

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO  
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO  
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

INGOS GRAŽULYTĖS  
(MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMO STUDIJŲ PROGRAMOS)

# **MOKESČIŲ POLITIKA EUROPOS SAJUNGOJE**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –  
Doc.dr. Egidija Smalakienė

Vilnius, 2007

## TURINYS

|   |    |
|---|----|
| IVADAS .....  | 3  |
| 1. MOKESČIŲ POLITIKOS SAMPRATA IR REIŠMĖ .....                            | 6  |
| 1.1. Europos Sąjungos mokesčių politikos tikslai ir uždaviniai.....       | 8  |
| 1.2. Bendrijos ir valstybių narių kompetencija apmokestinimo srityje..... | 10 |
| 2. ES MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS IR KOORDINAVIMAS.....                       | 13 |
| 2.1. ES tiesioginių mokesčių harmonizavimas.....                          | 15 |
| 2.1.1. Įmonių mokesčių harmonizavimas.....                                | 17 |
| 2.1.2. Fizinų asmenų mokesčių harmonizavimas.....                         | 21 |
| 2.1.3. Tiesioginių mokesčių harmonizavimo tikslai ir reišmė.....          | 23 |
| 2.2. ES netiesioginių mokesčių harmonizavimas.....                        | 25 |
| 2.2.1. Pridėtinės vertės mokestis.....                                    | 25 |
| 2.2.2. Akcizai.....   | 28 |
| 2.2.3. Muitai.....  | 30 |
| 2.2.4. Kitų netiesioginių mokesčių harmonizavimas.....                    | 32 |
| 3. MOKESČIŲ KONKURENCIJA: SITUACIJOS ANALIZĖ,<br>ĮTAKA EKONOMIKAI.....    | 32 |
| 4. MOKESTINIS SUKČIAVIMAS: SITUACIJOS ANALIZĖ, PRIEMONĖS....              | 37 |
| 4.1. PVM sukčiavimas.....   | 38 |
| 4.1.1. PVM sukčiavimo būdai.....  | 39 |
| 4.2. Kovos su mokestiniu sukčiavimu teisinis pagrindas.....               | 43 |
| 4.3. Kovos su mokestiniu sukčiavimu priemonės.....                        | 46 |
| 4.4. Europos kovos su sukčiavimu tarnybos (OLAF) kompetencijos sritys..   | 49 |
| 5. ADMINISTRACINIS BENDRADARBIAVIMAS MOKESČIŲ SRITYJE..                   | 51 |
| 5.1. Bendradarbiavimas tiesioginių mokesčių srityje.....                  | 52 |
| 5.2. Bendradarbiavimas netiesioginių mokesčių srityje.....                | 53 |
| 5.2.1. Bendradarbiavimas PVM srityje.....                                 | 53 |
| 5.2.2. Bendradarbiavimas akcizų srityje.....                              | 55 |
| IŠVADOS.....  | 56 |
| LITERATŪROS SĄRAŠAS.....  | 60 |
| SANTRAUKA.....  | 63 |
| SUMMARY.....  | 65 |
| PRIEDAI.....  | 67 |

## IVADAS

### **Temos aktualumas ir problema**

Europos sąjungos mokesčių politikos tema mokslinėje literatūroje nėra pakankamai plačiai išnagrinėta. Ypatingai informacijos trūksta lietuvių kalba. Didžiausias dėmesys skiriamas atskiriems mokesčių politikos elementams: mokestinei bazei, tarifams, administracinėms procedūroms. Literatūroje labai išsamiai išnagrinėtos fiskalinės, monetarinės politikos temos, tuo tarpu kryptingos mokesčių politikos reikšmė ir įtaka nėra pakankamai įvertinta Bendrijos ekonominiame ir socialiniame sektoriuje. Apmokestinimo sprendimai ir jų įgyvendinimo priemonės yra nustatomi 27 atskirų valstybių narių, todėl būtinas jų derinimas ir koordinavimas ES lygmenyje, suteikiant bendrąją kryptį ir bendrąsias gaires, numatant ateities perspektyvas ir taip formuojant bendrąją politiką mokesčių srityje. Darbe siekiama sistemaiškai išanalizuoti mokesčių politikos įtaką, apjungiant svarbiausius mokesčių elementus ir pateikiant jų ekonominio poveikio vertinimą.

Mokesčių politika palyginti nauja sąvoka tarptautinės ES politikos srityje, jos aktualumas išryškėjo Europos sąjungos plėtros, skirtingų šalių narių ekonominio, socialinio, politinio, aplinkosauginio išsivystymo lygio bei įvairiapusės politikos kontekste. Aktualumą dar labiau išryškino ekonominės globalizacijos, technologinių inovacijų, stiprėjančio ekonominio bendradarbiavimo verslo sektoriuje plėtra. Europos sąjungos plėtra reikalauja politikos, kuri pajėgtų išlaikyti ES konkurencingumą globaliniame lygmenyje. Besikeičiančioje ir dinamiškoje Bendrijoje, siekiant užtikrinti laisvą prekių, paslaugų ir kapitalo judėjimą, turi būti kuriama praktiškai veikianti ir įgyvendinama, maksimaliai lanksti ir savalaikiškai reaguojanti į politinius pokyčius, ekonominius, socialinius iššūkius mokesčių politika. Efektyvi mokesčių politika turi užtikrinti sklandų bendrosios rinkos veikimą ir laisvą prekybą, sukurti vienodas konkurencines sąlygas, užtikrinti laisvą kapitalo judėjimą ir efektyvų išteklių paskirstymą, apsaugoti šalių mokestines pajamas, užtikrinti, kad būtų paisoma verslo logikos ir sumažinti mokesčių administravimo kaštus bei didinti mokesčių taisyklių skaidrumą. Kadangi kiekviena Europos sąjungos šalis narė formuoja savo mokesčių politiką pagal ES *acquis* ir nacionalinės mokesčių politikos specifiką, susidariusi situacija atskleidžia egzistuojančias diskriminacinių mokesčių taisyklių, dvigubo apmokestinimo, per didelių administravimo sąnaudų, susidarančių dėl sudėtingų mokesčių administravimo procedūrų, vėlavimo grąžinti mokesčius problemomis, kas įtakoja verslo plėtros ir investicijų stabdymą, laisvo prekių ir paslaugų judėjimo suvaržymus, korupciją bei mokestinį sukčiavimą tarpnacionaliniame lygmenyje.

## **Tyrimo šaltiniai**

Darbas yra analizuojamojo teorinio pobūdžio – nagrinėjama mokslinė literatūra, Bendrijos norminiai aktai, tarptautinės sutartys, Komisijos pranešimai, rekomendacijos, Tarybos direktyvos, mokesčių politikos strategija, Europos Ekonomikos ir pinigų politikos komiteto kompetentingų narių publikacijos.

## **Reikšmė**

Įvairiapuse analize siekiama įvertinti mokesčių politikos efektyvumą bei pateikti mokesčių raidos tendencijas ir perspektyvas ES plėtros kontekste. Teorinė darbo reikšmė - pateikti susistemintą mokesčių politikos sprendimų ir priemonių įtaką bendriesiems ES tikslams ir reikšmę integruotos ekonominės politikos raidos kontekste.

**Tyrimo objektas** – ES mokesčius, apmokestinimo sistemą, priemones ir jų įgyvendinimą apibūrinantys Bendrijos dokumentai.

**Tyrimo dalykas** – Apmokestinimo politika Europos sąjungoje.

## **Tikslas**

Darbe siekiama išanalizuoti ES mokesčių politikos sistemą, apimančią svarbiausias teises ir administracines priemones, identifikuojant jos privalumus ir trūkumus bei mokesčių koordinavimo ir derinimo tikslus bei priemones; išnagrinėjus strategiškai svarbiausias ir aktualiausias apmokestinimo sritis, apibrėžti mokesčių sąlygojamas kliūtis bei mokesčio sukčiavimo įtaką ekonominės, socialinės plėtros kontekste, išanalizuoti priimtas priemones joms pašalinti.

## **Uždaviniai**

1. Išanalizuoti svarbiausias teises ir administracines priemones, kuriant ir įgyvendinant efektyvią mokesčių politiką.
2. Ištirti Europos sąjungoje galiojančios mokesčių sistemos privalumus ir trūkumus.
3. Apibūdinti specifinius mokesčių koordinavimo ir derinimo tikslus bei priemones.
4. Nustatyti mokesčių sąlygojamas kliūtis ir jų poveikį ekonominės, socialinės plėtros kontekste.
5. Įvertinti, kiek ES mokesčių politika integruojama siekiant kitų ES politikos prioritetinių tikslų.

6. Išnagrinėti Bendrijos ir valstybių narių kompetencijos ribas tiesioginio ir netiesioginio apmokestinimo srityje.
7. Atskleisti mokesčio sukčiavimo problematiką, apimtis ir priemones.

### **Hipotezės**

1. Europos Sąjungos mokesčių politika formuojama remiantis bendru ES šalių narių politiniu sutarimu, paremtu ekonominės logikos dėsniais, Bendrijos ekonominio – socialinio vystymosi strategija bei pasekmių numatymu.
2. ES mokesčių politika operatyviai reaguoja į bendrosios rinkos pokyčius ir poreikius, nustatydamas optimaliausias priemones, geriausiai atitinkančias ES valstybių narių ir Bendrijos interesus.

### **Darbo struktūra**

Darbo pradžioje remiantis mokslinė literatūra analizuojamu klausimu – pristatomos sąvokos, mokesčių politikos ir mokesčių sistemos samprata. Remiantis Komisijos pranešimais, rekomendacijomis ir planais mokesčių srityje, įvardijami prioritetingi mokesčių politikos tikslai ir uždaviniai bei apžvelgiamas jų įgyvendinimas, analizuojamos Bendrijos ir nacionalinių vyriausybių kompetencijos ribos apmokestinimo srityje.

Antrojoje dėstymo dalyje analizuojama tiesioginių ir netiesioginių mokesčių harmonizavimo tema, įvertinant esmines pagrindinių mokesčių harmonizavimo raidos tendencijas, didžiausią dėmesį skiriant praktinėms problemoms. Siekiant per daug neišplėsti darbo apimties ribų, nagrinėjami tik aktualiausi ir strateginiai mokesčių harmonizavimo uždaviniai ir priemonės, kuriems šiuo metu skiriamas didžiausias nacionalinių ir ES institucijų dėmesys ir problemos bei teisinės, administracinės priemonės.

Trečioji dėstymo dalis skirta išnagrinėti mokesčių konkurencijos problemą, kaip vieną iš mokesčių kliūčių labiausiai įtakojančią esminius apmokestinimo pokyčius Bendrojoje rinkoje, įvertinamas jos poveikis verslo sektoriui ir biudžetinėms įplaukoms.

Ketvirtojoje dėstymo dalyje detalai analizuojama mokesčio sukčiavimas tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityje, didžiausią dėmesį skiriant PVM sukčiavimo problemoms bei priimtoms priemonėms.

Paskutinė dėstymo dalis skirta įvertinti administracinio bendradarbiavimo teises ir administracines priemones tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityje.

## 1. MOKESČIŲ POLITIKOS SAMPRATA IR REIKŠMĖ

*Mokesčių* samprata apibrėžiama kaip „įstatyminiu pagrindu besiremiantys privalomi mokesčiai į tam tikro valdymo lygio biudžetą“. [9.P.77]. Visi mokesčiai įgyvendinami pagal tam tikrą apmokestinimo instrumentariją, kuris apima mokesčių elementus (subjektą, objektą, šaltinį, apmokestinimo vienetą, lengvatas, mokesčio sumą), mokesčio ėmimo būdą bei nustatymo metodą. [2.P.164]. Apmokestinimas yra pagrindinis šalies pajamų šaltinis. Mokesčiai leidžia valstybei finansuoti savo politiką ir todėl yra lemiamas suvereniteto veiksnys. Apmokestinimas įgalina valstybines bei tarpvalstybines institucijas tinkamai įgyvendinti savo funkcijas siekiant ekonominio augimo ir gerovės. Nustatant mokesčių sistemą, valstybės narės turi vadovautis trimis pagrindiniais uždaviniais, užtikrinančiais:

1. Įplaukų surinkimą. Mokesčių sistema turi veikti, siekiant surinkti pakankamas įplaukas, skirtas finansuoti kokybiškas visuomenines paslaugas ir socialines reikmes.
2. Didesnio užimtumo skatinimą bei racionalų išteklių naudojimą. Mokestinės priemonės lemia ekonominius sprendimus ir turi būti nukreiptos skatinant didesnę užimtumą bei racionaliai veiksmingą gamtos išteklių naudojimą.
3. Socialiai teisingą pajamų perskirstymą. Apmokestinimo priemonės turi būti nukreiptos, siekiant stiprinti veiksmingą poreikių ir socialinę pusiausvyrą, panaikindamos pajamų perskirstymo netolygumus.

