimai nepagrįstomis ar diskriminacinėmis priemonėmis trukdyti kitos susitariančiosios šalies investitoriams valdyti, palaikyti, naudoti ar disponuoti investicijomis. Šios sutartys, be visų kitų sričių (civilinio statuso, administracinių ribojimų ir kt.), paprastai apima ir apmokestinimo sąlygas. Tiesa, dėl ES tipo regioninių ekonominių sąjungų investicijų apsaugos sutartyse paprastai daromos išlygos, atleidžiančios atitinkamoje bendrijoje (pvz., ES) dalyvaujančią sutarties partnerę suteikti tarp jos narių taikomas garantijas joje nedalyvaujančiai trečiajai šaliai

---

<sup>279</sup> Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Baltarusijos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl investicijų skatinimo ir apsaugos. Valstybės žinios, 2002, Nr. 45-1716. Lietuvos Respublikos ir Šveicarijos Konfederacijos sutartis dėl investicijų skatinimo ir jų abipusės apsaugos. Valstybės žinios, 1994, Nr. 25-400.

sutarties partnerei (t. y. taikyti didžiausio palankumo režimą nustatyti pagal tarp sąjungos partnerių taikomas garantijas). Be to, įvertinant iš ES sutarčių narėms kylančius įsipareigojimus ir jų piliečiams bei įmonėms garantuojamas teises, šių susitarimų svarba ir reikšmė ES erdvėje apskritai apčiuopiamai mažėja. Kartu pastebėtina, kad išlygos šiose sutartyse daromos ir dėl tarp tų pačių šalių galiojančių ar būsimų specialių susitarimų dėl apmokestinimo (DAIS), viršenybę teikiant šiose specifinėse sutartyse aptartoms sąlygoms, detalizuojančioms, koks yra tinkamą balansą išlaikantis kitos šalies investuotojų apmokestinimas. Atsižvelgiant į visa tai gali atrodyti, kad investicijų skatinimo ir apsaugos sutartys, ypač ES lygmeniu ir kiek jos susijusios su mokestiniais klausimais, gali atrodyti tik kaip bendro pobūdžio deklaracijos. Vis dėlto teigti, kad jos nebetenka savo praktinės reikšmės, nebūtų visiškai teisinga. Pirma, šių sutarčių subjektu (asmeniu, kuriam atitinkama šalis tarptautiniu lygiu įsipareigoja suteikti atitinkamą apsaugą ir garantijas) gali tapti ne tik tiesiogiai kitos sutarties partnerės (valstybės) įmonės ir gyventojai, t. y. užsienio subjektai, bet netiesiogiai ir tos pačios šalies įmonės (jos rezidentės), jei jos kontroliuojamos kitoje šalyje gyvenančių asmenų ar ten įsteigtų bendrovių<sup>280</sup>. Antra, nesant atitinkamų apribojimų<sup>281</sup>, užsienio investuotojais būtų laikomos ir šalyje investuojančios pagal kitos šalies, sutarties partnerės, teisės aktus įsteigtos įmonės, net ir kontroliuojamos pirmosios šalies rezidentų. Šie abu atvejai iliustruoja, kad, net nustatant ir taikant nacionaliniuose įstatymuose numatytus apribojimus, skirtus tik rezidentams (tiek fiziniams, tiek juridiniams asmenims) ar jų kontroliuojamoms bendrovėms, gali iškilti būtinybė įvertinti ir tai, kaip šie apribojimai atitinka šalies sudarytų dvišalių investicijų skatinimo ir jų abipusės apsaugos sutarčių ar kitų

---

<sup>280</sup> Pvz., Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Nyderlandų Karalystės vyriausybės sutarties dėl investicijų skatinimo ir jų abipusės apsaugos 1 straipsnio b) dalies (iii) punktas. Valstybės žinios, 1995, Nr. 22-508.

<sup>281</sup> Pvz., numatytų Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Izraelio Valstybės sutartyje dėl investicijų skatinimo ir jų abipusės apsaugos 1 straipsnio 2 dalies (a) ir (b) punktuose. Valstybės žinios, 1996, Nr. 76-1828.

panašaus pobūdžio susitarimų nuostatas, ypač, pavyzdžiui, jei į šias sutartis nėra įtraukta bendrųjų išlygų dėl sutartyse numatytų garantijų netaikymo, piktnaudžiavimo ar viešojo intereso apsaugos<sup>282</sup>.

Antras aptartinas pavyzdys būtų 1985 m. liepos 1 d. Hagos konvencija dėl patikoms taikytinos teisės ir jų pripažinimo, įsigaliojusi nuo 1992 m. sausio 1 d. Šios konvencijos tikslas – nustatyti bendras taisykles dėl bendrosios teisės tradicijos teismų suformuoto ir išplėto patikų (*trusts*) instituto, sukurti bendrą šių darinių pripažinimo ir veiklos tarpvalstybinių lygmeniu pagrindą.

Šio, savo istoriją dar nuo ankstyvųjų viduramžių skaičiuojančio juridinio instituto pagrindinė paskirtis ir funkcija – patikėtojo patikėtiniai perduoto turto išsaugojimas, jo valdymas naudos gavėjų interesais. Struktūros esmę sudaro juridinės ir ekonominės nuosavybės atskyrimas, kuris reiškia, kad: (1) patikėtojas, steigdamas patiką, gali nustatyti atitinkamas perduodamo turto valdymo ir disponavimo juo sąlygas, tačiau juridinės nuosavybės į šį turtą netenka<sup>283</sup> ir duoti nurodymų dėl jo valdymo duoti nebegali; (2) patikėtinis, formaliai savo vardu turintis (saugantis) ir, atsižvelgdamas į steigėjo nustatytas sąlygas, valdantis jam patikėtą turtą, juo disponuojantis, neįgyja ekonominių teisių į šį turtą, privalo jį laikyti atskirai nuo asmeninio (nuosavo) turto, neturi teisės juo naudotis asmeniniais tikslais ir interesais, pretenduoti į iš jo gaunamas pajamas, dengti šiuo turtu savo įsipareigojimus, į šį turtą negali būti nukreipiamas išieškojimas pagal patikėtinio prievolės ir t. t.<sup>284</sup>; (3) tuo tarpu patikėtiniai (asmuo ar asmenys, kurių naudai patika įsteigta), faktiškai būdami (būsimais) ekonominiais patiką sudarančio turto ir visos iš jos gaunamos naudos (pajamų) savininkais, neturi teisių jo valdyti ir juo disponuoti tol, kol patikėtinis, nustatyta tvarka, sąlygomis ir

---

<sup>282</sup> Nukrypimas nuo investicijų apsaugos sutarčių nuostatų *expressis verbis* jose paprastai leidžiamas tik suteikiant palankesnes sąlygas už joje numatytąsias.

<sup>283</sup> Visam laikui, kai patika neatšaukiamoji (angl. *irrevocable*) ir patikos egzistavimo terminui, jeigu patika atšaukiamoji (angl. *revocable*).

<sup>284</sup> Paprastai jam iš anksto nustatomas tam tikras atlygis už teikiamas paslaugas, kurį patikėtinis gali išskaityti iš jam patikėto turto generuojamų pajamų arba jis iš anksto sumokamas steigiant patiką.

būdais, jiems šio turto (pajamų) formaliai neperduoda<sup>285</sup>. Visos šios savybės ne tik leidžia panaudoti patikas kaip instrumentą turtui išsaugoti<sup>286</sup>, paveldėjimo teisiniuose santykiuose ar saugant atitinkamus aktyvus nuo trečiųjų asmenų ar kreditorių reikalavimų, valdant verslo rizikas, bet ir mokesčių planavimo tikslais.<sup>287</sup> Vienas paprastesnių su valstybių konkuravimu mokesčiais susijusių tokio planavimo pavyzdžių – aukštų mokesčių šalyje gyvenančio asmens sprendimas įsteigti patiką perduodant į ją nuolatinės pajamas generuojančius aktyvus, pavyzdžiui, akcijas, ir, po tam tikro laiko, laikinai ar nuolat migravus (pakeitus rezidavimą) į mažesnę apmokestinimą taikančią valstybę, patiką visiškai ar iš dalies likviduoti (savo paties ar šeimos narių, kitų naudos gavėjų naudai), tokiu būdu potencialiai išvengiant mokesčių, kurie būtų sumokėti tuo atveju, jei visus dividendus asmuo būtų gavęs tiesiogiai. Dėl tokių ir panašių galimybių vieningas ar bent suderintas šio instituto reguliavimas gali padidinti ar, atvirkščiai, sumažinti jo patrauklumą ir funkcionalumą, įtakoti aktyvų įvairiose šalyse turinčių asmenų sprendimus renkantis gerovės akumuliacinio ir valdymo jurisdikciją(s). Ne veltui prie minėtos Hagos konvencijos yra prisijungusios ne tik tokios bendrosios teisės tradicijos valstybės kaip Jungtinė Karalystė, Australija, Kanada, bet ir kontinentinės teisės tradicijos šalys – Nyderlandai, Liuksemburgas, Italija, tradiciniai kontinentinės Europos mokesčiai prieglobsčiai – Šveicarija, Monakas, Malta, San Marinas, Lichtenšteinas. Atkreiptinas dėmesys, kad nei Šveicarijos, nei Nyderlandų vidaus teisės aktai nenumato galimybių steigti patikas, ir prisijungimas prie Hagos konvencijos to savaime nesąlygoja, tačiau bendros taisyklės dėl patikoms taikytinos teisės ir jų pripažinimo sudaro prielaidas šiose šalyse steigti patikėtiniams, galintiems valdyti pagal bendrosios teisės sistemos

---

<sup>285</sup> MOFFAT, G., *Trusts Law. Texts and materials. Fourth edition.* Cambridge university press, 2005, Niujorkas.

<sup>286</sup> Kokia dar nuo viduramžių ir buvo jų pirminė paskirtis – galimybė į kryžiaus žygį išvykusiam riteriui išsaugoti savo paliktą valdą ir turtą, grįžus jį atgauti arba perduoti palikuonims.

<sup>287</sup> Plačiau žr.: <[http://catalogue.pearsoned.co.uk/assets/hip/gb/hip\\_gb\\_pearsonhighered/samplechapter/1408224569.pdf](http://catalogue.pearsoned.co.uk/assets/hip/gb/hip_gb_pearsonhighered/samplechapter/1408224569.pdf)>.

šalių teisę įsteigtas patikas. Patikos instituto pripažinimas neišvengiamai lemia ir atitinkamus pokyčius mokesčių sistemose, pritaikant apmokestinimą ekonominiam šio instituto turiniui, o ne juridinei jo išraiškai – turto atskirumui. Pavyzdžiui, Jungtinėje Karalystėje patikos skiriamos pagal jų rūšis (į grynąsias, nuosavybines, diskrecines arba akumuliacines, labdaringąsias, įsteigtas paties patikėtojo naudai ir kt.), su kiekviena iš jų, pagal jai būdingą turtą, patikėtojo, patikėtinio ir naudos gavėjo santykį su turtu, kitus juridinius ir ekonominius požymius adaptuojant apmokestinimo taisykles taip, kad jos pačios rezidentų galimybės mokestiniais tikslais manipuluoti šiuo institutu būtų minimalios, rūpestį užsienio kilmės asmenimis ir kapitalu dažniausia paliekant šių asmenų rezidavimo valstybėms<sup>288</sup>. Tuo tarpu pastarosios, ypač vienodą teisinį (mokestinį) subjektiškumą pripažįstančios plačiam užsienyje galimų steigti juridinių darinių ratui, dažnai susiduria su jų juridinio ir mokestinio kvalifikavimo, asmenų santykio su turtu, ekonominės ir juridinės jo kontrolės apimties ir santykio identifikavimo problemomis. Tiesa, tai numatyta ir pačios Hagos konvencijos 19 straipsnyje<sup>289</sup>, net ir patikų pripažinimas (*de facto* ar *de jure*) neįtakoja šalių teisių įgyvendinant savo fiskalinę politiką, vis dėlto visiškai ignoruoti šio instituto ir jo sukuriamų teisinių pasekmių praktikoje vargu ar įmanoma. Jei, pavyzdžiui, Lietuvos rezidentas pagal Jungtinės Karalystės ar Naujosios Zelandijos teisę steigia patiką ir perduodą turtą Šveicarijoje reziduojančiam patikėtinui (arba, atvirkščiai, iš tokios patikos naudą ar pajamas gauna), gali iškilti aibė klausimų dėl to, kuri DAIS (Lietuvos ir Jungtinės Karalystės ar Lietuvos ir Šveicarijos) taikyti ir ar apskritai taikyti, kas (steigėjas, patikėtinis ar naudos gavėjas) Lietuvoje laikytinas tikroju patikos turto ir gaunamų pajamų savininku (t. y. ir mokesčių mokėtoju), kaip naikinti galimą dvigubą apmokestinimą ar jo išvengti. Visi šie klausimai globalioje ekonominėje erdvėje kyla neatsižvelgiant į tai, ar

---

<sup>288</sup> Žr.: <<http://www.hmrc.gov.uk/trusts/income-tax/income-types.htm>>.

<sup>289</sup> Prie šios konvencijos neprisijungusios valstybės apskritai lieka visiškai suverenos pačios nusistatyti apmokestinimo taisykles.

šalies vidaus teisė *expressis verbis* pripažįsta tokias ar panašias struktūras, ar šalis prisijungusi prie Hagos konvencijos, ar ne. Tuo galima įsitikinti ir, pavyzdžiui, skaitant Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Jungtinės Karalystės Vyriausybės sutartį dėl pajamų bei kapitalo prieaugio pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos<sup>290</sup>, kurios 13 ir 23 straipsniuose tam tikri patikų instituto teisiniai padariniai Lietuvoje pripažįstami jau ne tik *de facto*, bet ir *de jure*. O Hagos konvencija šiuo atveju, jei ir netampa tiesiogiai privalomu norminiu reguliatoriumi (tarptautinės teisės papročiu), tai bent autoritetingu tarptautinės praktikos šaltiniu.

Galiausiai, valstybių sprendimus užsienio rezidentams nustatant ir taikant preferencinius apmokestinimo režimus ir pastariesiems jai naudojantis gali lemti (daryti nepatraukliais, nefunkcionaliais ar net neteisėtais, kai sutarties nepaisoma ar ją vykdyti atsisakoma nepagrįstai) ir tarp šalių sudarytų sutarčių dėl teisinės pagalbos baudžiamosiose bylose nuostatos<sup>291</sup>. Kai kalbame apie kriminalinę ribą peržengiančias ar ties ja balansuojančias mokesčių mokėtojų manipuliacijas mokestinėmis prievolėmis (užsienyje turimo turto ar pajamų nedeklaravimą, fiktyvių pajamų perkėlimą kontroliuojamoms bendrovėms užsienyje ir pan.), kertiniu elementu tampa valstybių galimybės efektyviai taikyti savo jurisdikciją – t. y. surinkti informaciją, kuri padėtų identifikuoti ir įrodyti atitinkamus pažeidimus<sup>292</sup>, ir nusikaltusiųjų atžvilgiu efektyviai taikyti teisės aktuose numatytas poveikio priemones, sankcijas. Susitarimai dėl teisinės pagalbos baudžiamosiose bylose šiuo aspektu ir pasekmėmis konkurenciniams procesams labai panašūs į DAIS nuostatas, reglamentuojančias keitimąsi mokestine informacija ir pagalbą išieškant mokesčius. Ypač atkreiptinas dėmesys į tai, kad,

---

<sup>290</sup> Valstybės žinios, 2001, Nr. 13-485.

<sup>291</sup> Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos ir Baltarusijos Respublikos sutartis dėl teisinės pagalbos ir teisiųjų santykių civilinėse, šeimos, ir baudžiamosiose bylose. Valstybės žinios, 1994, Nr. 43-779.

<sup>292</sup> Šiuo atveju kritinės svarbos yra surinktos informacijos ir kitų įrodymų legitimumas, priimtinas ir įrodomoji galia teismuose, ką ir užtikrina nustatytų procedūrinių duomenų surinkimo ir jų perdavimo kitai šaliai taisyklių, įskaitant ir numatytą sutartyse, laikymasis.

jei DAIS ar TIEA atveju *a priori* aptariama, kokių mokesčių atžvilgiu bus taikomas keitimasis informacija, veikų kriminalizavimas ar dekriminalizavimas, sankcijos dydžio už atitinkamas baudžiamąsias veikas numatymas lieka kiekvienos iš šalių kompetencija, o griežtesni sutarties nuostatų privalomumo ribojimai (pvz., abipusis kriminalizavimas, sankcijos pobūdis ir minimalus dydis) paprastai nustatomi tik kalbant apie fizinį nusikaltusiųjų asmenų išdavimą, bet ne informacijos perdavimą ar kitų procesinių ikiteisminio tyrimo veiksmų renkant ar tikrinant įrodymus atlikimą<sup>293</sup>. Būtent todėl teisinės pagalbos baudžiamosiose bylose sutartys su tradiciniais mokesčių prieglobsčiais yra labiau išimtis, o, jei tokios ir sudaromos, papildomos įvairaus pobūdžio tiesioginėmis ir netiesioginėmis išlygomis, sudarančiomis prielaidas netaikyti jų mokestinio pobūdžio nusikalstamoms veikoms<sup>294</sup>. Šalims, kurios tokius susitarimus jau turi sudariusios, bandymai naujai diegti konfidencialumu paremtus preferencinius režimus, teikti mokestinį prieglobstį užieniečiams gali būti ne tik didelis viešųjų ryšių<sup>295</sup>, bet ir juridinis iššūkis.

Suprantama, kad be paminėtųjų tarptautinių susitarimų, konkrečiose situacijose, konkrečių konkurencinių ar anti-konkurencinių nuostatų taikymui, mokėtojų ar pačių jurisdikcijų (jų institucijų) veiksmų teisiniam kvalifikavimui ar pasirenkamų sprendimų (tiek vienos, tiek ir kitos pusės) efektyvumui reikšmingais gali būti ir daugelis kitų tarptautinės teisės šaltinių – dvišalių ir daugiašalių

---

<sup>293</sup> Pavyzdžiui, Lietuvos ir Baltarusijos sutarties dėl teisinės pagalbos šeimos, civilinėse ir baudžiamosiose bylose 19 straipsnyje numatyta, kad atsisakymas teikti pagalbą galimas tik kai pateiktas prašymas gali pakenkti šalies suverenitetui ar saugumui, piliečių teisėms ir teisėtiems interesams, arba prieštarauja pagrindiniams jos įstatymų principams, iš esmės analogiškai ribojimai numatyti ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir JAV Vyriausybės sutarties dėl savitarpio teisinės pagalbos baudžiamosiose bylose 3 straipsnyje, tuo tarpu Lietuvos Respublikos ir Kinijos Liaudies Respublikos sutarties dėl teisinės pagalbos civilinėse ir baudžiamosiose bylose 27 straipsnyje numatyta, kad atsisakyt teikti teisinę pagalbą galima ir kai atitinkama veika nėra kriminalizuota prašomoje valstybėje.

<sup>294</sup> Pavyzdžiui, JAV ir Barbadoso sutarties dėl savitarpio pagalbos baudžiamosiose bylose 3 straipsnyje numatyta, kad kratos, turto poėmiai ir konfiskavimas kitos šalies prašymu gali būti taikomi tik kai veika laikoma nusikalstama abiejose valstybėse, o Šveicarija tiesiogines išlygas dėl galimybės jos netaikyti fiskaliniams, mokestiniams nusikaltimams turi sutartyse, sudarytose pradedant JAV ir baigiant Filipinais. Plačiau žr. <<http://www.solami.com/USCHlegal.pdf>>.

<sup>295</sup> Rinkos dalyvių įtikinti šalies ketinimų ir pasirinktos krypties tvirtumu, stabilumu, atsparumu kitų šalių politiniam spaudimui.



sutarčių, konvencijų, deklaracijų, net tarptautinių papročių, nieko bendro galinčių neturėti tiesiogiai su apmokestinimu. Kiek detalesnis kiekvieno jų aptarimas ir įvertinimas iš fiskalinės perspektyvos matyt pareikalautų atskiro mokslinio darbo. Tarp jau aptartais aspektais – kaip varžančių valstybių veiksmų laisvę, suteikiant juridikinį prieglobstį užsienio kilmės asmenims ir kapitalui, ar, iš kitos pusės, draudžiančių mokesčio pobūdžio protekcionistinius suvaržymus – svarbių paminėtinos ir, pavyzdžiui, tarpvalstybinės sutartys dėl oro transporto<sup>296</sup>, 1959 m. Europos konvencija dėl savitarpio pagalbos baudžiamosiose bylose ir jos vėlesni protokolai, JT konvencijos dėl kovos su korupcija, pinigų plovimu ir terorizmo finansavimu, kaip nustatančios minimalius privalomus finansinės veiklos priežiūros ir kontrolės, skaidrumo šiame sektoriuje užtikrinimo standartus; taip pat OECD, IMF, Pasaulio banko, Tarptautinės kovos su pinigų plovimu organizacijos (*Financial action task force, FATF*) ir kitų tarptautinių organizacijų rekomendacijos, gairės, standartai, tylaus konsensuso būdu *de facto*, paprotinės teisės (vėliau dažnai virstančios normine) pagrindu sukuriantys tam tikrą reguliacinę aplinką valstybių veiksmams skirtinguose ekonominės veiklos srityse (tarptautiniams lėšų pervedimams, atsiskaitymams, biržinei prekybai, investicinėms struktūroms, išvestinėms finansinėms operacijoms, kontrahentų jose ir lėšų kilmės identifikavimo lygmeniui) tiesiogiai lemiančią tam tikrų finansinių srautų kryptis ir šalių galimybes tai išnaudoti papildomos pridėtinės vertės akumuliacijai, jurisdikcijų (net ir kapitalo mokesčių nebetaikančių) fiskalinį konkurencingumą viena kitos atžvilgiu (dėl aukštesnių mokesčių šalis paliekančio kapitalo).

---

<sup>296</sup> Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Kazachstano Respublikos Vyriausybės oro susisiekimo sutarties 14 straipsnis. Valstybės žinios, 1994, Nr. 19-306.

## **IV DALIS. KONKURENCIJA MOKESČIAIS LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOJE**

Ši, paskutinioji iš dėstomųjų disertacijos dalių, skirta konkrečioms Lietuvoje galiojusioms ir vis dar galiojančioms tiesioginių mokesčių ir mokesčių administravimo įstatymų nuostatomis, Lietuvos sudarytoms dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartims, svarbiausiems poįstatyminiams teisės aktams, bendrai mokesčių administravimo praktikai ir, kiek tai susiję su darbo tikslais ir būtina juos pasiekti, apmokestinimą įtakojančiam ne mokesčių teisiniam reguliavimui. Joje iš konkurencingumo perspektyvos apžvelgiama istorinė pagrindinių tiesioginių mokesčių įstatymų raida, išskiriamos šiuo metu galiojančios mokesčių įstatymų nuostatos, taikomi preferenciniai režimai ir mokesčių bazei apsaugoti skirtos priemonės, vertinami jų tikslai, nuoseklumas, efektyvumas, legitimumas. Per tarpvalstybinės konkurencijos prizmę analizuojant bendrąją šalies mokesčių politikos kryptį kartu bandoma įvertinti, kiek konkretūs šalies mokesčių politikos įgyvendinimo būdai, formos (tiek visiškai suverenūs, tiek ir pasirenkant atitinkamų ES teisės nuostatų įgyvendinimo priemones bei apimtį) galėjo būti įtakoti tarptautinių konkurencinių procesų, reguliavimo tendencijų kitose šalyse.

Antrajame šios dalies skyriuje identifikuojamos svarbiausios Lietuvos tarptautinį konkurencingumą galinčios padidinti gyventojų pajamų bei pelno mokesčių, taip pat kitų šakų teisės aktais reguliuojamo sritys, pateikiami, subjektyvia autoriaus nuomone, geriausios, Lietuvai tinkamiausios užsienio valstybių praktikos analize paremtos esamo teisinio reguliavimo tobulinimo rekomendacijos, nauji tiesioginių mokesčių teisinio reguliavimo modeliai ir sprendimai.

# **1 skyrius. Lietuvos tiesioginių mokesčių raida, preferencinių režimų evoliucija**

## **1.1. Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas**

Juridinių asmenų pelno apmokestinimo ištakomis atkurtoje nepriklausomoje Lietuvoje yra 1990 m. liepos 31 d. priimtas Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas, pradėtas taikyti nuo 1991 m. prasidėjusio mokestinio laikotarpio ir nustatęs šios dienos matavimais santykinai aukštą 35 proc. mokesčio tarifą. Drąsu būtų tikėtis, kad pačioje modernios valstybės formavimosi pradžioje priimtas ir tik minimalius apmokestinimo pagrindus nustatantis, vos trijų puslapių apimties teisės aktas apimtų sudėtingus tarptautinio apmokestinimo klausimus, numatytų kokius nors preferencinius apmokestinimo režimus ar mokesčių bazės apsaugos priemones<sup>297</sup>. Ir iš ties, pirminėje teisės akto redakcijoje apskritai nekalbama apie kokį nors užsienio subjektų apmokestinimą, nei pasyvaus pobūdžio jų pajamoms, tokioms kaip palūkanos dividendai ar honorarai, nei aktyvaus pobūdžio, nuolatinės veiklos pajamoms. Nebuvo numatyta ir jokių mokestinių ribojimų mokėjimams į kokias nors užsienio valstybes ar iš jų. Šiuo metu, viena vertus, toks reguliavimas galbūt ir būtų vertinamas kaip itin agresyvus bandymas konkuruoti (jei dėl gan aukšto tarifo ne tampant galutiniu finansinių srautų paskirties tašku, tai bent patogia tarpine jurisdikcija), kita vertus, kaip visiškas abejingumas savai mokesčio bazei, mokestinėms pajamoms, atvirumas įvairiausioms mokesčių minimizavimo struktūroms. Kita vertus, įdomu, kad jau tuomet leidžiamais atskaitymais greta išlaidų projektavimo, konstravimo, naujos technikos diegimo darbams buvo priskiriamos ir išlaidos moksliniams tyrimams, tiesiogiai nesiejant jų su būsimomis pajamomis (taip sukuriant galimybes itin

---

<sup>297</sup> Nors tai (t. y. labia ribotas mokestinės jurisdikcijos įgyvendinimas), iš šiandienos perspektyvos būtų laikoma itin konkurencinga mokestine aplinka.

apmokestinimo požiūriu efektyvioms tarptautinėms struktūroms, tiesa, neturint DAIS, labai priklausomoms nuo kitų valstybių taikomo reguliavimo), o savivaldybių taryboms, suteikiant tam tikrą instrumentą pritraukti verslą (taip labiau siekiant net ne tarptautinio konkurencingumo, kiek sukuriant prielaidas tarpsavivaldybinei konkurencijai šalies viduje), suteikta teisė savo biudžetų sąskaita apskritai nuo mokesčio atleisti pasirinktus mokėtojus. Vis dėlto, vertinant objektyviai, vargu ar tuo metu būtų bent kiek realu Lietuvą vertinti kaip kokią nors tokių tarptautinių procesų dalyvę ir šiame teisės akte ieškoti akivaizdžiai konkurencinių sprendimų.

Pirmieji žingsniai, kuriuos galima būtų vertinti ir kaip tam tikras konkurencingumo paieškas (nors, visgi, tai realiai sietina su didesnio ūkio reguliavimo lankstumo paieškomis), buvo nuo 1991 m. liepos iki 29 proc. sumažintas pagrindinis mokesčio tarifas, kartu Vyriausybei suteikiant teisę nustatyti dar mažesnius mokesčio tarifus prioritetinėms ūkio šakoms; investicijoms skirtai pelno daliai taikomo tarifo mažėjimas nuo 29 proc. iki 24 proc. 1992 m., ir iki 10 proc. 1993 m. (apimant investicijas į ilgalaikį turtą ir, kas net iš šių dienų perspektyvų galėtų atrodyti itin patrauklu ir konkurencinga – nematerialaus ilgalaikio turto (licencijų, patentų, prekių ženklų) įsigijimą). Visgi, žvelgiant iš istorinės perspektyvos, vargu ar bent vienas šių žingsnių net ir prieš dvidešimt metų galėjo būti *per se* vertinami kaip į užsienio verslą, paskatas jam orientuoti sprendimai, nors bandymai mokesčius naudoti ir kaip reguliacinį instrumentą akivaizdūs. Jau 1995 m. įstatyme atsiranda pirmosios su tarptautinių apmokestinimu sietinos nuostatos dėl tarptautinių sutarčių viršenybės, kas suprantama (ir net kiek pavėluota) žinant, kad nuo 1994 m. įsigaliojo pirmosios DAIS su Skandinavijos valstybėmis (Norvegija, Švedija, Suomija, Danija), taip pat vidaus teisės akte nustatomas vienašališkas dvigubo apmokestinimo naikinimo mechanizmas taikant kredito metodą, taip sukuriant prielaidas kapitalo eksporto neutralumui (angl. *capital export neutrality*), užtikrinant vienodas apmokestinimo

sąlygas šalies viduje ir užsienio rinkose veikiančioms ūkio subjektams, palaikant jų konkurencingumą užsienio rinkose.

Tais pačiais 1995 metais matome pirmuosius tikrai į užsienio verslą, investuotojus orientuotus mokesčius sprendimus: priimamas Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas<sup>298</sup>, laisvosiose ekonominėse zonose registruotoms ir nustatytus kriterijus atitinkančioms įmonėms nustatantis pelno mokesčio, žemės nuomos mokesčio, pridėtinės vertės mokesčio lengvatas, ir Užsienio kapitalo investicijų Lietuvos Respublikoje įstatymas (vėliau, nuo 1990 m. liepos 30 d. pakeistas Lietuvos Respublikos investicijų įstatymu<sup>299</sup>), nustatęs ne tik esminius pagrindus ir sąlygas apskritai visoms užsienio kilmės investicijoms Lietuvoje, jų teisių steigti ir įsigyti įmones apimtis ir apsaugą, bet ir eilę jiems taikomų lengvatų. Pagal Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymą numatytos pelno mokesčio lengvatos (kurios nuo 1996 m., užtikrinant nuoseklų mokesčių reglamentavimą, perkeliamos ir į Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymą): (1) LEZ įmonių pelnas, skirtas pagrindinėms priemonėms (t. y. ilgalaikiam turtui) įsigyti, moksliniams tyrimams bei naujoms technologijoms diegti, investicijoms zonoje, neapmokestinamas; (2) LEZ įmonėms 5 metus nuo įmonės įregistravimo dienos nustatytas 80 proc. mažesnis pelno mokestis, kitus 5 metus – 50 proc. mažesnis pelno mokestis; (3) jeigu užsienio investuotojas (investuotojai) įsigijo ne mažiau kaip 30 proc. zonos įmonės įstatinio (nuosavo) kapitalo ir investavo ne mažiau kaip 1 mln. JAV dolerių vertės užsienio kilmės kapitalą, tokios įmonės 5 metus nuo įmonės įregistravimo dienos nuo pelno mokesčio apskritai buvo atleistos, o kitus 10 metų joms nustatytas 50 proc. mažesnis pelno mokestis. Užsienio kapitalo investicijų Lietuvos Respublikoje įstatymu užsienio investuotojams taip pat numatytos ne mažiau dosnios lengvatos (nuo 1996 m. taip pat perkeltos į Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymą): įmonių, įsteigtų iki

---

<sup>298</sup> Valstybės žinios, 1995, Nr. 59-1462.

<sup>299</sup> Valstybės žinios, 1999, Nr. 66-2127.

1993 m. gruodžio 31 d., užsienio investicijas atitinkančiai pelno daliai (nepanaudotai darbo užmokesčiui ir nereinvestuotai įmonėje), 5 metams nustatytas net 70 proc. mažesnis pelno mokesčio tarifas, o kitus 3 metus – 50 proc. mažesnis tarifas; įmonėms, įsteigtoms iki 1995 m. rugpjūčio mėn. 1 d., 6 metams užsienio investiciją atitinkančiai pelno daliai pagrindinis mokesčio tarifas mažinamas 50 proc.; įmonėms, kuriose po 1995 m. užsienio investuotojai įsigijo bent 30 proc. įstatinio kapitalo sudarančių akcijų ir investavo ne mažiau kaip 2 mln. JAV dolerių užsienio kilmės kapitalą, 3 metus nuo pelningos veiklos pradžios apskritai nuo mokesčio atleistos, o trejus metus po to nustatytas 50 proc. mažesnis pelno mokestis. Visos šios priemonės aiškiai rodo bendrą tendenciją, tikslingą orientaciją ir siekį sukurti palankias sąlygas ir paskatinti užsienio verslo susidomėjimą ir investicijas į šalį, LEZ įmonių atvejų – išimtinai užsienio rinkoms skirtos veiklos skatinimą, naujai ateinančio užsienio verslo ir kapitalo privilegijavimą vietos verslo atžvilgiu. Šios lengvatos aiškiai orientuotos pirmiausia į „realiųjų“, Lietuvos rinkai skirtų ir tiesiogiai čia ekonominę vertę turinčių kurti investicijų, o ne praeinančių finansinių srautų pritraukimą, nors, verta paminėti, Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymo pradinėje redakcijoje, nustačiusioje ir atitinkamas mokesčių lengvatas, buvo numatyta galimybė jomis naudotis ir užsienio rinkoms skirtą finansinę, bankinę veiklą vykdančioms įmonėms, o galimybių tokiais tikslais išnaudoti ir bendrųjų įmonėms su užsienio kapitalu numatytų pelno mokesčio lengvatų taip pat nereikėtų atmesti.

Tarptautinio apmokestinimo klausimų reguliavimo tolimesnė plėtra jau žymima bandymais užtikrinti šalies fiskalinius interesus, mokestinę jurisdikciją. Nuo 1997 m. balandžio 1 d. įsigaliojo Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo pakeitimai, numatantys, kad mokesčiu objektu Lietuvoje yra ir užsienio įmonių iš Lietuvos įmonių gaunamos pajamos už rinkotyros, konsultavimo, tarpininkavimo paslaugas ir už suteiktas teises naudotis prekių ženklais, licencijomis, firmų vardais, nustatant joms 15 proc. pelno mokestį prie pajamų šaltinio (vėliau

mokesčio tarifą honoraro prigimties išmokoms sumažinus iki 10 proc.). Charakteringa tai, kad apmokestinimas pirmiausia nustatytas mokėjimams už tam tikras paslaugas ir naudojimąsi nematerialiu komerciniu turtu, o ne, pavyzdžiui, dividendams ar palūkanoms, galimai rodantis pirmiausia šalies pajaustą mažesnę apmokestinimą taikančių jurisdikcijų poveikį ir pastebėtą atitinkamą mokesčių mokėtojų aktyvumą, nulėmęs būtent tokį pasirinkimą ir labai skubų pakeitimų įsigaliojimą (pakeitimo įstatymas buvo priimtas tik 1997 m. kovo 27 d.). Kartu „iššaldoma“ lengvata įmonėms su užsienio kapitalu, numatant kad toliau ji taikoma tik įmonėms, kuriose užsienio investicijos 2 mln. JAV dolerių pasiekė iki 1997 m. balandžio 1 d. Sekančiu, vos po kelių mėnesių padarytu žingsniu, pirmąjį kartą buvo išskirtos žemesnius (lyginant su Lietuva) mokesčius taikančios valstybės ir zonos (nuostatą įgyvendinančiu Vyriausybės 1997 m. rugpjūčio 4 d. nutarimu Nr. 888 patvirtinus ir detalų jų sąrašą<sup>300</sup>), kuriose registruotiems vienetams išmokamoms pajamoms (praktiškai be didesnių išimčių) prie pajamų šaltinio nustatytas apmokestinimas pagrindiniu 29 proc. mokesčio tarifu. Tik po metų, nuo 1998 m. vidurio įstatyme atsiranda ir nuolatinės buveinės kategorija, išplečianti aktyviai Lietuvoje veiklą vykdančių užsienio vienetų prievolių Lietuvai apimtis (tarifas veiklą Lietuvoje vykdančiams nerezidentams faktiškai didėja nuo 10 iki 29 proc.), mokesčio prie pajamų šaltinio objektu užsienio subjektams tampa palūkanos (kurioms taikomas 15 proc. tarifas) ir dividendai, nustatant jiems 29 proc. mokesčio tarifą (taip pat taikomą ir kitiems Lietuvos vienetams išmokamam paskirstomam pelnui), tačiau išskaičiuoto mokesčio suma mažinant dividendus mokančios Lietuvos įmonės praėjusio mokesčio laikotarpio pelno mokesčių (tokiu būdu naikinant dvigubą to paties pelno apmokestinimą, bet, pastebėtina, pirmiausia mokesčio našta perkeliama akcininkui). Prieš Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymą pakeičiant Pelną mokesčio įstatymu, 1999 m. nuo mokesčio prie pajamų šaltinio atleidžiamos užsienio bankams už paskolas

---

<sup>300</sup> Valstybės žinios, 1997, Nr.74-1922.

išmokamos palūkanos, o 2000 m. pagrindinis mokesčio tarifas nuo 29 proc. sumažinamas iki 24 proc. (mokesčio dividendams nekeičiant), iki 10 proc. sumažinamas užsienio vienetų pajamoms prie pajamų šaltinio taikomas tarifas, į žemesnio apmokestinimo šalis ir teritorijas mokamoms išmokoms nustatant 15 proc. išskaičiuojamąjį mokestį.