Mokslinėje literatūroje apibrėžiama valstybinės mokesčių politikos samprata. Centrinės valdžios vykdoma *mokesčių politika* – tai „vyriausybės bei jos institucijų veiklos apmokestinimo srityje kompetencija, šalies mokesčių sistemos valdymas vidutiniu ir ilguoju socialinės-ekonominės raidos laikotarpiu; metodai ir būdai, sąlygojantys tam tikrų ilgalaikių apmokestinimo normų taikymą, laiku mokamų į valstybės biudžetą deklaravimą bei surinkimą“. [13.P.46]. Taigi, Europos sąjungos mokesčių politika suprantama, kaip šalių narių nacionalinių vyriausybių bei Bendrijos institucijų veiklos apmokestinimo srityje kompetencija ir tarpusavio veiksmų derinimas, įgyvendinamas per teisinį ir administracinį mechanizmą. Mokesčių politika yra ekonominės politikos dalis. *Ekonominė politika* – tai „tiesioginių (administravimo) ir netiesioginių (rinkos) priemonių sistema, daranti įtaką ūkio subjektų elgesiui“ [11.P.20]. Išplėstinis *ekonomikos politikos* apibrėžimas apima sampratą kaip „kolektyviai – parlamento ir vyriausybės priimta

strategija ekonominiams tikslams pasiekti; tai – vizijos, misijos, ekonomikos strateginių tikslų ir uždavinių, veiksmų kryptių bei priemonių nustatymas, siekiant šių tikslų, bei kontrolės (stebėsenos) taikymas“ [11.P.20].

Europos sąjungos mokesčių politikos formavimo pagrindas yra nustatyti ilgalaikiai Bendrijos socialinio-ekonominio vystymosi tikslai ir kryptys. Europos Sąjungos mokesčių politika reiškiasi kaip specifinės, tarpusavyje susijusios, papildančios viena kitą Bendrijos politikos priemonės vidutinei ir ilgalaikiai perspektyvai. Ekonomikos globalizacija ir bebarjerė prekyba bei kapitalo judėjimas reikalauja tokios mokesčių politikos, kuri pajėgtų išlaikyti ES konkurencingumą globaliniame lygmenyje. Technologinės inovacijos ir augantis elektroninės prekybos populiarumas, stiprėjantis tarptautinis bendradarbiavimas verslo sektoriuje, įtakoja ekonominės veiklos mobilumą, ypač paslaugų ir kapitalo srityse. Kintančioje ir besiplėtojančioje aplinkoje, siekiant užtikrinti laisvą prekių, paslaugų ir kapitalo judėjimą, turi būti eliminuoti mokesčių sistemos barjerai, tuo pat metu ES mokesčių politika turi būti maksimaliai lanksti ir sugebanti savalaikiškai reaguoti į besikeičiančią aplinką.

Formuojant ir įgyvendinant mokesčių politikos priemones Europos sąjungoje, didžiausias dėmesys atsižvelgiant į Lisabonos strategijoje keliamus tikslus, turi būti skiriamas socialinei sanglaudai ir užimtumui skatinti, kurti žiniomis pagrįstą ekonomiką. Tikslinga mokesčių politika – tai bendras ES šalių narių politinis sutarimas, paremtas ekonominės logikos dėsniais, Bendrijos ekonominio – socialinio vystymosi strategija bei pasekmių numatymu. ES mokesčių politika formuojama siekiant sukurti efektyvią mokesčių sistemą, atitinkančią pagrindinius reikalavimus:

- užtikrinti sklandų bendrosios rinkos veikimą ir laisvą prekybą,
- sukurti vienodas konkurencijos sąlygas,
- užtikrinti laisvą kapitalo judėjimą
- užtikrinti efektyvų išteklių paskirstymą,
- apsaugoti šalių mokestines pajamas,
- užtikrinti, kad būtų paisoma verslo logikos,
- sumažinti mokesčių administravimo kaštus,
- didinti mokesčių taisyklių skaidrumą.

Mokesčių sistemai keliami aiškumo, skaidrumo, prieinamumo, suprantamumo ir teisinio tikrumo reikalavimai, tam kad užtikrintų efektyvų mokesčių surinkimą, eliminuotų mokestinių nusikaltimų, konkurencijos iškreipimo, mokesčių vengimo ir sukčiavimo atvejus. Šiems

reikalavimams pasiekti būtinas ES narių tarptautinis bendradarbiavimas mokesčių koordinavimo ir harmonizavimo, administracinio bendradarbiavimo srityse.

### 1.1. Europos Sąjungos mokesčių politikos tikslai ir uždaviniai

Mokesčių politika turi prioritetiškai tarnauti išskirtinai ES piliečių ir verslo interesams, garantuojant jiems keturias pagrindines rinkos laisves – laisvą prekių, paslaugų, kapitalo ir darbo jėgos judėjimą. Siekiant visapusiškai užtikrinti šias teises, privaloma eliminuoti mokesčių barjerus. Atsižvelgiant į tai, jog mokesčių sistema veikia kaip asignavimų, persikirstymo ir stabilizacijos priemonė, mokesčių sistema turi būti skaidri, suprantama ir numatoma visiems rinkos dalyviams. Be šių tikslų egzistuojanti mokesčių sistema turi užtikrinti tinkamą darbo rinkos funkcionavimą, kaip to reikalauja Lisabonos strategija. Todėl dėmesys turi būti sukoncentruotas siekiant pašalinti mokesčių kliūtis ir iškraipymus, supaprastinti mokesčių sistemą, kuri būtų laisvai prieinama ir suprantama mokesčių mokėtojams visose šalyse narėse. Šie ES mokesčių politikos *uždaviniai* apima:

1. Konkurencijos iškraipymų eliminavimas bendrojoje rinkoje. Tai ilgalaikis Bendrijos tikslas, kurio pagrindiniai uždaviniai – panaikinti esminius skirtumus netiesioginių mokesčių tarifuose ir nacionalinėse netiesioginių mokesčių sistemose. Mokesčių konkurencija pasireiškia per kapitalo judėjimą į mažesnių mokesčių šalis. Didesnių mokesčių šalys dėl šios priežasties praranda investicijas ir biudžetines įplaukas, dėl to deformuojamos mokesčių sistemos.
2. Dvigubo apmokestinimo ir mokesčių vengimo panaikinimas. Tiesioginiai mokesčiai negali būti tiesiogiai reglamentuojami Komisijos ar Parlamento priimtais teisės aktais, todėl pagrindinės teisinės priemonės šioje srityje – dvišaliai susitarimai tarp šalių narių. Komisijos ir Parlamento prioritetinis tikslas šioje srityje – nustatyti priemones, užkertančias kelią mokesčių vengimui ir dvigubam apmokestinimui.

Atsižvelgiant į atnaujintą Lisabonos strategiją, apibrėžti prioritetiniai mokesčių politikos *tikslai*:

- Įgyvendinti Lisabonos strategiją ES paverčiant konkurencingiausia ir dinamiškiausia žinių ekonomika pasaulyje.
- Remti tarptautinės rinkos vystymąsi.
- Išlaikant balansą, siekti mokesčių naštos mažėjimo.
- Remti ES ekonominės, darbo rinkos inovacijų plėtrą, sveikatos ir vartotojų apsaugą, aplinkosaugos ir energetikos politiką.



- Siekti Europos socialinio modelio modernizacijos. [36.P.2].

Efektvios ES mokesčių politikos priemonės galėtų žymiai prisidėti prie Lisabonos strategijos įgyvendinimo – užimtumo didinimo ir socialiai integruotos ekonomikos skatinimo. ES mokesčių politika turi būti formuojama atsižvelgiant į esminius ekonominės ir socialinės gerovės veiksnius – ekonominio augimo, užimtumo ir socialinės pusiausvyros užtikrinimo. Tačiau tokius reikalavimus atitinkanti mokesčių sistema galiotų realiai funkcionuoti, tik esant efektyviam koordinavimui Europiniame lygmenyje.

Atsižvelgiant į situaciją bendrojoje rinkoje, Ekonomikos ir pinigų politikos komitetas įvardijo pagrindines *priemones*, siekiant mokesčių politikos tikslų:

- Įmonių mokesčių tarifų suderinimas. Žalingą mokesčių konkurenciją sumažinti gali ne vien mokesčių bazių, bet ir normų derinimas europiniame lygmenyje. Mokesčių sistema turi būti papildyta suformuojant Bendrą konsoliduotą įmonių pelno mokesčio bazę - BKIPMB.
- Mokestinėmis paskatomis skatinti investicijas į mokslinius tyrimus ir technologijų plėtrą - MTTP
- Progresyviniai mokesčiai asmeninio kapitalo pajamoms. Ekonomikos ir pinigų politikos komitetas aktyviai pasisako už progresyvius mokesčius apmokestinant asmenines pajamas, nepriklausomai nuo jų šaltinio. Būtent toks apmokestinimo modelis turėtų didžiausią efektą siekiant socialinės pusiausvyros. Viena svarbiausių iniciatyvų šioje srityje buvo 2003m. susitarimas dėl bendros pagalbos, susijusios su santaupų pajamomis, tačiau pagrindinis susitarimo trūkumas – aptarti ne visi asmeninių pajamų mokesčiai, kas suteikė pagrindą mokesčių vengimui.
- Mokesčių tarifų didinimas privačiam finansiniam turtui. Komisijos duomenimis ES valstybėse narėse privilegijuota socialinė grupė (apie 9 proc.) valdo didžiąją dalį (apie 60 proc.) privataus finansinio turto. Finansinio turto kaupimas neskatina ekonomikos augimo, nedidina užimtumo, todėl tikslingas jo apmokestinimas prisidėtų prie „visuomeninių įplaukų atkūrimo ir biudžetų subalansavimo, nesumažinant veiksmingos paklausos“. [36.P.7].
- Prabangos prekių apmokestinimas. Europos Ekonomikos ir pinigų politikos komitetas teikia siūlymus prabangos prekių apmokestinimu kompensuoti pagrindinio vartojimo prekėms mokesčių tarifo sumažinimą. „Dideli PVM tarifai ir kiti mokesčiai, taikomi pagrindinėms vartojimo prekėms, turi stiprų regresyvų poveikį ir slopina paklausą. Prabangos prekių apmokestinimas gali būti geresnė alternatyva, kadangi šių prekių paklausa yra daug mažiau elastinga kainos požiūriu, o prabangos prekių mokesčiai nėra regresyvūs.“ [36.P.8].

- Finansinėse rinkose vykstančių sandorių apmokestinimas. Finansinėse rinkose vykdomų sandorių apyvarta yra labai didžiulė, todėl ir mažiausių mokesčių įvedimas ar pakėlimas duotų akivaizdų įplaukų padidėjimą.

## 1.2. Bendrijos ir valstybių narių kompetencija apmokestinimo srityje

ES priimant apmokestinimo sprendimus, Bendrijos kompetencijos ribos apibrėžiamos subsidiarumo principu. Pagal subsidiarumo principą tose srityse, kurios nepriklauso Sąjungos išimtinai kompetencijai, ji ima 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 lengviau“. [18.I-11]. Subsidiarumo principo esmė – sprendimai turi būti priimami tuo lygmeniu, kuriame jie gali būti efektyviausi. Laikantis subsidiarumo principo, ES šalys narės savarankiškai formuoja nacionalinę mokesčių politiką ir įstatymų leidybą. Subsidiarumo principas leidžia operatyviau priimti sprendimus ir priemones, suteikia galimybę tiesiogiai kontroliuoti mokesčines normas ir iš jų surenkamas biudžeto įplaukas.

ES sutarties nuostatomis tiesioginių mokesčių reglamentavimas priskiriamas šalių narių kompetencijai, tačiau šie mokesčiai gali būti reguliuojami priimant neprivalomojo pobūdžio antrinės teisės dokumentus: „Nors subsidiarumo principas iš esmės buvo įtvirtintas Sutartyje, siekiant sumažinti ES institucijų iniciatyvą tose srityse, kuriose Bendrija neturi savo išimtinės kompetencijos, tačiau praktikoje šio principo taikymas dažnai sukuria skirtingą rezultatą: dažnai Komisija taisyklės įtvirtina neįpareigojančių antrinės teisės aktų forma, kai tokios taisyklės dėl Bendrijos kompetencijos stokos negalėtų būti įtvirtintos teisiškai imperatyvių direktyvų ar kitokia forma“. [4.P.302].

Vieningo sprendimo priėmimo reikalavimas Taryboje, žymiai apsunkina įstatymų priėmimą mokesčių srityje, o kartu ir bendros politikos plėtojimą. Alternatyva galėtų būti aktyvesnis Komisijos vaidmuo formuojant „neformaliąją“ ES mokesčių teisę, priimant antrinės teisės dokumentus – rekomendacijas, nuomones, komunikatus, gaires ir interpretacinius pranešimus. Taip pat komisija, kaupdama ir analizuodama informaciją, kurią gauna iš šalių narių, galėtų būti aktyvesnė nustatant mokesčių teisės pažeidimo atvejus. Komisija gali nustatyti pažeidimus Europos teisės pažeidimo mokesčių srityje ir perduoti medžiagą Europos Teisingumo teismui.

Esminės teisinės nuostatos reglamentuojančios apmokestinimą ES lygmenyje ir privalomos visoms ES valstybės narėms, numatytos Bendrijos sutarties nuostatose. Bendrijos sutarties 93str.

reglamentuoja netiesioginių mokesčių teisės aktų derinimo klausimą: „Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, vieningai priima nuostatas dėl apyvartos mokesčius, akcizą ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas reglamentuojančių teisės aktų suderinimo, kurios yra būtinos užtikrinti, kad per 14 straipsnyje nustatytą terminą bus sukurta ir ims veikti vidaus rinka“.

Kito pobūdžio priemonės, tokios kaip mokesčių teisės aktų harmonizavimas, turinčios įtakos bendrosios rinkos sukūrimui ir veikimui, reglamentuojamos Sutarties 94str.: „Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, vieningai leidžia direktyvas dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių tiesioginę įtaką bendrosios rinkos sukūrimui ar veikimui, suderinimo“. Tačiau šis straipsnis nekonkretizuoja, kokiems tiesioginiams ar netiesioginiams mokesčiams gali būti taikomas, taip paliekama galimybė Tarybai priimti reguliacines priemones tiesioginių mokesčių srityje. Tačiau kiekviena direktyva turi būti suderinama su bendrosios rinkos tikslais ir neprieštarauti fundamentinės Bendrijos teisės ir laisvėms. 96str.: „Nustačiusi, kad valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų skirtumai iškraipo konkurencijos sąlygas bendrojoje rinkoje ir kad tą iškraipymą reikia pašalinti, Komisija pradeda konsultacijas su atitinkamomis valstybėmis narėmis. Jei per tokias konsultacijas nesusitariama, kaip tą iškraipymą pašalinti, Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, kvalifikuota balsų dauguma leidžia šiam tikslui būtinas direktyvas. Komisija ir Taryba gali imtis bet kurių kitų šioje Sutartyje numatytų priemonių“. Bendrijos sutarties 293str. užtvirtina dvigubo apmokestinimo panaikinimo reikalavimą.

Taryba įgaliojama derinti bendrąsias nuostatas tarp šalių narių priimtų teisinių ir administracinių sprendimų, įtakančių bendrosios rinkos funkcionalumą: „Taryba ... nustato priemones valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatoms, skirtoms vidaus rinkos sukūrimui ir veikimui, suderinti“ - Bendrijos sutartis 95 str. Bendrijos sutarties 14 str. numatyta, jog Taryba remdamasi Komisijos siūlymais, kvalifikuota balsų dauguma nustato gaires ir sąlygas, visuose atitinkamuose sektoriuose užtikrinti, kurios taip pat gali būti taikomos, siekiant tolydžios pažangos vidaus rinkoje.

Priimant sprendimus, ypatingai tiesioginio apmokestinimo srityje, kuri nėra priskiriama Bendrijos kompetencijai, galima vadovautis lankstumo sąlyga, nustatyta Bendrijos sutarties 308 str., pagal kurią, Tarybai numatoma galimybė priimti reikiamas priemones siekiant Bendrijos tikslų, kuriems Sutartyje nėra numatyti įgaliojimai.

Siekiant bendrosios rinkos tikslų, Bendrijos sutartis Komisijai suteikia išskirtines galias reguliuoti nacionalinę paramą, jeigu tokia parama prieštarauja 87str. keliamiems reikalavimams.

Pagal 87str. prieštaraujanti valstybinė pagalba laikoma tokia, kuri: „...palaikydama tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą, iškraipo konkurenciją arba gali ją iškraipyti, yra nesuderinama su bendrąja rinka, kai ji daro įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai“. To paties straipsnio antroje ir trečiojoje dalyse nustatytos aplinkybės, kurioms esant tokio pobūdžio pagalba gali būti teikiama ir pripažįstama neprieštaraujanti Bendrijos interesams – tai socialiai orientuota parama, taip pat parama ekonomiškai silpniems regionams, stichinių nelaimių atvejais, ar kita parama skirta vystyti bendruosius Europos interesus atitinkančius projektus.

Mokesčių sistemos formavimas, Europos Bendrijos sutarties nuostatomis, priskiriamas valstybių narių kompetencijai, o ES lygiu tiesiogiai reglamentuojamas tik netiesioginis apmokestinimas. Tačiau vertinant situaciją, valstybių narių kompetencija tampa vis labiau ribota tiek tiesioginių, tiek netiesioginių mokesčių srityje. Pirmiausia šalių savarankiškumą mokesčių srityje riboja objektyvios bendrosios rinkos jėgos. Kaip vienas iš pavyzdžių – dėl mokesčių konkurencijos ir jos sukeliama ekonominių padarinių, spaudimas konkuruoti mokesčių tarifų mažinimo sąskaita. Kitas ne mažiau svarbus veiksnys, ribojantis valstybių narių kompetenciją savarankiškai formuoti mokesčių politiką – Europos Teisingumo teismo sprendimais formuojama teisinė praktika mokesčių bylose. ES sutartį ratifikavusios šalys pripažįsta Europos teisės viršenybę. Todėl paskutiniaisiais metais ETT tenka nagrinėti bylų prieš nacionalines vyriausybes dėl nacionalinių mokesčių įstatymų normų prieštaravimų Europos teisei. ETT gana dažnai savo sprendimais paskelbdavo nacionalines teisės normas prieštaraujančias Europos teisei. Tokia ETT praktika suformavo bendrą Europos mokesčių teisę, kuri žymiai įtakojo valstybių narių savarankiškumą formuojant nacionalines mokesčių nuostatas.

Todėl viena pagrindinių priemonių formuojant bendrąją mokesčių sistemą ES, yra Europos Teisingumo teismo priimti sprendimai apmokestinimo bylose. Nuolat didėjanti mokesčių bylų apimtis Teisingumo teisme, lėmė stiprėjančią ETT poziciją tiesioginio apmokestinimo srityje. ETT priimti sprendimai ir formuojama teisinė praktika privaloma ne tik byloje dalyvaujančiai šaliai, bet ir bendrai visoms valstybėms narėms. Dažniausiai ETT sprendžiamos bylos, susijusios su nacionalinių mokesčių teisės normų prieštaravimais Bendrijos teisei. ETT remia valstybių narių mokesčių sistemų konvergenciją, tačiau kartu pripažįsta, kad atskirų šalių mokesčių normatyvų ypatybės ne visada turi neigiamą įtaką bendrosios rinkos funkcionalumui.

Pagal Bendrijos sutarties nuostatas, nustačius pažeidimus, Komisija pateikia pasiūlymus šaliai narei suderinti nacionalinių teisės aktų nuostatas su ES teise, jeigu šalis narė neatsižvelgia į Komisijos nuomonę, Komisija gali perduoti svarstymą ETT. Jeigu šalis narė nesiima priemonių ETT sprendimui vykdyti, pagal Bendrijos sutarties 228str. gali būti skiriama bauda. ETT

priimami sprendimai – tai netiesioginis nacionalinių mokesčių sistemų harmonizavimo būdas, efektyviai sprendžiantis bendrosios rinkos problemas ir nacionalinių teisės aktų atitikimo Bendrijos teisei, klausimus.

## 2.ES MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS IR KOORDINAVIMAS

*Mokesčių harmonizavimas* – tai „procesas, kai šalių narių mokesčių sistemos derinamos ir vienodinamos siekiant nesutrukdyti laisvo prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo judėjimo tarp šalių“. [2.P.268]. Mokesčiai harmonizuojami siekiant mokesčių neutralumo principo, kuris reiškia, jog prekių, paslaugų, gamybos judėjimas ir tarptautinė specializacija neturėtų vykti dėl mokesčių. „Mokesčių harmonizavimo tikslas – skatinti konkurenciją, sąlygojančią integraciją, bei palaispinti ekonomikos augimą vienu metu visose šalyse“. [2.P.269].

Galimas įvairus mokesčių harmonizavimas. Mokesčiai gali būti harmonizuojami ne tik visiškai, bet ir iš dalies, kai suvienodinamos tik kokios nors viena ar kelios svarbios mokesčių taikymo sritys. Mokesčių harmonizavimas gali būti vykdomas skirtingose mokesčio nustatymo srityse: objektas, bazė, mokėjimo tvarka, tarifas. „ES šalių mokesčių sistemų apžvalga patvirtina, kad ES šalys taiko gana panašias mokesčių sistemas, nors centralizuotai harmonizuoti (nustatant minimalų tarifą, bazę ir pan.) tik pridėtinės vertės mokestis ir akcizai“. [15.P.4].

Mokesčių harmonizavimo *tikslas* – mokestinės diskriminacijos ES uždraudimas ir mokestius reglamentuojančių teisės aktų derinimas. Diskriminacijos uždraudimas suprantamas, kaip: draudimas valstybei narei apmokestinti kitos šalies narės prekes vidaus mokesčiais, didesniais nei taikomi panašioms vietinėms prekėms; draudimas valstybei narei apmokestinti kitos šalies prekes vidaus mokesčiais, kurie kitoms prekėms teiktų netiesioginę apsaugą.

Mokslinėje literatūroje išskiriami dvejopi mokesčių harmonizavimo požiūriai:

3. *Mokesčių sulyginimo* – mokesčių ir jų tarifų suvienodinimas arba vienodos fiskalinės politikos palaikymas ekonominės sąjungos šalyse. Remiantis šiuo požiūriu siekiama aukštesnio ekonominės integracijos bendrijoje laipsnio, teikiant prioritetą bendriesiems ES tikslams prieš nacionalinius. „Dėl to apribojamos šalių narių galimybės naudoti fiskalinę politiką ekonominės politikos tikslams siekti, nes daugelis tokių sprendimų perduodama Sąjungos institucijoms. Esant ES bendrai mokesčių sistemai, bendroms mokesčių normoms, mokesčiai neveiktų prekių, paslaugų ir gamybos veiksmų judėjimo bei išdėstymo bendrojoje rinkoje.“[13.P.150].

4. *Skirtingų mokesčių* – nacionalinės mokesčių sistemos funkcionuoja kaip politikos, siekiant pagrindinių ekonominių tikslų, instrumentas. „Šis požiūris remiasi prielaida, kad ES valstybės narės mokesčių sistemos išorinė įtaka kitoms šalims yra minimali, taip pat Europos sąjungos ir jos šalių narių ekonominė ir socialinė nauda sutampa.“ [13.P.150]

Galima teigti, jog harmonizuojant mokesčius Europos sąjungoje remiamasi abiem požiūriais. Netiesioginių mokesčių harmonizavimui (PVM, akcizų, muitų) būdinga pirmojo požiūrio elementai. Tiesioginių mokesčių harmonizavimas remiasi antruoju požiūriu, paliekant valstybėms narėms apsisprendimo teisę ir mokesčių sistemas keičiant nežymiai. Mokesčių harmonizavimo laipsnis turi išlaikyti balansą valstybių narių intereso atitikimo ir mokesčių politikos internacionalizavimo.

Pirmą kartą šalių narių ekonominiai ir socialiniai skirtumai išryškėjo dar 1957m. šešioms šalims įkūrus Europos Ekonominę bendriją. „Besiskiriančios įmonių apmokestinimo sistemos darė skirtingą įtaką kapitalo judėjimui ir investavimui. Personalinių pajamų mokesčiai skyrėsi dydžiu, nuolaidomis, administracinėmis procedūromis, įstatymo vykdymo kontrole.“ [13.P.150]. Išryškėjus esminiams skirtumams, Romos sutartis buvo keista ir pildyta – priimtas Suvestinis Europos aktas, Europos sąjungos (Mastrichto ir Amsterdamo sutartys). Šiose sutartyse tiesiogiai apibrėžiama, kad įstatymų, reglamentuojančių apyvartos, akcizo mokesčius ir kitų netiesioginių mokesčių normų derinimas ir vienodinimas yra strateginis ES tikslas. Mokesčių harmonizavimo tikslas – fiskalinis neutralumas ir efektyvus bendrosios rinkos funkcionavimas.