Užbaigiant šią apžvalgą dar atskirai paminėtina, kad tebegaliojant Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymui, 1998 m. rugsėjo 29 d. buvo priimtas Užsienio kapitalo investicijų Lietuvos Respublikoje įstatymo 12 straipsnio papildymo įstatymas (analogiška nuostata vėliau papildytas ir MAĮ), numatęs, kad investuotojas (investuotojai) po 1998 m. spalio 1 d. per 3 metus (36 kalendorinius mėnesius) investavęs į Lietuvos Respublikoje įregistruotą įmonę ne mažiau kaip 200 mln. Lt, turi teisę iš Vyriausybės reikalauti sudaryti su juo (jais) investicijų sutartį, kurioje būtų numatyta, kad šiai įmonei 5 metus nuo investavimo momento nebus didinami įmonės mokamų tiesioginių mokesčių tarifai (visų, išskyrus pridėtinės vertės mokestį ir akcizą), nustatyti investavimo momentu galiojusiuose atitinkamuose mokesčių įstatymuose, o Vyriausybei suteikta teisę strateginiams investuotojams mokesčių nedidininimo terminą pratęsti iki 10 metų. Konstitucinis Teismas 2000 m. spalio 18 d. nutarimu byloje Nr. 29/98-16/99-3/2000 Dėl akcinių bendrovių „Būtingės Nafta“, „Mažeikių Nafta“ ir „Naftotiekis“ reorganizavimo<sup>301</sup> konstatavo, kad ši nuostata, ta apimtimi, kiek Vyriausybei buvo suteiktos teisės savo diskrecija spręsti dėl mokesčio lengvatos strateginiams investuotojams pratęsimo prieštaravo Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui, 127 straipsnio 3 daliai bei 5 straipsnio 1 daliai ir pagrindiniame šalies įstatyme įtvirtintam teisinės valstybės principui. Įgyvendinant šį nutarimą ir stojimo į ES sąlygas dėl valstybės pagalbos teikimo tvarkos bei ES Verslo apmokestinimo elgesio kodekso principus, ankstesnės, iki 2004 m. gegužės mėn. galiojusios redakcijos MAĮ 2001 m. buvo papildytas 5<sup>1</sup> straipsniu, nustatant su Konstitucija derančias šios

---

<sup>301</sup> Valstybės žinios, 2000, Nr. 88-2724.



koncesinio pobūdžio mokesčių lengvatos taikymo taisykles, kartu nenumatant galimybių jo pagrindu sudarinėti naujų mokestinių koncesijų sutarčių. Būtent šią nuostatą ir Laisvųjų ekonominių zonų įstatymą reikėtų laikyti bene ryškiausiais to meto Lietuvos konkuravimo mokesčiais artefaktais. Įdomu, kad Lietuvai stojant į ES, kaip tik jos susilaukė padidinto ES Komisijos dėmesio: tiek LEZ įmonėms taikomos bendros mokesčių lengvatos, tiek iki tol strateginiams investuotojams suteiktos mokestinės koncesijos ES teisės aktuose nustatyta tvarka turėjo būti suderintos kaip valstybės pagalbos schemos<sup>302</sup>, be to į mokesčio lengvatas pretenduojančioms laisvųjų ekonominių zonų įmonėms taip pat turėjo būti apribotos galimybės užsiimti paslaugų mobilumu pasižyminčiomis bankininkystės ir draudimo veiklomis, o taikomos mokesčių lengvatos padarytos prieinamomis ne tik užsienio, bet ir vietiniams investuotojams (atsisakant 30 proc. įstatinio laisvosios ekonominės zonos įmonės įstatinio kapitalo priklausymo užsienio investuotojui reikalavimo), taip suderinant reguliavimą ir su ES Verslo apmokestinimo elgesio kodekso reikalavimais<sup>303</sup>.

## 1.2. Pelno mokesčio įstatymas

Nuo 2002 m. Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymą Lietuvoje pakeitė naujasis Pelno mokesčio įstatymas, kurio aiškinamajame rašte deklaruojamas pagrindinis jo tikslas – sukurti ir įtvirtinti aiškia, suprantama, į žinių visuomenės ir laisvo kapitalo judėjimo užtikrinimą orientuotą Lietuvos ir užsienio įmonių pelno

---

<sup>302</sup> Žr. Lietuvos su ES Komisija suderintas valstybės pagalbos schemas: N425-04 - Kauno laisvoji ekonominė zona; NN 68/05 – Pelno mokesčio tarifo sumažinimas UAB „Omnitel“; NN 67/05 – Pelno mokesčio tarifo sumažinimas UAB „Bitė GSM“. PM sumažinimas Bitei ir Omnitel. Prieiga per internetą: <[http://kt.gov.lt/index.php?show=vp\\_ekatvejai](http://kt.gov.lt/index.php?show=vp_ekatvejai)>.

<sup>303</sup> Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymo 3, 7, 8, 11, 15, 16, 17, 21, 25 ir 27 straipsnių pakeitimo ir papildymo bei 26 straipsnio pripažinimo netekusiu galios įstatymo projekto aiškinamasis raštas. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_1?p\\_id=221848](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_1?p_id=221848)>.

apmokestinimo tvarką<sup>304</sup>. Viena didžiausių PMI naujovių – itin konkurencingas (ypač lyginant su jau minėtais vakarų šalių pavyzdžiais) 15 proc. pagrindinis mokesčio tarifas, kuris taikomas (kai apskritai taikomas) ir dividendams. Visų užsienio vienetų ne per nuolatinės buveinės Lietuvoje gaunamoms pajamoms (išskyrus dividendus) nustatomas 10 proc. išskaičiuojamasis mokestis, kartu pereinant prie klasikiniu laikytino tokių pajamų sąrašo: palūkanų, dividendų, honorarų ir autorinių atlyginimų, pajamų iš Lietuvoje esančio nekilnojamojo turto perleidimo ir nuomos. Taip pat pratęsiamas lengvatų LEZ įmonėms teikimas ir taikymas, nuo 2004 m. gegužės 1 d. (t. y. Lietuvos įstojimo į ES dienos), atsižvelgiant į ES *acquis* reikalavimus nustatant papildomą LEZ lengvatos sąlygą – būtinybę bent 75 proc. pajamų gauti būtent iš atitinkamos LEZ vykdomos veiklos, o minimalią 1 mln. JAV dolerių investicijų sumos ribą pakeičiant 1 mln. eurų riba. Naujasis 75 proc. pajamų sudėties apribojimas, kita vertus, gali būti vertinamas ir kaip tam tikra garantija, kad, neprarandant teisės į lengvatą, net 25 proc. pajamų (kurios taip pat bus apmokestinamos lengvatiniu režimu) galima generuoti iš šalutinės nedraudžiamos LEZ vykdyti veiklos – skolinant lėšas kitoms grupės įmonėms, licencijuojant prekės ženklą (ženklus) ir pan.

PMI nustatyta konceptualiai nauja, apmokestinto pelno tolimesniam laisvam judėjimui palanki ir tarptautinės praktikos tendencijas iš esmės atitinkanti dividendų apmokestinimo tvarka, maksimaliai užtikrinanti vienpakopį tarp įmonių mokamų dividendų apmokestinimą<sup>305</sup>: įvedama plati bendroji dalyvavimo išimties taisyklė, pagal kurią tiek Lietuvos įmonių į užsienį išmokami, tiek jų iš užsienio gaunami dividendai už didesnius kaip 10 proc. dydžio bent 12 mėnesių išlaikytus akcijų paketus neapmokestinami ir į Lietuvoje įmonių pajamas neįtraukiami, taip faktiškai paliekant tik vieną – mokačiosios įmonės pelno – apmokestinimo

---

<sup>304</sup> Žr. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo projekto aiškinamasis raštas. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=154555](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=154555)>.

<sup>305</sup> Kuri tam tikras atvejais faktiškai vis tiek nepanaikina dvigubo apmokestinimo, nes apmokestinamas ir pelnas ir (vieną kartą) mokami dividendai.

lygmenį tokių dividendų srautui (taisyklės netaikant mokėjimams į ir iš tikslinių teritorijų, nors logiško, objektyvaus ir sisteminiu ir praktiniu požiūriu nuoseklaus pateisinimo taikyti šiuos ribojimus, ypač kalbant apie išmokamus dividendus, autoriui taip ir nepavyko rasti). Šis dividendų apmokestinimo režimą sudarantis nuostatų derinys itin patrauklus tarptautinėms holdinginėms struktūroms, nes leidžia be papildomo apmokestinimo nukreipti dividendų srautus įmonių grupėms reikalingomis kryptimis, lanksčiau kurti įmonių grupių struktūras, organizuoti valdymą, todėl, jei ir nesuteikė šaliai kokio nors ženklesnio pranašumo prieš kaimynines ar regiono valstybes, tai konkurencines galimybes bent jau aplygino.

Kalbant apie mokesčių bazei apsaugoti, šalies fiskaliniams interesams ir mokesčių įstatymų nuostatomis efektyviai įgyvendinti skirtą reguliavimą pažymėtina, kad naujuoju įstatymu įvedama „Tikslinės teritorijos“ („ofšoro“ (lietuviškasis atitikmuo) sąvoka, numatomi ir konkretesni, įstatyminiai tokių jurisdikcijų identifikavimo kriterijai. Teritorija laikytina tikslinė, jei ją tokia, įtraukdamas į Tikslinių teritorijų sąrašą, pripažįsta finansų ministras ir<sup>306</sup> ji atitinka bent du iš nurodytų kriterijų: teritorijoje taikomas tarifas mažesnis kaip  $\frac{3}{4}$  Lietuvoje galiojančio tarifo; skirtingai apmokestinamos įmonės pagal jų kontroliuojančio asmens nacionalinę priklausomybę (vienos taisyklės nacionalinės priklausomybės įmonėms, kitos – užsienio kapitalo įmonėms); joje skirtingos apmokestinimo taisyklės pagal tikrąją veiklos vykdymo jurisdikciją (pvz., griežtai teritorinis apmokestinimas rezidentams); jose įsteigti vienetai yra susitarę su mokesčių administratoriumi dėl mokesčio tarifo ar bazės; nėra finansinio-administracinio skaidrumo. Vietoje išmokų į šias teritorijas apmokestinimo prie pajamų šaltinio pasirenkamas kur kas pažangesnis, mažiau nepagrįstų ribojimų

---

<sup>306</sup> Nors toks, „dvigubu“ (formalioju ir turinio) testu paremtas reguliavimo sprendimas praktikoje palieka itin daug dviprasmiškumo ir netikrumo: ar papildomi kriterijai nustatyti sąrašą politinė valia sudarančiam finansų ministrui ar nuostatas taikantiems mokėtojui ir mokesčių administratoriui; ar įtraukimas į sąrašą savaime reiškia nepaneigiamą kriterijų atitikimo prezumpciją ar, visgi, mokėtojas turi galimybę įrodinėti priešingai; ar kriterijų atitikimo/neatitikimo įrodinėjimo pareiga tenka mokesčių administratoriui, ar mokesčių mokėtojui ir t. t.

nustatantis sprendimas – griežtesni ribojimai šias išmokas pripažįstant leidžiamais atskaitymais, didesnė pareiga, griežtesni reikalavimai jas pagrįsti, pateisinti, pateikiant dokumentus, įrodymus apie išmokas gaunančios tikslinėje teritorijoje įsteigtos įmonės veiklą, turinį, turimą turtą, ryšį tarp išmokų ir ūkinių operacijų (vėliau numatant, kad ribojimai netaikomi mokėjimams už įsigytas ir faktiškai įsivežtas materialines vertybes, taip dar šiek tiek „praveriant duris“ „ofšorinėse“ jurisdikcijose registruotiems prekybos tarpininkams, be kurių sandoriai postkomunistinėse šalyse dažnai apskritai retai įmanomi). Tam tikriems mokėjimams į tikslinėmis pripažintas teritorijas taip pat ribojamas ir lengvatinio apmokestinimo (pvz., mokant įmokas darbuotojų naudai, netesybų pripažinimo neapmokestinamosiomis pajamomis, mokesčių atidėjimo reorganizavimo atvejais) taikymas. Be to, PMĮ naujai nustatomos ir OECD studijose ir ataskaitose rekomenduotos kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklės (PMĮ 39 straipsnis), numatančios prievolę į Lietuvos rezidento pajamas įtraukti jo kontroliuojamose „ofšorinėse“, neapmokestinamose (ar ženkliai mažiau apmokestinamose) struktūrose užsienyje akumuliuotas lėšas (pozityviašias pajamas). Taip bandoma preventyviai kovoti su mokesčių planavimu pasitelkiant konkurencingesnėse užsienio jurisdikcijose kontroliuojamas įmones (naudojamas kaip, pavyzdžiui, prekybos tarpininkes, Lietuvos gyventojų ir Lietuvoje registruotų įmonių uždirbtų pajamų surinkimo centrus), susikuriant mokesčių atidėjimo efektą, dirbtinai atskiriant ekonominę ir juridinę pajamų bei turto nuosavybę. Galiausiai, svarbia naujove yra ir Pelno mokesčio 40 straipsnyje (nukeliant jo įsigaliojimą metams, iki 2003 m.) įtvirtinti sandorių kainodaros koregavimo mechanizmų taikymo pagrindai, mokesčio administratoriui suteikiant teisę koreguoti susijusių asmenų sandoriuose nurodytas kainas, neatitinkančias tikrųjų rinkos kainų, kaip instrumentą saugoti mokesčių bazę nuo dirbtinės erozijos. Ta pačia nuostata numatyta ir pajamų ar išmokų perapibūdinimo galimybė (realizuota nuo 2004 m., įsigaliojus 2003 m. gruodžio 9 d. Vyriausybės

nutarimui Nr. 1575<sup>307</sup>) – plonos (nepakankamos) kapitalizacijos taisyklės, ribojančios galimybes kontroliuojantiems asmenims savo įmones finansuoti išimtinai skolintu kapitalu ir verslo grąžą pasiimti apmokestinamąjį pelną mažinančiomis palūkanomis, o ne dividendais (leidžiamą nuosavo ir kontroliuojamojo skolinto kapitalo ribą, iki kurios palūkanos be papildomų apribojimų laikomos leidžiamais atskaitymais, nustatant ties 1:4), taip pat draudimas leidžiamais atskaitymais laikyti palūkanas už skolinius įpareigojimus, suteikiančius skolintojui teisę pakeisti jo teisę į palūkanas teise į skolininko pelną arba jo dalį, taip pat palūkanas bei nuomos mokėjimus, siejamus su pelnu, pajamomis, apyvarta ar panašiu veiklos kriterijaus dydžiu, taip faktiškai užkertant kelią dividendų mokėjimus paversti mokesčio bazę mažinančiomis sąnaudomis (ypač kai jos išmokamos į užsienį).

Vienu iš pirmųjų 2003 m. padarytų naujojo įstatymo pakeitimų nustatoma pelno mokesčio lengvata investicinių kintamojo kapitalo bendrovių investicinėms pajamoms, kurią galima būtų laikyti potencialiai itin konkurencingu sprendimu, tačiau, aiškiai iliustruojant ne mokesstinės prigimties teisinio reguliavimo įtaką mokesčių teisės aktų efektyvumui, galima pažymėti, kad, dėl nekonkurencingo, nepatrauklaus pačių kintamojo kapitalo bendrovių steigimo ir veiklos reguliavimo<sup>308</sup> (net ir turint įvairias lengvatas investuotojų investicinėms pajamoms, neapmokestinant nerezidentų pajamų už tokių bendrovių akcijų perleidimus ir pan.), šiuo metu, vis dar galiojant šiai lengvatai, šalia per 30 Lietuvoje registruotų investicinių fondų (kurie taip pat neapmokestinami pelno mokesčiu) registruota tik viena investicinė kintamojo kapitalo bendrovė<sup>309</sup>.

Vėliau, 2004 m., privalomas tikrosios rinkos kainos kriterijus įvedamas jau ne tik kaip atskirais atvejais taikoma priemonė prieš manipuliacijas kainomis, o

---

<sup>307</sup> Valstybės žinios, 2003, Nr. 116-5289.

<sup>308</sup> Susidedančio ne tik iš Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymo, bet ir Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo nuostatų.

<sup>309</sup> Lietuvos banko informacija. Prieiga per internetą: <[http://www.lb.lt/investicines\\_bendroves](http://www.lb.lt/investicines_bendroves)>.

kaip bendrasis mokesčių apskaičiavimo principas, suteikiant mokesčių administratoriui dar platesnes galimybes kontroliuoti mokėtojų sandorius, riboti bandymus dirbtinai mokesčių bazę iškelti į užsienį. Toliau, tarp daugelio įstatymo ir lydinčiojo pakeitimų ir papildymų, galime aptikti keletą ir tarptautiniam apmokestinimui, konkurencingumui reikšmingų pokyčių (pvz., Maltos ir Kipro išbraukimas iš Tikslinių teritorijų sąrašo, Estijos įtraukimas į finansų ministro tvirtinamą sąrašą valstybių, kuriose registruotiems vienetams netaikomos kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklės<sup>310</sup>, galiojančių lengvatų laisvųjų ekonominių zonų įmonėms patikslinimas, jų tęstinumo užtikrinimas ir pan.). Tačiau kaip vieną esmingesnių išskirti reikėtų 2006 m. nustatytą lengvatą pajamoms už akcijų perleidimus, kai įmonėse, kurių akcijos perleidžiamos, bet dvejus metus valdomas ne mažesnis kaip 25 proc. akcijų paketas. Šiuo sprendimu dar labiau išplėstos Lietuvos kaip holdinginės jurisdikcijos galimybės, taip galbūt sulaikant kai kuriuos mokėtojus nuo holdinginių struktūrų steigimo užsienyje ar net pritraukiant holdingo struktūrų iš užsienio. Vis dėlto, lyginant su palankiausia šios srities reguliavimą ir apmokestinimą jau taikančiomis užsienio šalimis (pvz., Olandijoje holdingu laikomo akcijų paketo ir dalyvavimo išimties taikymo riba – 5 proc. dalyvavimas kitoje įmonėje; Kipre akcijų vertės prieaugis ir dividendai apskritai neapmokestinami; Kipro modelį, su išlygomis „ofšorinėmis“ laikomoms jurisdikcijoms, nuo 2013 m. akcijų vertės prieaugio pajamoms ir dividendams pasirinko ir Latvija, nuo 2014 m. ketinanti ir visiškai atsisakyti mokesčių prie pajamų šaltinio palūkanoms bei honorarams<sup>311</sup>), Lietuvoje lankstumu, palankumu

---

<sup>310</sup> Estijoje registruotas įmones kontroliavusiems asmenims iki tol PMĮ 39 straipsnis buvo taikomas, nes Estijoje galiojanti apmokestinimo tvarka – reinvestuoto pelno neapmokestinimas ir įmonių pelno apmokestinimas tik tada kai (ir tik tiek, kiek) jis bet kokia forma išmokamas akcininkams, vertinta kaip faktinis pelno neapmokestinimas.

<sup>311</sup> Plačiau žr.: <[http://www.lawin.com/files/international\\_tax\\_review\\_latvia\\_hopes\\_to\\_attract\\_holding\\_companies\\_with\\_tax\\_amendments.pdf](http://www.lawin.com/files/international_tax_review_latvia_hopes_to_attract_holding_companies_with_tax_amendments.pdf)>.

tarptautinėms struktūroms, finansinių srautų planavimui sukuriama galimybėmis apčiuopiamai atsilieka.

Kita reikšminga, specifiniam ekonomikos sektoriui skirta pelno mokesčio įstatymo naujovė – 2007 m. gegužės mėnesį priimtu Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo projektu nustatytas ir (kas itin charakteringa mokesčių reglamentavimui Lietuvoje) nuo tų pačių metų mokestinio laikotarpio pradžios (t. y. faktiškai retrospektyviai) taikomas fiksuoto pelno mokesčio režimas (Tonažo mokesčio schema), laivybos bendrovėms leidžiantis pasirinkti pelno mokestį skaičiuoti ne tradiciniu būdu, atsižvelgiant į faktines pajamas ir sąnaudas, bet pagal jos valdomo, įstatyme nustatytus reikalavimus atitinkančio laivyno naudingą talpą, ją įvertinant įstatyme nustatytais fiksuotais piniginiiais dydžiais už kiekvieną mokestinio laikotarpio dieną. Mechanizmas paremtas pirmiausia Europos Komisijos komunikatu C(2004) 43 patvirtintomis Valstybės pagalbos jūros transportui rekomendacijomis<sup>312</sup> ir su Europos Komisija suderinta valstybės pagalbos schema<sup>313</sup>. Ji patvirtinta pradiniam 10 metų laikotarpiui (2006-2016 m.), kuris, atlikus efektyvumo vertinimą ir Europos Komisijai pritariant, galėtų būti pratęstas. Tokius mechanizmus tuo metu ES jau taikė tokios šalys kaip Jungtinė Karalystė, Nyderlandai, Belgija, Vokietija, Ispanija, Prancūzija ir kt.<sup>314</sup>, tačiau deklaruotas siekis palaikyti Lietuvoje įsikūrusių laivų operatorių konkurencingumą<sup>315</sup> greičiau nukreiptas ne tiek į konkuravimą su šiomis šalimis, kiek į minėtame komunikate ir OECD ataskaitoje apie žalingą konkurenciją mokesčiais minimus „ofšorinių“ jurisdikcijų laivų registrus, „ofšorines“ laivybos bendroves, sulaukyti jau veikiančius operatorius nuo veiklos ar laivyno iškėlimo į finansiškai parankesnes jurisdikcijas ir tik labai optimistiškai tikėtis sektoriaus

---

<sup>312</sup> Oficialusis leidinys C 13, 2004-01-17, p. 3-12.

<sup>313</sup> N330-05 - Pagalba laivybos bendrovėms - Tonažo mokesčio schema. Prieiga per internetą: <<http://kt.gov.lt/vp/atvejai/N330-05.pdf>>.

<sup>314</sup> Žr.: <<http://wista-uk.net/outside/2005/tssystemseurope.pdf>>.

<sup>315</sup> Plačiau žr. Pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 7, 11, 12, 18, 19, 26, 31, 43, 50, 51, 53, 58 straipsnių, Įstatymo 1 priedėlio pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo 38(1 ir 38(2) straipsniais įstatymo projekto aiškinamąjį raštą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_1?p\\_id=288292](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_1?p_id=288292)>.

dalyvių iš užsienio susidomėjimo (nors toks tikslas realistiškai net nekeliamas). Vis dėlto, kaip matyti ir iš viešai prieinamos informacijos, Lietuvoje nustatytas mokestinis režimas dideliu populiarumu nepasižymi ir ženklios įtakos Lietuvos jūrų laivų registre registruotam laivų skaičiui taip pat neturi.

Laikotarpį nuo 2008 m. galima pavadinti itin staigių pokyčių metais, kur, neneigiant ir pačių pokyčių turinio reikšmės, konkurencingumui didžiausią poveikį turėjo pats pokyčių staigumas, jų gausa, įgyvendinimo būdai, retrospektyvus taikymas. Beveik pusė visų dešimtmetį galiojančio įstatymo pakeitimų tenka būtent šiam laikotarpiui. Pirmiausia, reaguojant į Europos Komisijos pateiktas pastabas ir inicijuotą ES teisės pažeidimo procedūrą dėl galimo investuotojų iš kitų ES valstybių narių diskriminavimo ir netinkamo Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos įgyvendinimo, dividendams taikomos dalyvavimo išimties riba nuo „10 proc. + 1 akcija“ sumažinta iki 10 proc. kaip ir reikalauja minėtoji direktyva, taip pat pakeista užsienio investuotojams buvusi nepalanki nuo dividendų išskaičiuoto mokesčio (kai netaikoma dalyvavimo išimties taisyklė) užskaitymo tvarka, protekcionistinį elementą ir toliau išsaugant – ankstesnė tvarka, kuria išskaičiuotas mokestis buvo užskaitomas tik dividendus gaunančiam Lietuvos vienetai (mechanizmo netaikant, kai dividendai už analogiškus akcijų portfelius išmokami užsienio vienetais), pakeista išskaičiuoto mokesčio užskaitymu ir net jo grąžinimu dividendus išmokančiam vienetai (iš dalies grįžtant prie dar Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatyme galiojusios tvarkos ir neišnaudojant galimybių rasti užsienio verslui patrauklesnių dvigubo apmokestinimo naikinimo sprendimų). Kartu įsigalioja dar viena reikšminga naujovė – pelno mokesčio lengvata Lietuvos įmonių išlaidoms mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbams, leidžianti šias išlaidas iš pajamų atskaityti net tris kartus ir, kas tarptautinio konkurencingumo aspektu itin reikšminga, apimanti ne tik paties Lietuvos vieneto atliktus, bet ir įsigytus darbus (jų įsigijimo išlaidas, jei šie atlikti EEE ar DAIS valstybėse). Tokia galimybė yra



reali prielaida Lietuvai tapti tam tikru traukos centru įmonėms iš EEE ir DAIS šalių į Lietuvą perkelti savo atliekamų mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbus ir jų rezultatus (patentus, intelektinę nuosavybę, teises į nematerialų turtą ir pan.), Lietuvoje akumuliuoti ženklia dalį (jei ne visas) iš jų generuojamų pajamų. Vis dėlto, kaip matyti iš pasirinkto šios lengvatos praktinio įgyvendinimo (konkrečiai – pelno mokesčio įstatymo komentare pateikiamos mokesčių administratoriaus pozicijos), lengvata interpretuojama santykinai griežtai ir siaurai. Pavyzdžiui, kalbant apie nuostatą, kad įsigyjami darbai turi būti panaudojami paties mokėtojo vykdomuose moksliniuose tyrimuose ar eksperimentinėje plėtroje ir lengvatos taikymo prasme negali būti iš karto panaudojami versle, komercializuojami ar toliau platinami, nors pačiame PMĮ tokio tiesioginio apribojimo nesama. Be to, minėtame komentare pateikiamas tokiomis darbais pripažįstamos veiklos sąrašas taip pat neapima daugelio darbų, kuriuos, žvelgiant plačiau ir pragmatiškiau, galėtų apimti, pavyzdžiui, eksperimentine plėtra nelaikant naudojamų kompiuterinių programų funkcijų išplėtimo, pritaikymo, net naujų programų kūrimo darbų). Dėl to, žinant kitose šalyse (pvz., Nyderlanduose, Liuksemburge, Kipre) panašioms darbams ir intelektinei nuosavybei taikomus režimus (kurie detalčiau aptariami kitame šios dalies skyriuje), Lietuvoje taikomas režimas rodosi akivaizdžiai orientuotas tik į vidaus verslą (esamą ar naujai kuriamą), Lietuvoje atliekamus tyrimus, siekiant suteikti tam tikras paskatas investuoti į modernesnių technologijų, verslo sprendimų paiešką, tačiau kartu saugantis, kad mokesčio bazės sumažėjimas (kas yra neišvengiama kiekvienos lengvatos pasekmė ir, jei lengvata tiksliai apibrėžta, yra net tam tikras jos sėkmės indikatorius) būtų griežtai kontroliuojamas, kuo mažesnis. Tokiu protekcinio, siauriamuoju pakankamai pažangaus reguliavimo aiškinimu praleidžiama dar viena reali galimybė papildomai didinti užsienio verslo susidomėjimą Lietuva kaip patrauklia mokestine, tarptautiniam struktūrizavimui tinkama jurisdikcija, nustumiant tai į trečią ar net ketvirtą planą.

Nuo 2009 m. sausio 1 d., įgyvendinant priemones viešiesiems valstybės finansams krizinėmis sąlygomis suvaldyti, pelno mokesčio pagrindinis tarifas Lietuvoje vieneriems (2009) metams padidintas iki 20 proc., nustatomas (iki šiol galiojantis) papildomas fiziniams asmenims paskirstomo įmonių pelno dalies, atitinkančios dėl tam tikrų nustatytų pelno mokesčių lengvatų neapmokestinto ar 0 proc. tarifu apmokestinto įmonės apmokestinamojo pelno dalį, apmokestinimas 20 proc. pelno mokesčiu (PMĮ 40<sup>1</sup> straipsnis)<sup>316</sup>. Be to, analogiškai (tačiau taip pat tik lakinai, vieneriems metams) apribojamas ir bendrosios dalyvavimo išimties tarp įmonių mokamiems dividendams, kurie, kaip ir fizinių asmenų atveju, išmokami iš lengvatiniu būdu apmokestinto pelno, taikymas, nors tai, sistemiškai vertinant ESTT sprendimų logiką ir argumentaciją bylose *Athinaiki Zythopoiia*, C-294/99 ir *Burda* C-284/06, atrodo labai sunkiai suderinama su 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB tikslais ir turiniu<sup>317</sup>. Visi šie pakeitimai (tiek dėl jų nustatymo, įsigaliojimo būdo, tiek ir dėl pobūdžio bei turinio) yra aiškiai nepalankūs tarptautiniams kapitalo srautams, vietos ir užsienio verslo planuotoms ir kurtoms ilgalaikėms struktūroms.

2009 m., grįžtant prie 15 proc. pagrindinio pelno mokesčio tarifo, atsisakoma palūkanų, mokamų juridiniams asmenims į EEE ir DAIS valstybes, apmokestinimo prie pajamų šaltinio ir, baigiantis pereinamajam laikotarpiui, panaikinamas išskaičiuojamasis mokestis honorarams, mokamiems tarp bent 25 proc. dalyvavimo kapitale ryšiu susijusių ES įmonių, taip visiškai įgyvendinant 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyvą 2003/49/EB (tik honorarų atveju

---

<sup>316</sup> Šiuo atveju sprendimas gan unikalus ir paradoksalus, nes formaliai apmokestinamas ne pats įmonės apmokestinamasis pelnas, kuriam taikytas 0 proc. tarifas ar kuris buvo neapmokestintas (kai jis kaip dividendai išmokamas akcininkams fiziniams asmenims), o pelno mokestis faktiškai taikomas fizinių asmenų pajamoms. Kita vertus, jo veiksmingumas labai abejotinas, turint onemyje galimybę, pasinaudojus dalyvavimo išimties taisykle, tiesiog perkelti dividendus į kitą čia pat Lietuvoje ar bet kurioje kitoje ES šalyje įsteigtą kontroliuojančią bendrovę ir tik tada dividendais išmokant gyventojui akcininkui.

<sup>317</sup> Esminė problema šiuo atveju, matyt, ne tiek siekiamas tikslas, kiek pasirinktas jo realizavimo būdas – papildomas apmokestinimas taikomas paskirstomam pelnui (akcininko pajamoms), todėl ir vertintinas kaip draudžiamas išskaičiuojamasis mokestis, o ne pačiam dividendus išmokančio vieneto apmokestinamajam pelnui, perskaičiuojama šio vieneto pelno mokesčio bazė.

(skirtingai nuo palūkanų) – ES reikalaujamą reguliavimą įgyvendinant minimaliai tik tiek, kiek reikalauja pati direktyva ir yra įpareigos padaryti visos ES valstybės narės). Su naujai PMI nustatyta mokestinių nuostolių perkėlimo tarp vienai grupei priklausančių įmonių galimybe sietina ir teritorinio apmokestinimo užuomazgas įtvirtinanti nuostata – per nuolatinės buveinės EEE ir DAIS valstybėse Lietuvos vienetų gautų pajamų (ir, atitinkamai, nuostolių) neįtraukimas skaičiuojant tokių Lietuvos įmonių mokesčio bazę. Tai galėtų būti pirmuoju Lietuvos žingsniu pereinant prie teritorinio apmokestinimo principo, kas būtų viena kertinių paskatų Lietuvoje steigti veiklai užsienyje skirtas įmones, vis dėlto aiškus išimties taikymo teritorinis apribojimas (EEE ir DAIS šalimis) ir kriterijus, reikalaujantis, kad tokios pajamos būtų apmokestinamos atitinkamu mokesčiu tose valstybėse, faktiškai yra tik vienašalis dvigubo apmokestinimo naikinimas taikant atleidimo metodą, kuris, žvelgiant objektyviai, šiuo atveju praktiškai nelabai skiriasi nuo visuotinė norma esančio kredito metodo, nes Lietuvoje taikomas pelno mokesčio tarifas daugeliu atvejų yra mažesnis, nei patraukliomis Lietuvos verslui rinkomis rinkomis esančių EEE ir DAIS šalių.

Paskutinysis iš reikšmingų PMI pakeitimų yra 2011 m. išplėstas veiklų, kuriomis naudojamosi pelno mokesčio lengvata (jei atitinka kitas sąlygas) gali verstis LEZ įmonės, sąrašas. Įtraukiamos *inter alia* ir tokios mobilumu pasižyminčios, labai reikšmingų kapitalo investicijų nereikalaujančios veiklos rūšys kaip kompiuterių programavimas, kompiuterių konsultacinė, duomenų apdorojimo, saugojimo (prieglobos), informacinių paslaugų centrų veikla. Žinant informacinių technologijų, telekomunikacijų infrastruktūros ir interneto skvarbos išvystymo lygmenį Lietuvoje<sup>318</sup> ir galimybes virtualioje erdvėje sukurtus produktus ir paslaugas eksportuoti iš esmės be apribojimų ir net papildomų kaštų, keista galėtų būti tik tai, kad tokia nuostata atsirado tik dabar. Vieninteliu neaiškumu šios lengvatos kontekste būtų jos sąveika, koreliacija su lengvata

---

<sup>318</sup> Žr.: <<http://www.rrt.lt/lt/naujienos/archive/p40/lietuva-ir-toliau-deaz.html>>.

moksliniams tyrimams ir eksperimentinei plėtrai, jų sričių sutapimai, galima sinergija. Tinkamai tai išnaudojant, Lietuvoje suformuotas mokestinis režimas (ir apskritai veiklos sąlygos) inovacijomis informacinių technologijų sektoriuje užsiimančioms įmonėms būtų itin konkurencingas ir lankstus, tinkamas tiek stambias, realias kapitalines investicijas šalies rinkoje planuojantiems, paslaugų ir tyrimų centrus steigiantiems investuotojams, tiek ir išimtinai užsienio rinkoms ir tarpgrupinėms paslaugoms, veiklos optimizavimi skirtoms struktūroms: pavyzdžiui, verslo subjektams, kurie, nestatydami didelių tiriamųjų centrų ar gamyklų, iš vienoje iš Lietuvos LEZ stovinčios tarnybinės stoties išplatinę bandomąsias savo užsienio centruose sukurtų programų versijas ar atlikę testavimus (laikant tai vienu iš eksperimentinės veiklos etapų), vėliau ir toliau iš Lietuvos (LEZ) šias programas platintų ar teiktų kitas paslaugas, čia generuotų pardavimų pajamas, įsigytų veiklai reikalingas teisinės, finansinės, techninės paslaugas ir pan.

### **1.3. Gyventojų pajamų apmokestinimas**

Apžvelgiant gyventojų pajamų apmokestinimo Lietuvoje raidą iš konkurencingumo perspektyvos ir vertinant galiojančias nuostatas, išskirtini du pagrindiniai aspektai – taisyklės, nustatančios tapimo, išlikimo ir nustojimo būti mokesčių rezidentu tvarką, ir darbo bei kapitalo pajamoms taikomi tarifai, apmokestinimo režimai.

Nuo nepriklausomybės atkūrimo pradžios galiojusiam Fizinų asmenų pajamų mokesčio laikinajame įstatyme<sup>319</sup> atskirų rezidento (nuolatinio gyventojų) ir nerezidentų (nenuolatinio gyventojų) kategorijų nebuvo, nors mokesčio prievolės pagal nuolatinę asmens gyvenamąją vietą buvo skirstomos: Lietuvoje nuolatinės gyvenamosios vietos neturintys asmenys mokesčių mokėjo tik nuo iš

---

<sup>319</sup> Valstybės žinios, 1990, Nr. 31-742.

Lietuvoje esančių įmonių, įstaigų ir organizacijų, taip pat užsienyje esančių Lietuvos Respublikos įmonių, įstaigų ir organizacijų gautų su darbo santykiais susijusių pajamų. Šios pajamos (gautos pagrindinėje darbovietėje) Lietuvoje buvo apmokestinamos taikant progresinę skalę – 18, 20, 24, 28, 33 proc. pajamų mokesčio tarifus. Ne pagrindinėje darbovietėje gautos su darbo santykiais susijusios pajamos apmokestintos dar kiek progresyvesne sistema – 18, 20, 25, 30 ir 35 proc. tarifais. Autoriniams atlyginimams, gaunamiems paties autoriaus, taikytas mokesčio tarifas – 13 proc., autorinėms pajamoms, mokamoms įpėdiniais – net 60 proc. tarifas. Komercinės veiklos pajamoms (įskaitant individualias įmones ir ūkines bendrijas, kurioms taip pat taikytas modifikuotas fizinių asmenų apmokestinimo režimas) taikytas pagrindinis 30 proc. tarifas (žemės ūkio veiklos pajamoms – 10 proc.), kitoms pajamoms – 20 proc. tarifas. Kartu prie neapmokestinamųjų pajamų buvo priskiriamos tokios ir pajamos iš kapitalo kaip dividendai, pajamos iš akcijų pardavimo ir kitokio turto perleidimo, kito asmeninio turto perleidimo. Įdomu, kad šalia Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo nuo 1991 m. galiojo ir, kas paradoksalu, formaliai vis dar galioja (!) Lietuvos Respublikos laikinasis valiutos fondų ir atskaitymų konvertuojama valiuta įstatymas<sup>320</sup>, kuriuo *inter alia* buvo (o formaliai ir tebėra) nustatyta, kad Lietuvos įmonės, gaunančios pajamas vidaus pinigais (tuo metu – rubliais) ir užsienio valiuta, proporcingą dalį pelno mokesčio taip pat turi sumokėti užsienio valiuta, o fizinių asmenų pagal darbo sutartis gaunamos pajamos užsienio valiutomis, neatsižvelgiant į atitinkamas Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo nuostatas, apmokestinamos 28 proc. tarifu ir mokestis taip pat sumokamas ta pačia valiuta. Vargu ar tokį reguliacinį „kokteilį“, net turint omenyje lengvatas (apmokestinimo nebuvimą) kapitalo pajamoms, galėtume laikyti labai patraukliu užsieniečių mokestinei imigracijai, ypač žinant dar ir bendrąjį socialinį, ekonominį, politinį to meto kontekstą, kita vertus,

---

<sup>320</sup> Valstybės žinios, 1991, Nr. 10-265.

valstybės faktiškai įgyvendinama jos fiskalinės jurisdikcijos apimtis buvo labai ribota ir iš šiandienos perspektyvos struktūrizavimui įdomių ir labai patrauklių galimybių būtų galima surasti.

Iki 1994 m. esmingesnių konkurencingumui reikšmę turinčių pakeitimų, pastebint gal tik kiek sumažintą apmokestinimo progresyvumą, neapmokestinamosioms pajamoms priskirtas ir indėlių palūkanas ir atsiradusį minimalų turto vertės prieaugio pajamų apmokestinimą, nepadaryta. Tuo tarpu 1994 m. balandžio mėnesį priimamas Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo pakeitimo įstatymas, kuriuo atsisakoma progresinio apmokestinimo pagrindinėje darbovietėje gautoms pajamoms. Tai laikytina liberalios krypties, šalies konkurencingumą apčiuopiamai didinančia reforma (nors kartu paliekamas ir net padidinamas vienas progresinio apmokestinimo elementų – neapmokestinamasis pajamų dydis), tačiau pagrindiniu tarifu nustatoma viršutinė buvusios skalės riba – 33 proc., progresija ne pagrindinėje darbovietėje gaunamam darbo užmokesčiui, nors ir modifikuota (paliekant tik tris tarifus: 10, 20 ir 35 proc.) išsaugoma. Nuo 1996 m. vasario mėnesio įsigalioja įstatymo pakeitimai, kuriais ženkliai priartėjama prie klasikinio mokėtojų skirstymo į rezidentus ir nerezydentus, nuolat Lietuvoje gyvenančių asmenų mokesčio objektu Lietuvoje tampa ir bet kokios jų iš Lietuvoje įsteigtų juridinių asmenų gaunamos pajamos, taip pat pajamos iš Lietuvoje vykdytos ūkinės komercinės veiklos. Be to, Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 3 straipsnis, anksčiau akcentavęs specialią užsienio valiutomis gautų pajamų apmokestinimo tvarką, keičiamas nuoroda dėl tarptautinėse sutartyse nustatytų taisyklių viršenybės šio nacionalinio įstatymo atžvilgiu, kuris 1997 m. dar papildomas dvigubo apmokestinimo naikinimo (vienašališkai) pagrindais. Neapmokestinimas nuo tų pačių 1996 m. paliekamas tik iš Lietuvoje įsteigtų įmonių gaunamiems dividendams, kitais atvejais nustatant 20 proc. tarifą. Nuo 1997 m. fizinių asmenų pajamų mokesčiu prie pajamų šaltinio apmokestinamos ir užsienio valstybių įmonės įstaigos ir

organizacijos, gaunančios išmokas iš neribotos civilinės atsakomybės individualių įmonių ir ūkinių bendrijų, tuomet neturėjusių juridinio asmens teisių (nustatytas 15 proc. tarifas pajamoms už įvairias paslaugas, 10 proc. honorarams ir 24 proc. išmokoms lengvatinio mokesčio valstybėse registruotoms įmonėms), tokiu būdu užsienio mokesčių mokėtojus skirstant ne pagal jų požymius, o pagal jiems išmokas išmokančius Lietuvos vienetus.

Nuo 1999 m. sausio 1 d., įsigaliojus visiems Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 1, 2, 9, 24, 26, 26(1), 27, 28, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 41 straipsnių pakeitimo ir papildymo 33<sup>1</sup> straipsniu įstatymo pakeitimams, fizinių asmenų skirstymas įgavo visus klasikinius, ir šiuo metu galiojančiame Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme esančius mokėtojų skirstymo į nuolatinis ir nenuolatinis gyventojus požymius: nuolatinė gyvenamoji vieta, asmeninių, socialinių, ekonominių interesų centras, Lietuvoje faktiškai praleistų dienų skaičius (bent 183 d. per 12 mėnesių), pilietybė, kai dirbama Lietuvos Respublikos diplomatinėse atstovybėse ir konsulinėse įstaigose užsienyje. Kartu išplečiamos ir mokestinės šalies jurisdikcijos įgyvendinimo apimtys, nerezidentų mokesčio objektu Lietuvoje pripažįstant ir per užsienio įmonių nuolatinės buveinės Lietuvoje gaunamas pajamas. Naujuoju įstatymo 33<sup>1</sup> straipsniu apmokestinamosioms pajamoms priskiriamos ir akcijų vertės padidėjimo pajamos, nustatant joms 15 proc. mokesčio tarifą, taip pat numatant galimybę perkelti per mokestinį laikotarpį sukauptus vertybinių popierių perleidimo nuostolius penkerius metus ir nuo apmokestinimo atleidžiant pajamas iš iki 1999 m. įsigytų vertybinių popierių perleidimo. Tais pat 1999 m. nustatoma pirmoji tarptautinio pobūdžio lengvata konkrečios profesijos asmenims, kaip paskata atitinkamam ekonomikos sektoriui – jūrininkų, esančių Lietuvos piliečiais<sup>321</sup>, pajamoms už darbą laivuose plaukiojančiuose su Lietuvos vėliava, nustatomas sumažintas 15 proc. mokesčio tarifas.

---

<sup>321</sup> Vos po įsigaliojimo, nuo 2000 m. gegužės 1 d. šio kvalifikuojančio kriterijaus buvo atsisakyta.

Po to (kaip ir iki 1999 m.) priimama eilė kitų Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo pakeitimų, kurie, įtakodami darbo jėgos apmokestinimą, mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarką, sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus, kitus mokesčio skaičiavimo ir mokėjimo aspektus, neišvengiamai tiesiogiai ar netiesiogiai veikė ir bendrą šalies konkurencingumą, tačiau, koncentruojantis išimtinai ties mokestinės aplinkos konkurencingumu, kitas ženklus pokytis, be abejo, buvo Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo priėmimas 2002 m. liepos 2 d. ir jo įsigaliojimas nuo 2003 m. sausio 1 d.

GPMĮ apmokestinant fizinius asmenis, taip kaip Pelno mokesčio įstatymas juridiniams asmenims, buvo perėjimas prie naujų reguliavimo standartų, kokybės, tiek nuostatų struktūra, tiek ir jų turiniu. GPMĮ jau daromas aiškus skirtumas tarp nuolatinių ir nenuolatinių Lietuvos gyventojų, jiems taikomų mokesčių objekto nustatymo principų: rezidentams, kaip ir iki tol, taikomas pasaulinių pajamų apmokestinimo principas, o nerezidentams – pajamų šaltinio principas, tačiau nuosekliai suderintas su OECD išvystytais ir propaguojamais DAIS standartais, šalims dalinantis apmokestinimo teises: nerezidentų mokesčio objektu Lietuvoje laikomos tik iš šaltinių Lietuvoje gautos palūkanos, pajamos iš paskirstytojo pelno, honorarai ir autoriniai atlyginimai, su darbo santykiais susijusios pajamos, sporto ir atlikėjų veiklos pajamos, taip pat Lietuvoje esančio nekilnojamojo turto nuomos ir perleidimo pajamos bei pajamos, gautos iš per fiksuotą veiklos vietą Lietuvoje vykdomos individualios veiklos (nuolatinės bazės), vienašališkai (t. y. ne dvišalės DAIS pagrindu) atsisakant jurisdikcijos visoms kitoms nerezidentų Lietuvoje gaunamoms pajamoms (atlygiui už prekes ar paslaugas, dovanoms, stipendijoms, vertybinių popierių turto vertės prieaugiui (nei kai pajamos gaunamos iš Lietuvos, nei kai perleidžiami Lietuvos vienetų vertybiniai popieriai) ir t. t). Gyventojų pripažinimo mokesčių rezidentais (nuolatiniais gyventojais) taisyklės (4 straipsnis), kurios nė kiek nepakitusios



galioja iki šiol, nustatė, kad svarbiausiu kriterijumi yra asmens nuolatinė gyvenamoji vieta, antruoju pagal svarbą – jo asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta, toliau vertinamas Lietuvoje faktiškai praleistų dienų skaičius (183 d. per mokestinį laikotarpį arba 280 d. per du vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius, jei vienu iš jų Lietuvoje praleistų dienų skaičius sudaro bent 90 d.), galiausiai pilietybė, ypač jei asmeniui mokamas atlygis (darbo užmokestis) iš Lietuvos valstybės ar savivaldybių biudžetų. Šalia to, net ir pastaruosius tris kriterijus atitinkamiems asmenims nustatomos išlygos (nelaikant jų rezidentais) užsienio šalių diplomatinio ir konsulinio korpuso nariams, taip pat užsienio valstybių atstovybėse dirbantiems taip pat tik individualios veiklos vykdymo tikslais į Lietuvą atvykstantiems ne Lietuvos Respublikos piliečiams. Bene didžiausia įstatymo naujovė mokestinio rezidavimo reglamentavime yra ta, kad GPMĮ 4 straipsnio 4 dalyje nustatoma nuo fiktyvios mokestinės migracijos turinti apsaugoti taisyklė – fiziniai asmenys, kurie yra nuolatiniais Lietuvos gyventojais ne mažiau kaip trimis vienas paskui kitą einančiais mokestiniais laikotarpiais, ir iš karto po jų einančiu mokestiniu laikotarpiu galutinai išvyksta iš Lietuvos į tikslinę teritoriją, toliau vis tiek laikomi nuolatiniais Lietuvos gyventojais visą išvykimo mokestinį laikotarpį bei du po jo einančius mokestinius laikotarpius, jei juos su Lietuva sieja reikšmingi komerciniai interesai: jie yra individualių įmonių savininkai ar valdo bent 25 proc. Lietuvoje įsteigtų įmonių akcijų (pajų, dalių) arba bent 30 proc. jų pajamų sudaro pajamos iš šaltinių Lietuvoje. Tokios nuostatos esminė funkcija – apriboti nuolatinį Lietuvos gyventojų galimybes tik laikinai išvykti į ženkliai palankesnius mokestinius režimus taikančias šalis ir ten realizuoti būnant Lietuvos rezidentu sukauptą turto vertės padidėjimą (gauti pajamas), iš kontroliuojamų įmonių išsimokėti dividendus, gauti kitas pajamas, į kurias apmokestinimo teises visų pirma turėtų turėti Lietuva. Valstybės tikslai šiuo atveju suprantami, tačiau abejotina, ar nuostata tikrai logiška, proporcinga ir tikslingai orientuota: ji taikoma

net tuo atveju, jei asmuo taip niekada į Lietuvą ir nebegrižta, kai jokio manipuliavimo jo veiksmuose nėra, todėl iš dalies šią nuostatą galima būtų laikyti ne prieš mokesčių vengimą ir piktnaudžiavimą nukreipta taisykle, o tiesiog pirmine bendrojo persikėlimo mokesčio (angl. *exit tax*) užuomazga). Tais atvejais, kai asmuo išvyksta į bet kuria kitą šalį, nesančią Tikslinių teritorijų sąrašė, jokie apribojimai netaikomi, Lietuva mokestinės jurisdikcijos atsisako laisvai, todėl sunku rasti logišką paaiškinimą, kodėl, jei Lietuvai fiskalinės pasekmės abiem atvejais visiškai vienodos (mokesčio bazės vis tiek netenkama), kitos šalies pasirinktas mokestinės jurisdikcijos realizavimo būdas įtakoja apribojimų jos atžvilgiu taikymą ar netaikymą. Vienas realesnių to paaiškinimų galėtų būti prielaida, kad į Tikslinių teritorijų sąrašą nepatenkančios šalys vis tiek taiko bent tam tikrą fizinių asmenų apmokestinimą, todėl išimtinai mokestiniai migracijos motyvai jų atveju mažiau tikėtini, tačiau akivaizdu, kad palankų apmokestinimą, preferencinius apmokestinimo režimus pasiturintiems imigrantams, jų pajamoms iš kapitalo taiko kur kas daugiau šalių nei yra Lietuvos Tikslinių teritorijų sąrašė ir jos kitais savo bruožais (pasiekiamumu, gyvenimo lygiu, išsivystymu ir pan.) daug patrauklesnės tokiai, realių veiksmų, fizinio (ne tik formalaus, teisinio, kaip įmonių atveju) reikalaujančiai migracijai.

Tuo tarpu GPMĮ 4 straipsnio 5 dalyje įtvirtintą nuostatą galėtume laikyti tam tikru bandymu fiskalinę imigraciją skatinti, mat nenuolatiniams Lietuvos gyventojams, net neatitinkantiems įstatyminių rezidavimo kriterijų, numatoma galimybė kreiptis su prašymu pripažinti nuolatiniu Lietuvos gyventoju, tačiau nustatomas itin griežtas privalomas kvalifikuojantysis kriterijus – bent 90 proc. visų tokio asmens pajamų turi sudaryti Lietuvoje gaunamos apmokestinamosios pajamos. Pastebėtina, kad DIAS taikymo atveju, kilus ginčui tarp šalių dėl to, kurios iš šalių mokesčių rezidentu asmuo laikytinas, rezidavimo pripažinimas būtent šiuo kriterijumi būtų labai abejotinas, todėl, manytina, kur kas praktiškiau ir efektyviau būtų tokio pobūdžio nuostatą sieti ne su asmens pajamų šaltinių

lokalizacija, o su jo asmeninių, socialinių, ekonominių interesų centro kriterijumi, nustatant, pavyzdžiui, atitikimą jam patvirtinančių kvalifikacinių požymių minimumą (turto šalyje turėjimą, užimamas pareigas, studijas ir pan.).

Kita tuomet radikali GPMĮ naujovė – visiškas progresinio tarifo atsisakymas (paliekant tik neapmokestinamojo pajamų dydžio mechanizmą), įvedant dviejų tarifų mokestį: pagrindinį 33 proc. tarifą ir 15 proc. sumažintą tarifą atskiroms pajamų rūšims, įskaitant dividendus (iš šalių, kuriose įregistruotų kontroliuojamųjų vienetų atžvilgiu netaikomas PMĮ 39 straipsnis), palūkanas, honorarus, autorinius atlyginimus, sportininkų ir atlikėjų veiklos pajamas ir t.t. Šis vieno tarifo pajamų apmokestinimo sistemos pasirinkimas, kaip minėta, neliko nepastebėtas ir tarptautinėje bendruomenėje, buvo tokių pokyčių bangos rytų ir centrinėje Europoje avangarde.

Kalbant apie naujuoju įstatymu nustatytą pajamų iš kapitalo apmokestinimo režimą Lietuvoje, išskirtinas sumažinto pelno mokesčio tarifo taikymas dividendams, dosnios GPMĮ 17 straipsnyje įtvirtintos lengvatos palūkanų pajamoms (palūkanoms iš indėlių, vyriausybinių vertybinių popierių, ilgesnių kaip 366 d. trukmės obligacijų ir kitų paskolinių įsipareigojimų), iš Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo perimta lengvata iki 1999 m. įsigytų vertybinių popierių perleidimo pajamoms, vėliau (t. y. po 1999 m.) įsigytų vertybinių popierių atveju lengvatą ribojant 10 proc. maksimalaus paketo turėjimu ir vertybinių popierių išlaikymu bent 366 d. Žinant kapitalo lankstumą, galimybes keisti prigimtį (versti palūkanomis, dividendais, vertybinių popierių vertės prieaugiu ir kt.), tokia gausi lengvatų kombinacija rodo akivaizdų mokesčių naštos balansą pajamų iš darbo nenaudai, objektyvų šių dviejų apmokestinimo įplaukų šaltinių mobilumo skirtumų pripažinimą (t. y. suvokimą, kad dažnai ne valstybės renkasi, kaip apmokestinti finansinius srautus, mobilų (nematerialų) kapitalą, o kapitalas renkasi, kur mokesčius mokėti), nesiimant vertinti, kiek tiksliai šis skirtumas įstatyme atspindėtas.

Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, kaip ir jau anksčiau įsigaliojusiam Pelnų mokesčio įstatyme, nustatomos ir kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklės, sandorių vertės koregavimo ir pajamų perapibūdinimo taisyklės, lengvatų ir sumažinto (15 proc.) tarifo netaikymas ir dvigubo apmokestinimo eliminavimo netaikymas pajamoms iš Tikslinių teritorijų.

Žvelgiant į vėlesnius įstatymo pakeitimus, vienas reikšmingiausių iš jų, be abejo, yra 2005 m. birželio 7 d. priimtas Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6, 20, 27, 37 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas<sup>322</sup>, nustatęs laipsnišką pagrindinio 33 proc. gyventojų pajamų mokesčio tarifo mažinimą iki 27 proc. nuo 2006 m. liepos 1 d. ir iki 24 proc. nuo 2008 m. sausio 1 d. Tais pačiais 2008 m. mokesčių mokėtojų naudai modifikuojamas ir nacionalinis dvigubo apmokestinimo eliminavimo mechanizmas, numatant, kad nuolatinių Lietuvos gyventojų ES valstybėse narėse ir DAIS valstybėse gautos ir jose apmokestintos pajamos, išskyrus dividendus, palūkanas ir honorarus, nuo mokesčio Lietuvoje atleidžiamos (taikomas atleidimo metodas), pastarosioms trims pajamų rūšims ir toliau taikant kredito metodą.

Paskutiniai pastebimiausi ir reikšmingiausi nagrinėjamu aspektu GPMĮ pakeitimai priskirtini 2008 m. pabaigoje atliktai gyventojų pajamų apmokestinimo pertvarkai, su neigiamu atspalviu dažnai viešai įvardinamai „naktine mokesčių reforma“. Nuo 2009 m., privalomojo sveikatos draudimo fondo finansavimą atskyrus nuo gyventojų pajamų mokesčio (iki tol privalomojo sveikatos draudimo fondui buvo skiriama 30 proc. visų gyventojų pajamų mokesčio įplaukų), nustačius savarankišką 6 proc. dydžio įmokų tarifą<sup>323</sup>, gyventojų pajamų mokesčio pagrindinis tarifas sumažintas iki itin konkurencingų 15 proc., tik dividendams nustatant padidintą 20 proc. mokesčio tarifą. Galiausiai nuo 2010 m.

---

<sup>322</sup> Valstybės žinios, 2005, Nr. 76-2743.

<sup>323</sup> Mokesčio bazė pradžioje buvo visiškai susieta su gyventojų pajamų mokesčio baze, dėl to privalomojo sveikatos draudimo įmokų tarifas buvo tiesiog pridedamas prie gyventojų pajamų mokesčio, tačiau ilgainiui bazės buvo vis labiau atsietos, privalomojo sveikatos draudimo įmokas (kur kas logiškiau) susiejant su socialinio draudimo įmokomis.

mokestinio laikotarpio pradžios (nors pats pakeitimo įstatymas priimtas tik 2010 m. lapkričio 23 d.), nustatomas dar vienas – 5 proc. mokesčio tarifas individualios veiklos pajamoms, gaunamoms iš savarankiškos veiklos (kitos nei teisinė, apskaitos, audito, lobizmo, konsultacinės, architekto, inžinerinės, dizaino ir t. t., kuri įstatymo 2 straipsnyje įvardijama kaip „laisvoji profesija“). Be to nustatyta galimybė kaip alternatyvą faktinėms išlaidoms iš individualios veiklos pajamų atimti 30 proc. pajamų dydžio preziuruojamų sąnaudų sumą, o tai praktiškai reiškia jog faktiškai pajamos iš individualios veiklos, negeneruojančios ženklių sąnaudų, apmokestinamos atitinkamai 10,5 proc. (kai kalbama apie laisvasias profesijas) ar vos 3,5 proc. efektyviu gyventojų pajamų mokesčio tarifu<sup>324</sup>. Tokios apmokestinimo sąlygos, greta konkurencingos socialinio draudimo įmokų sistemos<sup>325</sup>, gali tapti itin patraukliu apmokestinimo režimu tiek, pavyzdžiui, savarankišką veiklą vykdančioms prekybos tarpininkams, tiek ir šiek tiek aukštesniu tarifu apmokestinamiems „laisvųjų profesijų“ atstovams (konsultantams, investicijų patarėjams, fondų valdytojams, makleriams), jei ne visiškai keičiant mokestinį rezidavimą, persikeliant į Lietuvą, tai bent perkeliant fiksuotą savo veiklos vietą, „registruojant“ čia gaunamas pajamas (ypač jei asmens rezidavimo valstybė, taip kaip ir Lietuva, dvigubą rezidentų pajamų apmokestinimą eliminuoja taikydama atleidimo metodą).

---

<sup>324</sup> Šiuo atveju darbe, kalbant tiek apie įmonių pelno, tiek apie gyventojų individualios pajamų apmokestinimą visais atvejais neatsižvelgiama į žemės ūkio veiklos subjektams taikomą apmokestinimą, kadangi šiems taikomos išimties, lengvatos, jų sąlygos, raida ir motyvai Lietuvoje verti atskiro tiriamojo darbo ar darbų.

<sup>325</sup> Kuri, iki maždaug 14 proc. sumažinus efektyvų socialinio draudimo įmokų tarifą (kadangi įmokos taikomos tik pusei gyventojų pajamų mokesčiu apmokestinamų pajamų) bei, šalia to, *de facto* nustačius ir šių įmokų maksimalias sumas (*de jure* nustačius maksimalią įmokų bazę – „lubas“), santykinai vertintina kaip itin konkurencinga jau šiuo metu (bent kiek susiję su pajamomis iš savarankiškos veiklos).

## **2 skyrius. Tarptautinė praktika ir galimos pamokos Lietuvai**

Tarptautinės praktikos pavyzdžiai ir bendri siūlymai dėl galimų Lietuvos tiesioginių mokesčių teisinio reguliavimo ir administracinės praktikos tobulinimo kryptių bei konkretūs pakeitimai, kurie galėtų padidinti šalies mokestinį konkurencingumą ar padėtų efektyviau, tikslingiau apsaugoti nacionalinę mokesčių bazę, išskirtini į tris grupes: (1) susijusius su juridinių asmenų apmokestinimu; (2) susijusius su fizinių asmenų apmokestinimu; (3) ir skirtus bendriesiems mokesčių administravimo klausimams bei kitam apmokestinimui aktualiam teisiniui reguliavimui. Pirmuoju ir antruoju atvejais analizė dar gali būti išskirta ir į du savarankiškus lygmenis: bendrojo požiūrio, koncepcinių apmokestinimo principų, esminių konkretaus mokesčio elementų struktūros, turinio lygmenį; ir konkrečių preferencinių ar protekcinių apmokestinimo režimų, konkrečių specialiųjų nuostatų, išlygų ir ribojimų lygmenį.

### **2.1. Juridinių asmenų apmokestinimas**

#### ***2.1.1. Koncepciniai aspektai***

Pirmasis aspektas, į kurį atkreiptinas dėmesys lyginant Lietuvos ir labiausiai pažengusių šalių patirtį: kaip derinamos apmokestinimo kaip fiskalinės priemonės ir reguliacinio instrumento funkcijos. Skirtingų (tiek tiesioginių, tiek ir netiesioginių) mokesčių dalis valstybės biudžete ir balansuojant jos finansinius srautus labai skiriasi: vieni jų (pridėtinės vertės mokestis, akcizai, gyventojų pajamų mokestis) yra akivaizdžiai reikšmingi pajamų šaltiniai, kitų (aplinkosauginiai, gamtos išteklių, turto ir kt. mokesčių) fiskalinė funkcija Lietuvoje yra labai nišinė (jie skirti konkrečioms specialioms programoms, sudaro ne itin reikšmingą dalį fonduose, į kurios įskaitomi, jų administravimo kaštai santykinai aukšti ir pan.), dėl to nustatant jų tarifus, bazę, administravimo

mechanizmus didesnis dėmesys dažnai pabrėžiamos ir vertinamos reguliacinės konkretaus mokesčio galimybės. Pelno mokesčio dalis 2011 m. Lietuvos nacionalinio biudžeto pajamose, kurių bendra suma 19,5 mlrd. Lt, buvo apie 900 mln.<sup>326</sup>, sudarė tik kiek daugiau kaip keturis procentus ir pastaraisiais metais absoliučiu dydžiu iš lėto, bet nuosekliai mažėja (dėl finansų krizės, mažėjančio įmonių pelningumo, naujai nustatomų mokesčio lengvatų ir, neišvengiamai, kitų valstybių konkurencijos, mokėtojams suteikiamų galimybių). Vertinti šią dalį kaip nereikšmingą ar mažareikšmę būtų neatsakinga, tačiau dėl paties mokesčio prigimties, pobūdžio ir prognozuotinių santykinai ribotų netekimų, išnaudoti reguliacinį pelno mokesčio potencialą galimybės yra didelės ir daugelis valstybių tai akivaizdžiai ir aktyviai išnaudoja. Lietuvoje pelno mokesčio įstatymo nuostatos, kuriomis reguliuojami, skatinami ekonominiai procesai daugeliu atveju būtų vienareikšmiškai pripažintos mokesčių lengvatomis, skaičiuojami jų sukelti pajamų netekimai (taip pat kaip priešingi veiksmai – bandymai riboti, labiau apmokestinti tam tikrus ekonominius procesus, ūkinę veiklą, dažniausiai savaime *a priori* laikomi verslo ribojimais, administracinės naštos didinimu ir pan.). Suprantama, tam, kad atitiktų visas vidines ir išorines legitimumo taisykles, šie skatinantieji preferenciniai režimai (kurių galimi pavyzdžiai aptariami toliau) turėtų būti universalūs, nediskriminaciniai. Dėl to jais (atitinkamu mokesčių sumažinimu, atidėjimu ar kitomis palankiomis sąlygomis) pasinaudotų ir dalis esamų, „vietinių“ mokesčių mokėtojų, į šiuos režimus migruotų dalis standartiniu tarifu anksčiau apmokestintos ar apmokestintinos mokesčio bazės, nuo jos surankama mokesčio suma mažėtų. Kita vertus, dalis neapmokestinto įmonių pelno virstų potencialiais papildomais dividendais akcininkams fiziniams asmenims (t. y. gyventojų pajamų mokesčio įplaukomis), naujomis investicijomis

---

<sup>326</sup> Finansų ministerijos informacija. Žr.: <<http://www.finmin.lt>>.

veiklos plėtrai ar naujiems projektams ir pan.<sup>327</sup> Net jeigu tai ir nekompensuotų visų mokestinių tiesioginių pajamų netekimų (kurie, suprantama, turėtų būti skaičiuojami nuo iki pakeitimų turėtos mokesčio bazės, o ne nuo tos, kuri šiomis išimtimis būtų papildomai sukuriama), vertinant visuminį fiskalinį efektą, privalu būtų įvertinti ir pakeitimų stimuliacinį efektą kitoms ekonominės veiklos sritims, jais sukuriama paslaugų (konsultacinių, teisinių, finansinių, investicinių ir pan.) eksporto potencialą, pardavimą režimu suinteresuotiems užsienio subjektams, taip netiesiogiai generuojamas papildomas mokestines pajamas, užimtumą. Į tai orientuota fiskalinė politika, pasiūlymai, konsultacijos, diskusijos, originalaus teisinio reguliavimo paieškos ar užsienio šalių analigiškos praktikos analizė Lietuvoje kol kas labai riboti ir konservatyvūs, apsiribojama tik nuosaikiu jau visuotinai priimtos užsienio šalių praktikos (dalyvavimo išimties taisyklės, mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros lengvatos, holdingą sudarančių akcijų paketų vertės priaugio neapmokestinimo, tonažo mokesčio schemos, net LEZ lengvatų ir kt.) transponavimu be agresyvesnių mėginimų išsiskirti tarptautiniame kontekste (kaip tą bandė ir bando savo mokesčių įstatymais daryti Estija, Airija, Nyderlandai, Liuksemburgas, Malta ar Kipras).

Kitas mokesčių sistemos efektyvumui ir konkurencingumui aktualus koncepcinis reguliacinis aspektas – nuoseklių juridinių asmenų pelno apmokestinimo teisinio reguliavimo loginių, sisteminių, ekonominių pagrindų trūkumas ar jų nesilaikymas. Lietuvoje galioja dvipakopė iš ekonomines veiklos gautos naudos (pajamų / pelno) apmokestinimo sistema: pelno mokestį moka

---

<sup>327</sup> Čia pat pastebėtina, jog, mokesčius vertindamas kaip neproduktyvias sąnaudas, statistinis verslas ir verslininkas, gavęs galimybę susimažinti vieną iš jų (šiuo atveju pelno mokestį), dėl to nebūtinai bus labiau linkęs mokėti kitą (pvz., gyventojų pajamų mokestį nuo dividendų) ir atsisakys papildomų mokesčių optimizavimo sprendimų. Dėl to galimi argumentai, kad papildomomis pelno mokesčio išimtimis gali būti sukurtos ar išplėtos visiško neapmokestinimo situacijos. Tačiau, autoriaus nuomone, tai vertintina kaip du atskiri klausimai, nes negebėjimas tinkamai administruoti, surinkti vieną mokestį, neturėtų būti sprendžiamas kitų mokesčių sąskaita. Be to, bet kuriuo atveju pelno mokestis dažnai lengviau išvengiamas nei gyventojų pajamų mokestis, o tam tikrų tikslinių išimčių įvedimas, galbūt, kaip tik padidintų finansinių srautų stebėjimo galimybes, sumažintų dirbtinių sandorių ir ūkinių operacijų su „ofšorinėmis“ bendrovėmis, kai jie nėra verslo būtinybė (pvz., siekiant be apmokestinimo akumuliuoti pelną naujiems projektams ir investicijoms ar netipiniams finansavimo poreikiams) patrauklumą.



pelną uždirbusi įmonė, o gyventojų pajamų mokestį – iš šios įmonės grąžą (dividendus) išsiimantis (tiesiogiai ar per holdingines struktūras) fizinis asmuo (akcininkas). Tačiau kodėl, pavyzdžiui, tiesiogiai ir savarankiškai (įregistravęs individualią veiklą ar vienkartinį sandorį)<sup>328</sup> ekonominę naudą uždirbęs ir per sau priklausančią įmonę tokią pat naudą iš analogiškos veiklos sugeneravęs (t. y. faktiškai vienodą pridėtinę vertę sukuriantys) gyventojai prie viešųjų išlaidų ir valstybės išlaikymo turi prisidėti skirtinga dalimi: pirmasis moka tik 5 ar 15 proc. (priklausomai nuo individualios veiklos pobūdžio) dydžio gyventojų pajamų mokestį, tuo tarpu antrojo atveju, prieš sumokant 20 proc. dydžio gyventojų pajamų mokestį nuo dividendų, įmonė dar moka 5 ar 15 proc. (priklausomai nuo jos dydžio ir apyvartos) pelno mokestį, dėl ko antrajam tenkantis efektyvus mokesčių tarifas auga iki 24 ar net 32 proc.? Bene reikšmingiausias, objektyviai matomas požymis, leidžiantis paaiškinti ir pateisinti dvipakopį apmokestinimą, yra valstybės laiduojama galimybė įmonę įsteigusiam reguliuoti (riboti) savo verslo riziką, atsakomybę ir, nesėkmės atveju, atsakyti tik į verslą investuotomis sumomis. Kadangi plačiąja prasme bet kokio verslo bankrotai neišvengiamai susiję su papildomais visuomeniniais kaštais (pradedant kreditoriais, klientais, vartotojais, galiausiai nesumokėtais mokesčiais valstybei, teisminių procesų kaštais ir pan.), natūralu ir logiška, kad už tai (ribotą civilinę atsakomybę ir potencialią viešąją riziką), taip pat aktyvesnę, intensyvesnę naudojimąsi viešąja infrastruktūra (įmonei taikoma papildoma valstybine priežiūra, reguliavimu), viešosiomis paslaugomis iš per ribotos atsakomybės juridinį darinį veikiančio verslininko prašoma prie viešųjų išlaidų finansavimo prisidėti papildomai. Panašiai yra kalbant ir apie tarptautinio verslo situacijas, kai ir dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse ir apskritai pasaulinėje praktikoje pagrindinės užsienio juridinių asmenų pelno apmokestinimo teisės pirmiausia paliekamos jo

---

<sup>328</sup> Galimybės sumokėti fiksuoto dydžio pajamų mokestį įsigyjant verslo liudijimą šiuo atveju nevertinant, kaip itin specifinės ir su šio darbo tema nesusijusiais tikslais valstybės taikomos priemonės.

rezidavimo (įsisteigimo, buveinės, efektyvaus valdymo) šaliai, kurioje, tikėtina, bus labiausiai jaučiamos jo bankroto pasekmės, tuo tarpu šaltinio valstybės apmokestinimo teisės siejamos su nuolatinės buveinės, platesnio, aiškiau apčiuopiamo ir testinio ryšio su pajamų šaltinio valstybe atsiradimu. Būtent šiuo pagrindu daugelyje pažengusių šalių (Jungtinėje Karalystėje, Nyderlanduose, Singapūre, Naujojoje Zelandijoje, JAV ir kt.) neribotos civilinės atsakomybės partnerinės bendrijos nepripažįstamos savarankiškais mokesčių mokėtojais (ar bent jau leidžiama joms tokį traktavimą pasirinkti), laikomos fiskališkai permatomomis, jų pajamos ir sąnaudos proporcingai paskirstomos tiesiogiai partneriams (nariams) ir visi mokesčiai taikomi būtent narių lygmenyje. Neretai toks mokestinis režimas taikomas net ir komandinio tipo bendrijoms (kuriose daliai narių taikoma ribota atsakomybė) ar net visiškai ribotos atsakomybės bendrijoms ir įmonėms (dažnai tokioms, kurių visi dalyviai nerezidentai, kurios įsisteigimo šalyje veiklos nevykdo, neturi joje buveinės ir valdymo organų, t. y. įsisteigimo valstybės ekonomikoje faktiškai nedalyvauja). Tuo tarpu Lietuvoje, apmokestinant juridinių darinių pelną, mokėjimo už ribotą civilinę atsakomybę ir potencialius visuomenės kaštus principas iš esmės ignoruojamas: visais atvejais apmokestinamos tiek ūkinės bendrijos (esančios tik tam tikra jungtinės veiklos juridinio formalizavimo išraiška), tiek jų pelno dalį gaunantys nariai fiziniai asmenys (tikrieji nariai ir nariai komanditoriai); taip pat ir su individualiomis įmonėmis bei jų apmokestintą pelną išsiimančiais savininkais. Labiausiai, matyt, remiamasi kitais argumentais ir kriterijais, kurių identifikuoti ir jų objektyvumo, nuoseklumo ir logikos įvertinti šio darbo autoriui kol kas nepavyko. Minėtojo principo užuomazgas galbūt galėtume išvelgti tik tame, kad Lietuvos juridinių asmenų pajamos iš neribotos civilinės atsakomybės vienetų nelaikomos dividendais ir net priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms (PMĮ 12 straipsnio 9 punktą), o gaunamos nerezidentų (tiek fizinių<sup>329</sup>, tiek juridinių

---

<sup>329</sup> Nuo 2012 m. liepos mėnesio, įsigaliojus atitinkamiems Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo

asmenų) apskritai nėra mokesčio objektu Lietuvoje. Vis dėlto juridinių asmenų atveju tai vis tiek neeliminuoja antrojo, o greičiau tik trečiąjį apmokestinimo lygmenį, o fizinių – užsieniečiai vis tiek yra apmokestinami ir savo rezidavimo valstybėse, todėl ir du apmokestinimo lygmenys (už tai negaunant ribotos civilinės atsakomybės) išlieka. Dėl to lietuviškos ūkinės bendrijos ir individualios įmonės akivaizdžiai pralaimi užsienio šalių siūlomoms analogiškomis veiklos formalizavimo alternatyvoms, ir ne tik kalbant apie užsieniečių pasirinkimą formalizuojant savo veiklą, bet vis dažniau naudojamos ir Lietuvos rezidentų, savarankiškai ir visiškai teisėtai eliminuojant papildomą apmokestinimo lygmenį pasinaudojant partnerinėmis struktūromis kitose ES valstybėse narėse ar net trečiojoje valstybėse (JAV, Singapūre, Naujojoje Zelandijoje, Honkonge ir kt.). Pastebėtina, jog toks (vieno lygmens apmokestinimą partnerinėms struktūroms nustatantis) teisinis reguliavimas nebūtų visišku svetimkūniu ir Lietuvos tiesioginių mokesčių sistemoje, jeigu nuosekliai įvertinsime Europos ekonominių interesų grupėms GPMĮ ir PMIĮ nustatytą apmokestinimo mechanizmą. Tačiau bene paprasčiausiu ir sisteminių vientisumą užtikrinančiu sprendimu Lietuvai šiuo atveju galėtų tapti tiesiog leidimas visas išmokas neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyviams (ar bent jau tiems, kurių atsakomybė iš ties neribota – tikriesiems nariams) laikyti ūkinės bendrijos ar individualios įmonės leidžiamais atskaitymais, taip visais atvejais užtikrinant vienintelį atitinkamų pajamų/pelno apmokestinimo lygmenį (žinoma, prieš tai kompleksiskai peržiūrėjus ir įvertinus jau galiojančias nuostatas dėl pelno mokesčio mokėtojams ar apskritai užsienio šalių rezidentams tenkančios neribotos civilinės atsakomybės vieneto pelno dalies apmokestinimo) ir sukuriant jungtinės veiklos esmę ir neribotą civilinę atsakomybę atspindintį mokesčių režimą.