Pirmieji esminiai sprendimai reaguojant į šią šiuolaikinės rinkos pokyčius ir kuriant bendrosios rinkos poreikius atitinkančią mokesčių sistemą – 1996m. Komisijos paruošta visapusiška apmokestinimo politikos ES analizė „Apmokestinimas Europos sąjungoje“ SEC(1996)487. Joje apibrėžiami pagrindiniai ES mokesčių politikos siekiai: didinti užimtumą, skatinti ekonominį augimą, stabilizuoti fiskalines sistemas, užtikrinti bendrosios rinkos funkcionavimą. 2001m. Komisija paskelbė komunikatą „Mokesčių politika Europos sąjungoje – ateinančių metų prioritetai“ KOM(2001)260. Jame akcentuojama aukšto laipsnio netiesioginių mokesčių harmonizavimo būtinybė.

Mokesčių harmonizavimo lygis ir apimtis turi būti adekvati siekiamiems tikslams, todėl nėra būtinybės absoliučiai suvienodinti visų ES šalių narių mokesčių sistemas. Laikydamosi pagrindinių Sąjungos principų, šalys narės gali pasirinkti tokias mokesčių sistemas, kurios geriausiai atitinka jų makroekonominius siekius, socialinę politiką ir preferencijas. Svarbu pabrėžti tai, jog daugelyje ES šalių dėl skirtingų mokesčių sistemų charakteristikų ir valstybinės politikos prioritetų, mokesčių sistemos suvienodėjimas nėra reikalingas. Tačiau šalys narės nėra linkę atsiriboti nuo tarptautinėje rinkoje vykstančių pokyčių ir tendencijų, todėl mokesčių koordinacija ir harmonizacija vieningai suinteresuoti visi tarptautinės rinkos dalyviai. Kuriant mokesčių sistemos harmonizavimo ir

koordinavimo gaires, didžiausias ir pagrindinis dėmesys turi būti skiriamas Bendrijos mokesčių mokėtojų interesams.

## 2.1. ES tiesioginių mokesčių harmonizavimas

*Tiesioginiais mokesčiais* apmokestinami fizinių asmenų pajamos ir juridinių asmenų pelnas - tai pajamų mokestis, pelno mokestis, nekilnojamojo turto mokestis ir daugelis vietinių mokesčių. Bendrijos sutartyje tiesioginių mokesčių suderinimas nėra tiesiogiai numatytas, tiesioginis apmokestinimas išskirtinai priklauso valstybių narių kompetencijai. Tačiau nacionaliniai mokesčių įstatymai negali pažeisti keturių svarbiausių EB sutartyje numatytų laisvių - laisvas prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimas bei fizinių ir juridinių asmenų steigimosi teisės. Tačiau dėl savo mobilaus pobūdžio, tiesioginės įtakos laisvosios rinkos kūrimuisi ir efektyviam funkcionavimui, tiesioginių mokesčių sistema taip turėtų būti harmonizuota bent minimaliu lygiu. „Nuo 1997 m. ES stengiasi sukurti bendrą požiūrį į Bendrijos mokesčių politiką. Ji nusprendė sutelkti visas pastangas į strategiją, leidžiančią išvengti žalingos mokesčių konkurencijos. „Mokesčių rinkinyje“ numatyti trys svarbiausi pokyčiai: įmonių apmokestinimo kodeksas, direktyva dėl santaupų apmokestinimo ir direktyva dėl bendrosios apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių.“ [42]. Tačiau šioje srityje būtinas gilesnis požiūris ir detalesnis tiesioginių mokesčių harmonizavimo reglamentavimas, kliūčių ir trūkumų identifikavimas ir priemonių joms spręsti numatymas, gerbiant ir pripažįstant kiekvienos šalies suverenumo teisę. Tiesioginių mokesčių koordinavimo priemonės gali būti įvairių formų:

- Suderinti vienašaliai valstybių narių veiksmai
- Bendrų veiksmų Bendrijos priemonės. Jų įgyvendinimas būtų efektyvesnis, kadangi įgalintų koordinuoti ne tik ES šalių narių mokesčius, bet ir susitarimus tarp šalių narių ir trečiųjų šalių.

Esminis nacionalinių mokesčių sistemų tikslas yra surinkti pakankamai pajamų finansuoti viešosioms išlaidoms. Pagal Bendrijoje galiojančią teisę, šalys narės savarankiškai formuoja tiesioginių mokesčių sistemas, siekdamos įgyvendinti vidaus politikos uždavinius ir prioritetus. Tačiau dėl verslo ir privačios veiklos globalizacijos, kai fiziniai ir juridiniai asmenys savo veiklą vykdo keliose skirtingose šalyse, esant skirtingoms apmokestinimo normoms, pasireiškia nenuosekli apmokestinimo tvarka. Tiesioginių mokesčių harmonizavimo ES lygiu būtinybė iškilo vis platesniu mastu pasireiškiant dvigubo apmokestinimo, fiskalinių barjerų ir mokesstinės diskriminacijos problemoms. Tai neigiamai veikia bendrosios rinkos santykius ir stabdo plėtrą:

- Sukelia kliūtis asmenims, norintiems dirbti ir investuoti kitose šalyse
- Sukelia kliūtis tarpvalstybiniam bendrovių steigimuisi, plėtrai ir investicijoms

Kuriant bendrąją Europos rinką, pradžioje ES mokesčių politika apsiribojo PVM ir akcizo mokesčių harmonizavimu, kai kurios srities mokesčių koordinavimu ir susijusių teisinių normų derinimu. Tačiau dabartinės ES realijos skatina ieškoti priemonių koordinuoti tiesioginius mokesčius Bendrijos lygmenyje. Europos Bendrijos steigimo sutartyje nėra tiesiogiai reglamentuojamos tiesioginio apmokestinimo nuostatos, o netiesioginių mokesčių harmonizavimo nuostatas reglamentuoja Bendrijos sutarties 93str.: „Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, vieningai priima nuostatas dėl apyvartos mokesčius, akcizą ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas reglamentuojančių teisės aktų suderinimo...“. Netiesioginiai mokesčiai taip pat reglamentuojami Tarybos direktyvomis. Tuo tarpu vis platesnę įtaką šalių narių mokesčiams įstatymams turi Europos Teisingumo teismo priimti sprendimai, nagrinėjant bylas susijusias su tiesioginių mokesčių pažeidimais. Bendrijos sutarties 94 str. nuostatose numatyta „Taryba... vieningai leidžia direktyvas dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių tiesioginę įtaką bendrosios rinkos sukūrimui ar veikimui, suderinimo“ nekonkretizuojama kokiems mokesčiams turi būti taikoma, todėl palieka galimybę straipsniu remtis leidžiant direktyvas tiek tiesioginių, tiek netiesioginių mokesčių srityje.

Pagal Bendrijos sutarties 308str. Tarybai suteikiami dar platesni įgaliojimai priimant sprendimus nepriklausomai kurioje srityje: „Jei pasirodytų, kad veikiant bendrajai rinkai vienam iš Bendrijos tikslų pasiekti reikia imtis Bendrijos veiksmų, kuriems ši Sutartis nenumato reikalingų įgaliojimų, Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu, vieningu sprendimu imasi reikiamų priemonių“. Taigi Tarybai suteiktas teisinis pagrindas ne tik priimti mokesčių teisės derinimo direktyvas, bet ir imtis harmonizavimo priemonių tiesioginio apmokestinimo srityje.

Tiesioginių mokesčių harmonizavimo prioritetinius tikslus ir priemones Komisija apibrėžia komunikate KOM (2006)823 „Valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų koordinavimas vidaus rinkoje“. Komisija komunikate pabrėžia, jog tiesioginių mokesčių „Koordinavimo tikslas nėra pakeisti dabartines nacionalines mokesčių sistemas vienoda Bendrijų sistema, o užtikrinti, kad tokios nacionalinės sistemos galėtų nenutrūkstamai veikti kartu“ KOM (2006)823.



### 2.1.1. Įmonių mokesčių harmonizavimas

Skirtingos valstybių narių mokesčių sistemos stipriai įtakoja su investicijomis susijusius įmonių sprendimus, taip iškreipdamos konkurenciją. Todėl paskutiniaisiais metais itin aktyviai diskutuojama apie ES įmonių mokesčių harmonizavimą, siekiant suvienodinti tris komponentus: tarifus, įvertinimo bazę ir administracinę mokesčių surinkimo sistemą. Pagrindinės Bendrijos lygmenyje reguliuojančios įmonių apmokestinimą direktyvos yra Susijungimų direktyva (90/434 EEB) bei Patronuojančių ir antrinių bendrovių direktyva (90/435 EEB). Susijungimų direktyva reglamentuoja įvairių skirtingose ES šalyse veikiančių verslo įmonių jungimosi, turto perleidimo, akcijų, pasikeitus jų vertei apmokestinimo klausimus. Esminės šios direktyvos nuostatos:

- Mokesčių naštos eliminavimas ES veikiančiai įmonei gaunant tam tikrą turtą iš kitos šalies narės.
- Kapitalo prieaugio dėl įmonių susijungimo ar akcijų pakeitimo apmokestinimo eliminavimas.
- Leidžia perkelti neapmokestinamus įmonės mokėjimų atidėjimus ir kitus rezervus iš vienos šalies įmonės į kitą šioms įmonėms susijungus.
- Leidžia perkelti nepanaudotus mokesčių nuostolius iš vienoje šalyje veikiančių įmonių į kitos šalies įmones.
- Panaikina dėl anksčiau aprašytų sandorių atsirandančių paskirstomųjų akcijų apmokestinimą.
- Atideda iš akcijų gaunamo pelno apmokestinimą iki to laikotarpio, kai šios akcijos bus parduotos. Pardavus akcijas, pelnas apmokestinamas pagal atitinkamoje ES šalyje galiojančius tarifus.“ [13.P.154].

Kita verslo apmokestinimą ES reglamentuojanti direktyva priimta 1990m. dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos patronuojančioms ir antrinėms bendrovėms, esančioms skirtingose valstybėse narėse (90/435 EEB). Pagrindinės direktyvos nuostatos nukreiptos siekiant suvienodinti tik pelno, paskirstyto tarp įmonių, esančių skirtingose Bendrijos narėse, apmokestinimą. Direktyvoje siekiama esminių apmokestinimo tikslų:

- Tarpvalstybinių bendrovių steigimo ir jų veiklos sąlygų palengvinimo, produktyvumo ir konkurencijos didinimo tarptautinėje rinkoje.
- Apsaugoti visų ES šalių patronuojančias įmones nuo pelno, gauto iš antrinių įmonių, dvigubo apmokestinimo.

- Direktyva leido sumažinti stambioms ir daug antrinių įmonių turinčioms įmonėms sumažinti mokesčių sąnaudas ir sudarė geresnes konkurencines sąlygas tarptautinėje rinkoje.

ES valstybės narės nustatydamos mokesčius verslui turi vadovautis Verslo apmokestinimo etikos kodeksu (COM/98/0595), pagal kurį mokesčiai turi būti taikomi be diskriminacinių ar konkurencinių iškreipimų bendrojoje rinkoje. Pastaruoju metu ES mokesčių politikoje ypatingas dėmesys skiriamas verslo įmonių mokesčiams ir konkrečiai įmonių pelno mokesčiams, siekiant sukurti Bendrą konsoliduotą įmonių pelno mokesčio bazę - BKİPMB.

*Įmonių pelno mokesčiai* ES labai skirtingi ne vien tarifų dydžiais, bet ir apmokestinimo baze bei apmokestinimo sistemomis bei administravimo tvarka. Pirmieji pasiūlymai harmonizuoti įmonių pelno mokestį buvo pateikti Niumarko komiteto 1963m. Tačiau siūlymams išlaikomąjį pelną apmokestinti vienu mokesčio tarifu, o paskirstytąjį pelną mažesniu, nebuvo pritarta. Van den Tempelio vadovaujamas komitetas, siūlė suvienodinti pelno mokesčio tarifą šalyse, tačiau siūlymas taip pat buvo atmestas. 1992m. išsamiausi pelno mokesčio pasiūlymai pateikti Rudingo komiteto: „Rudingo komitetas pateikė įrodymų, kad daugumą deformacijų sukelia verslo vienetų apmokestinimo skirtumai šalyse narėse. Šis komitetas rekomendavo laikytis pelno mokesčio normos diapazono (30-40proc.), harmonizuoti mokesčio bazę ir eliminuoti diskriminaciją tarp nacionalinių įmonių ir užsienio kompanijų (prekiaujančių tarp skirtingų pramonės šakų bei jurisdikcijų ir perkeliančių pelnus, kad išvengtų mokesčių), atliekant pasienio operacijas.“ [9.P.271].