---

pakeitimams (kurie, nestebėtina, kažkoku būdu turės būti taikomi nuo 2012 m. sausio 1 d.) tai buvo pakeista (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 6, 12, 16 ir 22 straipsnių pakeitimo įstatymas. Valstybės žinios, 2012, Nr. 83-4340.)

Panašios prigimties mokesčių teisinio reguliavimo nenuoseklumo pavyzdys – kooperatinėms bendrovėms ir jų pajininkams taikomas apmokestinimas, kuris, išskyrus specialias lengvatas žemės ūkio veiklai, yra iš esmės analogiškas taikomam visiems kitiems juridiniams asmenims ir jų dalyviams, neatsižvelgiant į jų paskirties ir ekonominio turinio skirtumus. Kooperatinės bendrovės savo esme yra veiklos, išteklių, pajėgumų kooperavimo instrumentas, kurio pirminė paskirtis ne tiek tiesioginis ekonominės naudos, pelno generavimas, o, visų pirma, paslaugos savo nariams, jų poreikių tenkinimas (tai įtvirtinta ir Lietuvos Respublikos kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatyme<sup>330</sup>). Klasikinis supaprastintas tokios veiklos pavyzdys – kooperatinė bendrovė, kuri kaip stambus pirkėjas palankesnėmis kainomis ir sąlygomis įgyja savo nariams reikalingas prekes ir paslaugas (įrangą, patalpas, žaliavas, techniką ir pan.), o vėliau jas tokiomis pat palankiomis sąlygomis (už savikainą, be pelno maržos) jiems perparduoda. Net ir kooperatinių bendrovių pelnas tarp jos narių pirmiausia skirstomas pagal narių apyvartą su kooperatine bendrove ir tik iki 10 proc. pelno gali būti skiriama dividendams<sup>331</sup>. Vis dėlto kooperaciniams kooperatyvų ir jų narių santykiams (lygiai kaip ir visiems kitiems privatiems ir net viešiesiems juridiniams asmenims) taikomas reikalavimas laikytis ištiesiosios rankos principo (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio ir Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio), sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros taisyklių, juos sudarinėti išimtinai rinkos sąlygomis ir kainomis, atlikti vidinius iš išorinius kainų palyginimus, nors savo esmė toks reikalavimas aiškiai kertasi su Kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatyme įtvirtintais tokių bendrovių veiklos tikslais, juos faktiškai net paneigia. Iš kooperacijos per palankiomis sąlygomis sudaromus sandorius pajininkų gaunama ekonominė nauda gali būti eliminuojama koreguojant mokesčių bazės paskirstymą tarp bendrovės ir pajininkų (pvz.,

---

<sup>330</sup> Valstybės žinios, 1993, Nr. 20-488; 2002, Nr. 57-2296.

<sup>331</sup> Kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatymo 14 straipsnis.

didinant jų iš sandorių su bendrove gaunamą pelną) ir, potencialiai, po to apmokestinama pakartotinai kaip kooperatyvo pajininkams paskirstomas kooperatyvo pelnas. Suprantama, visiškas kainodaras tarp kooperatyvų ir jų pajininkų dereguliavimas, kalbant apie tarptautinio pobūdžio komercinius sandorius, labai padidintų mokesčio bazės erozijos riziką, galimybes rinkos sąlygų neatitinkančiais sandoriais perkelti kooperatyvo Lietuvoje sugeneruotą pelno mokesčio bazę į užsienį. Vis dėlto tai, kad šiuo aspektu požiūris į kooperatyvus niekuo nesiskiria nuo požiūrio į bet kurią kitą privatų juridinių asmenį, taip *de facto* eliminuojant jų pagrindinį skiriamąjį bruožą, sumažinant funkcionalumą, mažina kooperatinių bendrovių kaip veiklos formos patrauklumą (rezidentams ir, tuo labiau, nerezidentams), riboja jų galimybes pasiekti keliamus tikslus, pati juridinė forma lieka savitikslių. Kaip potencialūs kooperatyvų apmokestinimo režimo tobulinimo sprendimai šiuo atveju galėtų būti svarstomi, pavyzdžiui: adaptuotas suomiškasis mankalos<sup>332</sup> verslo modelis, leidžiantis bendromis susikooperavusių partnerių pastangomis akumuliuotą ekonominę naudą partneriams iš bendros įmonės įsigyti nebūtinai rinkos realijas atitinkančiomis kainomis (už savikainą) ir nuo sugeneruotos pridėtosios vertės perpardavimo atveju pelno/pajamų mokesčius susimokėti kiekvienam savarankiškai (užsieniečių atveju, pvz., tiesiog preziumuojant nuolatinės buveinės egzistavimą); bendrasis draudimas kooperatyvams sudarinėti nuostolingus (ar pelno neduodančius) sandorius su pajininkais ar minimalios maržos reguliavimas; modifikuotos nuolatinės buveinės koncepcijos (su adaptuotomis mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklėmis) preziumavimas aktyviai sandorius su kooperatyvu sudarantiems pajininkams nerezidentams; sandorių kainodaros taisyklėmis perskirstomos mokesčių bazės ir pajininkams išmokamos pelno dalies apmokestinimo konsolidavimas ir pan. Tokiu būdu kooperatinės bendrovės sudarytų prielaidas ir sąlygas ne tik partnerių finansinių išteklių apjungimui ir gautos naudos pasidalinimui, bet ir techninių,

---

<sup>332</sup> Plačiau žr.: <<http://www.edilex.fi/lakikirjasto/6831.pdf>>.

gamybinių pajėgumų, technologijų, intelektualio potencialo, verslo rūšių, finansinių galimybių, turimos infrastruktūros ir pan. kooperavimui, siekiant efektyviausiu įmanomu būdu sukurti visiems partneriams reikalingą produktą ar paslaugas (pvz., gaminant elektrą, gamybines žaliavas, statybines medžiagas, išgaunant gamtos išteklius, finansuojantis verslo projektus ir t.t.), kurias (už savikainą ir pagal iš anksto aptartas proporcijas) tiesiogiai naudodami kiekvienas iš partnerių savo pelną generuotų ir mokesčius mokėtų savarankiškai. Skirtinguose ekonomikos sektoriuose tas pats kooperacijos produktas gali generuoti visiškai skirtingą pridėtają vertę, todėl, manytina, nėra teisinga pelno mokesčiu apmokestinti dar tik tarpinio, būsimam pelnui uždirbti skirto veiklos produkto: juk meistriui, parduodančiam vinių kalimo paslaugą, pasigaminusiam plaktuką pigiau nei jo rinkos kaina, nuo plaktumo savikainos ir jo rinkos kainos skirtumo mokesčių mokėti dar nereikia, o mažesnė plaktuko kaina reiškia tik mažesnes veiklos sąnaudas ir didesnę pelną iš pagrindinių paslaugų.

Pastarieji du pavyzdžiai gan aiškiai iliustruoja koncepcinio požiūrio į skirtingos civilinės teisinės prigimties, turinio ir struktūros juridinių asmenų apmokestinimo principus Lietuvoje stoką, aiškios koreliacijos tarp civilinio teisinio reguliavimo ir konkrečių civilinių struktūrų, sandorių ir jiems taikytinų tiesioginių mokesčių teisės aktų nuostatų trūkumą. Itin paplitęs civilinių teisinių santykių ir pasekmių perkvalifikavimas „mokestiniais tikslais“ taikant turinio viršenybės prieš formą principą remiantis Mokesčių administravimo įstatymo 10 ir 69 straipsniais (vietoje bandymų pozityvųjį mokesčių teisinį reguliavimą tiesiog pritaikyti natūraliai civilinių teisinių santykių raidai) ne tik mažina tiek civilinio, tiek ir mokesčių reguliavimo veiksmingumą, efektyvumą, bet ir sukuria teisinio neapibrėžtumo situacijas, nepripusideda prie užsienio investicijų pritraukimo, jurisdikcijos eksporto skatinimo, konkurencingumo ir, neatmestina, nelabai dera su Lietuvos Respublikos Konstitucijos 46 straipsnyje įtvirtintais įpareigojimais

skatinti ūkinę veiklą ir iniciatyvas, reguliuoti jas taip, kad tarnautų bendrai tautos gerovei.

Paskutinysis iš konceptualiųjų juridinių asmenų apmokestinimo elementų, į kurį šiame darbe atkreiptinas dėmesys – svarbiausiojo jungiančio rezidavimo kriterijaus pasirinkimas. Remiantis galiojančiu PMĮ, rezidentais Lietuvoje yra visi Lietuvoje įsteigti juridiniai asmenys, neatsižvelgiant nei į tai, kaip ir iš kurios šalies jie faktiškai valdomi, kur priimami svarbiausi strateginiai ar apskritai visi verslo sprendimai (kokia akcininkų kilmė, kur faktiškai yra valdymo organai ir pan.), nei tai, kur koncentruota pagrindinė atitinkamo juridinio asmens veikla (rinkos), gaunamos pajamos, turtas ir pan. Viena vertus, rezidavimo pripažinimas remiantis įsisteigimo principu, vyraujantis daugelyje kontinentinės teisės tradicijos šalių (Vokietijoje, Prancūzijoje, Skandinavijos valstybėse ir kt.), užtikrina teisinį tikrumą, mažina ginčų, subjektyvumo galimybę, „pririša“ mokesčių mokėtoją. Tačiau, kita vertus, dėl to apmokestinimo sistema netenka nemažos dalies savo lankstumo, patrauklumo nerezidentų juridinėms struktūroms, kurios, priartindamos globalius finansinius srautus, šalyje įsigydamos aukštos kvalifikacijos paslaugas, papildomų finansinių kaštų šaliai praktiškai nesukurtų. Į juridinių asmenų pelno apmokestinimo sistemą žvelgiant nuosekliai, per kertinius, reguliacinę kryptį diktuojančius principus (mokėjimo už ribotą civilinę atsakomybę, potencialius visuomenės kaštus; solidaraus prisidėjimo prie viešosios lėšomis finansuojamos viešosios fizinės, ekonominės, juridinės, socialinės infrastruktūros kūrimo ir palaikymo; papildomų viešųjų kaštų kompensavimo ir kt.) ar jų derinius, pamatytume, kad (a) realiai šalyje veiklą vykdančios ir (b) joje tik formaliai registruoti ir kitus būtinus incorporavimo (juridinės egzistencijos) kriterijus nominaliai atitinkantys juridiniai vienetai yra pakankamai skirtingose padėtyse šių principų požiūriu, o tai galėtų būti (ir kai kuriose šalyse, pavyzdžiui, Šveicarijoje, Jungtinėje Karalystėje, iš dalies Nyderlanduose, Kipre, Honkonge, Singapūre ir kt., faktiškai yra) objektyvus pagrindas ir skirtingam jų mokestiniam

statusui. Jei vienos kategorijos įmonių, kurias dar galėtume vadinti tradicinėmis, generuojamas pelnas gali būti vertinamas kaip tam tikras santykinis indikatorius, atskaitos taškas, kiek jos gauna naudos iš šalies viešosios infrastruktūros, viešųjų paslaugų, matas, kokia dalimi jos prie šių viešųjų išlaidų gali ir turi prisidėti; tai galbūt kitokios įmonės, besinaudojančios tik formalia registracija valstybėje, jos teisės suteikiamu ir kitų valstybių pripažįstamu juridiniu subjektiškumu ir šalies ekonominiame gyvenime faktiškai nedalyvaujančios, savąją solidariają viešųjų išlaidų finansavimo dalį valstybei visiškai sumoka netiesiogiai, sukurdamos papildomą pridėtinę vertę per šalies rinkoje įsigyjamas teises, finansines, apskaitos ir panašias paslaugas, tenkinant formaliuosius registracijos reikalavimus, registracines rinkliavas ir pan. Savąją pelnui proporcingą duoklę visuomenei šie vienetai susimokėtų ten, tose valstybėse ir toms visuomenėms, kuriose faktiškai veikia, jei tik tos šalys savus mokesčius yra apsisprendusios ir praktiškai taiko (per nuolatinės buveinės institutą ar pripažindamos jas pilnaverčiais fiskaliniais rezidentais, jeigu šiose šalys tokios rezidavimo taisyklės taikomos)<sup>333</sup>. Iš pirmo žvilgsnio pasiūlymas gali pasirodyti pakankamai radikalus, reikalaujantis koncepciškai peržiūrėti visą juridinių asmenų apmokestinimą, administravimo mechanizmus. Tačiau, pažymėtina, kad iš esmės analogišką teisinį ir ekonominį rezultatą galima pasiekti ir radikaliai nekeičiant rezidavimo nustatymo taisyklių, o tik, pavyzdžiui, nustatant bendrąją išimtį (angl. *opt-out*), kuri leistų pasirinkti (laisva valia apie tai pranešant mokesčių administratoriui) rezidentėmis nebūti laikomomis bendrovėms, kurios šalyje nors formaliai ir registruotos, tačiau faktiškai valdomos, veiklą vykdo, pajamas gauna išimtinai iš užsienio ir užsienyje.

---

<sup>333</sup> Tačiau, bet kuriuo atveju, užsienio valstybių pasirinkimas apmokestinti ar neapmokestinti to, kas, remiantis tarptautine apmokestinimo praktika ir bendraisiais principais, laikytina jai priklausančia mokesčio baze, neturėtų būti sprendžiančiuoju elementu formuojant savuosius apmokestinimo mechanizmus, ypač jei toks reguliavimas, nors ir sukuriantis dvigubo neapmokestinimo situacijas, yra logiška ir nuosekli pasirinktos pelno apmokestinimo sistemos išdava. Šiuo atveju svarbiausia yra visų pirma nustatyti, kieno sprendimai tokias situacijas sukuria, o ne bet kokiomis priemonėmis, aukojant savo mokesčių teisinio reguliavimo nuoseklumą, siekti tokių situacijų išvengti.



Migruoti (bent mokestiniais tikslais, tačiau ir įmonių tiesės prasme) galinčių bendrovių pripažinimas gali pasirodyti sunkiai darančiu kontinentinės teisės tradicija grindžiamoje lietuviškoje sistemoje. Vis dėlto analizuodami, pavyzdžiui, nacionalinėje mokesčių teisėje jau įgyvendintą Europos bendrovės institutą, kurio pagrindus nustato Tarybos reglamentas 2157/2001 dėl Europos bendrovės statuto<sup>334</sup>, ar ESTT sprendimą byloje C-210/06 *Cartesio* (kurio 110-112 paragrafuose konstatuojama, kad, analizuojant ES pirminės teisės nuostatas, negalima pateisinti to, jog įsisteigimo valstybė narė, įpareigodama norinčią emigruoti bendrovę likviduotis, kliudytų jai virsti bendrove, kuriai taikomi kitos valstybės narės nacionalinės teisės aktai, jeigu tai leistina pagal pastarosios šalies teisę), galime konstatuoti, kad dėl ES *acquis* įtakos juridinių asmenų migracija (visų pirma įmonių teisės prasme, o, dėl to savaime ir mokestine prasme) jos valstybėse narėse jau neakivaizdžiai pripažįstamas (ar turi būti pripažįstamas) tiek *de jure*, tiek *de facto*, todėl būtinybė prie to tinkamai adaptuoti apmokestinimo mechanizmus ilgainiui taps tiesiog neišvengiama ir daugiausia laimėti šioje srityje gali greičiausiai prisitaikiusios ir lanksčiausios šalys.

Šalia nerezidentinių juridinių darinių įvedimo, kaip jų alternatyva ar, juolab, papildymas galėtų būti svarstoma ir nerezidentams itin patraukli teritorinio apmokestinimo sistema ar bent atskirų jos elementų perėmimas. Bene pačiu ryškiausiu teritorinio apmokestinimo sistemos pavyzdžiu yra Honkongas<sup>335</sup>, kuriame apmokestinamos tik Honkonge uždirbtos, iš šaltinių joje gautos pajamos. Tokiu būdu ši santykinai aukštą 16,5 proc. pajamų mokesčio tarifą taikanti ir jau nemažą skaičių dvigubo apmokestinimo sutarčių turinti jurisdikcija (nors tarptautinėje praktikoje daugelio vis tiek „ofšorine“ laikoma) tapo patraukli ne tik ir ne tiek pasyvių pajamų (palūkanų, dividendų, autorinių atlyginimų) akumuliacijai, bet ir tarptautinėms prekybos, tarpininkavimo struktūroms. Prie

---

<sup>334</sup> Oficialusis leidinys L 294, 2001-11-10, p. 251-271.

<sup>335</sup> Žr. <<http://www.ird.gov.hk/eng/tax/bus.htm>>.

teritorinio apmokestinimo valstybių taip pat priskiriamas Singapūras, o iš dalies teritorinio apmokestinimo sistemas (dėl iš užsienio gaunamų dividendų neapmokestinimo, taip pat užsienyje per nuolatinės buveines uždirbtų pajamų neapmokestinimo ir kt.) taip pat dažnai laikomos turinčiomis ir tokios šalys kaip Prancūzija, Vokietija, Japonija, Nyderlandai<sup>336</sup>. Lietuvoje, kur eksportas laikomas ir yra bene svarbiausiu ekonomikos varikliu, užsienyje įmonių uždirbto pelno apmokestinimo atsisakymas daugeliui matyt atrodytų sunkiai suvokiamu ir pateisinamu sprendimu, vis dėlto, žvelgiant ir į jau esamą reguliavimą kiek plačiau, tai gali nebepasirodyti taip svetima ir nepriimtina. Galiojantis Pelno mokesčio įstatymas (4 straipsnio 1 dalis) jau dabar numato, kad užsienyje per nuolatinės buveines Lietuvos įmonių uždirbtos pajamos Lietuvoje į šių įmonių pelno mokesčio bazę nėra įtraukiamos, be to, turint omenyje galimybes norimą dalį prekybinės veiklos tiesiog perkelti į dukterines bendroves mažesnę pelno mokesčių turinčias kitose ES valstybėse narėse ar net trečiosiose šalyse, bei tai, kad iš tokių užsienio šalių dukterinių bendrovių Lietuvos įmonių gaunami dividendai jau dabar praktiškai neapmokestinami (Pelno mokesčio įstatymo 35 straipsnis), teritorinį apmokestinimo efektą tam tikra apimtimi Lietuvoje galima susikurti jau dabar, net nekeičiant galiojančio reguliavimo. Pagal Pelno mokesčio įstatymo nuostatas tam, kad toks efektas galėtų būti sukurtas, tam tikri mokesčiai nuolatinės buveinės ir/ar dukterinės bendrovės valstybėje turi būti sumokėti, tačiau, bet kuriuo atveju, tai jau nebus Lietuvai mokami mokesčiai. Vienintelis aspektas, kuris, autoriaus nuomone, kol kas Lietuvą saugo nuo tokio tipo mokesčių planavimo, mokesčių bazės iškėlimo struktūrų, yra kol kas santykinai labai konkurencingas pagrindinis pelno mokesčio tarifas, dėl ko potenciali mokesčių ekonomija veikiant per struktūras Kipre, Maltoje ir kitose mažesnius tarifus taikančiose EEE ir DAIS valstybėse neatperka šių struktūrų sukūrimo ir

---

<sup>336</sup> Pavyzdžiui: <<http://tax.uk.ey.com/NR/rdonlyres/edb7ggulansyuajnmmscid3lcobk6ap35suar4gem22gu5bvacg3r52522yugcoujqtmppkniq4qf4zw5sz4zuuayd/ITA077.pdf>>; <[http://www.nftc.org/default/Tax%20Policy/06\\_13\\_02\\_Territorial\\_Tax\\_Study\\_Report.pdf](http://www.nftc.org/default/Tax%20Policy/06_13_02_Territorial_Tax_Study_Report.pdf)>.

palaikymo kaštų. Kita vertus, jeigu būtų rimčiau svarstoma prieš tai aptarta nerezidentinio tipo struktūrų įvedimo galimybė, tik joms taikomas teritorinio apmokestinimo principas (įpareigojimas mokėti pelno mokestį nuo iš veiklos ir šaltinių šalyje sukaupto pelno) galėtų tapti puikia nacionalinė mokesčių bazės apsaugos ir papildomų mokestinių pajamų generavimo priemone, kartu leidžiančia užsieniečių iš užsienio valdomoms, tačiau šalyje registruotoms nerezidentinėms bendrovėms vien dėl sandorių su rezidentais ir pajamų, gautų iš šaltinių šalyje, neprarasti nerezidentų statuso, ir toliau Lietuvoje nemokėti mokesčių nuo pajamų, uždirbtų išimtinai užsienio šalyse, išvengti komplikuoatų ir ne visada efektyvių dvigubo apmokestinimo naikavimo mechanizmų, procedūrų. Nerezidentinių juridinių darinių ir teritorinio apmokestinimo kombinacija, tinkamai juos balansuojant, galėtų tapti instrumentu, kuris leistų Lietuvai efektyviausiai prisitaikyti prie to, ką Avi-Yonah vadina šalių jurisdikcine specializacija į holdingines, gamybines ir prekybines, ir šalia Lietuvoje jau galiojančio holdinginėms struktūroms santykinai palankaus apmokestinimo režimo pabandyti suformuoti konkurencingus (tačiau tam tikras viešąsias pajamas ir toliau užtikrinančius) mokestinius režimus prekybinei ir gamybinei veiklai.

### ***2.1.2. Specialiosios nuostatos (apmokestinimo režimai)***

Kalbant apie specialiuosius apmokestinimo režimus, kurie įmonių pelno apmokestinimą Lietuvoje dar modernesnį, leistų lygintis su verslui patraukliausiomis jurisdikcijomis<sup>337</sup>, pirmiausia dėmesys atkreiptinas į pasyviosioms pajamoms skirtas struktūras. Didžiulis šios rūšies pajamų mobilumas reiškia, jog, jei viena jurisdikcija nesudarys priimtinių sąlygų jas akumuliuoti, jos lengvai, be didesnių netekimų vėl galės būti kaupiamos kur nors kitur ir, vėliau, gražinamos (dividendais ar paskolomis) panaudojimui pirmojoje,

---

<sup>337</sup> Šiuo atveju nekalbant apie išimtinai „ofšorinių“ jurisdikcijų statusą turinčias.

jeigu tik pastaroji perdėtai protekciniu apmokestinimu nėra savęs izoliavusi nuo tarptautinių finansinių srautų.

Jeigu apmokestinant palūkanas Lietuva, kaip jau minėta, atsisakiusi į užsienį išmokamų palūkanų apmokestinimo prie pajamų šaltinio, atrodo pakankamai konkurencingai, tai honorarų atveju, išskyrus privalomus minimalius ES direktyvos 2003/49/EC reikalavimus (susijusius tik su mokesčiu prie pajamų šaltinio), nuo konkurencingiausių šalių, tarp kurių Nyderlandai, Liuksemburgas, Vengrija, o, nuo 2012 m. sausio 1 d., ir Kipras, atsiliekama apčiuopiamai. Pavyzdžiui, Nyderlandų pelno mokesčio įstatyme įdiegtas „Inovacijų dėžutės“ (angl. *Innovation box*) mokestinis režimas, kuris į mokesčio bazę leidžia įtraukti tik 20 proc. iš patentų, taip pat nepatentuojamų inovacijų, komercinės, gamybinės mokslinės informacijos, programinės įrangos licencijavimo gaunamų pajamų, taip sumažinant efektyvų mokesčio tarifą šioms pajamoms nuo 25 proc. iki vos 5 proc.<sup>338</sup> Savo esme šis režimas šiek tiek panašus į Lietuvoje taikomą pelno mokesčio lengvatą moksliniams tyrimams ir eksperimentinei plėtrai, kadangi vienas esminių jo taikymo kriterijų tas, kad intelektinė nuosavybė (nematerialus turtas) būtų savarankiškai sukurta (nors tam tikrus elementus taip pat leidžiama įsigyti ir nėra prievolės darbus atlikti tik Nyderlanduose), tačiau Nyderlanduose lengvata taikoma pajamoms, o ne sąnaudoms ir, kas svarbiausia, nuo 2010 m. atsisakyta maksimalios 400 000 eurų lengvatiniu režimu apmokestinamų pajamų ribos, o turėtos sąnaudos vis tiek mažina pagrindiniu (25 proc.) tarifu apmokestinamą pelną<sup>339</sup>. Panašus, nors dar platesnis lengvatinis pajamų iš intelektinės nuosavybės (patentų, prekių ženklų, programinės įrangos, pramoninio dizaino ir kt.) apmokestinimo režimas, taip pat į mokesčio bazę įtraukiantis tik 20 proc. gautų pajamų, taip sumažinant efektyvų mokesčio tarifą nuo 28,59 proc. iki

---

<sup>338</sup> Plačiau žr. <[http://www.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/Locations/Amsterdam/b\\_r\\_netherlands\\_innovationbox\\_2012.PDF](http://www.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/Locations/Amsterdam/b_r_netherlands_innovationbox_2012.PDF)>.

<sup>339</sup> Plačiau žr.: <[http://www.taxand.com/news/newsletters/Dutch\\_IP\\_Regime\\_with\\_a\\_5\\_percent\\_Effective\\_Tax\\_Rate](http://www.taxand.com/news/newsletters/Dutch_IP_Regime_with_a_5_percent_Effective_Tax_Rate)>.

vos 5,72 proc. taikomas ir Liuksemburge, tuo atveju, kai: intelektinė nuosavybė sukurta po 2007 m. gruodžio 31 d., ji įsigyta iš nesusijusių trečiųjų asmenų (nors leidžiama ją gauti ir kaip turtinį įnašą už akcijas) ir įmonės balanse turima nuo pat kreipimosi dėl šio mokestinio režimo taikymo, taip *de facto* skatinant specialiųjų intelektinės nuosavybės holdinginių dukterinių bendrovių steigimą<sup>340</sup>. Panašius apmokestinimo mechanizmus taiko ir Vengrija, leidžianti sumažinti efektyvų honorarų apmokestinimą iki 12 proc., bei Kipras, kur efektyvus įmonių gaunamų honorarų apmokestinimas siekia vos 2 proc., standartinį 10 proc. mokesčio tarifą taikant vos 20 proc. tinkamų pajamų iš intelektinės nuosavybės. Visos šios jurisdikcijos, turint mintyje ir bendrąją ES režimą dėl tarp asocijuotų ES įmonių mokamų autorinių atlyginimų (honorarų) neapmokestinimo prie pajamų šaltinio, yra kur kas patrauklesnės ne tik užsieniečių intelektinės nuosavybės holdinginėms struktūroms, bet ir jas turinčioms ar nusprendusioms kurti Lietuvos įmonių grupėms, taip randantis prielaidoms ne tik perkelti nematerialią intelektinę nuosavybę (turtą) į užsienio valstybes, bet ir ja kuriamos mokesčių bazės (mokėjimų užsienio įmonėms už naudojimąsi šia intelektine nuosavybe pavidalu) mažėjimui. Taip, nustačius sumažintą mokestį honorarams už intelektinę nuosavybę, nacionalinės įmonių grupės greičiausiai taip pat imtų steigti šalyje savuosius intelektinės nuosavybės centrus į juos (t. y. 5 proc. mokestinį režimą) honorarais perkeldamos dalį standartiniu tarifu apmokestinamos mokesčio bazės, tačiau net ir toks 5 proc. mokestis yra kur kas geriau, nei mokesčių bazės persikėlimas į konkuruojančias fiskalines jurisdikcijas.

Kita Pelno mokesčio įstatymo taikymo sritis, patobulinimai kurioje, žvelgiant į tarptautinės finansų rinkos raidą, galėtų duoti itin apčiuopiamus rezultatus mokesčiais generuojant papildomą ekonominį aktyvumą būtų nuoseklesnis ir modernesnis kolektyvinio investavimo subjektų apmokestinimo

---

<sup>340</sup> Plačiau žr. <<http://www.nautadutilh.com/publicationfiles/Luxembourg%20tax%20regime%20of%20intellectual%20property%20income.pdf>>.

reglamentavimas. Pavyzdžiais šiuo atveju galėtų tapti tie patys Nyderlandai ar Liuksemburgas, kuriuose kolektyviniam investavimui skirto specialaus palankesnio apmokestinimo taikymas siejamas ne tiek su atitinkamų juridinių darinių civiliniu statusu, licencijomis, kiek su paties juridinio darinio paskirtimi, įsteigimo ir veiklos tikslais, valdymu, gaunamų pajamų prigimtimi ir kitais vidiniais kokybiniais požymiais. Jeigu kolektyvinio investavimo skatinimas mokesčių lengvatomis (neapmokestinant kolektyvinio investavimo subjektų investicinių pajamų ir visą apmokestinimą perkeliant į konkretaus dalyvio lygmenį) yra viena iš pasirinktų mokesčių politikos krypčių, ji turėtų būti vienodai svarbi tiek neprofesionalių, tiek ir profesionaliųjų investuotojų atžvilgiu. Dar daugiau, žinant kokio potencialaus dydžio Lietuvoje yra neprofesionalių investuotojų rinka, profesionaliems investuotojams skirtų struktūrų, su gerai apmokamais investicijų valdytojais, teisininkais, patarėjais, finansinėmis paslaugomis, pritraukimas iš užsienio tampa dar svarbesniu, norint turėti modernią, globalios sistemos dalimi esančią ir jos standartus atitinkančią finansų sistemą. Aiškios ir nedviprasmiškos apmokestinimo taisyklės šiuo atveju yra nemažiau svarbios už tinkamą kolektyvinio investavimo reguliacinę aplinką. Vis dėlto, pastaroji pirmiausia reikšminga tiek, kiek tie profesionaliems investuotojams skirti juridiniai dariniai šalyje apskritai pripažįstami ir gali būti steigiami, nes, kaip ten bebūtų, ne mokesčių teisės aktai turėtų legalizuoti, reguliuoti ar drausti atitinkamą ekonominę veiklą. Kita vertus, tiesiog palankus juridinių asmenų iš finansinės veiklos gaunamų pajamų ar pelno apmokestinimas sukurtų rimtas prielaidas patiems profesionaliems investuotojams ir jų investicijų valdytojams, turto administratoriams, patikėtiniams „atrasti“ jiems patrauklias teises formas ir sprendimus. Tinkamas rezidentų (ar, politiškai pasirinkus, ir nerezidentų) pajamų iš kapitalo apmokestinimo lygmuo efektyviausiai būtų užtikrintas ir įgyvendintas galutinio naudos gavėjo – konkretaus investuotojo (fizinio asmens) lygmenyje, tuo momentu, kai ši investicinė grąža faktiškai tampa

laisvai disponuojamomis pajamomis, naudojama asmeninems, vartojimo reikmėms (kas anksčiau ar vėliau vis tiek neišvengiama ir apskritai yra pirminis turto gausinimo tikslas), taip sumažinant apmokestinimo įtaką investiciniams ir reinvestavimo sprendimams, pritraukiant užsieniečių investicines struktūras, didinant „laisvo“ kapitalo prieinamumą verslui ir galimybes jo pagalba kurti papildomą pridėtają vertę.

Galiausiai paminėtinas ir patikėto turto valdymo veiklos mokestinis reguliavimas. Šis institutas, šalia buvimo tam tikra alternatyva ar papildymu testamentiniam turto perdavimui, jau seniai ir gan plačiai naudojama ir tiesiog kaip turto valdymo, vystymo, apsaugos, jo išsaugojimo įrankis. Jei Lietuvoje bendrosios teisės tradicijai būdingų patikų, sukuriančių ekonominės ir teisinės nuosavybės atskyrimo efektą, steigimas ir nebūtų įteisintas, jų fiskalinis atpažinimas, aiškus mokestinis kvalifikavimas prisidėtų prie teisinio tikrumo didinimo, modernizuotų mokesčių sistemą. Globaliame finansų ir verslo pasaulyje, kur teisinių sistemų sąveika vis intensyvėja, šiuo anglosaksų teisinės prigimties institutu gali pasinaudoti ir, tikėtina, jau naudojasi ne vienas Lietuvos mokesčių mokėtojas, patikų aktyvus gali sudaryti Lietuvoje esantis turtas, su Lietuva susiję vertybiniai popieriai (akcijos, obligacijos), iš šaltinių Lietuvoje generuojamos pajamos ir pan., todėl aiškumas dėl to, ar pati patika laikytina tik administruojamu turtu (mokesčio objektu) ar savarankišku mokesčių teisinių santykių subjektu (mokėtoju); ar vestinos kokios nors jų mokesčio reguliavimo paralelės su fondinėmis struktūromis. Jei patika laikytina tik administruojamu turtu, kas – patikos steigėjas, patikėtinis ar naudos gavėjas – laikytinas tikruoju mokesčių mokėtoju; ar patikėtiniui taikytinos fiskalinio agento (mokesčius išskaičiuojančio asmens) prievolės; kaip vertinti diskrecines patikas (angl. *discretionary trusts*), kuomet naudos gavėjai nėra iš anksto aiškūs ir kas jais taps priklausau nuo tam tikrų sąlygų ir ateityje paaikšėjančių aplinkybių. Šiuo atveju pirmiausia kalbama net ne apie kokias nors lengvatas ar išlygas (nors, žinoma,

perteklinis apmokestinimas prie režimo patrauklumo tikrai neprisidėtų), kiek tiesiog apie teisinį aiškumą, nuoseklią administracinę praktiką, leidžiančias mokėtojams tiksliau modeliuoti galimas mokestines pasekmes, žinoti savo pareigas.

### ***2.1.3. Mokesčio bazei apsaugoti skirtos priemonės***

Pereinant prie teisinio reguliavimo, kurio pagrindinė funkcija užtikrinti tinkamą nustatytų mokesčių sumokėjimą, sklandų administravimą, riboti piktnaudžiavimo galimybes, pirmiausia pažymėtina, jog pats mokesčius, apmokestinimo režimus, išimtis ir lengvatas nustatantis reguliavimas turi būti maksimaliai aiškus, neprieštaringas ir nedviprasmiškas (ko faktiškai ir reikalauja MAĮ 9 straipsnis), turėti ir atspindėti konkrečius tikslus. Tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui turi būti vienodai suprantama, kokiomis sąlygomis ir kaip konkreti lengvata ar specialus reguliavimas taikomi, motyvuotų alternatyvių interpretacijų ir “nutylėto” reguliavimo ar administravimo praktikos<sup>341</sup>, tiek palankios mokesčių mokėtojui, tiek ir nepalankios, turėtų būti maksimaliai vengiama. Jeigu nustatoma, kad įstatymo interpretavimas negeras, netinkamas, nuostata nėra pakankamai tiksli, išsami, turi būti nustatyta tvarka aktyviai reaguojama, inicijuojami tos konkrečios nuostatos pakeitimai, o ne įvedinėjami nauji ribojimai (dažnai paliečiantys ir kitas sritis) ar, dar blogiau, faktinis suverenitetas nustatyti teisinio reguliavimo turinį ir apimtį paliekamas visiškai mokesčių administratoriaus diskrecijai ar pasyviai laukiama nusistovėsiančios teisminės praktikos. Kompetentingų institucijų nereagavimas, reglamentavimo atsilikimas nuo ekonominės realybės visų pirma yra valstybės, įstatymų leidėjo problema ir jam tenkantis iššūkis, ir jei, keičiantis verslo aplinkai,

---

<sup>341</sup> Kai nuostatos tiesiog taikomos pasirinktu būdu, modifikuojamos atsižvelgiant į principus, nors konkreti pozityviosios teisės norma galbūt sako ir priešingai. Vienas to pavyzdžių – pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentarą taikoma mokesčio lengvata gyventojų pajamoms, gaunamoms investicinėms kintamojo kapitalo bendrovėms išperkant savo akcijas, nors GPMĮ aiškiai sako, kad perleidžiant akcijas jas išleidusiam vienetui ši lengvata negali būti taikoma.



jo formoms, įstatymo nuostata tampa nebetinkama, tokią nuostatą reikia keisti, o ne viešojoje teisėje palikti akivaizdžias spragas, užpildomas tik teisės analogija ar bendrais principais. Paprasčiausiu pavyzdžiu šiuo atveju galėtų būti Finansų ministro įsakymu patvirtintas Tikslinių teritorijų sąrašas, kuriame kaip savarankiška teritorija iki šiol įrašyti Olandijos Antilai, nors toks teritorinis darinys nuo 2010 m. nebeegzistuoja, o vietoje jų susiformavo dvi savarankiškos jurisdikcijos – Sint Martenas ir Kiurasao. Įdomu, kaip šiuos pasikeitimus vertintų mokesčių administratorius: būtų linkęs ieškoti argumentų naujuosius darinius savaime pripažinti Olandijos Antilų „teisių perėmėjais“ ir dėl to tikslinėmis teritorijomis, ar vis dėlto būtų paisoma pozityviosios teisės ir laukiama atitinkamų Tikslinių teritorijų sąrašo pakeitimų. Palyginimui, Valstybinė lietuvių kalbos komisija savo 2007 m. gruodžio 20 d. nutarimą Nr. N-4 (113) „Dėl valdų ir kraštų pavadinimų“ patikslino dar 2011 m. gegužės mėnesį<sup>342</sup>. Atsižvelgiant į tai, kitos valstybės institucijos – Finansų ministerijos – nereagavimą galėtume laikyti tiesiog valiniu apsisprendimu naujųjų darinių į sąrašą neįrašyti, nors, suprantama, jau išnykusio darinio neišbraukimas iš sąrašo teisinio tikrumo neprideda.

Kita vertus, kalbant apie pačius operacijų su tikslinėmis teritorijomis ribojimus, jie taip pat turėtų būti logiški ir nuoseklūs: pvz., Tikslinių teritorijų sąraše esančiose šalyse įsteigtiems vienetams išmokamiems dividendams be išimčių taikomas mokestis prie pajamų šaltinio, tačiau ūkinių bendrijų savo nariams (juridiniams asmenims) mokamos išmokos pagal Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 25 dalį nelaikomos pelno paskirstymu, todėl mokesčiai prie pajamų šaltinio joms netaikomi nepriklausomai nuo to, į kokias šalis šios išmokos išmokamos. Pasinaudojant šia ūkinių bendrijų narių apmokestinimo ypatybe ir tikslinėse teritorijose įsteigtoms įmonėms per jas valdant Lietuvoje įsteigtų įmonių

---

<sup>342</sup> 2011 m. gegužės 19 d. nutarimas Nr. N-3 (124). Valstybės žinios, 2011, 63-30256.

akcijas, nustatytas ribojimas tampa nebeaktualus ir nebeveiksmingas (net jei ir preziumuotume, kad turi labai konkretų tikslą ir paskirtį, gina svarbų interesą)<sup>343</sup>.

Tęsiant diskursą dėl būtinybės labai tiksliai modeliuoti ir aiškiai reglamentuoti įvairias išimtis ir lengvatas, prognozuoti jų teisinės pasekmes ir reaguoti į pastebėtas neigiamas tendencijas, tikslinga kiek sugrįžti prie palūkanų apmokestinimo Lietuvoje. Į užsienį (EEE ir DAIS valstybes) išmokamų palūkanų neapmokestinimas prie pajamų šaltinio šalies konkurencingumą, be abejo, veikia teigiamai, sukuria tam tikrą trauką kapitalui, lengvina jo judėjimą<sup>344</sup>, tačiau, tuo pat metu, (paraleliai su jau minėta plačia lengvata fizinių asmenų gaunamoms palūkanoms) atveria papildomas galimybes mokesčių bazės erozijai, skolinantis per mažesnę apmokestinimą taikančiose EEE ar DAIS valstybėse (pvz., Kipre, Maltoje, Bulgarijoje, Šveicarijoje ar net tikslinių teritorijų sąrašė esančiame, tačiau EEE priklausančiame Lichtenšteine) įsteigtas finansuojančias įmones ar, dar daugiau, panaudojant jas kaip instrumentą iškelti pelnus į tipines „ofšorines“ jurisdikcijas, neapmokestinamąsias bendroves. Net turint omenyje tai, kad tarp įmonių mokamiems dividendams Lietuvoje ir taip faktiškai (tinkamai išnaudojant įstatymuose numatytas galimybes) netaikomas joks papildomas apmokestinimas, palūkanos, šalia galimybės jas gauti neapmokestintas ar apmokestintas tik minimaliai, yra dar ir apmokestinamąjį pelną mažinančios išlaidos, dėl to verslo finansavimas skolintu, o ne nuosavu (įstatiniu) kapitalu gali būti kur kas patrauklesnis sprendimas. Pastebėtina, jog, pavyzdžiui, skirtingai nuo PMĮ 35 straipsnio, kalbančio apie dividendus iš užsienio įmonių, ar PMĮ 12 straipsnio 9 punkto, palūkanų neapmokestinimą prie pajamų šaltinio nustatančiame PMĮ 5 straipsnio 1 dalies 1 punkte referuojama tik į užsienio vienetus, „<.> kurie yra įregistruoti ar kitaip organizuoti Europos ekonominės erdvės valstybėje arba

---

<sup>343</sup> Jau nekalbant apie tai, kad ribojimą galima lengvai apeiti pasinaudojant tarpinėmis holdingo bendrovėmis kitose ES valstybėse narėse, pvz., Kipre ar Maltoje.

<sup>344</sup> Tai, manytina, yra ir viena esminių priežasčių, kodėl PricewaterhouseCoopers (PwC) analizėje nurodomas Lietuvoje galiojantis efektyvus pelno apmokestinimas net nesiekia 6 proc. Žr. <<http://www.pwc.com/lt/en/assets/publications/Paying-Taxes-2012.pdf>>.

valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis<...>“, be jokių nuorodų į rezidentinį gavėjų statusą ar jų pelno apmokestinimą. Tai savo ruožtu reiškia, jog prie pajamų šaltinio Lietuvoje neapmokestintos ir pelno mokesčio bazę mažinančios palūkanos gali būti išmokamos ir, pavyzdžiui, nerezidentinėms (neapmokestinamoms, mokesčių tikslais laikomoms permatomomis) Nyderlandų, Singapūro ar Naujosios Zelandijos bendrijoms. O tokiu atveju kalbame jau nebe tik apie išimtį nustačiusio Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo projekto aiškinamajame rašte<sup>345</sup> deklaruotą tikslą – piginti ir didinti finansavimo galimybes Lietuvos verslui, bet ir visiškai atviras duris mokesčių minimizavimo, jų mokėjimo atidėjimo struktūroms. Galimybė gauti palūkanas nerezidentinėse Singapūre ar Nyderlanduose registruotose bendrijose savaime reiškia ir galimybę jas po to tiesiogiai perkelti ir į įmones, registruotas Tikslinių teritorijų sąraše esančiose šalyse, o tai *per se* menkina kitų priemonių, skirtų riboti finansinius srautus su „ofšorinėmis“ teritorijomis, jų įmonėmis veiksmingumą, prasmingumą. Nors, žvelgiant dar giliau, GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 19 punkte turint itin plačią lengvatą fizinių asmenų gaunamoms palūkanoms, praktiškai sukuriančią savotišką „savierozijos“ mechanizmą savos tiesioginių mokesčių sistemos viduje, dėl ko papildomos struktūros dažnai net nėra būtinos ir neturi prasmės (kam legalias neapmokestinamas pajamas iškelti į neapmokestintas „ofšorines“ struktūras, o po to eiškoti sprendimų, kaip jas vėl panaudoti). Kita vertus, kai kalbame apie „ofšorinėse“ struktūrose laikomas lėšas, formaliai netapusias asmens nuosavybe, siekį valdyti aktyvus per atstumą, jos ir toliau gali būti itin patrauklios ir efektyvios, tačiau mokestiniai aspektai tokiu atveju lieka antrame ar trečiame plane.

Į sprendimą atsisakyti palūkanų apmokestinimo prie pajamų šaltinio žvelgiant bendrai, galime svarstyti, jog, jeigu jau keliamas tikslas pelno

---

<sup>345</sup>Žr.: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=346634](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=346634)>.

apmokestinimo sistema palengvinti skolinimąsi, priėjimą prie tarptautinių finansinių šaltinių šalies įmonėms, nėra iki galo aišku, kodėl (koku sisteminiu, loginiu, ideologiniu pagrindu) išskiriamos tik DAIS ir EEE valstybės, kai, kaip jau minėta anksčiau, vieni didžiausių finansinių išteklių sukaupti būtent „ofšorinėse“ struktūrose: jeigu Lietuva vienašališkai atsisako savo apmokestinimo teisių į užsienį išmokamoms palūkanoms, kokią reikšmę iš Lietuvos perspektyvos turi aplinkybė, kokia šalis ir kiek mokesčių nuo šių palūkanų paima ir ar apskritai paima? Vieninteliu akivaizdžiu paaikškinimu galėtų būti šios grupės (EEE ir DAIS) šalių taikomas bendras apmokestinimo lygis, bendradarbiavimo lygmuo ir informacijos prieinamumas, finansinių srautų kontrolės mechanizmai, potencialiai atgrasantys mokėtojus nuo dirbtinių sandorių, mokesčių vengimo struktūrų<sup>346</sup>. Tačiau, kaip matyti iš anksčiau minėto pavyzdžio su tarpinėmis bendrovėmis, tai ne tik kad negarantuoja norimo saugumo, bet ir labai riboja pačios priemonės veiksmingumą, eliminuodamos (darydamos konkurenciškai mažiau patraukliais) ir tokius kapitalo šaltinius kaip Australija, Indija, Brazilija, Argentina, Pietų Afrikos Respublika, Japonija ar artimųjų rytų šalys<sup>347</sup>, tarptautinėje praktikoje niekur nepriskiriamos „ofšorinėms“, keitimasis informacija su kuriomis net be jokių sutarčių potencialiai gali būti efektyvesnis už bendradarbiavimą su nominaliai partnerėmis esančiomis Baltarusija, Rusija ar Kinija. Lietuva taip netenka ir konkurencinės galimybės tapti tam tikrais vartais išvardintųjų šalių kapitalui į ir iš EEE (nors dividendų atveju – PMĮ 34 ir net 35 straipsniuose<sup>348</sup> papildomų ribojimų šių šalių atžvilgiu iš esmės nesama), kas, net neturint DAIS su

---

<sup>346</sup> Nors, pastebėtina, kad tarp tokių šalių, į kurias išmokamoms palūkanoms netaikomi mokesčiai prie pajamų šaltinio, patenka ir Tikslinių teritorijų sąraše esantis ir, nepaisant priklausymo EEE daugelio kitų šalių tipine „ofšorine“, atsisakančia bendradarbiauti jurisdikcija laikomas Lichtenšteinas, dėl ko ribojimų reguliavimo nenuoseklumas rodo dar akivaizdesnis.

<sup>347</sup> T. y. ne EEE šalis, su kuriomis dar nėra sudarytos DAIS.

<sup>348</sup> Ne EEE valstybių įmonėms papildomai taikomą minimalų 10 proc. paketo, laikomo bent 12 mėnesių, kriterijų praktikoje laikant mažai kliudančiu ir nesunkiai įgyvendinamu.

šiomis šalimis (dažnai ne dėl to, kad Lietuva nenorėtų, o dėl to, kad nėra pakankamai įdomi ar svarbi kitai pusei), nėra nepasiekiamas<sup>349</sup>.

Lietuvai, turinčiai aiškiai ribotus administracinius išteklius ir nedidelias galimybes nuolat stebėti pasaulio šalių mokesčių politikų pokyčius, spėti vertinti ir skirstyti naujausius finansavimo instrumentus, finansų inžinerijos priemones, neretai ištrinančias ribą tarp skolos ir kapitalinių investicijų, labai sudėtinga ir apskritai vargu ar įmanoma, dėl to rėmimasis tarptautine (pirmiausia – OECD) praktika suprantamas ir pateisinamas. Vis dėlto, žengiant dar didesnę žingsnį pirmyn, reguliuojančios ir reglamentuojančios institucijos turėtų apsvarstyti galimybę apskritai atsisakyti administraciškai galbūt ir paprastesnio, tačiau dažnai stereotipais ir politiniais interesais paremto, labai apibendrinto ir kartais paviršutiniško, nelankstaus ir nuo kitų šalių valios ir interesų *de jure* ir *de facto* priklausomo šalių skirstymo į sąrašus, grupavimo į labiau ar mažiau patikimas. Pirmiausia apribojimų ar lengvatų netaikymo priežastimi turi būti konkretus šalies vidinis interesas (kažką skatinti ar riboti), konkrečios identifikuotos rizikos, grėsmės, mokestinių pajamų netekimai, neigiamus procesus identifikuojantys mokėtojų veiksmai. Kur kas efektyviau būtų, pvz., įmonių išmokamas apmokestinamąjį pelną mažinančias palūkanas (ir kitą atlygį už naudojimąsi finansiniais ištekliais) apmokestinimo tikslais skirstyti ne pagal gavėjo nacionalinę / jurisdikcinę priklausomybę, o pagal tai, kaip ir kiek paskola ir už ją mokamos palūkanos būtinos ir naudingos generuojant įmonės pajamas, pelną, kuriant mokesčio bazę, ekonominę veiklą, įvertinant įmonių kapitalo struktūrą, jos atitikimą rinkos sąlygoms ir pan. Pagrindiniu tikslu turėtų būti tiesiog (a) realių, verslo poreikiams ir projektams, rinkos sąlygomis gautų paskolų ir (b) tik mokesčių planavimo, vengimo, verslo/investicinės grąžos išsiėmimo instrumentų atskyrimas. Tam, be atitinkamai modifikuotų nepakankamos (plonos)

---

<sup>349</sup> Dividendams taikomas palankus apmokestinimo režimas, be abejo, yra nemažas privalumas, tačiau, žiūrint į visumą, vien tuo kliautis negalima, ypač kai esama tą patį ir dar daugiau galinčių pasiūlyti europinių jurisdikcijų.

kapitalizacijos taisyklių, apimančių kontroliuojamas paskolas, galėtų būti nustatomos ir specialios bendrosios palūkanų pripažinimo leidžiamais atskaitymais taisyklės, veikiančios ir kaip alternatyva apmokestinimo prie pajamų šaltinio taikymui. Svarbiausiu tokių taisyklių, apimančių leidžiamais atskaitymais ir toliau be didesnių išlygų pripažįstamas visas įprastinių iš bankų, kitų kredito įstaigų ir kitų skolintojų gautų paskolų palūkanas, bruožu galėtų tapti atitinkamą rizikos laipsnį atspindintys objektyvūs valstybės *a priori* pasirinkti kokybiniai ir ar kiekybiniai pačių paskolų ir/ar už jas mokamų palūkanų indikatoriai: bendras įmonės nuosavo ir skolinto kapitalo santykis, palūkanų išmokų dalis visose išlaidose, kokybiniai konkrečių paskolų požymiai ir kt. (galbūt dar diferencijuojant juos ir pagal ekonomikos sektorius, veiklos pobūdį ir pan.). Kartu šiame reguliavime reikėtų maksimaliai vengti abstraktumo, subjektyvumo, vertinamųjų kriterijų ir diskusinių kategorijų, tokių kategorijų kaip „rinkos kaina“, „sąlygos tarp nepriklausomų asmenų“, „ištiestosios rankos principas“ ir pan. Tokiu būdu pakeitus išskaičiuojamojo mokesčio lengvatos (netaikymo) ribojimus (t. y. ribojimus šalių atžvilgiu, keičiant ribojimais pagal išmokos turinį ir prigimtį), jie būtų kur kas tikslesni, labiau suprantami ir pagrindžiami, mokesčių sistema potencialiai kur kas labiau prisidėtų didinant kapitalo prieinamumą Lietuvos verslui, atvirumą tarptautiniams finansų srautams<sup>350</sup>, ir, tuo pat metu, nacionalinės mokesčio bazės ir mokesčių pajamų apsauga nuo dirbtinės erozijos palūkanų mokėjimais į užsienį potencialiai net padidėtų.

Paraleliai su šiuo žingsniu (ar net be jo), tam tikroms paskoloms taip pat galėtų būti apribotas ir bendrųjų sandorių kainodaros taisyklių taikymas, leidžiant jų netaikyti ne tik civilinės teisės bet ir mokesčių tikslais, pavyzdžiui, tais atvejais, kai akcininkas (fizinis ar juridinis asmuo) ar kita rezidentė grupei priklausanti bendrovė kitai įmonei reikalingas lėšas suteikia nemokamai (ir toliau jas

---

<sup>350</sup> Jokių būdu neatsiribojant nuo šiuo metu galiojančios ir, galbūt, net griežtesnės jo rizikos vertinimo ir kilmės šaltinių kontrolės.

įpareigojant apskaityti tuomet, kai manipuliacijų mokesčių baze, mokestinių pajamų netekimo rizika išlieka reali – skolinama tarp skirtingai apmokestinamų bendrovių, skirtingose šalyse reziduojančių įmonių ir pan.). Tokiu būdu, t. y. be papildomų mokestinių pasekmių leidžiant Lietuvos bendrovėms skolintis (bet nebūtinai skolinti į užsienio šalis) be realių ir „menamų“ palūkanų, galėtų būti sprendžiamas ne tik dirbtinės mokesčių bazės erozijos palūkanų pavidalu klausimas (taip pat ir faktiškai skatinamos „vidinės“ erozijos, įmonės pelną per palūkanas verčiančios akcininko fizinio asmens pajamomis, problema), bet ir klausimai, susiję su neretai aiškiai logikai prieštaraujančiu reikalavimu akcininkui, skolinančiam savo verslui<sup>351</sup> (iš kurio ateityje tikimasi gauti dividendų), dirbtinai priskaityti dar ir šį verslą apsunkinančias, papildomas sąnaudų sukuriančias ir taip būsimą grąžą aiškiai mažinančias „menamas“ palūkanas. Vienoje šalyje reziduojančioms grupės įmonėms tokie „menamų“ palūkanų skaičiavimai, kurių mokėti iš vienos grupės įmonės į kitą gali nebūti visiškai jokio ekonominio (komercinio) tikslo, noro ir prasmės, yra tik bendrų grupės mokestinių prievolių niekaip neįtakojantis administracinis apsunkinimas, kurio nesilaikymas jokios įtakos šalies biudžeto pajamoms praktiškai neturėtų (vienos įmonės bet kokios pajamos iškart virstų kitos įmonės analogiškais sąnaudomis), nors bet koks jo nesilaikymas palūkanas turinčiai gauti įmonei (pvz., kai nustatomos palūkanos per mažos) arba mokančiajai (kai tokios palūkanos per didelės) iš karto potencialiai galėtų tapti mokestinėmis baudomis ir mokesčių delspinigiais. Čia galėtų būti pateiktas argumentas, kad skirtingų taisyklių taikymas kai skolinama įmonėms Lietuvos rezidentėms ir įmonėms, esančioms mokestinėmis rezidentėmis kitose ES valstybėse narėse, galėtų kirstis su ES *acquis*, būti pripažinta ES įsisteigimo ar kapitalo judėjimo laisvės ribojimu. Tačiau, pažymėtina, kad ESTT praktikoje ne kartą palaikyti proporcingų ES laisvių ribojimų pateisinimai – būtinybė užtikrinti apmokestinimo sistemos nuoseklumą, mokesčių bazės tarp valstybių pasidalinimo

---

<sup>351</sup> Neretai jį taip tiesiog gelbėjant nuo sunkumų ar žlugimo.

balansą, piktnaudžiavimo prevencija – neabejotinai taikytini ir šiuo atveju, ypač atsižvelgiant ir į ESTT išvadas ir argumentaciją bylose C-311/08 *SGL*, C-324/00 *Lankhorst* ir kt. Be to, šiuo metu galiojantis apsunkinimas tiems, kuriems jis nėra būtinas, vien tam, kad pateisinti jo taikymą kitiems, kuriems jis reikalingas ir tikslingas, vargu ar gali būti laikomas logišku, teisingu ir protingu sprendimu. Pastebėtina, kad kalbant apie įmonių grupes (kurioms šis klausimas aktualiausias ir opiausias, nes akcininkų fizinių asmenų gaunamos palūkanos, kaip jau minėta, Lietuvoje neapmokestinamos), ir turint omenyje naująjį Pelno mokesčio įstatymo X<sup>1</sup> skyriuje įtvirtintą mokestinių nuostolių perdavimo tarp grupės įmonių institutą, vis aiškiau, kad šis sprendimas (t. y. tik ribotas privalomojo ištiestosios rankos principo taikymas akcininkų ar kitų glaudžiai susijusių asmenų teikiamoms paskoloms<sup>352</sup>) nuosekliai atitiktų verslo apmokestinimo, įmonių grupių mokestinių prievolių konsolidavimo tendencijas tiek Lietuvoje, tiek ir kitose ES šalyse (Olandijoje, Didžiojoje Britanijoje, Vokietijoje, Danijoje ir kt.), įskaitant tą pačią CCCTB iniciatyvą.

Dar daugiau, šis žingsnis ir jį pagrindžiantys argumentai (jau minėta ESTT praktika) daugeliu atvejų leidžia svarstyti ir apskritai apie sandorių kainodaros reikalavimų taikymo sandoriams tarp Lietuvos įmonių atsisakymą, kas itin ženkliai sumažintų papildomą administracinę naštą verslui Lietuvoje, atvertų naujų veiklos organizavimo modelių, pelno tarp bendro verslo partnerių pasiskirstymo galimybes.

Papildomo dėmesio, be abejo, reikėtų skirti ir Lietuvoje galiojančioms kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklėms, iš esmės reguliuojamoms PMĮ 2 straipsnio 4 dalimi, 39 straipsniu, 2002 m. balandžio 12 d. Vyriausybės nutarimu Nr. 517 Dėl Pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į

---

<sup>352</sup> Kuris faktiškai su plonos (nepakankamos) kapitalizacijos taisyklėmis kontroliuojančiųjų skolintoju atveju veikia kaip tam tikros dvipusiai reguliaciniai spąstai: negalimos nei per didelės, nei nulinės palūkanos, nors (ypatingai pastaruoju atveju) realios grėsmės mokesčių bazei ar mokestinėms pajamoms nėra, o baudos ir delspinigiai, šiuos reikalavimus taikant netinkamai, visiškai realūs.



kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto pajamas tvarkos ir pajamų, neįtraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšių patvirtinimo. Viena vertus, jų taikymo slenkstis gan aukštas – būtina bent 51 proc. užsienio vieneto kontrolė, kuri apibrėžiama tik tiesioginiu ar netiesioginiu (per kitus kontroliuojamus asmenis) akcijų, pajų, dalių ar kitokių teisių į paskirstytinojo pelno dalį valdymu (o ne, pavyzdžiui, faktine paties vieneto, jo veiklos, aktyvų kontrole). O tai ne itin sudėtingai apeinama pasitelkiant nominalius akcininkus, patikėjimo sutartis. Be to, jei kontroliuojamasis vienetas identifikuojamas ir kontrolė nustatoma per **valdomas** akcijas, tai pozityviosios pajamos į Lietuvos vieneto ar nuolatinio gyventojų pajamas įtraukiamos atsižvelgiant tik į turimas akcijas, o tai vėlgi atveria galimybes valdymo modeliams per tarpines užsienio įmones. Kita vertus, jų taikymo apibrėžtis, apimanti ne tik (1) visus tikslinėse teritorijose kontroliuojamus vienetus, bet ir (2) vienetus iš Užsienio valstybių arba zonų, kuriose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetais netaikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, sąrašo, jei jie įgyja specialias pelno ar jam analogiško mokesčio lengvatas pagal tos valstybės teisės aktus, taip pat (3) verslo organizavimo formas, įregistruotas valstybėse, neįtrauktose nei į (2) minėtąjį, nei į Tikslinių teritorijų sąrašą, jei jos yra mažesnio nei 75 proc. PMĮ 5 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyto dydžio tarifo (t. y. 11,25 proc.) pelno mokesčio ar jam analogiško mokesčio mokėtojai, yra gana plati, atrankos ir taikymo kriterijai palieka itin daug neapibrėžtumo, laisvės mokesčių administratoriaus išplėstiniam interpretavimui (kuris, net jei ir būtų neteisingas, savaime reiškia papildomą riziką, ginčus ir mokesčių mokėtojo kaštus). Minėti teisės aktai nepateikia nei aiškesnių kriterijų dėl to, kaip nuspręsti, kas yra *speciali* mokesčio lengvata – ji turi būti individuali, sutartinio (koncesinio) pobūdžio ar šis terminas apima ir tam tikroms mokėtojų grupėms, tam tikrose teritorijose, tam tikrai veiklai taikomas lengvatas, kokie tų mokėtojų grupių, veiklos, teritorijų skiriamieji požymiai, kaip bendrosios lengvatos atskirtinos nuo specialiųjų; taip

pat neaišku kaip vertinti atvejus, kai pati verslo organizavimo forma apskritai nėra mokesčio mokėtoja, o apmokestinimas toje jurisdikcijoje (net ir tarifu, didesniu nei 75 proc. lietuviškojo pelno mokesčio tarifo) taikomas tiesiogiai jos dalyviams; kaip vertinti atvejus, kai skirtingoms verslo organizavimo formos pajamoms taikomi skirtingi tarifai, arba atvejus, kai taikomas nominalus tarifas yra net ir ženkliai didesnis, tačiau mokesčio bazė apibrėžiama išskirtinai siauriai ar taikomi sumokėtų mokesčių grąžinimo mechanizmai. Be to, Lietuvoje numatytos išlygos, leidžiančios neįtraukti kaip pozityviųjų ir neapmokestinti pajamų iš kontroliuojamojo vieneto aktyvios veiklos yra pakankamai siauros, kiek nutolusios nuo rizikų, nuo kurių saugomasi, o tais atvejais, kai šios taisyklės apimtų kontroliuojamuosius vienetus kitose ES valstybėse narėse (pavyzdžiui, gaunančius *specialias* mokesčių lengvatas pagal patvirtintas konkrečias valstybės pagalbos schemas), jos potencialiai kirstųsi su ES *acquis*, ES institucijų ir valstybių narių kompetencijos reguliavimu, pagrindinėmis ES laisvėmis ir ESTT tokiose bylose kaip 196/04 *Cadbury Schweppes* formuojama praktika. Taip pat pastebėtina, kad Lietuvoje galiojančios kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklės yra kiek fragmentiškos ir daugeliu atvejų neapima užsienyje įsteigtų hibridinių darinių – t. y. juridinį subjektiškumą turinčių struktūrų, kurios įregistravimo valstybėje nėra laikomos mokesčių mokėtojais, apmokestinimą perkeliant tiesiai į dalyvių lygmenį (partnerinės bendrijos Jungtinėje Karalystėje, Olandijoje, Singapūre ir kt.). Steigimo valstybėse, jei ten nevykdoma aktyvi veikla ir iš šaltinių jose negaunama pajamų, tokių bendrijų dalyviams (nerezidentams) jokios prievolės mokėti mokesčius paprastai neatsiranda. Lietuvoje tokie dariniai laikomi savarankiškais apmokestinamaisiais vienetais, todėl pajamos iš jų Lietuvoje apmokestinamos tik jas fiziškai išmokėjus. Tokiu būdu sukuriama nerezidentinė, Lietuvos mokesčių jurisdikcijai nepasiekiamą (t. y. „ofšorinė“) juridinę struktūrą, kurios esminis privalumas Lietuvos mokesčių sistemos atžvilgiu yra analogiškas tam, kokį suteikia tipinės

„ofšorinės“ įmonės – pelno apmokestinimo atidėjimas, juridinės ir ekonominės nuosavybės atskyrimas. Dėl to tinkamos kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklės bei patirtis (praktinė ar bent teorinė) nustatant Europos ekonominių interesų grupių dalyvių pajamų apmokestinimą galėtų nesunkiai padėti pašalinti šią spragą. Tačiau visų pirma, matyt, turėtų būti aiškiai atsakyta į klausimą, ar tokios taisyklės Lietuvai apskritai reikalingos: palyginta kiek jas taikant šiuo metu surenkama mokesčių įplaukų, kiek kainuoja jų administravimas, kiek realios rizikos, nuo kurių saugomais, koks fiskalinis potencialas būtų jas atitinkamai pataisius, patikslinus, išplėtus ar pakeitus kitomis alternatyvomis; kiek ekonominį aktyvumą galėtų paskatinti ir kiek mokėtojų išlaidų užsienio konsultantams galėtų sutaupyti jų atsisakymas, kartu sumažinantis paskatas ieškoti struktūrizavimo sprendimų užsienyje ir atveriantis Lietuvą tarptautinėms užsienio mokesčių mokėtojų struktūroms.

## **2.2. Fizinį asmenų apmokestinimas**

Šalyje taikomi tiesioginiai mokesčiai fiziniams asmenims taip pat gali būti ir yra itin svarbiu asmenų ir jų kapitalo migracijos motyvu, tačiau, skirtingai nuo įmonių ir piniginių srautų, tai retais atvejais yra vieninteliu ar lemiančiu aspektu. Fizinį asmenų pasirinkimui ir sprendimams, greta mokesstinės aplinkos, kur kas daugiau reikšmės turi fizinė ir socialinė infrastruktūra, pragyvenimo lygis, kultūra, šalies geografinė padėtis ir net klimatinės sąlygos. Būtent dėl to viešojoje erdvėje kaip turtingų ir gerai žinomų aktorių, sportininkų, verslininkų, investuotojų fiskalinės migracijos kryptys minimos ne visos iš eilės tipinės „ofšorinės“ teritorijos (Kaimanai, Bermuda, Didžiosios Britanijos Mergelių salos, Meno sala, Gernsis, Džersis, Mauricijus ar pan.), o tik tokios jurisdikcijos kaip Monakas, Šveicarija, Honkongas, Singapūras, taip pat Jungtinė Karalystė (konkrečiai – Londonas). Turint tokius konkurentus net ir visiškai fizinį asmenų

apmokestinimo atsisakymas gali nesukurti pakankamos traukos ir konkurencingumo, ką gerai iliustruoja nafta turtingų ir be mokestinių pajamų apsieiti galinčių arabų valstybių pavyzdžiai (jeigu apie nekilnojamojo turto įsigijimus tose šalyse girdime dažnai, tai apie nuolatinio rezidavimo perkėlimą į jas – praktiškai ne), be to, net ir pačios mažiausios jurisdikcijos turi užtikrinti bent minimalaus valstybės aparato išlaikymą (kitais rizikuotų tiesiog nugrimzti į chaosą), o didžiulio verslo ir kapitalo mobilumo sąlygomis fizinių asmenų, vartojimo ir importo apmokestinimas kaip tik ir lieka tais šaltiniais, kurių visiškai atsisakyti gali būti tiesiog pernelyg didelė prabanga.

Vis dėlto specialūs ar net individualūs apmokestinimo režimai (dažnai papildomi tokiais ar papildantys tokias pasiturinčių, aukštos kvalifikacijos užsieniečių imigraciją skatinančias nuostatas ir priemones kaip imigracinės vizos, leidimai gyventi, dirbti, supaprastintas nekilnojamojo turto įsigijimas ar net pilietybė) pasaulyje nėra retenybė. Pavyzdžiui, be jau minėtų Šveicarijos ir Honkongo, tokias taisykles, skirstančias mokėtojus fizinius asmenis pagal jų kilmę ir kai kuriuos kitus požymius į nerezidentus, įprastinius / ne įprastinius rezidentus ir nuolatinius gyventojus (angl. *non-resident, ordinary / non-ordinary resident, domiciled*), taiko Jungtinė Karalystė<sup>353</sup>, specialias apmokestinimo taisykles aukštos kvalifikacijos imigrantams taiko Rusija, panašūs turtingųjų užsieniečių, daug apmokamų, aukštos kvalifikacijos specialistų imigracijai skatinti taikomi Maltoje, Portugalijoje, Ispanijoje, Belgijoje, Šveicarijoje ir kt. Šie mechanizmai dažnai taikomi ne tik kaip tiesiog lėšas šalyje galinčių išleisti, papildomų tiesioginių mokesčių pajamų galinčių atnešti asmenų pritraukimo priemone, bet, itin dažnai, ir kaip instrumentas paskatinti verslo grupes steigti savo verslo padalinius, paslaugų centrus perkelti veiklą ar jos dalį su personalu.

Labai apibendrintai fizinių asmenų pajamų apmokestinimo koncepciniu pagrindu yra būtinybė prisidėti prie valstybės, socialinio-politinio-ekonominio-

---

<sup>353</sup> Plačiau žr.: < <http://www.hmrc.gov.uk/cnr/hmrc6.pdf> >.

jėgos darinio, užtikrinančio atitinkamą tvarką, teises, gerovę konkrečioje teritorijoje ir atitinkamų asmenų atžvilgiu, solidarūs išlaikymas, jai priskirtų ir iš jos norimų gauti paslaugų finansavimas. Tradiciškai mokėtojai fiziniai asmenys pagal jų pareigos prisidėti prie šalies išlaikymo apimtis skirstomi tiesiog į rezidentus ir nerezidentus dažniausia atsižvelgiant į jų: nuolatinę gyvenamąją vietą, šalyje praleidžiamą laiką, ekonominių / socialinių / asmeninių interesų buvimo vietą, pilietybę, galiausiai ir pajamų šalyje šaltinius. Vis šie kriterijai faktiškai atspindi įvairius asmens ryšio su valstybe, naudojimosi jos teisine, ekonomine, fizine infrastruktūra aspektus, todėl ne veltui naudojami ir kaip jo mokesčių prievolių tai šaliai apimties indikatoriai – rezidentai įpareigoti prisidėti plačiau, o nerezidentai tik nuo tam tikrų, su konkrečia šalimi, iš šaltinių joje gaunamų pajamų (tradiciškai – tik iš šaltinių šalyje gautų dividendų, palūkanų, honorarų, taip pat pajamų iš sportininko ar atlikėjo veiklos, darbo santykių, veiklos per fiksuotą veiklos vietą šalyje pajamų; daug rečiau – paslaugų už atsitiktines paslaugas, pardavimus, dovanas ir pan.). Kaip rodo aukščiau minėtų šalių pavyzdžiai, minėtų skirstymo kriterijų svoris gali būti skirtingas, jų gali būti net daugiau, detalesnių (asmens kilmė, rezidento statuso turėjimo trukmė, pagrindinių pajamų šaltinių prigimtis ir pan.), o ir išskirtinų asmenų kategorijų, mokesčių prievolių šaliai apimties laipsnių gali būti ne tik du pagrindiniai (apmokestinimas visų pasaulinių pajamų ir tik pajamų, gautų iš šaltinių šalyje), bet ir teritorinis, į šalį iš užsienio perkeltų pajamų (angl. *remitted income*) ir kt.

Lietuvai, turint ir taip pakankamai konkurencingą pagrindinį gyventojų pajamų mokesčio tarifą, papildomos rezidencinio apmokestinimo išlygos<sup>354</sup> gal ir neturėtų esminės praktinės reikšmės. Vis dėlto, jeigu tipiniai fizinių asmenų rezidavimo traukos centrai orientuojasi į itin turtingus, dešimtimis ir šimtais

---

<sup>354</sup> Kalbant išimtinai tik apie pajamų apmokestinimą gyventojų pajamų mokesčius, opiausiai šiuo atveju socialinio ir privalomojo sveikatos draudimo klausimus paliekant nuošalyje (nors, su atitinkamais pakeitimas, ta pati argumentacija ir sprendimai potencialiai labai sėkmingai galėtų būti pritaikyti ir socialinio draudimo srityje).

milijonų eurų savo pajamas skaičiuojančius asmenis, Lietuva, atsižvelgdama į nuosavybės teisinių santykių reguliavimo, apsaugos, politinių rizikų ir apskritai saugumo aspektus rytinėse kaimyninėse šalyse ir kitose Nepriklausomų valstybių sandraugos šalyse, išnaudodama savo narystės ES privalumus ir kultūrinį artumą, galėtų atsigręžti į didžiulę „vidutiniškai“ turtingų potencialių naujų mokesčių mokėtojų, neišgalinčių, negalinčių ar tiesiog nenorinčių rinktis rezidavimo Monake, Londone ar Ženevoje, „rinką“ rytuose. Tam, be politinio apsisprendimo (ir, pageidautina, išplėstų galimybių priimtino kriterijus atitinkantiems trečiųjų šalių piliečiams ir gyventojams gauti vizas, leidimus laikinai ar nuolat gyventi Lietuvoje, įsidarbinti, verstis kita veikla), galėtų būti plačiau ir aiškiau reglamentuojama nuolatinio Lietuvos gyventojo (rezidento) statuso įgijimo ir jo išsaugojimo asmens pageidavimu (t. y. jo valia ir pasirinkimu) tvarka, procedūros, reikalavimai, ypač atsižvelgiant ir į konkrečių Lietuvos sudarytų DAIS (su Rusija, Baltarusija, Kazahstanu ir kt.) 4 straipsnių nuostatas, pagal kurias, nustatant fizinių asmenų rezidavimo valstybę, greta nuolatinės gyvenamosios vietos kriterijaus taikomas ir daug laisvės interpretavimui ir lankstiems sprendimams paliekantis asmeninių ir ekonominių ryšių (gyvybinių interesų centro) kriterijus. Tuo pagrindu tam tikroms, politiškai, ekonomiškai, socialiai pageidaujamų ar bent priimtinių (ir turto cenzą atitinkančių) asmenų grupėms iš užsienio (ne ES) šalių, greta minimalaus Lietuvoje įsigyto turto (gyvenamojo būsto) reikalavimo (galbūt ir jo vertės minimumo), galėtų būti nustatomi kiti aiškūs gyvybinių interesų centro buvimą Lietuvoje indikuojantys požymiai (registruota veikla, darbas ar užimamos pareigos Lietuvos įmonėse, studijos Lietuvoje, minimalus praleistų dienų skaičius ir pan.), leidžiantys šiems asmenims kreiptis dėl pripažinimo Lietuvos mokesčiais rezidentais, mokėti mokesčius Lietuvoje (bendru visiems rezidentams taikomu režimu ar, pvz., pripažinus jų silpnesnį ryšį su Lietuva ir sukuriama mažesnę „krūvį“ šalies viešųjų finansų sistemai, gaunantiems mažiau viešųjų gerybių, nustačius specialų teritorinį, perkeltų pajamų ar tiesiog fiksuotos

sumos (angl. *lump sum*) apmokestinimą ar jų derinį), taip pat remiantis DAIS ginti šį statusą prieš užsienio (pirmiausia – fiskalinės emigracijos šalies) mokesčių administratorius, nuo galimų jų mokesčių pretenzijų.