2001m. Komisija komunikate (KOM/2001/582) akcentavo, jog BKİPMB yra vienintelė priemonė siekiant pašalinti ES įmonėms kylančias kliūtis veikiant bendrojoje rinkoje, sąlygojamas mokestinių skirtumų valstybėse narėse. Inicatyvai sukurti Bendrąją Konsoliduotą įmonių pelno mokesčių bazę nepritarė 5 valstybės narės iš 25. Sprendimų priėmimas mokesčių srityje yra sudėtingas klausimas, pirmiausia dėl to, jog subsidiarumo principas garantuoja valstybėms narėms savarankišką nacionalinių mokestinių bazių formavimą, o Bendrijos sutarties 93str. ir 94str. reikalauja vieningo sprendimų priėmimo, kas įgalina šalis nars kontroliuoti priimamas teises normas Europiniame lygmenyje.

Aktyviai iniciatyvą įkurti bendrą įmonių mokesčių bazę palaikė Vokietija ir Prancūzija, tikėdamosi mokesčių tarifų didėjimo žemų mokesčių šalyse narėse. Mažų ir vidutinių įmonių asociacija pasisako prieš įmonių mokesčių koordinavimą, argumentuojant, kad tai turės neigiamos įtakos mokesčių konkurencijai. Pagrindinės priežastys, dėl kurių ilgai nebuvo sukurta BKİPM bazė, įvardijamos trys:

pirmoji – sprendimų priėmimo procedūrų sudėtingumas Ministrų taryboje,

antroji – techniškai sudėtingas BKIPM bazės įgyvendinimas,

trečioji – grėsmė suvienodinti įmonių mokesčių tarifus valstybėse narėse.

Siūlomos BKIPMB sistemą sudaro galiojančios nacionalinės įmonių mokesčių sistemos ir harmonizuotos ES įmonių mokesčių bazės bendrosios taisyklės. Tokia sistema nereikalauja suvienodinti visas 27 mokesčines sistemas, tačiau siekiant sukurti efektyviai veikiančią ES BKIPMB sistemą, nacionalinės mokesčių taisyklės turėtų būti visiškai suderintos. Bendros konsoliduotos įmonių pelno mokesčių bazės įkūrimas – strateginis ES mokesčių politikos uždavinys.

Kol BKIPM bazės projektas nėra įgyvendintas, yra suformuoti tarpiniai variantai. Ypatingai jautrios mokesčiniams pokyčiams yra smulkios ir vidutinės įmonės, atsižvelgdama į tai 2005m. Komisija pateikė savo šalies apmokestinimo projektą, pagal kurį mažoms ir vidutinėms įmonėms vykdant veiklą bendrojoje rinkoje, mokesčiai skaičiuojami pagal šalies, kurioje įmonė įsikūrusi, galiojančius mokesčių tarifus. Siekiant sukurti koordinuotą tiesioginių mokesčių ES sistemą, komisija paskelbė du komunikatus, susijusius su persikėlimo mokesčiais, tarptautine nuostolių užskaita bendrovėms ir bendrovių grupėms bei išpareigojo parengti komunikatą dėl kovos su piktnaudžiavimu taisyklių. Pirmieji du komunikatai – tai konkretūs žingsniai, kuriant BKIPMB. Atsižvelgiant į ekonomines realijas, šioje srityje veiksmų derinimas yra būtinas ir neatidėliotinas.

Komunikatas dėl persikėlimo mokesčių, apibrėžia mokesčius, taikomus įmonių pelno ar individualaus turto perkėlimui į kitą jurisdikciją. Dėl skirtingų mokesčių taisyklių ar trūkstant informacijos, iškyla grėsmė, kad individualių asmenų turtas ar įmonių pelnas gali būti apmokestinamas dvigubai arba neapmokestinamas visiškai. Šiame komunikate Komisija rėmėsi ETT sprendimais ir išdėstė esmines nuostatas taikomas persikėlimo mokesčiams. Komisija konstatuoja, kad persikėlimo neatitikimai trukdo efektyviam rinkos veikimui, nes gali įtakoti bendrovių investicinius sprendimus. Taip pat dvigubas apmokestinimas gali paskatinti bendrovės organizuoti tarpvalstybinę veiklą taip, kad galėtų pasinaudoti neatitikimais tarp įvairių nacionalinių mokesčių sistemų. Apibrėžtos sąlygos, kurioms esant mokesčių atidėjimas tampa neįmanomas. Pateikti konkretūs pasiūlymai valstybėms narėms, siekiant geresnio koordinavimo. Antrąjį komunikatą „Dėl tarptautinės nuostolių užskaitos bendrovėms ir bendrovių grupėms“, remdamasi ETT praktika, Komisija parengė dėl dažnai pasitaikančios žalingos mokesčių praktikos, kai grupės bendrovių ar skirtingų bendrovės skyrių pelnas ar nuostoliai, įstringa skirtingose jurisdikcijose ir dėl to iškyla pavojus mokėti mokesčius, apskaičiuotus pagal sumą, kuri viršija rezultatus. Neesant koordinavimo ir toliau išliks kliūtys vystyti tarptautinį verslą ir mažins bendrovių ir grupių konkurencingumą, sąlygojamą mokesčių taisyklių neatitikimu.

Valstybės narės yra pasirašiusios susitarimą, kuriame numatoma ginčų sprendimo tvarka, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, atsirandančio kai ES šalies narės mokesčių administratorius dirbtinai padidina (perskaičiuoja) individualios įmonės pelną. „Perskaičiavimas grindžiamas prielaida, jog deklaruotas pelnas neatitinka pelno dydžio, kuri įmonė būtų gavusi jeigu veiklą būtų vykdžiusi pagal toje šalyje galiojančias rinkos kainas“. [13.P.155]. Arbitražo konvencija įsigaliojo 1995m. pagrindinės Arbitražo Konvencijos nuostatos:

- Konvencija išsamiai apibūdina procedūras ir aplinkybes, kada įmonė gali pateikti savo apmokestinimo atvejį nagrinėti autoritetingai institucijai, kuri nustato, ar ta įmonė buvo apmokestinta teisingai.
- Arbitražinėmis procedūromis eliminuojamas dvigubas apmokestinimas.
- Skatina skirtingų ES šalių kompetentingas institucijas tarpusavio susitarimu eliminuoti dvigubą apmokestinimą.
- Nustato atvejus, kada reikia kreiptis į nepriklausomą patariamąją komisiją, kad ši pareikštų kompetentingą nuomonę dėl pelno perskaičiavimo.

Komisija priėmė Elgesio kodeksą, (2007/C 223/01), užtikrinantį veiksmingesnį ir vienesnį 1990m. Arbitražo konvencijos įgyvendinimą valstybėse narėse.

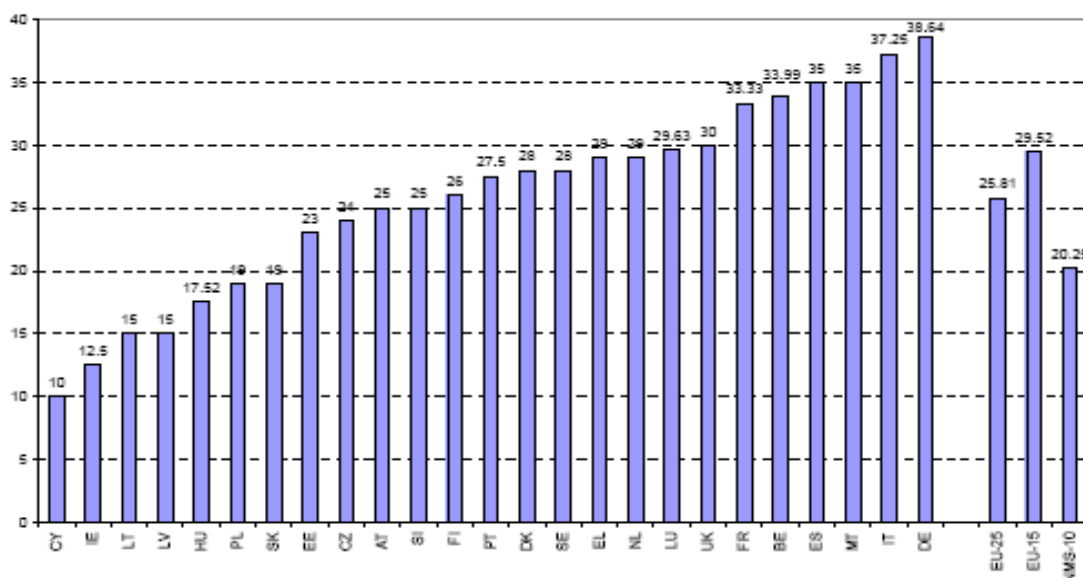
Sukurti koordinuotą mokesčių sistemą, Komisija taip pat siekia ir išskaičiuojamųjų mokesčių, filialų apmokestinimo ir paveldėjimo mokesčių srityse.

Tačiau vertinant tiesioginių mokesčių harmonizavimo būtinybę reikia atsižvelgti ir į galimus neigiamus rezultatus ir priimant bet kokius sprendimus šioje srityje, Komisija turėtų atsižvelgti į Europos Ekonomikos ir pinigų politikos komiteto nuomonę, kad tiesioginių mokesčių harmonizavimas gali turėti neigiamą poveikį nacionaliniam verslui, ypač jautrios mokesčių pokyčiams yra smulkiojo ir vidutinio verslo įmonės. Daugeliui valstybių narių, ypač naujoms šalims narėms, kurioms būdingas žemesnis ekonominis išsivystymas, konkurencinga mokesčių sistema apimanti mokesčines lengvatas ir mažesnius tarifus, yra pagrindinis pranašumas pritraukiant investicijas ir didinant nacionalines įplaukas. Turint minty, jog smulkioms ir vidutinėms įmonėms būdingi didžiausi augimo ir darbo vietų kūrimo rodikliai, visiškas mokesčių konkurencijos eliminavimas nebūtų naudingas ekonominiu aspektu. „Ekonominiu požiūriu nėra objektyvių priežasčių dėl kurių reiktų harmonizuoti tiesioginių mokesčių normatyvus. Tuo atveju kai nacionaliniai tiesioginių mokesčių teisės aktai nesuderinami su Bendrijos teise ir pažeidžia pagrindines laisves ar asmenų ir įmonių šikūrimą ES valstybėse narėse, išlieka galimybė atstatyti pažeistas teises kreipiantis į Europos Teisingumo teismą“. [36.P.7].

Nors įmonių pelno mokesčio harmonizavimas laikomas prioritetiniu Bendrijos uždaviniu, tačiau pagal esamą situaciją atskirose valstybėse narėse jis akivaizdžiai skiriasi.

1 Lentelė. Didžiausi įmonių pajamų mokesčio tarifai ES šalyse narėse, 2006m. proc.

**Graph I-5 Adjusted top statutory tax rate on corporate income**  
2006 income, in %



Šaltinis: [43].

Mažiausi įmonių pelno mokesčio tarifai 2006m. fiksuojami Kipre (10proc.), Airijoje (12,5proc.), Lietuvoje (15proc.) ir Latvijoje (15proc.); didžiausi tarifai nustatyti Ispanijoje (35proc.), Maltoje (35proc.), Italijoje (37,25proc.) ir Vokietijoje (38,64 proc.). Didžiausi tarifai vyrauja senosiose Europos sąjungos šalyse narėse, vidurkis - 29,52 proc., žemiausi – dešimtyje naujų valstybių narių, vidurkis – 20,25proc. Skirtumas tarp šių šalių narių yra akivaizdus, tačiau negalima daryti kategoriškų išvadų, remiantis absoliučiais skaičiais, norint įvertinti mokesstinę naštą įmonėms būtina kiekvienos šalies narės išsami mokesstinės bazės analizė.