Žengiant dar toliau, galėtų būti svarstomi (vėlgi, tik greta atitinkamų socialinių įmokų sistemos pakeitimų) ir specializuoti mokesčiai režimai (pvz., nustatant tam tikrą maksimalią apmokestinamų pajamų ar mokesčių ribą arba regresinę sistemą, su labai aukšta jos pasiekiamumo riba) konkrečių itin gerai apmokamų, aukštos kvalifikacijos ir labai didelę pridėtają vertę kuriančių ir finansinius srautus „atsinešančių“ specialistų (fondų valdytojų, finansų analitikų, biotechnologų, chemijos, fizikos, kitų galimų eksportuoti aukštųjų technologijų mokslininkų) pajamoms (pirmiausia iš užsienio atvykstančių tik dirbti, o, galbūt ir nuolat reziduojantiems)<sup>355</sup>, taip skatinant ne tik pačių fizinių asmenų, bet ir atitinkamų ekonomikos sektorių plėtrą, pritraukiant tarptautinių užsienio korporacijų investicijas. Suprantama, labai tikėtina, kad toks sprendimas privalėtų būti derinamas ir su valstybės pagalbos teikimą reglamentuojančiomis ES teisės normomis, atliekamos būtinos procedūros, gaunamas Europos Komisijos pritarimas, todėl alternatyviai tokie preferenciniai režimai galėtų būti siejami su labiau apibendrintais, visiems ekonomikos sektoriams universaliai taikytiniais kriterijais – įkurtos darbo vietos naujumu, jos išsaugojimo minimalia trukme, intelektiniu veiklos pobūdžiu, kvalifikacinijos reikalavimais, minimalia metine jai išlaikyti skiriama suma (mokamu darbo užmokesčiu) ir pan., pačią mokesinę lengvatą suteikiant kaip tam tikrą ilgalaikę terminuotą įstatyminę koncesiją.

Kalbant apie specialiuosius, įvairioms nerezidentų iš šaltinio šalyje gaunamoms pajamoms taikomus režimus, greta jau ir taip kapitalo pajamoms santykinai itin dosnaus fizinių asmenų apmokestinimo, apie kiek didesnę lankstumą galima būtų svarstyti žvelgiant į nerezidentams išmokamus dividendus. GPMĮ šiuo metu nustatytas 20 proc. mokesčio tarifas daugelyje Lietuvos sudarytų

---

<sup>355</sup> Panašiai kaip šiuo metu GPMĮ išskiriami ir privilegijuojami jūrininkai ar ūkininkai.

DAIS mažinamas bent iki 15 proc., tačiau, grįžtant prie argumentacijos apie nerezidentų (tiek įmonių, tiek gyventojų) prievolių prisidėti prie šalies viešųjų išlaidų finansavimo diferencijavimą, šiuo atveju galėtų būti racionalu tam tikrais atvejais (pvz., kalbant apie portfelines investicijas arba, priešingai, kontroliuojančius akcijų paketus, priklausomai nuo pasirinktų prioritetų, o gal net abiem atvejais) apmokestinimą mažinti iki 10 ar net 5 proc., suvokiant, kad, pirma, galutinė mokesčių našta nerezidentui vis tiek nulemiama jo rezidavimo valstybės mokesčių sistemos, antra, vien užsienio kilmės kapitalo atėjimas į Lietuvą ar jo nukreipimas per Lietuvą jau yra reali pridėtinės vertės ir papildomų mokesčių pajamų generavimo prielaida (tiek tiesiogiai, tiek netiesiogiai) ir, trečia, pasinaudodami juridiniais dariniais ir jiems taikomais palankiais apmokestinimo mechanizmais (dividendams, palūkanoms ir kt.) nerezidentai ir taip turi visas galimybes iškelti kontroliuojamose įmonėse Lietuvoje sukauptus pelnus į užsienį papildomo apmokestinimo Lietuvoje.

### **2.3. Mokesčių reglamentavimas, administravimas ir kitas apmokestinimui aktualus teisinis reguliavimas**

#### ***2.3.1. Mokesčių reglamentavimas ir administravimas***

Kalbant apie tobulintinus bendruosius mokesčių administravimo aspektus, kurie prisidėtų prie mokesčių sistemos konkurencingumo ir patrauklumo, pirmiausia dėmesį norėtųsi atkreipti apskritai į mokesčių teisinio reguliavimo klausimus, kurių pagrindai ir specifika aptariami ir MAĮ II skyriuje (3, 4, 5, 6, 8, 9, 11 straipsniai). Stabilumas, nuoseklumas, prognozuojamumas ir aiškumas ir yra tarp verslui ir tarptautiniams finansiniams srautams svarbiausių savybių. Suprantama, jog niekas negali turėti teisėto lūkesčio, kad mokesčiai šalyje niekada nesikeis, tačiau būtent minėtuose MAĮ straipsniuose (ypač 3 straipsnio 3 ir 4 dalyse) apibrėžiama iki kokio lygmens pati valstybė garantuoja šio mokesčių



mokėtojų lūkesčio apsaugą: bet kokių esmingesnių mokesčių įstatymų pakeitimų įsigaliojimo minimalus terminas – 6 mėnesiai nuo jų paskelbimo dienos (pastebėtina, nesama visiškai jokių užuominų apie galimybę retrospektyviems tvarkos pakeitimams), išimtį nustatant tik su valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu susijusiems mokesčių įstatymų pakeitimams bei teisės aktams, kurie derinami su Europos Sąjungos teisės aktu nuostatomis. Pastebėtina, jog bendruoju atveju (nesant *force majeure* prilygintų aplinkybių, ekonominių sukrėtimų ir pan., kaip, pavyzdžiui, 2008 m. pabaigoje ir 2009 m.), žinant, kad biudžetų finansinių rodiklių įstatymų (ir su jais tiesiogiai susijusių lydinčiųjų įstatymų) projektų pateikimo Seimui terminas yra kalendorinių metų spalio 17 d., o įgyvendinami ES teisės aktai (kaip rodo jau minėti pavydžiai) paprastai ilgai diskutuojami dar iki jų priėmimo ir, juos priėmus, nustatomi santykinai ilgi įgyvendinimo terminai, net ir šios išimtys nesudaro didesnių prielaidų mokėtojų teisėtiems lūkesčiams pažeisti (ar užtikrina, kad nepagrįsti lūkesčiai tiesiog nesusiformuotų). Kartu pažymėtina, kad su biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymais, kaip išimtis 6 mėn. įsigaliojimo atidėjimui, gali būti priimami ir įsigalioji tik su jais susiję, juos įtakojantys teisės aktai, todėl, manytina, čia nepatenka bendrieji administravimo tvarkos, terminų pakeitimai, nauji administraciniai įpareigojimai mokėtojams rinkti ir teikti informaciją ir pan. Didžiulė rizika ir itin neigiama praktika, kurią Lietuvos atveju akivaizdžiai reikia tobulinti, tai nusistovėjęs minėto apribojimo interpretavimas ir taikymas: kadangi kalbama ne apie bet kokius pakeitimus, o tik naują mokesťį, naują mokesčio tarifą, mokesčio lengvatą, sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus arba iš esmės pakeičiančius apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarką ar apmokestinimo teisinio reglamentavimo bei taikymo principus, lieka nemažai erdvės interpretuoti, kas yra esminis ar neesminis apmokestinimo tvarkos pakeitimas, kam minėtas ribojimas taikomas, o kam jau nebe. Nuostatos tikslas (teisinio reguliavimo stabilumo, nuoseklumo, teisėtų

lūkesčių užtikrinimas), manytina, akivaizdus visiems, todėl tam tikrais atvejais (ypač 2009 m.) pastebėti valdžios institucijų bandymai manipuluoti nuostatos formuluočėmis, pateisinant konkrečius mokesčių įstatymų pakeitimus, patikslinimus, patobulinimus, pasitikėjimo įstatymų leidėju ir atitinkamomis vykdančiosios valdžios institucijomis (priverstomis pakeitimus praktiškai įgyvendinti) tikrai nedidina, jurisdikcijos reputacijos tarptautinėse rinkose nestiprina. Suprantama, gali pasitaikyti atveju, kai pastebimas įstatymo netobulumas, netikslumas, spraga ar paprasčiausia žmogiškoji klaida, kurią būtina pataisyti, tačiau kiekvienu tokiu atveju būtina rimtai apsvarstyti, kuri iš dviejų yra mažesnioji blogybė: dar pusmetį galiojantis netikslumas, spraga, klaida ar grėsmė pasitikėjimui, stabilumui, reputacijai. Kartu pabrėžtina, jog aptariamas ribojimas neskirsto pakeitimų į „palankius“ ir „nepalankius“ mokesčių mokėtojams ir vienodai galioja abiem atvejais (jau nekalbant apie tai, kad pats „palankumo“ ir „nepalankumo“ vertinimas yra labai subjektyvus ir individualus), todėl stabilumą, prognozuojamumą ir tam tikrą reguliavimo kultūrą laikant vertybe, jis turėtų būti taikomas abiem kryptimis, nežiūrint į galimą pakeitimų palankumą ar nepalankumą mokesčių mokėtojams.

Kita kaip akivaizdi neigiamybė vertintina ir ta tendencija, kad, itin plačiai interpretuojant Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2007 m. lapkričio 29 d. nutarimą Dėl Lietuvos Respublikos 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 Lietuvos Respublikos Konstitucijai, pasitaiko nemažai atvejų, kai jau prasidėjus mokestiniam laikotarpiui priimti mokesčių įstatymų pakeitimai (formaliai įsigaliojantys tik po jų priėmimo ir paskelbimo) taikomi (t. y. *de facto* įsigalioja) jau nuo to mokesčio laikotarpio pradžios. Minėtame nutarime, nagrinėdamas pakeitimus, susijusius su juridinių asmenų veiklos per nuolatines buveines apmokestinimo tvarka (faktiškai – jos įvedimu), Konstitucinis Teismas pažymėjo, kad mokestinio laikotarpiu priimti, paskelbti ir nuo pat jo

pradžios (t. y. faktiškai retrospektyviai) taikomi pakeitimai<sup>356</sup> skirti „<...> juridinių asmenų pelno mokesčio santykiams, kurie, priešingai nei teigia pareiškėjas, dar nebuvo pasibaigę, reguliuoti. Taigi ginčijamas teisinis reguliavimas neįsiterpė į jau pasibaigusius teisinius santykius ir nepažeidė konstitucinio principo *lex retro non agit*, nepaneigė mokesčių mokėtojų (nagrinėjamu atveju – nuolatinėjų buveinių) teisėtų lūkesčių, teisinio tikrumo; jis nebuvo neteisingas“. Tačiau tai darant dažnai visiškai pamirštamos daugelis faktinių tos konkrečios bylos aplinkybių (tarptautinę praktiką, Lietuvos tuo metu jau sudarytų DAIS nuostatų turinį ir kt.), dėl ko mokėtojų lūkestis, kad per nuolatinės buveinės uždirbtas pelnas nebus apmokestintas, buvo greičiau avantiūra ir mėginimas piktnaudžiauti (t. y. galbūt šiuo atveju kalba eina ne apie lūkesčio nepažeidimą, o tiesiog jo nebuvimą); taip pat kiti tame pačiame nutarime pateikti motyvai, kad ir citata iš ESTT sprendimo byloje C-376/02 *Goed Wonen*, jog *retro non agit* principo išimtį galima taikyti tuomet, kai to reikalauja bendrasis interesas ir yra tinkamai atsižvelgiama į suinteresuotų asmenų teisėtus lūkesčius. Taip pat pažymėtina, kad dar 1994 m. kovo 16 d. savo nutarime Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. lapkričio 23 d. nutarimo Nr. 872 Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1992 m. spalio 16 d. nutarimo Nr. 773 dalinio pakeitimo atitikimo Įmonių įstatymo 14 straipsnio antrajai daliai ir įstatymui Dėl Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų skelbimo ir įsigaliojimo tvarkos Konstitucinis Teismas, nagrinėdamas retrospektyvų mokesčio bazės, lemiančios mokėtinas mokesčių sumas, nustatymo tvarkos pakeitimo taikymą, buvo pažymėjęs, jog „<...> Vyriausybės 1993 m. lapkričio 23 d. nutarimo Nr. 872 pagrindu pelno mokesčio dydis bei įsiskolinimas biudžetui keitėsi ne nuo 1993 m. lapkričio 23 d., o nuo tų metų pradžios. Taigi Vyriausybės nutarimu buvo pakeistas trunkamojo teisinio

---

<sup>356</sup> Kalbant net ir apie su biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymais priimamus pakeitimus, kuriems įstatyme *expressis verbis* jokia alternatyvi įsigaliojimo taisyklė nusistatyta, dėl ko neretai kyla ir retrospektyvaus įsigaliojimo pagunda, nors vargu ar tokiu atveju patį pakeitimą apskritai galima sieti su atitinkamų biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymais, bent tiek, kiek jis įsigalioja ne kartu su biudžetu, kuriuos tiesiogiai įtakoja, finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymais.

santykio reguliavimas. Tačiau toks pakeitimas neturėjo daryti įtakos teisiniams santykiams, kurie buvo iki šio nutarimo įsigaliojimo datos. Suinteresuoto asmens atstovų teiginys, kad ginčijamas Vyriausybės nutarimas neturi grįžtamosios galios, nėra pagrįstas. Realus įmonių pelno mokesčių padidėjimas ar sumažėjimas atsirado ne dėl įmonių gamybinės veiklos, o dėl to, kad Vyriausybė nustatė kitokį pajamų apskaičiavimą. Taigi Vyriausybė savo nutarimu faktiškai pakeitė įmonių apmokestinimą ir nustatė grįžtamąjį jo galiojimą.“

Pastebėtina, kad du aukščiau minėti kritiniai mokesčių teisinių santykių reglamentavimo aspektai labai svarbūs ne tik tiesiogiai siekiant esamų mokesčių mokėtojų, užsienio verslo, investuotojų ir finansinių srautų valdytojų pasitikėjimo, patikimos ir stabilios, aiškias vertybes ir prioritetus turinčios mokesstinės jurisdikcijos reputacijos, bet ir užtikrinant sklandžią, nuoseklią ir solidžią mokesčių administratoriaus veiklą, galimybes tinkamai prisitaikyti prie pakeitimų, kokybiškai vertinti galimas diskusines situacijas, išnagrinėti užsienio valstybių praktiką, kas šalies reputacijai, pačios mokesčių sistemos patrauklumui ir konkurencingumui ne mažiau svarbu. Tai galėtų užtikrinti tokie aspektai kaip: nuoseklus mokesčių administratoriaus pareigūnų švietimas; tarptautinių informacijos šaltinių apie mokesčių teisinį reguliavimą, jo kaitos tendencijas prieinamumas; atitinkamo administratoriaus pareigūnų požiūrio į tarptautines finansinių srautų ir mokesčių planavimo struktūras formavimas, didinant gebėjimus atskirti normalias (nors ir iki tol nematytas) mokesčių optimizavimo struktūras nuo piktnaudžiavimo, mokesčių vengimo ar slėpimo; susipažinimas su naujais teisiniais institutais – patikomis, patikėjimo, sekretorinėmis bendrovėmis, kolektyvinio investavimo struktūromis ir sprendimais, moderniomis finansinėmis priemonėmis ir t.t., taip apsisaugant, kad kiekviena nauja, mažiau pažįstama tarptautinė struktūra ar nestandartinis mokėtojų sprendimas nebūtų automatiškai ir *a priori* laikomas kažkuo negatyviu, draustinu ir baustinu. Užtikrinant dar nuoseklesnę koreliaciją tarp įstatymų leidėjo ketinimų, priimamų mokesčių

lengvatų, preferencinių mokesčių režimų ar nustatomų apribojimų tikslų ir apimties, galėtų būti svarstomas ir formalizuotas aiškių nacionalinių mokesčių administravimo prioritetų nustatymas bei paskelbimas (pavyzdžiui, ilgalaikėje nacionalinėje mokesčių politikos ir / ar administravimo strategijoje, pelno, gyventojų pajamų ar apskritai tiesioginio apmokestinimo reidos koncepcijoje), įvardinant svarbiausius (be fiskalinio) šalies mokesčių politikos ir sistemos prioritetus, administratoriui (kaip vykdančiosios valdžios grandžiai priskiriamai institucijai) išoriškai nurodant (o ne jam, kaip savarankiškam subjektui laisvai pasirenkant) veiklos, mokesčių teisės aktų interpretavimo, įgyvendinimo, mokėtojų kontrolės, jo kompetencijai priskiriamų diskrecinių sprendimų orientavimo gairės bei principus.

Kalbant apie konkrečias mokesčių administravimo priemones, kurias, žvelgiant į pažangiausių užsienio šalių praktiką, būtų prasminga tobulinti, pirmiausia išskirtinas Lietuvai visiškai naujas mokesčių administratoriaus išankstinių įsipareigojimų dėl mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo institutas. Vien jo atsiradimas jau laikytinas nemenku pozityviu, konkurencingumą ir teisinį tikrumą potencialiai didinančiu žingsniu mokesčių reguliavime Lietuvoje, vis dėlto (kol nesama apčiuopiamos jo taikymo praktikos) sprendžiant iš galiojančio teisinio reglamentavimo<sup>357</sup>, manytina, Lietuvoje institutas realizuotas per daug apribotai, siaurai: kalbama išimtinai tik apie realius, aiškiai faktiškai įvyksiančius sandorius, atmetant bet kokią galimybę, kad pats mokesčių administratoriaus požiūris į mokėtojų iškilusį klausimą (dar tik svarstomą vykdyti veiklą) gali būti tuo lemiančiuoju veiksmu sprendžiant dėl tolimesnio veiklos vystymo, struktūrų kūrimo, plėtimo, sandorių sudarymo Lietuvoje ar kitoje jurisdikcijoje. Šiuo atveju didesniu trūkumu būtų net ne tai, ar ir kiek palanki mokėtojų būtų mokesčių

---

<sup>357</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2011 m. spalio 19 d. įsakymas Nr. VA-105. (Valstyvės žinios, 2011, Nr. 128-6080). Abejonę kelia jau vien tai, kad tvarką, kuria mokesčių administratorius turi įgyvendinti įstatymo nuostatas (ne tik procedūras, bet iš dalies net ir apimtį) jis nusistato pats sau.

administratoriaus pozicija, kiek būtų palaikytas mokėtojo pasiūlytas mokesčių įstatymų taikymo jo planuojamiems sandoriams būdas, o tai, kad mokėtojas apskritai jokio apčiuopiamo teisinį tikrumą užtikrinančio rezultato negautų, nes pateiktas prašymas būtų palaikytas per paprastu, reikalaujančiu tik bendro paaiškinimo ar apskritai nenagrinėtinu. Dar vienas šiam institutui aktualus aspektas – viešumas, sukuriantis galimybės užtikrinti, kad mokesčių administratoriaus požiūris į visus mokesčių mokėtojus tikrai yra vienodas, kartu leidžiantis mokėtojams bei pačiam administratoriui sutaupyti laiko, lėšų ir administracinių resursų, mokėtojams leidžiant pasitikrinti jau išnagrinėtus atvejus, prisitaikant juos sau ir taip mažiau apkraunant mokesčių administratorių. Suprantama, individualūs konkrečių mokesčių mokėtojų prašymai gali būti tiesiogiai susiję su itin jautria komercine informacija, *know-how*, vertę turinčiais verslo organizavimo ir vykdymo sprendimais, todėl skelbiamas galėtų būti tik apibendrintas, nuasmenintas ir minimaliai detalizuotas išaiškinimo turinys arba reguliariai ir privalomai jų pagrindu rengiami atitinkamo mokesčio įstatymo apibendrinto komentaro papildymai, gal net akcentuojant, kad konkretus paaiškinimas parengtas pateiktų išankstinių įsipareigojimų dėl mokesčių teisės aktų taikymo pagrindu.

Apskritai mokesčių įstatymų apibendrintų paaiškinimų (komentarų) vaidmuo konkurencingumo aspektu galėtų būti labiau išplėtotas, jie išnaudojami dinamiškiau ir apimti (aptarti) ne tik daugeliui akivaizdžias ar praktikoje dažnai pasitaikančias situacijas, bet ir pakankamai kontraversiškus, novatoriškus klausimus, pvz., kad ir šiuo metu tiek PMI, tiek jo apibendrintame komentare subtiliai nutylimą įmonės banko sąskaitoje laikomos užsienio valiutos kurso pokyčio pripažinimo įmonės pajamomis (apmokestinamomis ar neapmokestinamomis) ar sąnaudomis (leidžiamais ar neleidžiamais atskaitymais) klausimą, turto įsigijimo kainos nustatymus reorganizavimo apsieičiant akcijomis atvejais ir kt. Daugeliu atveju, kaip jau minėta, svarbiausia yra net ne

tai, koks bus galutinis mokesčių administratoriaus pasirinkimas, nuostatų interpretavimas konkrečiais diskusiniais klausimais, kiek pats visiems matomos jo nuomonės (nors ir ne galutinės, jai tai pažymima) buvimas.

Kaip vienas itin modernaus požiūrio į mokesčių administravimą, mokėtojų ir mokesčių administratoriaus bendradarbiavimą, mokesčių įstatymų funkcionavimo efektyvumo kontrolės pavyzdys – Jungtinėje Karalystėje galiojančios „atskleidimo taisyklės“ (angl. *disclosure rules*)<sup>358</sup>, įpareigojančios auditorius, teisininkus ir kitus mokesčių konsultacijas teikiančius asmenis, taip pat ir pačius mokesčių mokėtojus (pvz., kai bendradarbiauta su konsultantais iš užsienio), atskleisti tam tikrus kriterijus atitinkančias mokesčių optimizavimo, vengimo schemas<sup>359</sup>, išnaudojančias pelno, pajamų, kapitalo prieaugio, pridėtinės vertės, paveldėjimo mokesčių, nacionalinio draudimo įmokų ir rinkliavų teisinio reguliavimo spragas, nesutapimus, neaiškumus ar tiesiog kitokį požiūrį į pačios valstybės suteikiamas mokesčių lengvatas. Mokėtojai, taikantys šias schemas, savo mokesčių deklaracijose privalo nurodyti tokių naudojamų schemų identifikacinius numerius (suteiktus mokesčių administratoriaus). Jungtinėje Karalystėje, neturinčioje bendrųjų prieš mokesčių vengimą nukreiptų taisyklių (MAĮ 10 ir 69 straipsnių atitikmenų), tai yra instrumentas, skirtas reaguoti į mokesčių vengimo reiškinių, vertinti teisės aktų nuostatų veikimą, taisyti mokesčių teisinio reguliavimo netobulumus, net stebėti, kokie užsienio šalių nustatomi preferenciniai mokestiniai režimai ir kitos priemonės įdomiausios šalies mokesčių mokėtojams, kaip jos sąveikauja su nacionaliniu reguliavimu. Iš mokėtojo ar

---

<sup>358</sup> Plačiau žr.: <<http://www.hmrc.gov.uk/aiu/index.htm>>.

<sup>359</sup> Pavyzdžiui, pajamų ir pelno mokesčių schema, apie kurią privalu pranešti, turi suteikti mokestinį pranašumą jų naudotojui, tai turi būti pagrindinė ar apskritai vienintelė schemos paskirtis ir ji turinti atitikti vieną iš kvalifikuojančių požymių: suteikti konkurencinį pranašumą laikytiną paslapyje nuo konkurentų; arba laikytina paslapyje nuo mokesčių administratoriaus; arba konsultantui už ją numatytas sėkmės mokestis; arba schema iš esmės yra standartizuotas mokestinis sprendimas (produktas); arba mokestinius nuostolius generuojanti transakcijų grandinė; arba mokestiniai sprendimai, susiję su tam tikrais išperkamosios nuomos sandoriais; arba mokestiniai sprendimai, susiję su pensijų kaupimo lengvatomis. Kiekvieno iš pastarųjų kriterijų taikymas dar papildomai detalizuojamas specialiais teisės aktais.

konsultanto perspektyvos tokia pareiga gali būti įvertinta kaip drakoniškas administracinis apsunkinimas ar net verslo sektoriaus žlugdymas, tačiau „nauda“ visgi laikytina abipuse, nes atskleistos schemos, jei tai nėra aiškūs įstatymų pažeidimai, nelaikomos mokesčių vengimu ar slėpimu, jas naudojantiems netaikomos baudos, tačiau kartu, kadangi keisti teisės aktus ir taip „neutralizuoti“ šias schemas gali tik įstatymų leidėjai (parlamentas), tai yra ir tam tikras garantas mokesčių mokėtojams (bei, atitinkamai, konsultantams), kad tol, kol tęsis įstatymų leidybos procedūros (jei būtų nuspręsta, kad tokia praktika nepriimtina), jie galės naudotis šių schemų privalumais. Lietuvoje, kur galioja minėtos prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos, mokesčių administratorius turi atitinkamus instrumentus mokesčių tikslais (nekvestionuodamas civilinių teisinių santykių ir sutarčių) perkvalifikuoti mokesčių mokėtojo ūkines operacijas, taip pat nusistovėjusią šių instrumentų taikymo praktiką, tiesioginis minėto reguliavimo perėmimas iš ties būtų labai „vienašališkas“, iš mokesčių administratoriaus perspektyvos gal ir vertintinas kaip pozityvus, bet be papildomų paskatų mokėtojams būtų priimtas išimtinai kaip administracinis verslo apkrovimas ir vargu ar funkcionuotų sklandžiai (ypatingai jeigu ir pasekmės atsiskleidus ir neatsiskleidus skirtūsi neesmingai). Kita vertus, jeigu naudojamas schemas (privalomai ar savanoriškai) atskleidusiems mokėtojams būtų suteikiamos tam tikros garantijos, nauda, o taisyklių taikymas gal net pasirenkamas, mažėtų tikimybę, kad toks reguliavimas verslo būtų kategoriškai atmestas, o mokesčių administratoriui būtų suteikta reali galimybė plėsti akiratį, kaupti patirtį, iš arčiau stebėti verslo procesus, aktualiausias tendencijas, užsienio jurisdikcijų išnaudojimą planuojant mokesčius Lietuvoje, teikti įstatymų pakeitimų pasiūlymus įstatymų leidybos iniciatyvos teisę turintiems subjektams. Pavyzdžiui, mokėtojo deklaruotai struktūrai nepažeidžiant jokių galiojančių mokesčių įstatymų ir mokesčių administratoriui per nustatytą terminą (pvz., 30 dienų) nepareiškus argumentuotų prieštaravimų dėl galimo pasirinktos struktūros tikslo



(turinio) ir jos formos (formalios išraiškos) akivaizdaus neatitikimo, ji ateityje nebegalėtų būti perkvalifikuojama taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas. Toks reguliavimas galėtų veikti kaip savotiška įpareigojančių išaiškinimų instituto modifikacija, taikoma ne būsimiems, o jau vykstantiems sandoriams ir ūkinėms operacijoms, egzistuojamiems civiliniams teisiniams santykiams. Mokesčių administratoriui pareiškus argumentuotus prieštaravimus, mokesčių mokėtojas, nelaukdamas galimų kontrolės veiksmų, tyrimo ar patikrinimo ateityje, iš anksto žinotų konkrečią mokesčių administratoriaus poziciją ir turėtų galimybę iš anksto apsispręsti, naudotis sprendimu toliau ir jį ginti ar iš karto jo atsisakyti.

Svarstant galimybes papildomai paskatinti ir išplėtoti Lietuvos kaip galimos tarpinės jurisdikcijos rytų verslo investicijoms į vakarus ir vakarų kapitalo srautams rytų kryptimi vaidmenį, vienas iš reikalingų ir naudingų, administravimo efektyvumą galinčių padidinti sprendimų būtų universalus fiskalinio agento institutas, apimantis ir išplečiantis mokesčius išskaičiuojančio asmens sampratą, apjungiantis ją su tretiesiems asmenims (bankams, kitoms finansų institucijoms, notarams ir kt.) nustatytomis pareigomis teikti informaciją mokesčių administratoriui. Taip, kaip faktiškai šis institutas jau dabar veikia darbuotojo ir darbdavio santykiuose ar išskaičiuojant mokesčius prie pajamų šaltinio kai išmokamos atitinkamos išmokos nerezidentams, jį lygiai taip pat ir *de jure* (o ne tik *de facto*, kaip yra šiuo metu<sup>360</sup>) pritaikant, pvz., ir fondų valdytojams, patikos bendrovėms, kitiems patikėto turto valdytojams, taip pat finansinėse operacijose tik tarpininkaujantiems (bet ne savo sąskaita atitinkamus mokėjimus atliekantiems) bankams ir kitokioms finansų institucijoms, kitiems verslo tarpininkams. Maksimaliai aiškiai ir detaliam įstatyminiu lygmeniu nustačius jų pareigas, prievoles ir atsakomybę, grindžiant tai sisteminiu požiūriu, realiomis rizikomis ir universaliais tikslais, o ne epizodiniais poreikiais (pvz., gauti daugiau

---

<sup>360</sup> Pagal mokesčių administratoriaus poziciją, pateikiamą apibendrintuose GPMĮ ir PMĮ komentaruose.

informacijos iš finansų maklerių ar bankų apie jų klientų operacijas su vertybiniais popieriais, tačiau nuošalyje paliekant dažnai analogiškas paslaugas teikiančias investicinio draudimo bendrovės, kitokio pobūdžio finansų tarpininkus), būtų sudarytos prielaidos ne tik mokesčių administratoriui efektyviau užtikrinti valstybės fiskalinius interesus, stebėti verslo procesus, bet ir verslo subjektams suteiktų daugiau aiškumo, apibrėžtumo, sukurtų skaidresnes konkurencines sąlygas, ko trūkumas labiausiai veikia net ne užsieniečius, o vietos finansinių, teisinių, tarpininkavimo ir kitų panašių paslaugų teikėjus, nesančius visiškai užtikrintais dėl savo prievolių teikiant (ypač nerezidentams) įvairaus pobūdžio finansines paslaugas apimties ir neretai tiesiog nesiryžtančius jų siūlyti.

### ***2.3.2. Ne mokesčių teisinis reguliavimas***

Išlaikant santykinai kompaktišką darbo apimtį, koncentraciją ties mokesčiais ir neišsiplečiant į sritis, kurių analizė tarptautinio konkurencingumo aspektu reikalautų atskirų disertacijų ir platesnio spektro specialių žinių bei patirties, toliau maksimaliai glaustai paminėtinos sritys ir klausimai, kurie, žvelgiant iš mokesčių perspektyvos, galėtų būti patobulintos ir išspręsti, apčiuopiamai prisidėtų prie didesnio šalies kaip mokesstinės jurisdikcijos verslui patrauklumo ir konkurencingumo.

Pirmiausia išskirtinas klausimas dėl juridinių asmenų galimybės tapti kitų juridinių asmenų valdymo organų nariais, ne tik kalbant apie stebėtojų tarybą (kaip pagal Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymą<sup>361</sup> yra šiuo metu), bet ir valdybos nariais ar tiesiog direktoriais, taip užsieniečių galimybės be atskirų leidimų ar perteklinių administracinių procedūrų tapti Lietuvoje įsteigtų įmonių vadovais ir efektyviai valdyti jas būnant užsienyje. Tokią praktiką taiko ne tik tipinės „ofšorinėmis“ laikomos jurisdikcijos (Didžiosios Britanijos Mergelių salos, Honkongas, Džersis, Panama ar kt.), bet ir konkurencingosios Europos šalys

---

<sup>361</sup> Valstybės žinios, 2000, Nr. 64-1914; 2004, Nr. 123-5574.

(Didžioji Britanija, Nyderlandai, Kipras, Malta, Liuksemburgas, Šveicarija ir kt.). Tokios ar panašios nuostatos daugeliu atveju yra tiesiog *conditio sine qua non* greta kiekvieno sėkmingesnio, populiaresnio ir užsieniečius pirmiausia orientuoto preferencinio apmokestinimo režimo, paprastai yra neatskiriama jiems siūlomų paslaugų paketo dalis: retas kuris, neturėdamas juridinių ar fizinių galimybių ar nenorėdamas savo verslą valdyti pats tiesiogiai, lengvai sutiks visus svertus perduoti mažai pažįstamam, nors ir profesionaliai paslaugas teikiančiam kitam fiziniam asmeniui, o juridinės struktūros sudaro prielaidas užtikrinti tiek atitinkamą kontrolės, tiek ir diskretiškumo lygmenį, valdymo tęstinumą neprisiriant prie konkretaus fizinio asmens. Tai ir atitinkamų civilinės, darbo santykių ir imigracijos reglamentavimo pakeitimai Lietuvoje labai prisidėtų išplečiant galimybes užsieniečiams (gyventojams ir įmonėms) steigtis, organizuoti veiklą Lietuvoje, naudotis šalies civiline ir fiskaline jurisdikcija, vietos verslui ir profesionalams perduoti (*de facto* eksportuoti) atitinkamas paslaugas. Be to, tarptautiniame versle dėl įvairių priežasčių (kurios nebūtinai turi ką bendro su piktnaudžiavimu, neteisėtumu ar kriminalu) atitinkamas konfidencialumo lygmuo jau seniai yra ir, manytina, dar ilgai bus vienu iš svarbiausių organizacinių aspektų, o galimybės kontroliuoti informacijos apie akcininkus, partnerius, vadovus, įmonės turtą ir finansinius rezultatus viešą prieinamumą (nekalbant apie jos nerinkimą ar iškreipimą) tiesiogiai lemia veiklos vietos ir formos pasirinkimus. Suprantama, visi šie pakeitimai, leidžiantys dar labiau „nutolinti“ konkrečių fizinių asmenų civilinę, administracinę ar net baudžiamąją atsakomybę už per pasitelktus juridinius darinius atliktus veiksmus ir transakcijas taip pat turėtų būti derinami ir su galimybėmis valstybei efektyviai kontroliuoti vykdomų verslo operacijų ir finansinių transakcijų skaidrumą, nustatyti pervedamų lėšų kilmę, paskirtį, siuntėjų, gavėjų, tikrųjų savininkų tapatybes ir pan. Dėl to natūralu, kad tam tikri informacijos rinkimo, saugojimo ir teikimo valstybinės valdžios institucijoms reikalavimai yra būtini, tačiau kiek jos turi būti privalomai (ne

savanoriškai) viešinama, prieinama bet kiriam visuomenės nariui, kokiomis sąlygomis ir aplinkybėmis tai gali būti daroma, būtina atidžiai pasverti. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad, net jei Lietuvoje, pvz., uždarytų akcinių bendrovių akcininkai viešai skelbiami juridinių asmenų registre, savo konfidencialumą norintys išsaugoti akcininkai savąsias akcijas gali sėkmingai valdyti per tokią konfidencialumo galimybę užtikrinančių Nyderlandų, Kipro, Maltos ar bet kurios iš „ofšorinių“ šalių įmones, todėl šis privalomas, universalus (o ne savanoriškas ar taikomas tik aiškaus viešojo intereso atvejais) reikalavimas kai kuriais atvejais gali tapti tiesiog papildomu klausimu, problema, kurią, renkantis Lietuvą steigimuisi, veiklos formalizavimui, tektų (ir yra įmanome) išspręsti.