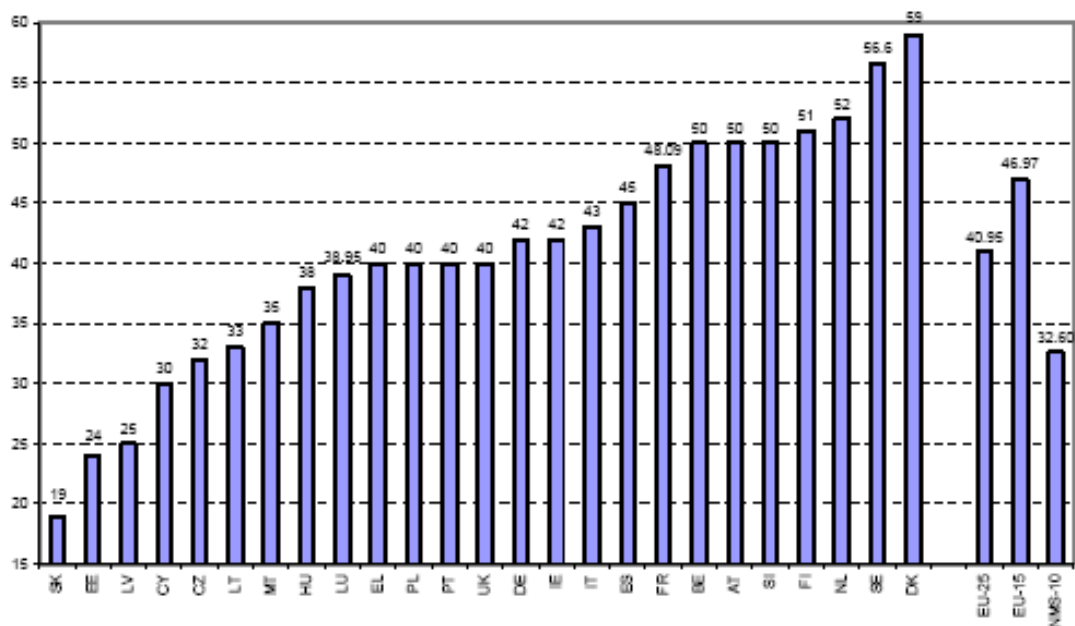
### 2.1.2. Fizinį asmenų mokesčių harmonizavimas

Fizinį asmenų pajamų apmokestinimas kol kas nėra harmonizuotas ES lygiu. Nustatyti mokesčio dydį, bazę priklauso valstybių narių kompetencijai, tačiau jo derinimas Bendrijos lygmenyje yra būtinas, kadangi skirtingi tarifai daro didelę įtaką individualiam taupymui, investiciniams sprendimams, darbuotojų migracijai ir net įmonių ūkinei komercinei veiklai. Iš

statistinių duomenų matyti, jog fizinių asmenų mokestis atskirose valstybėse narėse akivaizdžiai skiriasi, tam įtakos turi ir taikomos įvairios mokestinės lengvatos, ir bendra bazė.

2 lentelė. Didžiausi fizinių asmenų pajamų mokesčio tarifai, 2005m. proc.

Graph I-4 Top statutory personal income tax rate  
2005 income, in %



Šaltinis: [44].

Fizinių asmenų pajamų mokesčio tarifai skiriasi nuo mažiausių Slovakijoje (19 proc), Estijoje (24 proc), Latvijoje (25 proc), Kipre (30 proc) iki didžiausių Švedijoje (56,6 proc) ir Danijoje (59 proc). Akivaizdus skirtumas tarp penkiolikos senųjų valstybių narių – vidurkis 46,97proc. ir dešimties naujokių – vidurkis 32,60proc.

Apibendrinant rezultatus, galima teigti, kad tiesioginių mokesčių harmonizavimo procesas iki šiol diskusijų objektas. Antrinės teisės dokumentai – Komisijos komunikatai, rekomendacijos, Verslo apmokestinimo kodeksas, pasižymi silpnu vykdymu. Šalių narių politinės valios stoka ar nesuinteresuotumas neleidžia aktyviai spręsti mokesčių problemų Europos Sąjungos lygmenyje. Komisijos sprendimai, priimami darbo grupėse, dažniausiai išreiškia Komisijos požiūrį, todėl yra žemas valstybių narių suinteresuotumas juos įgyvendinti. Tikslas pašalinti bendrosios rinkos kliūtis, sąlygojamas mokesčių problemų, įgyvendinamas nepakankamai efektyviai. 27 valstybėse narėse išryškėja dideli mokesčių tarifų skirtumai, susidarantys dėl skirtingų ekonominių ir socialinių struktūrų.

### 2.1.3 Tiesioginių mokesčių harmonizavimo tikslai ir reikšmė

Harmonizuota tiesioginių mokesčių sistema leis efektyviau kovoti su bendrosios rinkos kliūtimis. Harmonizuotai tiesioginių mokesčių sistemai keliami tikslai:

1. Diskriminacijos ir dvigubo apmokestinimo panaikinimas. Fiskalinės diskriminacijos panaikinimas yra vienas esminių ES teisės reikalavimų. Bendrijos teisė draudžia taikyti skirtingas sąlygas tarpvalstybiniam atvejams, su išimtimi jeigu tai galima pagrįsti skirtingomis mokesčių mokėtojų aplinkybėmis. Tačiau intensyvėjant tarpvalstybiniam verslo santykiams bendrojoje rinkoje, išryškėjo diskriminacijos ir dvigubo apmokestinimo atvejai, dažniausiai pasireiškiantys šiose mokesčių srityse:

- „Pajamų apmokestinime - dažniausi pažeidimai persikėlimo mokesčiams
- Dividendų apmokestinime – dažniausi pažeidimai išskaičiuojamiesiems mokesčiams
- Bendrovių grupės apmokestinime – nepakankama tarptautinė nuostolių užskaita
- Filialų apmokestinime“ [27.P.3].

Dvigubo apmokestinimo problema dažniausiai pasireiškia kai mokesčių mokėtojas priklauso daugiau nei vienai mokesčių jurisdikcijai. Dvigubą apmokestinimą Komisija įvardija kaip pagrindinę kliūtį tarptautinei veiklai ir investicijoms ES, todėl jo eliminavimas yra pagrindinis mokesčių koordinuotos sistemos uždavinys ir tikslas. Formuojant koordinuotą mokesčių sistemą, Komisijos nuomone „...būtina parengti iš ETT praktikos kylančių principų ir jų taikymo pagrindinėms tiesioginio apmokestinimo sritims, gaires. Tokiomis gairėmis bus paskatintas didesnis mokesčių mokėtojų, mokesčių administracijų ir nacionalinių teismų teisinis tikrumas“ [27.P.3]. Dvigubo apmokestinimo ar neapmokestinimo atvejai dažnai pasitaiko dėl skirtingų valstybių narių vertinimo sistemų, kai vienoje šalyje tie patys finansiniai veiksmai traktuojami skirtingai priskiriant juos skirtingoms sritims, vienoje valstybėje gali būti apmokestinimo objektu, kitoje – neapmokestinami visiškai. Taip pat dėl skirtingo vertinimo gali būti taikomos dvigubos lengvatos, arba dvigubas atskaitymas. Siekiant pašalinti dvigubo apmokestinimo kliūtis, Komisija siūlo sukurti privalomąjį ginčų sprendimo mechanizmą, taip pat siūlo peržiūrėti Arbitražo konvenciją ir siekti platesnio jo pritaikymo mokesčių ginčų sprendime.

2. Neapmokestinimo ir piktnaudžiavimo prevencija. Netyčinio apmokestinimo ir piktnaudžiavimo atvejai žalingi bendrosios rinkos interesams, kadangi iškreipia valstybių narių mokesčių sistemų sąžiningumą ir pusiausvyrą. Šias mokesčines problemas galima išspręsti tik koordinuojant nacionalines mokesčių taisykles ir užtikrinant efektyvų bendradarbiavimą. Mokesčių

piktnaudžiavimo problemų galima išvengti dvišaliais šalių narių susitarimais, vis dėlto bendroji sistema įgalintų efektyvesnę koordinavimą tarp šalių narių ir užtikrintų vienodų taisyklių taikymą trečiųjų šalių atžvilgiu.

3. Atitikties sąnaudų mažinimas ir procedūrų supaprastinimas. Pagrindinis veiksnys, įtakojęs sprendimą suformuoti BKIPMB, tai „Poreikis išvaduoti tarptautines bendroves nuo būtinybės atitikti 25 valstybių narių sistemas, kartu su sandorių kainodaros taisyklėmis, pagal kurias joms paskirstoma mokesčių baze...“ [27.P.3].

Prioritetinės užduotys šioje srityje:

- Iširti kokių mastu būtų įmanoma sumažinti kainodaros atitikimo našą
- Iširti galimybes ir apimtį, kiek būtų įmanoma mokesčių mokėtojams sumažinti tarpvalstybinės atitikties sąnaudas.
- Nustatyti priemones siekiant procedūrų supaprastinimo ir efektyvaus valstybių narių administracijų bendradarbiavimo.

Tinkamas valstybių narių veiklos koordinavimas ir bendradarbiavimas gali suteikti galimybę pasiekti nacionalinius mokesčių politikos tikslus ir apsaugoti mokesčių sistemas, užtikrinant diskriminacijos ir dvigubo apmokestinimo panaikinimą bei sumažinant atitikties sąnaudas tiesioginių mokesčių srityje. Tokiu būdu nacionalinės mokesčių sistemos galėtų geriau prisidėti prie veiksmingo vidaus rinkos veikimo ir stiprinimo ES įmonių konkurencingumą pasaulio ekonomikoje bei atitiktų atnaujintos Lisabonos Strategijos siekius. Apibendrinama tiesioginių mokesčių sistemos įkūrimo galimybę, Komisija konstatuoja, kad „...tai delikati sritis, kurioje būtina atrasti tinkamą pusiausvyrą tarp veiksmingos kovos su piktnaudžiavimu ES svarbos ir poreikiu vengti neproporcingų tarpvalstybinės veiklos apribojimų, prieštaraujančių Bendrijos teisei.“ [27:3]. Nuo bendrosios rinkos įkūrimo pradžios, valstybių narių mokesčių sistemos buvo restruktūrizuotos, įtraukiant naujus ES teisės standartus, derinant nacionalines mokesčių normas. Nesant bendros harmonizuotos mokesčių bazės ir egzistuojant 27 skirtingoms mokesčių sistemoms, žalinga mokesčių konkurencija, mokesčių vengimas ir toliau išliks pagrindine kliūtimi, kuriant ES konkurencingą ekonomiką. Kuriant koordinuotą tiesioginių mokesčių sistemą, sėkmė priklausys nuo šalių narių apsisprendimo bendradarbiauti.

## 2.2. ES netiesioginių mokesčių harmonizavimas

Netiesioginiai mokesčiai Europos sąjungoje yra: PVM, akcizai, maitai, energijos šaltinių ir ekologiniai mokesčiai bei transporto priemonių mokesčiai. Dėl savo pobūdžio privalomas ir būtinas



yra netiesioginių mokesčių harmonizavimas ir derinimas tarptautiniame lygmenyje. Šių mokesčių harmonizavimo pagrindas numatytas Bendrijos sutarties 93str., kuriame numatytas apyvartos mokesčių, akcizo mokesčių ir kitų netiesioginių mokesčių formų harmonizavimas. PVM – pirmasis mokestis, kuris buvo numatytas harmonizuoti ES. Netinkamas šių mokesčių taikymas ir administravimas gali sukurti rimtas kliūtis laisvam prekių ir paslaugų judėjimui, konkurencingumo iškraipymams bendrojoje rinkoje. Daugybė direktyvų ir taisyklių reglamentuojančių šią sritį jau priimta, rengiami, derinami ir peržiūrimi galiojantys ir nauji reglamentai. Detalesnis netiesioginių mokesčių harmonizavimas įgalintų eliminuoti dvigubo apmokestinimo ar vengimo mokėti mokesčius problemas. Dėmesys derinant netiesioginius mokesčius turėtų būti sutelktas ties dviem kryptimis: pirma, siekiant pašalinti mokesčių neatitikimus, kurie kelia grėsmę bendrosios rinkos funkcionavimui, antra, žalingo mokesčių konkurencijos poveikio. Nuo pat bendrosios rinkos įkūrimo, sprendžiant mokestinius iškraipymus, priimta daugybė koordinavimo sprendimų ES lygmenyje. Daugiausia sprendimų priimta sprendžiant tarpvalstybines bendrosios rinkos problemas, susijusias su kliūtimis, mokesčių sukčiavimo ir vengimo atvejais.

Apibendrinant ES mokesčius reglamentuojančių teisės aktų harmonizavimo rezultatus, galima teigti, jog aukščiausias harmonizavimo laipsnis pasiektas PVM ir maitų mokesčių. Be apyvartos ir akcizų mokesčių harmonizavimo, Taryba turi teisę priimti nuostatas dėl kitų netiesioginių mokesčių teisės aktų derinimo, jeigu šiomis priemonėmis galima išvengti dvigubo apmokestinimo, mokesčių vengimo ir žalingos mokesčių konkurencijos.

#### 2.2.1. Pridėtinės vertės mokestis

Netiesioginiai mokesčiai – tai paslaugų ir prekių mokesčiai, įtraukiami į kainą ir tarifus. Netiesioginis apmokestinimas yra susijęs su gamybai ir vartojimui taikomais mokesčiais - PVM, akcizo mokesčiu, maito mokesčiais. Tinkamas tarptautinės rinkos funkcionavimas reikalauja efektyvios ir pilnai atitinkančios ES verslo sektoriaus ir vartotojų poreikių PVM ir akcizų mokesčių sistemos. Svarbu užtikrinti maksimalią netiesioginių mokesčių sistemos ir maitų sąjungos harmonizaciją, tiek vykdant prekybą Sąjungos viduje, tiek su trečiosiomis šalimis.

Netiesioginis apmokestinimas turi būti labiau suderintas, kadangi jis yra susijęs su laisvu prekių ir paslaugų judėjimu. „Todėl ES yra suvienodinusi PVM ir akcizo mokestį, taikomą naftos produktams, alkoholiui ir cigaretėms, kad bet koks vienašališkas šių mokesčių pakeitimas neiškraipytų įmonių konkurencijos. Nustatytų minimalių mokesčių tarifų įvedimas irgi neleidžia iškreipti verslo. PVM ir akcizo mokesčio tarifams yra taikomos mažiausios ir didžiausios ribos.

Tokia sistema yra šiek tiek lankstesnė ir leidžia atsižvelgti į konkrečių šalių aplinkybes: valstybės narės gali numatyti tam tikrus nukrypimus. Bendrijos politika dėl netiesioginio apmokestinimo siekia užtikrinti, kad mokesčių taisyklės netrukdytų laisvam kapitalo judėjimui ES ir kad laisvas kapitalo judėjimas nesudarytų sąlygų vengti mokesčių. Norėdama patobulinti netiesioginio apmokestinimo sistemas vidaus rinkoje, ES sukūrė programas „Fiscalis“ .[41].

Europos Sąjungoje pridėtinės vertės mokestis arba PVM yra bendrasis mokestis, kuris iš esmės yra taikomas visai komercinei veiklai, susijusiai su prekių gamyba bei platinimu ir paslaugų teikimu. PVM buvo pirmasis bendras mokestis Europos sąjungoje, įvestas atsižvelgus į Neumarko komiteto rekomendacijas. PVM yra vartojimo mokestis, kadangi jį moka galutinis vartotojas. „Mokestį sudaro procentas nuo kainos, todėl kiekviename gamybos ar platinimo grandinės etape yra aiškiai matoma mokesčio našta. Šis mokestis yra renkamas dalimis per atskaitymo sistemą, kuomet apmokestinamieji asmenys gali įtraukti į PVM atskaitą tokią sumą, kurią jos yra sumokėjęsio kitiems apmokestinamiesiems asmenims už nupirktą ekonominę veiklą. Toks mechanizmas užtikrina mokesčio neutralumą nepriklausomai nuo sandėrių skaičiaus“. [2.P.271].

Ilgą laiką Komisija didžiausią dėmesį skyrė siekiui patobulinti egzistuojančią PVM sistemą, kuri yra būtina sklandžiam tarptautinės rinkos funkcionavimui. 1970m. Bendrijoje priimta pirmoji ir antroji PVM direktyvos, pakeitusios produkcijos ir vartojimo mokesčius „Pradžioje mokesčių harmonizavimas reiškė tik bendros rinkos struktūros adaptavimą, o bendras PVM dydis neakcentuotas“. [2.P.271]. 1977m. priimta šeštoji PVM direktyva 77/388/EEB, kurioje buvo apibrėžti PVM priėmimo ir įgyvendinimo nuostatos ir administracinės priemonės: joje buvo numatyta PVM taikyti tiems patiems sandoriams visose valstybėse narėse, taip suformuojant bendrą Bendrijos finansavimo ir įvertinimo pagrindą. 1987m. Europos Komisija pasiūlė planą, kaip netiesioginių mokesčių harmonizavimo pasiekti unifikuotoje rinkoje iki 1992m pabaigos. Šie pasiūlymai rėmėsi riboto originalumo principu; numatyta pasiekti apytikriai vienodą mokesčio dydį kaip būtina sąlygą siekiant panaikinti pasienio kontrolę bei konkurencijos deformacijas. Laisvas prekių judėjimas bendrojoje rinkoje svarbus tuo, kad prekyba tarp šalių narių nebebuvo traktuojama kaip importas ir eksportas. Kartu pataisyta Šeštoji PVM direktyva-panaikintas mokesčio taikymas importuotoms prekėms. [2.P.271]. Vieningos ES rinkos formavimas buvo užbaigtas 1993m., nuo šiol prekės, paslaugos ir kapitalas gali judėti be suvaržymų.

Esminės PVM norminės nuostatos, galiojančios Bendrijoje yra:

1. Fiziniais asmenimis, įsigyjant prekes kitoje ES valstybėje narėje, PVM mokestis mokamas pagal kilmės šalies principą – mokestis mokamas šalyje, kurioje prekės yra perkamos, grįžus į savo šalį daugiau mokestis netaikomas. Išimtys numatytos:

- Įsigyjant naujas transporto priemones – PVM taikomas remiantis apmokestinimo vietoje principu, pagal šalyje galiojančius tarifus ir mokestines taisykles. Transporto priemonė turi būti įregistruota toje šalyje, kurioje gyvena pirkėjas.
- Prekybai paštu užsakomomis prekėmis, kai pardavėjas prisiima atsakomybę už perkamų prekių transportavimą. PVM skaičiuojamas pagal arba pirkėjo šalyje galiojančius tarifus, arba pardavėjo šalies tarifus, atsižvelgiant į pardavėjo metinės prekybos apimtį toje šalyje, į kurią prekės pristatomos.

2. Valstybių narių įmonėms prekiaujant tarpusavyje, PVM taikomas remiantis apmokestinimo vietoje principu - mokamas toje šalyje narėje, į kurią prekės atvežamos. Prekes teikiantys įmonei taikomas nulinis tarifas. Gaunančios prekes įmonės grąžina mokesčius už kitoje valstybėje narėje pirktas prekes.

Pagrindinė problema siekiant vieningos PVM politikos ta, jog dėl didelės PVM svarbos nacionalinių biudžetų įplaukoms, dauguma šalių pakankamai atsargiai vertina PVM mokesčio tarifų ir struktūros harmonizavimo klausimą. Atsižvelgdama į esamus sunkumus ir situaciją, 2000m. Komisija pasiūlė naują strategiją, kurią palankiai sutiko daugelio šalių narių atstovai ir Taryba. Šioje strategijoje pagrindinis dėmesys koncentruojamas PVM sistemos vykdymo, valdymo, įgyvendinimo operaciniame lygmenyje tobulinimui – PVM supaprastinimą, modernizavimą, dokumentacijos suvienodinimą ir glaudesnę administracinę bendradarbiavimą, taip pat numatytas sistemos pagrindų sukūrimas atsižvelgiant ir ilgalaikius Sąjungos prioritetinius siekius. Tokios sistemos įdiegimas įgalintų vykdyti efektyvesnes ir spartesnes ekonomines operacijas, išvengti sukčiavimo atvejų bei garantuotų įplaukas į biudžetą. Tačiau bet kokia sukurta sistema negali būti absoliuti ir nekeičiama, ji kasmet turi būti peržiūrima, koreguojama, atsižvelgiant į Sąjungos plėtrą, kintančią sudėtį, išskylančias naujas problemas ir poreikius.

1992m. buvo priimta direktyva dėl PVM tarifų suderinimo. Šioje direktyvoje reglamentuoti PVM tarifai, nuo 1993m. nustatyti standartiniai tarifai minimali riba - 15proc, maksimalus standartinis tarifas – 25proc, bei suteikta galimybė valstybėms narėms taikyti lengvatinius tarifus - 5%, ar didesnius minimalius tarifus 17 proc. atskiroms prekių ir paslaugų kategorijoms. Kadangi kiekvienoje valstybėje narėje galioja nacionaliniai PVM įstatymai, o ES nurodymu PVM mokestis negali būti mažesnis nei 15 proc., PVM tarifai, taikomi atskirose valstybėse narėse ir tam tikroms produktų rūšims, yra skirtingi. Valstybėms narėms leidžiama taikyti kitokį nei minimalus 15 proc. mokesčio tarifas, atsižvelgiant į konkrečios šalies sąlygas. Didesniam ar mažesniam mokesčio tarifui, o taip pat ir atleidimui nuo šio mokesčio yra taikomi tam tikri apribojimai. Išimtyms dažniausiai taikomos prekės ir paslaugoms, kurios nekonkuruoja su kitos valstybės narės prekėmis

ar paslaugomis. Komisija riboja nukrypimus ir siekia, kad situacija ES viduje nebūtų pernelyg skirtinga. Tokiu būdu siekiama kiek įmanoma didesnio suvienodinimo. Komisija taip pat siekia supaprastinti taisykles ir neleisti dalinai suderintos sudėtingos sistemos netobulumu pasinaudoti sukčiavimo tikslais.

Nors ES ir sukurta bendra rinka, tačiau PVM harmonizavimas dar nėra pakankamo lygio, nes šalyse narėse šiuo mokesčiu apmokestinamos nevienodos prekių grupės, skirtingi tarifai, lengvatos. ES valstybėse narėse PVM tarifų skirtumai 2005, 2007m. Priedas Nr.1,Nr.2

### 2.2.2.Akcizai

Neskaitant PVM, kitas būdingas reglamentinio ES valstybių narių mokesčių sistemų derinimo ir koordinavimo elementas – akcizų harmonizavimas. Pagrindinės akcizo mokesčiais apmokestinimo ES prekių grupės yra kuras, alkoholis ir tabakas. „Akcizo mokesčiais apmokestinami specifiniai produktai, sudarantys iki penktadalio vartotojų išlaidų ir mažai elastingi kainos požiūriu“. [2.P.272].

Akcizo mokesčiai ES įvesti 1993 m. kaip viena iš vidaus rinkos formavimo dalių, mokesčiu apmokestinami alkoholiniai gėrimai, apdorotas tabakas ir mineralinis kuras. Akcizo mokesčio harmonizavimas ir kiekvienos gaminių grupės minimalūs tarifai, įgyvendinimo priemonės reglamentuojami Tarybos direktyvoje 92/12/EEC. Pagal šią direktyvą akcizo mokesčiu apmokestinamos prekės, pagamintos ES valstybėse narėse arba importuotos iš trečiųjų šalių. Akcizu apmokestinama šalyje, kurioje prekės vartojamos taikant toje šalyje nustatytus mokesčio tarifus. Remiantis apmokestinimo vietoje principu, šalis prekių vartotoja pasisavina ir mokesčio pajamas. Akcizo mokesčių struktūros, tarifų, administracinių taisyklių harmonizavimas reikalingas siekiant pašalinti pasienio kontrolę. Tačiau akcizo mokesčio harmonizavimo procesas įgyvendinamas vangiai. Pirmiausia dėl to, jog akcizo mokesčiai sudaro didelę nacionalinių biudžetų įplaukų dalį: „kai kuriose Bendrijos šalyse akcizo mokesčiai sudarė daugiau nei 25 proc. visų įplaukų, gautų iš mokesčių ir socialinių kontribucijų. Kitose šalyse akcizo mokesčiu apmokestinamos prekės, kurių pardavimas yra valstybės monopolija... Kiti gaminiai (mineralinis kuras, alkoholis, tabakas) gali būti

žaliava kitose gamybose, kurių produktai apmokestinami skirtingais mokesčių instrumentariais.“  
[2.P.271].

ES akcizų harmonizavimo pagrindai apima:

- Populiariausios kainos kategorijos nustatymą, apibrėžtą direktyvomis 95/59/EEC bei 92/79/EEC.
- Direktyvoje 92/79/EEC apibrėžta minimali akcizų aprėptis - 57 proc. populiariausios kainos kategorijos mažmeninės kainos.
- Suderintos struktūros esmė – fiksuoti ir proporcingi elementai, direktyvoje 95/59/EEC apibrėžta, jog specifinis elementas turi sudaryti nuo 5 iki 55proc. viso mokesčio.
- Remiantis direktyvos 92/12/EEC nuostatomis, akcizais apmokestinamos prekės gali būti gabenamos pagal mokesčio mokėjimo laikinojo atidėjimo režimą.
- Fiziniai asmenys be apribojimų gali pervežti akcizais apmokestinamas prekes iš vienos šalies į kitą, jeigu prekes gamina patys ir jas įsigijo sau. Šalys narės savarankiškai nustato limitus, kuriuos viršijęs subjektas privalo įrodyti kad prekes gabena ne komerciniams tikslams.