Ne mažiau reikšminga reguliavimo sritimi, kalbant apie šalies patrauklumą tarptautiniams finansiniams srautams, galimybė tapti patogia jurisdikcija lėšoms, skirtoms tolimesnėms investicijoms Europoje ar Nepriklausomų valstybių sandraugos šalyse (ar kitur) akumuliuoti yra ir kolektyvinio investavimo subjektų, ypač skirtų profesionaliems investuotojams, steigimo ir veiklos teisinis reguliavimas, jų licencijavimo ir priežiūros lankstumas. Labai dažna konkurencingos fiskalinės jurisdikcijos statusą turinti šalis turi ir teisinį reguliavimą, skirtą profesionalių investuotojų struktūroms – investiciniams fondams, investicinėms bendrovėms, jungtinei investicinei veiklai, kolektyvinėms banko sąskaitoms. Daugeliu atvejų jiems taikomas reguliavimas ir priežiūra yra pakankamai minimalūs, daug laisvės paliekama tartis pačioms struktūrų formavime dalyvaujančioms šalims, apsiribojant tik būtinais viešojo intereso saugikliais. Tuo tarpu analizuojant Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymo<sup>362</sup> nuostatas matyti, kad profesionaliems investuotojams skirtoms investicinėms struktūroms Lietuvoje nustatytas reguliavimas, licencijavimas ir priežiūra, nors ir liberalesni, faktiškai ne tiek daug

---

<sup>362</sup> Valstybės žinios, 2003, Nr. 74-3424; 2011, Nr. 146-6820; 2012, Nr. 77-3977.

skiriasi nuo taikomų neprofesionaliems investuotojams skirtoms kolektyvinio investavimo struktūroms, o tarp teisę valdyti tokius darinius turinčių valdymo bendrovių apskritai jokio skirtumo nedaroma. Nėra abejonių, kad asmenys ir dariniai, akumuliuojantys ir valdantys neprofesionalių investuotojų lėšas (santaupas, pensijų fondus ir pan.), turi būti prižiūrimi, kontroliuojami, jų prisiimama rizika tinkamai reguliuojama, ribojama, tačiau profesionalių investuotojų atveju tokia pat atidi priežiūra ir kontrolė vargu ar būtina. Jei kiekvienas individualiai turi laisvę pats spręsti kaip disponuoti savo turtu, kokias rizikas prisiimti, to turto asmuo yra sukaupęs gausiai ir investicija nėra jo santaupos būtinam socialiniam būviui užtikrinti, kodėl valstybė turėtų labiau dalyvauti ir reguliuoti kai bendrai savo lėšas investuoti sutaria ir tam specialią juridinę struktūrą steigti nori keletas savo lėšas kooperuojančių ir valdytoją samdančių asmenų (kaip priešingybė valdytojo pastangomis kooperuojamiems smulkiems neprofesionaliems investuotojams)? Tikimybė, kad eilinis gyventojas ar maža įmonė turės pakankamai žinių ir kvalifikacijos įvertinti galimą investavimo riziką, trečiųjų asmenų siūlomų paslaugų kokybę, juos patys tinkamai kontroliuos ar galės aiškiai nuspręsti, kiek jiems reikalinga valstybės „globa“ (kad apsispręstų, ją priimti ar jos atsisakyti), nėra didelė, todėl savaiminė ir išankstinė valstybės priežiūra čia visiškai pateisinama. Visiškai kitaip yra kalbant apie profesionalius, riziką suprasti ir įvertinti galinčius investuotojus, kurie ir šiuo metu nuo kitų atskiriami tam tikrais individualiais požymiais: turimu turtu, licencijomis, investavimo patirtimi, išsilavinimu, investuojamomis sumomis, patirtimi ir pan.). Siekdama skatinti juos investuoti, valstybė, užtikrindama bazinių taisyklių laikymąsi, pirmiausia turėtų jiems netrukdyti ir neproporcingai jų neapsunkinti, todėl visas papildomas reguliavimas, kuriuo toks investuotojas būtų saugomas nuo per didelių investicinių rizikų, nesąžiningų valdytojų ir pan., visa kita priežiūra ir kontrolė (licencijos, privalomos ataskaitos, auditas ir kt.) profesionaliems investuotojams galėtų pateikiama tik kaip galimybė, pasirinkimas, bet ne

imperatyvai. Tai ypačiai akcentuotina kalbant apie investavimo iniciatyvas, kylančias ne iš paslaugų teikėjų, o greičiau pačių investuoti norinčių turtingų asmenų, įmonių. Šalia to pastebėtina, jog kolektyvinio investavimo subjektai savo esme yra pagal bendruosius teisės aktus sukurti teisiniai dariniai, kuriems kolektyvinį investavimą reglamentuojančiais teisės aktais tik nustatomas specialus teisnumas ir veiksnumas, kitoks reguliavimas: investicinis fondas – bendra dalinė dalyvių nuosavybė, tam tikra jungtinės veiklos forma, partnerinio tipo bendrijos; investicinės bendrovės ir investicinės kintamojo kapitalo bendrovės – pagal akcinių bendrovių įstatymą steigiamos akcinės bendrovės. Tuo pagrindu, kalbant apie kolektyvinio investavimo subjekto statuso suteikimą, taikomą reguliavimą ir priežiūrą, juridinės darinio forma ir jo funkcinė paskirtis, veiklos tikslai galėtų būti aiškiai atskirti. Profesionaliems investuotojams skirto kolektyvinio investavimo subjekto statusas galėtų būti įgyjamas ir atitinkamas specialus reguliavimas bei mokestinis režimas (pačių investuotojų sprendimu ir pasirinkimu) taikomas iš esmės bet kokiam įstatyme nustatytus bazinius kriterijus *a priori* ar *a posteriori* atitinkančiam privačiam juridiniam vienetui (ar dariniui, pvz., bendrai atidaromai sąskaitai), kurį investuotojai ir valdytojai rinktųsi pagal savus individualius poreikius, valdymo lankstumą, atsakomybę ir pan.: ne tik akcinėms bendrovėms, bet ir uždarosioms akcinėms bendrovėms, ūkinėms bendrijoms, kooperatyvams ar net individualioms įmonėms, surenkančioms lėšas ir prisiimančioms įsipareigojimus jas suteikusių profesionalių investuotojų atžvilgiu, valdomoms jų samdomų valdytojų. Toks reguliavimo liberalizavimas, profesionalaus kolektyvinio investavimo darinių veiklos supaprastinimas, išlaikant būtinąją priežiūrą ir kontrolę, labai priartintų Lietuvą prie pažangiausių ir geriausiai žinomų fondinių Europos jurisdikcijų, sudarytų galimybes konkuruoti kur kas žemesnėmis paslaugų kainomis ir ne aukšta jų kokybe, sukurtų prielaidas priartinti tarptautinius finansų srautus, didėti mokesčių mokėtojų skaičiui, stimuliuotų kapitalo rinkas.

Apie būtinumą aiškiau reglamentuoti (nekalbant apskritai apie tokio instituto įvedimą Lietuvoje) pagal kitų šalių (JAV, Kipro, Didžiosios Britanijos, Naujosios Zelandijos, Singapūro ir kt.) teisę suformuotų patikų mokestinį atpažinimą, sureguliuoti konkrečias jose dalyvaujančių subjektų mokestines prievoles jau buvo minėta. Tačiau ne mažiau aktualūs gali būti ir civilinio šių darinių statuso, su jais susijusių asmenų (steigėjo, patikėtinio, naudos gavėjų) teisių klausimai, kurie, viena vertus, galėtų būti sprendžiami tiesiog prisijungiant prie 1985 m. Hagos konvencijos dėl patikų arba, kita vertus, pavyzdžiui, savarankiškai nacionalinėje įtvirtinant minimaliai būtinas ir šalyje galiojančią teisinę tradiciją atitinkančias, jai konceptualiai neprieštaraujančias tarptautinės privatinės teisės nuostatas.

Atskiro aptarimo vertas ir daug diskusijų tarptautinėje arenoje keliančios bankinės paslapties reguliavimo klausimas. Visų pirma skirtinguose nacionaliniuose teisės aktuose (Lietuvos Respublikos bankų įstatyme<sup>363</sup>, Lietuvos Respublikos pinigų plovimo ir teroristų finansavimo prevencijos įstatyme<sup>364</sup>, MAĮ, Civilinio proceso ir Baudžiamojo proceso kodeksuose ir kt.) tikslinga suderinti ir nuosekliai įtvirtinti vieningą šio instituto sampratą, statusą, prieš tai koncepciškai politiniu lygiu apsisprendus dėl siekiamo jos teisinės apsaugos lygmens. Kitas svarbus žingsnis būtų institucijų (bankų priežiūrą tiesiogiai vykdančio Lietuvos banko, mokesčių administratoriaus, teismo, prokuratūros, kitų bendrųjų ir specializuotų ikiteisminio tyrimo įstaigų, antstolių ir kitų subjektų, kuriems gali būti teisiškai reikšminga) teisių gauti bankinę paslaptį sudarančią informaciją (apibrėžiant apimtis ir atvejus) tinkamas balansas, jos tolimesnės apyvartos tarp institucijų aiškus reglamentavimas. Šioje srityje labai svarbus optimalus viešųjų interesų, viešosios tvarkos užtikrinimo ir privačiųjų, komercinių interesų ir poreikių užtikrinimo balansas, aiškios taisyklės dėl tokios informacijos

---

<sup>363</sup> Valstybės žinios, 2004, Nr. 54-1832.

<sup>364</sup> Valstybės žinios, 1997, Nr. 64-1502; 2008, Nr. 10-335.

perdavimo kitų šalių kompetentingoms institucijoms, įvertinant jau sudarytas dvišales ar daugiašales sutartis, jose numatytus įsipareigojimus, išimtis, sutarčių partnerių šalių politinę sandarą ir tikslus, kuriais tokia informacija jose gali būti renkama, kaip toliau saugoma. Ne mažesnę reikšmę kalbant apie tinkamą bankinės paslapties apsaugą turi ir nuoseklus, siekiamą apsaugos lygį atitinkantis atsakomybės už banko paslaptį sudarančios informacijos atskleidimą nustatymas. Pvz., šiuo metu Lietuvoje už tokią veiką nustatyta išimtinai tik finansines – nuo 2 iki 20 tūkstančių litų – sankcijas apimanti administracinė atsakomybė<sup>365</sup>, vargu ar atspindinti tikrąją galimos žalos konkrečiam asmeniui, bankinei institucijai, visai bankinei sistemai ir net šalies reputacijai mastą ir saugomo teisinio gėrio vertę. Pagrindinis visais aukščiau minėtais žingsniais siektinas rezultatas – aiškumas, kokią informaciją, susijusią ne tik su toje šalyje turimomis banko sąskaitomis, bet ir trečiųjų šalių bankuose atidarytomis sąskaitomis, ir kam privaloma ar gali būti pareikalauta atskleisti, koks šalyje taikomas realus bankinės paslapties apsaugos lygmuo, leidžiant verslui iš anksto žinoti ir planuoti, kaip jų struktūrose, finansiniuose srautuose (kur retai apsieinama be bankinių operacijų) gali būti panaudoti konkrečios fiskalinės jurisdikcijos privalumai, jos finansinė sistema (tuo pat parodant ir tai, kokia veikla ir kokios finansinės operacijos joje *a priori* nepageidautinos ir nepriimtinos), vietoje to, kad šalis taip ir liktų nepastebima ir neprognozuojama.

---

<sup>365</sup> Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 172<sup>(7)</sup> straipsnis.



## IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Apibendrinamas atliktą tyrimą, išnagrinėtus norminius, mokslinius, viešosios informacijos šaltinius, užsienio praktiką ir subjektyvias įžvalgas, autorius daro tokias pagrindines išvadas:

1. Valstybių konkurencija mokesčiais gali ir turi būti ne tik ekonomistų, bet ir teisininkų nagrinėjimo objektas: iš teisinės perspektyvos būtina tirti ir vertinti skirtingų valstybių mokesčių sistemų ir atskirų jų elementų sąveiką, tarptautinių norminių dokumentų (dvišalių ir daugiašalių sutarčių, ES *acquis*) įtaką nacionalinės mokesčių sistemos konkurencingumui bei šalies suverenitetui apmokestinimo srityje, galimybėms ne tik *de jure*, bet ir *de facto* turėti savus tiesioginių mokesčių tikslus bei juos pasiekti.
2. Istoriskai nusistovėjusi išimtinai fiskalinė tiesioginių mokesčių funkcija intensyvios globalizacijos sąlygomis neišvengiamai kinta ir šie mokesčiai dažnai naudojami ne tik kaip tiesioginė pajamų generavimo, bet ir kaip ekonominio ir finansinio aktyvumo, pridėtinės vertės kūrimo stimuliavimo priemonė. Tokie pokyčiai lemia, kad politikams ir ekonomistams modeliuojant, kokie šalies tiesioginiai mokesčiai turėtų būti, vis svarbesnis vaidmuo tenka (Lietuvoje – turėtų tekti) ir teisininkams, ne tik sprendžiant dėl to, kokią teisinę formą sprendimai dėl mokesčių reguliavimo galėtų ar turėtų turėti, bet ir modeliuojant jų turinį, šių sprendimų realizavimo būdus, pritaikant juos tarptautiniam reguliaciniam kontekstui.

3. Valstybių konkurencija mokesčiais yra ne tik šalių ir integruotų jų grupių (kokia yra ES) pastangos savo mokestinę jurisdikciją praktiškai realizuoti taip, kad taptų patraukliomis ir patogiomis tiek tiesioginėms nerezidentų investicijoms, tiek ir jų teisinę ir finansinę infrastruktūrą pasirinkusiems tarptautiniams kapitalo srautams (konkurencija mokesčiais), bet ir bandymai užsitikrinti kuo platesnes galimybes maksimaliai efektyviai realizuoti turimą mokestinę jurisdikciją savo mokesčių mokėtojų ir jų disponuojamų mokesčių objektų, turimos mokesčių bazės atžvilgiu (konkurencija dėl mokesčių). Pastarieji procesai vyksta nustatant administracinio pobūdžio ribojimus, draudimus, įpareigojimus, padidintą apmokestinimą, kurie skirti sumažinti konkuruojančių šalių mokesčių sistemų ir jų suteikiamo juridikcinio prieglobsčio patrauklumą iš šalies realiai ar tik formaliai migruoti linkusiems ir galimybių turintiems mokėtojams, mokesčio objektams (bazei), taip pat siekiant užsitikrinti maksimalų mokesčius apskaičiuoti ir mokesčių įstatymus įgyvendinti reikalingos informacijos prieinamumą.
4. Baziniu valstybių konkuravimo mokesčiais procesų tyrimo elementu (objektu) reikėtų laikyti ne atskirus tiesioginių mokesčių srities norminius teisės aktus, jų straipsnius, nuostatas ar individualias teisės normas, o preferencinius apmokestinimo režimus (arba mokestines priemones) – tam tikriems mokėtojams, mokesčio objektams ar atitinkamai daliai jų apmokestinamosios vertės (mokesčio bazės), atskiroms veiklos rūšims ar ūkinėms operacijoms taikomą apmokestinimo taisyklių visumą, sukuriančią tiems mokėtojams, mokesčio objektams ar atitinkamai daliai jų apmokestinamosios vertės (mokesčio bazės), atskiroms veiklos rūšims ar ūkinėms operacijoms

palankesnes, patrauklesnes ir lankstesnes apmokestinimo sąlygas (lyginant su bendrosiomis, taikomomis toje šalyje ar integruotoje ir nuo trečiųjų šalių teisinėmis, politinėmis ir ekonominėmis priemonėmis atribotoje šalių grupėje (kaip ES)). Preferenciniai apmokestinimo režimai savo esme (determinuojančiu požymiu) itin artimi ir daugeliu atveju sutampa su tuo, kas MAĮ įvardijama kaip mokesčio lengvata, tačiau kaip ne kiekviena mokesčio lengvata yra konkurencinė mokesstinė priemonė, taip ir specialūs, primiausia užsieniečiams, veiklai užsienyje, užsienio kilmės mokesčio objektams aktualūs mokesstiniai režimai nebūtinai yra siekis sukurti ar sukurti kokį nors lengvatinį apmokestinimą (o tik, pavyzdžiui, pašalina dvigubą apmokestinimą). Be to neatskiriama valstybių konkuravimo mokesčiais ir dėl mokesčių procesų dalimi yra ir nacionalinės mokesčių bazės apsaugos, kovos su tarptautinį elementą turinčiais mokesčių vengimo bei slėpimo mechanizmais priemonės – kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklės, operacijų su neapmokestinamosiomis bendrovėmis ribojimai, ūkinių operacijų ekonominio turinio, verslo logikos ir tikslų testai, pajamų ir išmokų perkvalifikavimo taisyklės, informacijos apie rezidentų užsienyje gaunamas pajamas rinkimo bei tarptautinių mainų mechanizmai ir pan.

5. Valstybių konkurencija mokesčiais yra daugialypis, tarpdisciplininis reiškinys, dėl to giluminei jo teisinei analizei, galiojančio tiesioginių mokesčių reguliavimo tikslingumo, efektyvumo, mokesčių režimų tikslų ir jų pasėkmių ryšio objektyviam įvertinimui svarbus ir kuo platesnis su šiuo reiškiniu susijusių mikroekonominių ir makroekonominių procesų suvokimas. Mobilaus kapitalo, kilnojamo materialaus ir nematerialaus turto savininkai ir valdytojai, su konkrečia

geografinė vieta nesusietos veiklos vykdytojai ir kiti lengvai perkeliama apmokestinimo objektais (t. y. ir mokesčių baze) disponuojantys mokesčių mokėtojai turi vis daugiau galimybių patys rinktis mokestinę jurisdikciją, todėl valstybių individualiai pasirenkami apmokestinimo sprendimai, taikomas teisinis reguliavimas nebėra neišvengiamybė. Išsamus tokių pasirinkimų ekonominių motyvų, tikslų ir priežasčių suvokimas, kuo tikslesnis mokesčių „toleravimo“ ribos nustatymas skirtingų mokėtojų grupių, apmokestinimo objektų, veiklos atžvilgiu yra *conditio sine qua non* ne tik užtikrinant šalies mokesčių sistemos patrauklumą tarptautinio verslo struktūroms, atskiriems mokesčių mokėtojams, kapitalo srautams, bet ir leidžia tiksliau modeliuoti mokesčių bazės apsaugos nuo dirbtinės (fiktyviosios, formaliosios) migracijos instrumentus, padeda išvengti nepagrįstų, nebūtinų ir neefektyvių ribojimų.

6. Bendro tarptautinio politinio valstybių konkurencijos mokesčiais konteksto ir konkrečių politinių susitarimų, dažnai virstančių tarptautinio papročio užuomazgomis ar net švelniąją teise, ištakų, tikslų ir turinio analizė, suvokimas ir įvertinimas šaliai yra svarbūs tiek renkantis bendrąsias mokesčių politikos kryptis, tiek ir formuojant konkretų nacionalinio mokesčių teisinio reguliavimo turinį. Būtent politiniai motyvai ir argumentai paprastai yra pirminis ir pagrindinis valstybių mokesčių sistemų ir apskritai reguliacinės aplinkos tarpusavio (t. y. tarpvalstybinio) vertinimo, šalių skirstymo į įvairius sąrašus ir grupes matas, protekcinį teisinių priemonių taikymo prielaida ir pagrindas.

7. Pati mokesčių prigimtis, jų reguliavimo specifika, mokestinių ir kitų (civilinių, administracinių, finansų ir kt.) teisinių santykių sąveikos ir tarpusavio santykio pobūdis lemia, kad apmokestinimo teisinis reglamentavimas, jo veikimas ir efektyvumas susijęs ir net priklausomas nuo tiesiogiai atitinkamą ūkinę, finansinę veiklą, ekonominius procesus ir kitų sričių visuomeninius santykius reguliuojančių kitų teisės šakų, pošakių ir institutų normų. Apmokestinimo teisinio reguliavimo (ypač susijusio su tarptautine finansine veikla) efektyvumas ir funkcionalumas (tiek to, kuriuo siekiama skatinti, tiek to, kurio ribojama) labai dažnai tiesiogiai lemiamas tiems konkrečioms visuomeniniams, ekonominiams santykiams taikomo „bazinio“ teisinio reguliavimo, t. y. įmonių teisės, kolektyvinio investavimo subjektų steigimo ir veikimo, draudimo, bankų ir kitos finansinės veiklos, net laivybos ar aviacijos. Konkurencinga, tinkamai funkcionuojanti, keliamus tikslus pasiekti įgali apmokestinimo taisyklių sistema turi derėti ne tik su kitu toje šalyje galiojančiu teisiniu reguliavimu, bet ir gebėti prisitaikyti prie kitose šalyse (ir, atitinkamai, kitoje teisės tradicijoje) egzistuojančių ir veikiančių daiktinės ir prievolių teisės institutų, galimų kurti juridinių veiklos formų.
8. Konkurencingą ir užsienio kapitalo srautams patrauklią mokesčių sistemą ir reguliacinę aplinką siekianti turėti valstybė, nustatydamą jos jurisdikcijoje esančios mokestinės ir kitos verslo informacijos apyvartos ir prieinamumo taisykles (tiek institucijoms, įskaitant ir užsienio valstybių, tiek ir viešo), turi kruopčiai įvertinti viešojo ir privataus (verslo) intereso santykį ir rasti deramą jų pusiausvyrą: nekvestionuotina būtinybė užtikrinti skaidrumą ir užkirsti kelią

nusikalstamoms veikoms ir kitiems teisės pažeidimams, vykdyti tarptautinius šalies įsipareigojimus dėl keitimosi informacija, taip pat piktnaudžiavimų, manipuliacijų ir kitokių grėsmę viešiesiems interesams keliančių veiksmų prevencija neturi besąlygiškai paneigti verslo poreikio ir teisių į tam tikrą konfidencialumo lygį, informacijos apie jų verslo struktūras, veiklos modelius ar net turimą nuosavybę prieinamumo ribojimus (jei ne kompetentingoms valdžios institucijoms, tai bent plačiajai visuomenei ir konkurentams).

9. Suverenūs valstybių sprendimai konkuruojant tiesioginiais mokesčiais, formalizuojami konkrečiomis teisės normomis ir realizuojami įgaliotų valstybės institucijų administracine praktika, privalo paklusti ne tik pačios šalies vidinei tvarkai, bendriesiems, konstituciniams ir specialiesiems konkrečios srities principams (pirmiausia ir daugiausia įtakojančioms šių sprendimų formalizavimo būdą ir tvarką), bet ir teisinio reguliavimo turinį *a priori* formuojančioms tarptautinėms taisyklėms (DAIS, ES tiesioginio apmokestinimo direktyvoms), ir net toms, kurios tiesiogiai su pelno ar pajamų apmokestinimu gali būti (ar atrodyti) visai nesusijusios: ES sutarčių nuostatoms, įtvirtinančioms pagrindines bendrosios rinkos laisves, valstybės pagalbos teikimą ES reguliuojančioms taisyklėms, dvišalėms investicijų apsaugos sutartims, įvairioms tarptautinėms privatinės teisės konvencijoms verslo reguliavimo srityje ir kt. Dėl to diskusijose dėl mokesčių teisinio reguliavimo, ieškant naujų konkurencingų sprendimų tarptautinio apmokestinimo srityje ir atsakymų į kitų šalių keliamus iššūkius efektyviam nacionalinės mokesčių sistemos funkcionavimui, svarbios yra ne tik mokesčių teisės specialistų, bet ir tarptautinės privatinės, ES ir net

tarptautinės viešosios teisės praktikų ir akademikų įžvalgos bei vertinimai.

10. Be abejonės svarbiausiu ir plačiausiu išoriniu Lietuvos suverenitetą tiesioginio apmokestinimo srityje įtakojančiu ir ribojančiu veiksniu yra ES *acquis*, nepaisant to, kad ES kompetencija tiesioginių mokesčių klausimais yra tik subsidiari ir reikalauja vienbalsiškumo. Kiekviena iš ES narių (taigi ir Lietuva) formaliai turi visas galimybes užsitikrinti, kad naujos suverenitetą tiesioginių mokesčių srityje įtakojančios ES teisės normos maksimaliai atitiktų ir jos interesus, o jų neatitinkančios – šaliai netaptų privalomomis, tačiau dėl tos pačios priežasties ir jau galiojantis šalis privalomas ir jų tiesioginiams mokesčiams aktualus ES teisinis kontekstas (pirminė ir antrinė teisė) taip pat gali būti pakeista tik vienbalsiu narių sutarimu<sup>366</sup>. Nuosekliai besivystanti ir nuolat kintančiam socialiniam bei ekonominiam kontekstui ES teisyno nuostatas pritaikanti ESTT praktika, jos gausa, tendencijos bei valstybių narių reakcijos gan aiškiai rodo, kad šio teisinio reguliavimo tikroji reikšmė, įtaka šalių suverenitetui tiesioginių mokesčių srityje ir galimybėms jais konkuruoti apimtis vis dar nėra pilnai suvokta ir įvertinta. Iš diskusijų dėl jau priimtų tiesioginių mokesčių direktyvų ir naujų iniciatyvų (pvz., *CCCTB*) istorijos, tokiu pat politiniu konsensu grindžiamos (tačiau mažiau formaliai įpareigojančios) švelniosios teisės vaidmens didėjimo matyti ES vis dar (nepaisant labai gilios ekonominės integracijos) tvirtos mokestinio „separatizmo“ ir individualizmo tendencijos, prioritetas ne gilesnei integracijai ir valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų harmonizavimui, o konkurencinei atmosferai kur kas draugiškesniam koordinavimui.

---

<sup>366</sup> Išstojimo iš ES galimybių šiuo atveju net nevertinant.

11. DAIS jau nebėra tik apmokestinimo teisių tam tikros bendros, jurisdikcijų „susikirtime“ sukurtos mokesčių bazės atžvilgiu pasidalinimo instrumentas, praktiškai reikšmingas tik konkrečioms susitariančioms šalims, jų rezidentams. Visos pasaulyje sudarytos DAIS *de facto* sudaro tam tikrą valstybių mokestinių jurisdikcijų žemėlapi, matricą, kuria naudodamiesi kone visų šalių mokesčių mokėtojai turi galimybes rinktis ekonominės naudos akumulavimo jurisdikcijas, kapitalo srautus gali nukreipinėti jiems palankiausiomis kryptimis, kurti struktūras ir organizuoti veiklą taip, kad jos būtų jurisdikciškai nepasiekiamos tikrųjų atitinkamos naudos gavėjų ir savininkų rezidavimo valstybėms. Taip apmokestinimo teisių paskirstymo, dvigubo apmokestinimo eliminavimo priemonė šiuolaikinio tarptautinio verslo išnaudojama kaip skirtingų šalių mokestinių jurisdikcijų „demarkacinės linijos“ ir priemonė savarankiškai rinktis apmokestinimą.

12. Konkuravimas mokesčiais niekada nebuvo tarp aiškių, akcentuotų Lietuvos mokesčių politikos prioritetų, o absoliuti dauguma iš Lietuvoje taikytų ir taikomų preferencinių mokestinių priemonių visų pirma orientuotos į realiosios veiklos šalyje ir tiesioginių investicijų skatinimą, pozicijuotos tik kaip papildoma priemonė šalia kitų užsienio investuotojams patrauklių šalies bruožų (pigios ir kvalifikuotos darbo jėgos, išvystytos infrastruktūros, patogios geografinės padėties ir pan.). Specialūs apmokestinimo režimai kaip galima savarankiška tarptautinės ekonominės ir finansinės veiklos, tarptautinių kapitalo srautų traukos priemonė praktiškai nepanaudojami ir net vienu konkurencingiausių šalies mokesčių sistemos elementų laikytinas bendrasis holdinginėms



bendrovėms taikomas mokestinis režimas (gaunamų ir išmokamų dividendų apmokestinimas, akcijų vertės padidėjimo apmokestinimas, palūkanų bei honorarų apmokestinimas) vertintinas labiau kaip mėginimas prisitaikyti prie tarptautinių tendencijų, neatsitikti nuo populiariausių holdinginių jurisdikcijų, sukuriant bent minimalias jų siūlomas sąlygas, nei bandymas į jas lygiuotis ar su jomis konkuruoti. Be to, tiek PMI, tiek GPMI nėra pritaikyti tinkamai „atpažinti“ ir mokesčių tikslais kvalifikuoti tokių kitose valstybėse galimų steigti juridinių struktūrų kaip patikos, mokesčių tikslais permatomos bendrijos ar bendrovės, profesionaliems ir neprofesionaliems investuotojams skirti investiciniai fondai ir investicinės bendrovės, kas dažnai sukuria dvigubo apmokestinimo arba dvigubo neapmokestinimo situacijas, o tai vienais atvejais apsunkena galimybes Lietuvoje įsteigtus darinius panaudoti įvairiose tarptautinėse verslo struktūrose, kitais atvejais – labai supaprastina mokesčių bazės išskėlimą į užsienį.

13. Mokesčių reguliavimo, galiojančios teisinės bazės ir mokėjimo tvarkos keitimo, pakeistų taisyklių įsigaliojimo bei taikymo tradicija nuo pat valstybingumo atkūrimo Lietuvoje pakankamai chaotiška, nestabili, teisinio tikrumo ne tik mokesčių mokėtojams, bet ir mokesčių administratoriui negarantuojanti ir konkurencingumo aspektais vertintina kaip aiškiai negatyvi, nesudaranti prielaidų ilgalaikėms tarptautinio verslo struktūroms ir planavimui. Lietuvoje galime stebėti valstybės intereso bei poreikio atlikti atitinkamus mokesčių įstatymų pakeitimus suabsoliutinimą ir nepakankamą mokesčių mokėtojų, verslo interesų ir stabilumo, nuspėjamumo, nuoseklumo poreikio suvokimą, įvertinimą, kartais gal net jų ignoravimą. Atsižvelgiant į tai, kad verslas savo mokesčius kaip ir kitas sąnaudas planuoja, finansinius srautus

balansuoja ir konkuravimo rinkoje strategijas dėlioja konkretaus reguliacinio *status quo* sąlygomis, bet kokie staigūs (ir ypač retrospektyvus pobūdžio) apmokestinimo teisinio reguliavimo pakeitimai, net jei apmokestinimas dėl to realiai gali ir sumažėti (ne tik konkrečiam mokėtojui, bet tuo pačiu ir jo konkurentams), dažnai yra blogiau už galbūt šiek tiek mažiau palankų, tačiau stabilų, nuspėjamą ir nuosekliai pagal iš anksto žinomas taisykles evoliucionuojantį mokesčių teisinį reguliavimą.

Greta šių išvadų ir jose tiesiogiai ir netiesiogiai jau implikuotų pasiūlymų, apibendrinamas Lietuvos mokesčių sistemos analizę konkurencingumo aspektu ir išgrynindamas darbo IV dalies 2 skyriuje pateiktus pasvarstymus dėl to, kokie užsienio šalių praktikos pavyzdžiai galėtų būti tinkami Lietuvai, autorius siūlo:

1. Nusistatyti ir viešai deklaruoti aiškius ilgalaikius bendruosius nacionalinius tiesioginių mokesčių politikos reglamentavimo, galiojančio reguliavimo interpretavimo ir taikymo, administravimo strateginius prioritetus bei kryptis, kurie mokėtojams aiškiai indikuotų, kuria kryptimi artimuoju ir vidutiniu laikotarpiu galėtų evoliucionuoti tiesioginio apmokestinimo taisyklės Lietuvoje, kokios tarptautinio verslo ir finansinių strautų valdymo struktūros ir modeliai valstybei ir jos mokesčių sistemai priimtinos, o kokios – ne, sukurtų tam tikrą teisinį tikrumą dėl to, kiek ir su kokiomis pasekmėmis mokesčių mokėtojai gali saugiai naudotis užsienio šalyse prieinamais ir nacionalinėje teisėje atrastais struktūrizavimo, veiklos optimizavimo instrumentais, nubrėžtų tam tikras ribas mokesčių administratoriui vertinant, kokie mokėtojų veiksmai priimtini ir toleruoti, nesikerta su nacionalinio teisinio reguliavimo tikslais ir prioritetais, kada ir kaip

taikyti bendrąsias ir specialiąsias protekcines priemones (pvz., aiškiau apibrėžiant kriterijus, koks turinys yra pakankamas, kad nebūtų kvestionuojama mokėtojo pasirinkta veiklos forma, išgryninant prašymų dėl išankstinių įsipareigojimų dėl teisės aktų nuostatų taikymo nagrinėjimo ir sprendimų priėmimo principus bei prioritetus ir kt.). Vienu galimų praktinių šio siūlymo įgyvendinimo būdų galėtų būti didesnis dėmesys mokesčių klausimams Vyriausybės programose, tačiau, išvengiant politinio cikliškumo, svarbiausi ilgalaikiai tikslai ir kryptys turėtų būti įtvirtinami platesnio sutarimo reikalaujantiame ir ilgesnei perspektyvai skirtame dokumente, kurio pagrindinė paskirtis būtų – užtikrinti mokesčių reguliavimo ir administravimo nuspėjamumą, jų raidos nuoseklumą, didintų vietos ir užsienio mokesčių mokėtojų pasitikėjimą sistema.

2. Peržiūrėti įvairių juridinių darinių (skirtingos formos juridinių asmenų, partnerinių bendrijų, jungtinės veiklos ir kolektyvinio investavimo subjektų ir instrumentų) apmokestinimą, išgryninant nuoseklius ir vieningus jiems taikomo apmokestinimo principus, koncepcinį jungiantį mokesčių prievolių nustatymo ir balansavimo pagrindą (vieną ar kelis). Apmokestinimo taisyklių skirtingoms veiklos juridinėms formoms skirtumai turi atspindėti objektyvius jų civilinio statuso, teisinio reguliavimo, tikslų ir paskirties skirtumus. Kita vertus, taip pat būtina užtikrinti, kad apmokestinimo nelemtų vien veiklos formos pasirinkimas ir visi apmokestinimo tvarkos skirtumai koreliuotų su kitais reguliavimo skirtumais: verslo savininkų (akcininkų, dalininkų, pajininkų, partnerių, dalyvių, vadovų ir kt.) civilinės atsakomybės, juridinių darinių atskaitomybės, galimomis vykdyti veiklos rūšimis, dalyvių tarpusavio santykių ir santykių su pačiu juridiniu dariniu

reguliuojimu (čia pabrėžiant skirtumus tarp bendrovių ir jų akcininkų, kooperatinių bendrovių ir jų pajininkų, ūkinių bendrijų ir jų tikrųjų narių bei narių komandorių, taip pat išskiriant kolektyviniam investavimui skirtus darinius (neatsižvelgiant į jų teisinę formą) ir jų dalyvius), galiausiai (bet ne paskutinėje vietoje) derinant ir su galutinių naudos gavėjų (fizinių asmenų) iš verslo gaunamos įvairių formų ekonominės gražos apmokestinimo taisyklėmis. Aiškiai išgryninti juridinių darinių apmokestinimo pagrindai ir principai leistų maksimaliai išvengti fragmentišku, formuojamą nuoseklią sistemą iškraipantių ir destabilizuojančių pakeitimų.

3. Modernizuoti pajamų ir pelno apmokestinimo sistemas taip, kad jos galėtų lanksčiai ir (kas svarbiausia) nuspėjamai adaptuotis prie užsienio valstybėse galimų steigti ir pripažįstamų ekonominės ir finansinės veiklos organizavimo formų – fondinių struktūrų, patikų, mokesčių tikslais peratomų bendrijų ir įmonių. Dėl to apmokestinimo taisyklės pirmiausia turėtų akcentuoti ne asmens pasirenkamą veiklos formą, bet objektyviais, įstatyme *a priori* fiksuotais kriterijais identifikuojamą turinį – veiklos prigimtį ir pobūdį (gamyba, prekyba, spekuliacinis ar pasyvusis investavimas ir pan.), apmokestinamojo objekto prigimtį, požymius, mokėtojo teisinį ir ekonominį santykį su jo turimu (kontroliuojamu) apmokestinimo objektu ir pan.
4. Peržiūrėti palūkanų apmokestinimo pelno ir pajamų mokesčiais režimą taip, kad jis galėtų objektyviai identifikuoti ir diferencijuoti tas palūkanas, kurios yra realieji verslo, investicinių projektų finansavimo kaštai, todėl laikomos leidžiamais atskaitymais, ir palūkanas, kuriomis verslo savininkai, dalyviai tik išsiima dalį generuojamos investicinės

gražos, kas, pripažįstant jas įmonių apmokestinamąjį mažinančiomis sąnaudomis, realiai iškreipia visos pelno ir investuotojų gaunamos gražos apmokestinimo sistemą ir principus. Griežtesni tokio pobūdžio sąnaudų pripažinimo kriterijai leistų, neatsisakant itin konkurencingo palūkanų neapmokestinimo prie pajamų šaltinio ir palengvintų sąlygų verslui skolintis užsienyje, griežčiau kontroliuoti dirbtinės mokesčių bazės erozijos procesus, geriau užtikrinti valstybės fiskalinius interesus, išsaugoti proporcingesnę mokesčių naštos paskirstymą.

5. Įvairių apribojimų ir protekcinų priemonių, mokesčių bazės apsaugos mechanizmų (įvairių išmokų į tikslines (ar „ofšorines“) teritorijas pripažinimo leidžiamais atskaitymais ribojimas, papildomų mokesčių prie pajamų šaltinio taikymas, privalomas detalus asocijuotų asmenų kontroliuojamųjų sandorių kainodaros pagrindimas ir dokumentavimas ir kt.) turi būti grindžiami pirmiausia objektyviu piktnaudžiavimo rizikos vertinimu, žalos nacionalinėms mokestinėms pajamoms grėsmės realumu, objektyviai įvertinti galimybes šiuos ribojimus apeiti pasinaudojant Lietuvos vienašališkai nekontroliuojamomis priemonėmis – kitų valstybių teisės aktų nuostatomis, DAIS, ES direktyvomis. Pačias protekcines priemones būtina grįsti maksimaliai objektyvizuotais, iš anksto identifikuojamais požymiais, kiek įmanoma eliminuojant subjektyvaus vertinimo galimybes ir su tuo susijusias rizikas.
6. Aktyviau įsitraukti į tarptautinius procesus ir bandymus konkuravimo mokesčiais procesus reguliuoti, kurti visuotinus standartus, papročius. Lietuva, tarptautinėje arenoje komunikuodama aiškias ribas tarp to, kokio pobūdžio veikla, transakcijos bei verslo struktūros jai atrodo

priimtinos ir tinkamos (tiek kai jas naudoja rezidentai, tiek ir kai nerezidentai), kokios netoleruotinos, ribotinos ir draustinos, kokiais atvejais ir kokiais pagrindais ji pasirengusi bendrauti su kitomis valstybėmis, griežtai laikytis visų tarptautinių susitarimų dėl keitimosi mokestine informacija ir kada, kokiais atvejais ji būtų linkusi naudotis numatytais bendradarbiavimo išlygomis, aiškiai pozicionuotą save, savo tiesioginių mokesčių sistemą ne tik santykiuose su kitomis valstybėmis, bet ir prieš tarptautines verslo struktūras.

Svarbiausias autoriaus siekis ir viltis, kad šis darbas bent šiek tiek prisidės skatinant ne tik akademinės, bet ir praktines diskusijas dėl galimų Lietuvos tiesioginių mokesčių krypčių ir prioritetų, jų reglamentavimo kokybės ir tarptautinio konkurencingumo didinimo, bus pagrindu tolimesniems teisiniams ir tarpdisciplininiais tyrimams ieškant, kaip, nepaneigiant fiskalinės mokesčių prigimties ir funkcijos, nacionalinis tiesioginių mokesčių reguliavimas neatsiliktų nuo tarptautinių tendencijų ir (politiškai ir socialiai priimtinosiose ribose ir apimtimi) sukurtų patrauklią, patogią, stabilią ir saugią aplinką ne tik realiosioms investicijoms šalyje, bet ir viešosioms išlaidoms papildomos įtakos praktiškai neturintiems, tačiau apčiuopiamą papildomą pridėtinę vertę šaliai galintiems generuoti tarptautiniams kapitalo srautams.

## LITERATŪRA

### **Lietuvos Respublikos teisės aktai**

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija. Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas. Valstybės žinios, 1985, Nr. 1-1.
3. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262.
4. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas. Valstybės žinios, 1994, Nr.55-1046; 2000, Nr.64-191; 2003, Nr. 123-5574.
5. Lietuvos Respublikos bankų įstatymas. Valstybės žinios, 2004, Nr.54-1832.
6. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas. Valstybės žinios, 1990, Nr. 31-742.
7. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.
8. Lietuvos Respublikos investicijų įstatymas. Valstybės žinios, 1999, Nr. 66-2127. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 1990, Nr. 24-601.
9. Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymas. Valstybės žinios, 2003, Nr. 74-3424.
10. Lietuvos Respublikos kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatymas. Valstybės žinios, 1993, Nr. 20-488; 2002, Nr. 57-2296. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.
11. Lietuvos Respublikos laikinasis valiutos fondų ir atskaitymų konvertuojama valiuta įstatymas. Valstybės žinios, 1991, Nr. 10-265.
12. Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas. Valstybės žinios, 1995, Nr. 59-1462.
13. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.

14. Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymas. Valstybės žinios, 1999, Nr. 60-1948.
15. Lietuvos Respublikos ūkinių bendrijų įstatymas. Valstybės žinios, 1990, Nr. 31-747; 2003, Nr. 112-4990; 2012, Nr. 78-4014.
16. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. balandžio 12 d. nutarimas Nr. 517 „Dėl Pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto arba Lietuvos nuolatinio gyventojų pajamas tvarkos ir Pajamų, neįtraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšių patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2002, Nr. 40-1497; Nr. 102-4560.
17. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimas Nr. 1575 „Dėl Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2003, Nr. 116-5289.
18. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. gruodžio 22 d. įsakymas Nr. 344 „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-4021.
19. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. sausio 24 d. įsakymas Nr. 24 „Dėl užsienio valstybių arba zonų, kuriose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetams netaikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, ir Užsienio verslo organizavimo formų, kurioms taikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, sąrašų patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2002, Nr. 10-379.
20. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2011 m. spalio 19 d. įsakymas Nr. VA-105 „Dėl Mokesčių mokėtojo prašymo pritarti mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui pateikimo, prašymo nagrinėjimo, mokesčių administratorių įpareigojančio sprendimo priėmimo ir pakeitimo taisyklių patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2011, Nr. 128-6080.



21. Valstybinės lietuvių kalbos komisijos 2007 m. gruodžio 20 d. nutarimas Nr. N-4 (113) „Dėl valdų ir kraštų pavadinimų“. Valstybės žinios, 2011, 63-30256.

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

1. Europos Sąjungos sutarties ir Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinės redakcijos. Oficialusis leidinys C 83, 2010-03-30.
2. 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje. Oficialusis leidinys L 336, 1977-12-27, p. 15-20.
3. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo. Oficialusis leidinys L 157, 2003-06-26, p. 38-48.
4. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. Oficialusis leidinys L 225, 1990-08-20, p. 6-9.
5. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. Oficialusis leidinys L 225, 1990-08-20, p. 1-5.
6. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl palūkanų ir autorinių atlyginimų, mokamų tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių, apmokestinimo. Oficialusis leidinys L 157, 2003-06-26, p. 49-54.
7. 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyva 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo. Oficialusis leidinys L 178, 1988-07-08, p. 5-18.
8. Tarybos reglamentas 2157/2001 dėl Europos bendrovės statuto. Oficialusis leidinys L 294, 2001-11-10, p. 251-271.

9. Arbitražo konvencija sandorių kainodaros klausimams 90/436/EEB. Oficialusis leidinys C 160, 2005-06-30, p. 11-22.
10. 1997 m. gruodžio 1 d. ECOFIN Tarybos rezoliucija dėl Verslo apmokestinimo elgesio kodekso. Oficialusis leidinys C 2, 1998-01-06, p. 1-6.
11. 1999 m. lapkričio 23 d. Tarybos Verslo apmokestinimo elgesio kodekso darbo grupės ataskaita 1999 m. lapkričio 29 d. ECOFIN Tarybos posėdžiui, SN 4901/99.  
[Interaktyvus] Briuselis. [Žiūrėta 2009-10-22]. Prieiga per internetą: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/primarolo\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf)>.
12. 1998 m. lapkričio 11 d. Komisijos pranešimas Dėl valstybės pagalbos taisyklių taikymo priemonėms, susijusioms su verslo apmokestinimu tiesioginiais mokesčiais. Oficialusis leidinys C 384, 1998-12-10, p. 3-9.
13. ES Komisijos komunikatas C(2004) 43 Bendrijos gairės dėl valstybės pagalbos jūrų transportui. Oficialusis leidinys C 13, 2004-1-17 p. 3-12.
14. 2010 m. birželio 8 d. ECOFIN Tarybos rezoliucija Dėl valstybių narių mokesčių politikos koordinavimo kovos su piktnaudžiavimu srityje. Oficialusis leidinys C 156, 2010-06-16, p. 1-2.
15. Komisijos komunikatas Dėl kovos su piktnaudžiavimu priemonių ES ir trečiųjų šalių atžvilgiu taikymas tiesioginio apmokestinimo srityje Com(2007) 785. [Interaktyvus] Oficialiajame leidinyje neskelbtas. [Žiūrėta 2011-09-11]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0785:FIN:LT:HTML>>.
16. Komisijos komunikatas Valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų koordinavimas vidaus rinkoje. Com(2006) 823. [Interaktyvus] Oficialiajame leidinyje neskelbtas. [Žiūrėta 2011-09-11]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0823:FIN:LT:HTML>>.

17. 1985 m. Hagos konvencija dėl patikoms (angl. *trusts*) taikytinos teisės ir jų pripažinimo (angl. *Convention on the law applicable to trusts and on their recognition*). Prieiga per internetą: <[http://www.hcch.net/index\\_en.php?act=conventions.text&cid=59](http://www.hcch.net/index_en.php?act=conventions.text&cid=59)>.
18. Agreement between Malta and the Republic of India for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income. [Interaktyvus, žiūrėta 2012-02-04]. Prieiga per internetą: <http://www.mfsa.com.mt/files/About%20Us/Taxation/india.pdf>>.
19. Agreement between the government of the Republic of Cyprus and the government of the Russian Federation for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital. [Interaktyvus, žiūrėta 2012-02-04]. Prieiga per internetą: <[http://www.mof.gov.cy/mof/ird/ird.nsf/All/BF1E9EA8F5EAF9C6C2257213004CCDEA/\\$file/Russia%20EN.pdf](http://www.mof.gov.cy/mof/ird/ird.nsf/All/BF1E9EA8F5EAF9C6C2257213004CCDEA/$file/Russia%20EN.pdf)>.
20. Convention between the Republic of Cyprus and the Republic of Bulgaria for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital. [Interaktyvus, žiūrėta 2012-02-04]. Prieiga per internetą: <[http://www.mof.gov.cy/mof/ird/ird.nsf/All/2EA5325152D94E8FC22570430037E178/\\$file/Bulgaria%20EN.pdf](http://www.mof.gov.cy/mof/ird/ird.nsf/All/2EA5325152D94E8FC22570430037E178/$file/Bulgaria%20EN.pdf)>.
21. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Kazachstano Respublikos Vyriausybės susitarimas dėl bendradarbiavimo kovojant su mokesčių įstatymų pažeidimais. Valstybės žinios, 2002, Nr. 45-1719.
22. Lietuvos Respublikos ir Švedijos Karalystės sutartis Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo. Valstybės žinios, 1994, Nr. 17-276.
23. Lietuvos Respublikos ir Norvegijos Karalystės sutartis Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo. Valstybės žinios, 1994, Nr. 17-275.

24. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Nyderlandų Karalystės vyriausybės sutartis dėl investicijų skatinimo ir jų abipusės apsaugos. Valstybės žinios, 1995, Nr. 22-508.
25. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Kazachstano Respublikos Vyriausybės oro susisiekimo sutartis. Valstybės žinios, 1994, Nr. 19-306.
26. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo. Valstybės žinios, 1999, Nr. 110-3209.
27. Lietuvos ir Baltarusijos sutartis dėl teisinės pagalbos šeimos, civilinėse ir baudžiamosiose bylose. Valstybės žinios, 1994, Nr. 43-779.
28. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir JAV Vyriausybės sutartis dėl savitarpio teisinės pagalbos baudžiamosiose bylose. Valstybės žinios, 1998, Nr. 59-1660.
29. Lietuvos Respublikos ir Kinijos Liaudies Respublikos sutartis dėl teisinės pagalbos civilinėse ir baudžiamosiose bylose. Valstybės žinios, 2001, Nr. 75-2642.
30. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Baltarusijos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl investicijų skatinimo ir apsaugos. Valstybės žinios, 2002, Nr. 45-1716.
31. Lietuvos Respublikos ir Šveicarijos Konfederacijos sutartis dėl investicijų skatinimo ir jų abipusės apsaugos. Valstybės žinios, 1994, Nr. 25-400.
32. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Belgijos Karalystės Vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo. Valstybės žinios, 1999, Nr. 82-2419.
33. Lietuvos Respublikos ir Danijos Karalystės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo. Valstybės žinios, 1994, Nr. 17-274.

34. Lietuvos Respublikos ir Estijos Respublikos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos. Valstybės žinios, 2006, Nr. 5-137.
35. Lietuvos Respublikos ir Islandijos Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo. Valstybės žinios, 1999, Nr. 10-215.
36. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo. Valstybės žinios, 1999, Nr. 110-3209.
37. Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo. Valstybės žinios, 1995, Nr. 13-297.
38. Lietuvos Respublikos ir Nyderlandų Karalystės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo. Valstybės žinios, 2000, Nr. 59-1764.
39. Lietuvos Respublikos ir Norvegijos Karalystės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo. Valstybės žinios, 1994, Nr. 17-275.
40. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Rusijos Federacijos Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo. Valstybės žinios, 2000, Nr. 59-1765.
41. Lietuvos Respublikos ir Suomijos Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo. Valstybės žinios, 1994, Nr. 18-292.
42. Lietuvos Respublikos ir Švedijos Karalystės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo. Valstybės žinios, 1994, Nr. 17-276.

### Specialioji literatūra

1. APPEL, H. *International Imperatives and Tax Reform. Lessons from Postcommunist Europe*. Comparative politics, Vol. 39, Nr. 1, 2006. p. 34-62.
2. AVI-YONAH, R. S. *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*. Harvard Law Review, Vol. 113, Nr. 7, 2000 gegužė. p. 1573-1676.
3. AVI-YONAH, R. S. *Tax Competition, Tax Arbitrage and International Tax Regime*. Bulletin for International Taxation, IBFD, 2007. p. 130-138.
4. BAKER, R. *Stolen Asset Recovery (StAR) Initiative: Challenges, Opportunities and Action Plan*. [Interaktyvus] World Bank / UN Office on Drugs and Crime. [Žiūrėta 2011-06-12]. Prieiga per internetą: <<http://siteresources.worldbank.org/NEWS/Resources/Star-rep-full.pdf>>.
5. BARREIRO CARRIL, M.C. *National Tax Sovereignty and EC Fundamental Freedoms: The impact of Tax Obstacles on the Internal Market*. Intertax Vol. 38, Issue 2, 2010. p. 105-113.
6. BRACEWELL-MILNES, B. *Tax Competition: Harmful or Beneficial?* Intertax, Vol. 27, issue 3, Kluwer Law International, 1999, p. 86-88.
7. BREMNER, C. *Nicolas Sarkozy campaign against tax havens hit by reports of Swiss contacts*. [Interaktyvus] The Times, 2009 m. balandžio 3 d. [Žiūrėta 2009-09-06]. Prieiga per internetą: <<http://www.timesonline.co.uk/tol/news/politics/G20/article6023886.ece>>.
8. BUDRYTĖ, A.; ir MAČIULAITYTĖ, E. *Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje*. Pinigų studijos Nr. 8(2), 2004, p. 54-78.
9. CERIONI, L. *A Hypothesis for Radical Tax Reform in the European Union – The Implications of the Abolition of Corporate Income Taxes*. IBFD European Taxation, 2007 rugpjūtis/rugsėjis. p. 377-388.
10. CERIONI, L. *Cross-Border Mobility of Companies in the European Union: Tax Competition and Increased Scope for the CCCTB following Cartesio*.

- IBFD Bulletin for International taxation, IBFD, Vol. 64, Nr. 12, 2010. p. 636-648.
11. CERIONI, L. *Harmful tax competition revisited: why not a purely legal perspective under EC law?* European taxation No. 7, 2005, p. 267-281.
  12. *Dabartinis lietuvių kalbos žodynas*. Vyr. Redaktorius S. Keinys. Lietuvių kalbos institutas, 2006.
  13. DE WILDE, M. F. *Some Thoughts on a Fair Allocation of Corporate Tax in a Globalizing Economy*. Intertax Vol. 38, Issue 5, 2010. p. 281-305.
  14. DHARAN, G.B; ir BUFKINS, W. R., *Red Flags in Enron's Reporting of Revenues and Key Financial Measures*. [Interaktyvus, žiūrėta 2011-06-06]. Prieiga per internetą: <[http://www.ruf.rice.edu/~bala/files/dharan-bufkins\\_enr\\_on\\_red\\_flags.pdf](http://www.ruf.rice.edu/~bala/files/dharan-bufkins_enr_on_red_flags.pdf)>
  15. DRUCKER, J. *US Companies Dodge 60 billion \$ in Taxes with Global Odyssey*. [Interaktyvus] Bloomberg, 2010 m. gegužės 13 d. [Žiūrėta 2010-06-26]. Prieiga per internetą: <<http://www.bloomberg.com/news/2010-05-13/american-companies-dodge-60-billion-in-taxes-even-tea-party-would-condemn.html>>.
  16. ELLIS, M. J. *The Code of conduct in 2000: cracking the code or coating the crack?* IBFD European taxation, Nr. 9, 2000. p. 414-416.
  17. FARGAS MAS, L. M. *Consequences of the implementation of the CCCTB regime on EU Member States Tax Collection: will CCCTB have a dramatic or Only a Severe Effect on Public Finances?* Intertax Vol. 38, Issue 8/9, 2010. p. 394-420.
  18. FOOT, M. *Final Report of the Independent Review of the British Offshore Financial Centres*. [Interaktyvus] HM Treasury, 2009 m. spalio. [Žiūrėta 2009-11-10]. Prieiga per internetą: <[http://www.hm-treasury.gov.uk/d/foot\\_review\\_main.pdf](http://www.hm-treasury.gov.uk/d/foot_review_main.pdf)>.

19. GABARTAS, H. *Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių teisiniam reguliavimui*. Daktaro disertacija, Lietuvos teisės universitetas, 2004, Vilnius.
20. GAO. *Large US Corporations and Federal Contractors with Subsidiaries in Jurisdictions Listed as Tax Havens or Financial Privacy Jurisdictions*. [Interaktyvus] Governmental Accountability Office, 2008 m. gruodis [Žiūrėta 2011-02-04]. Prieiga per internetą: <<http://www.gao.gov/products/GAO-09-157>>.
21. *Gedimino laiškai*. Vertė C. Rowell. Vaga, 2003, Vilnius.
22. GYLYS, P. *Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčių konkurencija*. Ekonomika, 2006, Nr. 75, p. 7-19.
23. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras. [Interaktyvus] Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. [Žiūrėta 2011-10-15]. Prieiga per internetą: <[http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000116377&tree\\_id=1000007316](http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000116377&tree_id=1000007316)>.
24. GRANDY, C. *New Jersey Corporate Chartermongering, 1875-1929*. *The Journal of Economic History* Vol. 49, Nr. 3, 1989, rugsėjis.
25. GRECU, A. *Flat tax – The British Case*. Adam Smith Institute, 2004, London.
26. GUEX, S. *The Origins of the Swiss Banking Secrecy Law and its Repercussions for Swiss Federal Policy*. *Business History Review*, 74, 2000 vasara.
27. HAMMER, R. M.; ir OWENS, J. *Promoting tax competition*. [Interaktyvus] OECD Center for tax policy and administration. [Žiūrėta 2009-01-15]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/63/11/1915964.pdf>>.
28. HINES, J. R. *Tax havens*. Office of Tax Policy Research, Working paper series WP 2007-3, 2007 m. gegužės 27.
29. INMAN, P. *Liechtenstein deal means rich can still dodge thousands of pounds in tax*. [Interaktyvus] Guardian, 2010 m. sausio 6 d. [Žiūrėta 2010-02-



- 08]. Prieiga per internetą: <<http://www.guardian.co.uk/business/2010/jan/06/tax-avoidance-offshore-havens>>.
30. YIN, G. K., *How much tax do large corporations pay? Estimating the effective tax rates of the S&P 500*. Virginia Law Review, Vol. 89, 2003 m. gruodis, Nr. 8, p. 1793-1856.
31. JOHNSTON, D.C. *Tax Rates for Top 400 Earners Fall as Income Soars*. [Interaktyvus] IRS Data, Tax analysts, 2010. [Žiūrėta 2011-07-11]. Prieiga per internetą: <<http://www.tax.com/taxcom/taxblog.nsf/Permalink/UBEN-89SKGS?OpenDocument>>.
32. KAR, D; ir CURCIO, K. *Ilicit Financial Flows from Developing Countries: 2000-2009*. [Interaktyvus] Global Financial Integrity, 2011. [Žiūrėta 2011-05-08]. Prieiga per internetą: <<http://iff-update.gfintegrity.org/>>.
33. KEEN, M; KIM, Y.; ir VARSANO, R. *The “Flat Tax(es)”: Principles and Evidence*. IMF working paper WP/06/218, 2006.
34. KIEKEBELD, B. J. *Harmful tax competition in the European Union: code of conduct, countermeasures and EU law*. Kluwer Law International, 2006.
35. KŪRIS, E. *Konstitucinių principų plėtojimas konstitucinėje jurisprudencijoje*. [Interaktyvus, žiūrėta 2010-10-20]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrkt.lt/PKonferencijose/01.pdf>>.
36. LAWSON, N. *Economy: tax reform*. [Interaktyvus] Conservative Political Centre. [Žiūrėta 2011-06-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.margarethatcher.org/document/109507>>.
37. LUKAS, M. *Teisiniai valstybių konkurencijos mokesčiai elementai ir jų legitimumo ribos (I)*. Teisė, 2010, Nr. 76, p. 161-175.
38. LUKAS, M. *Valstybių konkurencijos mokesčiai teisiniai aspektai*. Teisė, 2009, Nr. 72, p. 141-159.

39. MARTIN, J. W. *Tax Competition between States*. Annals of the American Academy of Political and Social Science Vol. 207, Intergovernmental relations in the United States, p. 62-69.
40. MATHIASON, N. *Penalties doubled in crackdown on offshore tax havens*. [Interaktyvus] Guardian, 2009 m. gruodžio 9 d. [Žiūrėta 2010-01-10]. Prieiga per internetą: <<http://www.guardian.co.uk/money/2009/dec/09/tax-haven-penalty-doubles>>.
41. MENDOZA, E. G.; ir TESAR, L. L. *Explaining the Puzzling Tax Dynamics of the European Union: Quantitative Lessons of Tax Competition in Financially Integrated Countries* [Interaktyvus, žiūrėta 2011-05-05]. Prieiga per internetą: <<http://www.imf.org/external/np/res/seminars/2004/calvo/pdf/mendoz.pdf>>.
42. MENDOZA, E. G.; ir TESAR, L. L. *Why hasn't tax competition triggered a race to the bottom? Some quantitative lessons from EU*. Journal of monetary economics Nr. 52 (2005) p. 163-204.
43. MERKS, P. *Corporate tax and the European Commission*. Intertax Vol. 36, Issue 1, 2008. p. 2-13
44. MEUSSEN, G. *The EU-fight against harmful tax competition; future developments*. EC Tax Review 2002/03, p. 157-159.
45. MITCHELL, D. J. *EBPO ir ES klysta: konkurenciją mokesčių srityje reikia ne pulti o sveikinti*. [Interaktyvus] Pranešimas tarptautinėje konferencijoje "Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui", Gruodžio 5-6 d., 2002, Vilnius. [Žiūrėta 2009-01-15]. Prieiga per internetą: <[http://www2.lrinka.lt/index.php/temos/mokesciai/pranesimai\\_prezentacijos/ebpo\\_ir\\_es\\_klysta\\_konkurencija\\_mokesciu\\_srityje\\_reiketu\\_ne\\_pulti\\_o\\_sveikinti/2230](http://www2.lrinka.lt/index.php/temos/mokesciai/pranesimai_prezentacijos/ebpo_ir_es_klysta_konkurencija_mokesciu_srityje_reiketu_ne_pulti_o_sveikinti/2230)>.
46. MITCHELL, D. J. *The Global Flat Tax Revolution: Lessons for Policy Makers*. Prosperitas, Vol. VII, Issue I, 2008 m. vasaris.
47. MOFFAT, G., *Trusts Law. Texts and materials. Fourth edition*. Cambridge university press, 2005, Niujorkas.

48. OECD. *Agreement on exchange of information on tax matters*. [Interaktyvus] OECD Center for tax policy and administration, Paryžius. [Žiūrėta 2010-01-15]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>>.
49. OECD. *Harmful tax competition. An emerging global issue*. [Interaktyvus] OECD publications, 1998, Paryžius. [Žiūrėta 2007-04-15]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf>>.
50. OECD. *Model tax convention on income and on capital (condensed version)*. OECD publications, 2008, Paryžius.
51. OECD. *Report to the ministerial council meeting and recommendations by the committee on fiscal affairs: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*. [Interaktyvus] OECD publications, 2000, Paryžius. [Žiūrėta 2009-01-15]. Prieiga per internetą: <[http://www.oecd.org/document/43/0,2340,en\\_2649\\_201185\\_36153067\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/43/0,2340,en_2649_201185_36153067_1_1_1_1,00.html)>.
52. OECD. *The OECD's project on harmful tax practices: Consolidated application note. Guidance in applying the 1998 report to preferential tax regimes*. [Interaktyvus] OECD Center for tax policy and administration, Paryžius. [Žiūrėta 2009-01-15]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/60/32/30901132.pdf>>.
53. OECD. *The OECD's project on harmful tax practices: The 2001 progress report*. [Interaktyvus] OECD Center for tax policy and administration, Paryžius. [Žiūrėta 2009-01-15]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/60/5/2664450.pdf>>.
54. OECD. *The OECD's project on harmful tax practices: The 2004 progress report*. [Interaktyvus] OECD Center for tax policy and administration, Paryžius. [Žiūrėta 2009-01-15]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf>>.

55. OECD. *The OECD's project on harmful tax practices: 2006 update on progress in member countries*. [Interaktyvus] OECD Center for tax policy and administration, Paryžius. [Žiūrėta 2009-01-15]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf>>.
56. ONER, C. *A Different Approach to the Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. Intertax Vol. 37, Issue 8/9, 2009. p. 483-492.
57. O'SHEA, T. *Double Tax Conventions And The European Union*. THE EC Tax Journal Vol. 10, Issue 3, 2010. p. 71-80.
58. O'SHEA, T. *EU Tax Law and Double Tax Conventions*. Avoir Fiscal Limited, 2008, Londonas.
59. OWENS, J. *Tax competition: a Threat or a Saviour*. [Interaktyvus] Pranešimas 9-oje kasmetinėje Dublino finansų konferencijoje, Birželio 16-17 d., 2008, Dublinas. [Žiūrėta 2009-01-15]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/54/11/40845841.pdf>>.
60. PANAYI, C. *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty-Shopping and the European Community*. EUCOTAX Series on European taxation, Kluwer Law International, 2007.
61. PAULAUSKAS, A. *Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*. Daktaro disertacija, Vilniaus universitetas, 2006, Vilnius.
62. Pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras. [Interaktyvus] Valstybinės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. [Žiūrėta 2011-10-15]. Prieiga per internetą: <[http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000116261&tree\\_id=1000007323](http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000116261&tree_id=1000007323)>.
63. PINTO, C. *Tax Competition and EU Law*. EUCOTAX Series on European taxation, Kluwer Law International, 2003.
64. RYDELSKI, M.S. *Distinction between State Aid and General Tax Measures*. EC Tax Review 2010/4, p. 149-155.

65. RODRIGUEZ, E.F.; ir ARIAS, A, M. *Corporate Tax Burden from a Worldwide Perspective*. Intertax vol 37, Issue 12, 2009. p. 670-682.
66. ROGERS-GLABUSH, J. *IBFD International Tax Glossary, 6th edition*. IBFD, 2009, Amsterdamos.
67. ROSSI-MACIANICO, P., *European Commission Competence in Reviewing Direct Business Tax Measures*. EC Tax Review 2009/5, p. 221-235.
68. ROSSI-MACIANICO, P. *Fiscal state aid goes global*. EC Tax Review 2007/5, p. 133-141.
69. SCHON, W. *International Tax Coordination for a Second Best World*. IBFD World tax Journal, Vol. 1, Nr. 1, 2009, Vol. 2 Nr.1,3, 2010.
70. SCHON, W. *Tax Competition in Europe*. IBFD Publications, 2003.
71. SCHON, W. *Tax Competition in Europe – The National Perspective*. IBFD European taxation, 2002, gruodis. p. 490-500.
72. SINGER, W.; ir DELAURIERE, J. *News Analysis: Why Is Denmark Terminating Tax Treaties?* [Interaktyvus] Tax Notes International, vol. 51, Nr. 1, 2008. [Žiūrėta 2010-07-04]. Prieiga per internetą: <[http://www.gibsondunn.com/publications/Documents/Singer\\_Delauriere-DenmarkTaxTreaties-TaxNotesIntl.pdf](http://www.gibsondunn.com/publications/Documents/Singer_Delauriere-DenmarkTaxTreaties-TaxNotesIntl.pdf)>.
73. SHARMAN, J; ir RAWLINGS, G. *Deconstructing National Tax Blacklists*. [Interaktyvus] A report prepared for the Society of Trust and Estate Practitioners. [Žiūrėta 2010-08-11]. Prieiga per internetą: <<http://step.unified.co.uk/pdf/NationalBlacklists.pdf>>.
74. SHAXSON, N. *Treasure Islands*. The Bodley Head, 2011, Londonas.
75. STUNGYS, K.; GALDIKAS, K., VENSLOVAS, I.; ir SAKALAUSKAS, A. *Ofšorinis verslas*. UAB “Kredito brokeris”, 2001.
76. SUDAVIČIUS, B. *Mokesčiai kaip teisės kategorija*. Teisė, 2006, Nr. 58.
77. SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste*. Teisė, 2010, Nr. 76.

78. SUDAVIČIUS, B; MEDELIENĖ, A. *Mokesčių teisė*. VĮ Registrų centras, 2011, Vilnius.
79. *Swiss Banking Secrecy and Taxation: Paradise Lost ?* [Interaktyvus] Helvea, 2009 m. gegužė [Žiūrėta 2010-01-14]. Prieiga per internetą: <[http://www.safehaven.at/wordpress\\_cms/wp-content/uploads/2010/03/Helvea-Studie.pdf](http://www.safehaven.at/wordpress_cms/wp-content/uploads/2010/03/Helvea-Studie.pdf)>.
80. ŠIMAŠIUS, R. *Mokesčių konkurencija ir Lietuvos mokesčių politika*. [Interaktyvus] Pranešimas konferencijoje “Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui”, 2002 m. gruodžio 5-6 d., Vilnius. [Žiūrėta 2012-06-16]. Prieiga per internetą: <[http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/ziniasklaidai/straipsniai\\_ir\\_komentarai/mokesciu\\_konkurencija\\_ir\\_liuvos\\_mokesciu\\_politika/903;from\\_topic\\_id;19](http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/ziniasklaidai/straipsniai_ir_komentarai/mokesciu_konkurencija_ir_liuvos_mokesciu_politika/903;from_topic_id;19)>.
81. ŠIMONYTĖ, I. *Baltijos šalių mokesčių sistemos įstojus į Europos Sąjungą: panašios ar skirtingos?*. [Interaktyvus] Pranešimas konferencijoje “Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui”, 2002 m. gruodžio 5-6 d., Vilnius. [Žiūrėta 2012-06-16]. Prieiga per internetą: <[http://www2.lrinka.lt/index.php/temos/mokesciai/pranesimai\\_prezentacijos/baltijos\\_saliu\\_mokesciu\\_sistemas\\_istojus\\_i\\_europos\\_sajunga\\_panasios\\_ar\\_skirtingos/2217](http://www2.lrinka.lt/index.php/temos/mokesciai/pranesimai_prezentacijos/baltijos_saliu_mokesciu_sistemas_istojus_i_europos_sajunga_panasios_ar_skirtingos/2217)>.
82. TEATHER, R. *Benefits of Tax Competition*. The institute of economic affairs, 2005, Londonas.
83. TERRA, B.J.M; ir WATTEL, P, J. *European tax Law. Fifth edition*. Kluwer Law International, 2008.
84. TIDIKIS, R. *Socialinių mokslų tyrimo metodologija*. Lietuvos teisės universitetas, 2003.
85. VAINIENĖ, R. *Pamokos Lietuvai. Iššūkiai Europos Sąjungai*. [Interaktyvus] Pranešimas konferencijoje “Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui”, 2002 m. gruodžio 5-6 d., Vilnius. [Žiūrėta 2012-06-16]. Prieiga per internetą: <[http://www2.lrinka.lt/index.php/temos/mokesciai/pranesimai\\_prezentacijos/pamokos\\_liuvai\\_issukiai\\_europos\\_sajungai/2204](http://www2.lrinka.lt/index.php/temos/mokesciai/pranesimai_prezentacijos/pamokos_liuvai_issukiai_europos_sajungai/2204)>.

86. VANISTENDAEL, F. *Fiscal support measures and harmful tax competition*. EC Tax Review 2003/03, p. 152-161.
87. VAN KAMPEN, T.A; ir DE RIJKE, L.J. *The Kredietbank Luxembourg and the Liechtenstein tax affairs: notes on the balance between the exchange of information between states and the protection of fundamental rights*. EC Tax Review 2008/5, p. 221-232.
88. VASILIAUSKAS, V. *Pokyčiai Lietuvos mokesčių sistemoje: privalumai ir trūkumai*. [Interaktyvus] Pranešimas konferencijoje “Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui”, 2002 m. gruodžio 5-6 d., Vilnius. [Žiūrėta 2012-06-16]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrinka.lt/Pranesim/vasiliauskas.phtml>>.
89. VEGH, P. G. *Tax haven and harmful tax regime list published*. European taxation, Nr. 8, 2000. p. 391-394.
90. ZIELKE, R. *The Changing Role of Tax Havens – An Empirical Analysis of the tax Havens Worldwide*. IBFD Bulletin for International Taxation, Vol. 65, Nr. 1, 2011. p. 42-56.
91. ZOROME, A. *Concept of Offshore Financial Centres: In Search of an Operational Definition*. IMF Working Paper, WP/07/87, 2007.

### **Teismų praktika**

1. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas byloje Nr. 16/96. Valstybės žinios, 1997, Nr. 67-1696.
2. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas byloje Nr. 22/98. Valstybės žinios, 2000, Nr. 23-585.
3. Konstitucinio Teismo 2000 m. spalio 18 d. nutarimas byloje Nr. 29/98-16/99-3/2000. Valstybės žinios, 2000, Nr. 88-2724.
4. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarimas byloje Nr. 28/2000. Valstybės žinios, 2002, Nr. 55-2093.

5. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas byloje Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03. Valstybės žinios, 2003, Nr. 109-4887.
6. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas byloje Nr. 53/01. Valstybės žinios, 2004, nr. 135-4903.
7. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2006 m. sausio 24 d. nutarimas byloje Nr. 11/04. Valstybės žinios, 2006, nr. 10-369.
8. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimas byloje Nr. 29/04. Valstybės žinios, 2006, Nr. 104-3985.
9. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos mokestinėse bylose apibendrinimo I dalis. [Interaktyvus] Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. [Žiūrėta 2011-05-04]. Prieiga per internetą: <[www.lvat.lt/download/1026/07\\_apibendrinimas.pdf](http://www.lvat.lt/download/1026/07_apibendrinimas.pdf)>.
10. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. vasario 26 d. nutartis byloje Nr. A<sup>6</sup>-206/2007.
11. ES Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-81/87 *Daily Mail*.
12. ES Teisingumo Teismo sprendimai bylose C-332/90 ir C-132/93 *Steen*.
13. ES Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-384/93 *C-196/04 Cadbury Schweppes*.
14. ES Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-384/93 *Peralta*.
15. ES Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-55/94 *Gebhard*.
16. ES Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-212/97 *Centros*.
17. ES Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-294/99 *Athinaiki Zithopiia*.
18. ES Teisingumo Teismo sprendimai bylose C-294/99 C-170/05 *Denkavit International*.
19. ES Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-55/00 *Gottardo*.
20. ES Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-9/02 *Lasteyrie*.
21. ES Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-88/03 *Portugalija prieš Komisiją*.



22. ES Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-172/03 *Heiser*.
23. ES Teisingumo Teismo sprendimai bylose C-182/03 ir C-217/03 *Belgija prieš Komisiją*.
24. ES Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-470/04 *N*.
25. ES Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-524/04 *Thin Cap*.
26. ES Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-298/05 *Columbus*.
27. ES Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-379/05 *Amurta*.
28. ES Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-210/06 *Cartesio*.
29. ES Teisingumo Teismo sprendimai bylose nuo C-428/06 iki 434/06 *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja)*.
30. ES Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-414/06 *Lidl Belgium*.
31. ES Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-284/06 *Burda GmbH*.
32. ES Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-282/07 *Truck Center*.
33. ES Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-311/08 *SGI*.
34. ES Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-314/08 *Filipiak*.
35. ES Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-72/09 *Etablissements Rimbaud SA*.

#### **Pagrindinės internetinės duomenų bazės, portalai, kiti šaltiniai**

1. <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm)>.
2. <<http://iz.euro.lt>>.
3. <<http://kt.gov.lt>>.
4. <<http://www.bloomberg.com>>.
5. <<http://www.doingbusiness.org/>>.
6. <<http://www.eubusiness.com>>.
7. <<http://www.euobserver.com>>.
8. <<http://www.finmin.lt>>.
9. <<http://www.freedomandprosperity.org>>.
10. <<http://www.guardian.co.uk/business/taxavoidance>>.

11. <<http://www.hmrc.gov.uk>>.
12. <<http://www.ibfd.org>>.
13. <<http://www.iht.com>>.
14. <<http://www.imf.org>>.
15. <<http://www.lb.lt>>.
16. <<http://www.lpt.lt>>.
17. <<http://www.oecd.org>>.
18. <<http://www.spiegel.de>>.
19. <<http://www.stat.gov.lt>>.
20. <<http://www.taxjustice.net>>.
21. <<http://www.vlkk.lt>>.
22. <<http://www.worldbank.org/>>.

## **DOKTORANTO PUBLIKACIJŲ DISERTACIJOS TEMA SĄRAŠAS**

1. LUKAS, M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais teisiniai aspektai*. Teisė, 2009, Nr. 72, p. 141-159.
2. LUKAS, M. *Teisiniai valstybių konkurencijos mokesčiais elementai ir jų legitimumo ribos (I)*. Teisė, 2010, Nr. 76, p. 161-175.