Akcizo mokesčiai Europos Sąjungoje yra iš dalies harmonizuoti. Bendrijoje nustatyta minimali akcizo mokesčio riba alkoholio, tabako ir energetiniams produktams. Naujosios ES valstybės narės taip pat įsipareigojo pasiekti minimalius mokesčio lygius. Tačiau bendros struktūros suformavimas ne visada gali turėti teigiamus ekonominius ir socialinius aspektus. Dėmesį atkreipti reikėtų į 2006 m. vasario 14 d. Lietuvos laisvosios rinkos instituto (LLRI) išplatintą 16 Europos nevyriausybinių organizacijų pasirašytą peticiją dėl akcizų mokesčio politikos Europos Sąjungoje, kurioje iškeliami neigiami akcizų harmonizavimo aspektai bei siekis panaikinti minimalią akcizų tarifų ribą. Galima pritarti pagrįstai nuomonei, jog „akcizo mokestis pats savaime kelia rimtų neigiamų padarinių: vartotojai renkasi pigesnius ir prastesnės kokybės pakaitalus, akcizų administravimas yra brangus, susidarę kainų skirtumai kursto kontrabandą, o dėl akcizų išaugusios kainos skaudžiausiai atsiliepia mažiausias pajamas gaunantiems vartotojams. Akcizai sudaro net iki 80 proc. vartotojų mokamos kainos, todėl mokestis stipriai iškraipo rinkos teikiamą informaciją apie produkto pasiūlą ir paklausą, ateities perspektyvas ir poreikius prisitaikyti prie rinkos pokyčių“.[40]. Peticijoje taip pat akcentuojama, kad akcizų harmonizavimas nepasiekia jam keliamų tikslų: žymūs kainų skirtumai valstybėse narėse išlieka. Minimalios akcizo mokesčio ribos buvo pritaikytos prie ES-15 valstybių gyventojų gyvenimo ir pajamų lygio, tačiau tokios ribos pasirodė per aukštos Centrinės ir Rytų Europos valstybių gyventojams. Aukštos akcizinių prekių kainos ir todėl mažėjantis jų

įperkamas skatina kontrabandą į naujas ES valstybes nares, kurios administruoja ilgiausią ES išorinės sienos dalį trečiosiomis šalimis.

Todėl iki šiol egzistuoja plati tarifų diferenciacija, kas sukelia rinkos iškreipimus ir kliūtis vykdant tarpšalinę prekybą. Sudėtingas PVM ir akcizų mokesčių harmonizavimas – ilgalaikis Bendrijos uždavinys turi būti ir toliau gilinamas, siekiant objektyvesnio mokestinių pajamų paskirstymo bei tolesnio mokesčių neutralumo, kartu atsižvelgiant į kiekvienos valstybės narės poreikius ir skirtingą ekonominį, socialinį išsivystymo lygį. Absoliutus mokesčių neutralumas bus garantuotas, įvedus bendrą standartinį mokesčių dydį ir bendrus sumažintus mokesčius bei suvienodintą mokesčių taisyklių valdymą; kadangi dabartinė Sąjungos apmokestinimo teisė reikalauja vienbalsio pritarimo, tai šalis narės priima labiau kompromisinius sprendimus.

### 2.2.3. Muitai

Muito mokestis sudaro prekių ir paslaugų kainos dalį, todėl harmonizavimas yra vienas pagrindinių tikslų skatinant tarptautinės prekybos liberalizavimą. Pirmasis žingsnis tarptautiniame lygmenyje siekiant derinti ir vienodinti muitus buvo 1948m. įsigaliojęs GATT – Bendrasis susitarimas dėl muitų tarifų ir prekybos. Pagrindinis iškeltas susitarimo tikslas – „...liberalizuoti tarptautinę prekybą ir įtvirtinti pasaulinę prekybos tvarką, siekiant ją apsaugoti nuo galimų sukurtimų“. [13.P.164]. GATT galiojo iki 1995m. kol buvo įkurta Pasaulio prekybos organizacija (PPO). Muitų reglamentavimas Bendrijos lygmenyje suformuluotas Romos sutartyje, kurios trečiame straipsnyje numatyta įvesti bendrąjį muitų tarifą. Bendrosios prekybos politikos tikslai apibrėžti Romos sutarties 131str.:“ tarpusavyje įkurdamos muitų sąjungą, valstybės narės siekia bendram labui prisidėti prie darnaus pasaulio prekybos plėtojimo, nuoseklaus tarptautinės prekybos apribojimų naikinimo ir muitų kliūčių mažinimo“. 133 str. reglamentuojami bendrosios prekybos politika grindžiama: “vienodais principais, ypač keičiant muitų tarifų normas, sudarant muitų tarifų ir prekybos susitarimus, siekiant suvienodinti liberalizavimo priemones, eksporto politiką ir prekybos apsaugos priemones...“. Šie straipsniai suteikė Bendrijai teisinį pagrindą Bendrijos lygmeniu nustatyti bendruosius muitų tarifus ir priimti priemones šalinančias kliūtis tarpvalstybinėje prekyboje. Muitų sąjungos įkūrimas buvo vienas esminių bendrosios rinkos elementų, bendrasis muitų tarifas tarp Bendrijos šešių šalių narių įsigaliojo nuo 1968m. Europos bendrijos valstybėms įkūrus Muitų sąjungą. Muitų sąjunga suformavo laisvosios prekybos erdvę Bendrijos viduje bei nustatė bendrą išorinį tarifą trečiųjų šalių atžvilgiu. Esminis Muitų sąjungos bruožas – bendra muitų teritorija ir bendra užsienio prekybos ir muitų politika, įgyvendinama taikant

bendrajį muitų tarifą. Europos sąjungoje įvesti vienodo dydžio prekių grupėms išoriniai tarifai, atsižvelgiant į prekių ekonominį jautrumą ir kilmės šalį bei yra Bendrijos ekonominių interesų apsaugos priemonė. Europos sąjungos lygmeniu yra reguliuojami importuojamų prekių muitų mokesčiai, tarifinės normos ir išimtys, taip pat draudimai ir apribojimai. Tačiau svarbiausias ES šalių užsienio prekybos reguliavimo instrumentas yra bendrasis muitų tarifas. Nustatant muitų tarifus prekėms remiamasi nustatyta klasifikacija pagal nustatytas taisykles ir bendrąją nomenklatūrą. ES šalyse narėse veikia duomenų bazė - integruoto tarifo sistema TARIC, kurioje sukaupta visa informacija apie tarifinio reguliavimo priemones, padedant nustatyti tarifus konkrečioms importuojamoms prekių grupėms. Bendrosios Muitų sąjungos teisinis pagrindas nustatytas EB sutarties 23str. (1): „Bendrija grindžiama visą prekybą prekėmis apimančia Muitų sąjunga, kurioje tarp valstybių narių uždraudžiami importo ir eksporto muitai bei visi lygiaverčio poveikio privalomieji mokesčiai, o jų santykiams su trečiosiomis šalimis nustatomas bendrasis muitų tarifas“. Muitų sąjungos esminius nuostatus apibrėžia EB sutarties 25 str.: „Valstybių narių tarpusavio prekyboje uždraudžiami importo ir eksporto muitai ar lygiaverčio poveikio privalomieji mokesčiai“ bei 26 str. : „Pagal bendrąjį muitų tarifą mokėtinus muitus, remdamasi Komisijos pasiūlymu ir sprendama kvalifikuota balsų dauguma, nustato Taryba“. Taigi pagal galiojančias ES nuostatas, valstybės narės negali nustatyti jokių papildomų muitų iš trečiųjų šalių importuojamoms prekėms. Muitų tarifai apibrėžiami Bendrijos Muitinės kodekso 20-21str. bei neapmokestinimo muitais nuostatos Kodekso 184-188str. Bendrijos muitų tarifą sudaro kombinuotoji prekių nomenklatūra, kita nomenklatūra skirta naudoti taikant tarifų priemones, susijusias su prekyba prekėmis; privalomieji mokesčiai, lengvatinių tarifų priemonės, autonominės suspendavimo priemonės (sumažina ar atleidžia nuo muitų mokėjimo), kitos tarifų priemonės.

Europos sąjungoje maito mokesčiams priskiriami:

- Muitai
- Mokesčiai kurių poveikis lygiavertis muitams
- Žemės ūkio produktų išlyginamieji mokesčiai ir kiti importo mokesčiai, nustatyti įgyvendinant bendrąją žemės ūkio politiką arba sudarius atitinkamus susitarimus, kurie taikomi tam tikroms prekėms, gaunamoms perdirbant žemės ūkio produktus.

„Šiuo metu Europos sąjunga daugumai pramonės prekių taiko apskaičiuojamus pagal importuojamų prekių vertę mokesčius, tuo tarpu žemės ūkio prekėms taikomi specifiniai mokesčiai. Pramonės prekėms taikomi muitų tarifai gana maži, o kai kurioms žemės ūkio prekėms taikomi mokesčiai – labai dideli“. [ 13.P.165].

#### 2.2.4. Kitų netiesioginių mokesčių harmonizavimas

Europos sąjungoje galiojantys keleivinių automobilių registracijos mokesčiai yra didelė kliūtis, ribojanti laisvą automobilių judėjimą Bendrijoje. Todėl numatyta sumažinti ir panaikinti registracijos mokesčius, pakeičiant juos metiniais kelių mokesčiais ir mokesčiais už kurą, apmokestinimo dydį susiejant su anglies dvideginio emisijomis, remiantis ekologiniais tikslais numatytais Kioto Protokole. Didesnis derinimo laipsnis turi būti pasiektas ir energijos išteklių ir ekologinių mokesčių srityje. Apmokestinimas yra pagrindinė priemonė siekiant Kioto protokole nustatytų tikslų dėl šiltnamio efektą sukeliančių dujų emisijų mažinimo. „Energijos ištekliams numatyti taikyti mokesčiai apima: akcizo (šiuo metu taikomo žaliavinės naftos produktams) taikymą kitiems energijos šaltiniams, pvz. anglims, elektrai ir gamtinėms dujoms bei mažiausių akcizo tarifų didinimą energijos produktams“. [39].

### 3. MOKESČIŲ KONKURENCIJA: SITUACIJOS ANALIZĖ, ĮTAKA EKONOMIKAI

Nors šalys narės turi visišką laisvę nustatyti tiesioginių mokesčių apmokestinimo metodus ir tarifus, tačiau mokestinės taisyklės negali prieštarauti Europos teisei. Vis dėlto skirtumai mokestinėse sistemose, skirtingos Europos sąjungoje galiojančių mokestinių taisyklių interpretacijos, lėmė daugybę kliūčių ir iškraipymų bendrojoje rinkoje. Labiausiai iškraipanti investicinius sprendimus ir smarkiai mažinanti fiskalinį stabilumą – žalinga mokesčių konkurencija valstybėse narėse. Labiausiai agresyviais mokesčių konkurencijos formas propaguojančios šalys vadinamos „mokesčių rojaus šalimis“. „Mokesčių konkurencijos rezultatai atsispindi žymiai sumažėjusiais įmonių pelno, asmeninių pajamų mokesčių tarifais, įvestomis naujomis mokestinėms lengvatomis kai kuriose ES šalyse narėse nuo 1980m. vidurio“. [14.P.43]. Efektyviam Bendrosios rinkos veikimui užtikrinti 1977m. priimtas, 2004m. pakeistas Verslo apmokestinimo kodeksas. Jame ypatingas dėmesys skiriamas mokestinių kliūčių pašalinimui vykdant verslo veiklą bendrojoje rinkoje, tarp jų ir žalingai mokesčių konkurencijai. Mokesčių konkurencija ypatingai išryškėjo po penktojo ES plėtros etapo. Dideli mokesčių tarifų skirtumai įtakojo diskusijas, riboti nacionalinius veiksmus nustatant tiesioginių mokesčių taisykles bei poreikį koordinuoti įmonių mokesčius. Įmonių mokesčių koordinavimo aktualumas iškilo taikant mažesnių mokesčių tarifus naujose šalyse narėse – Lietuvoje, Latvijoje, Estijoje, Slovakijoje, Serbijoje, Ukrainoje, Gruzijoje ir Rumunijoje. Žemesni mokesčių tarifai į šias šalis pritraukė daugiau investicijų nei kitose šalyse narėse. Į tai reagavo Vokietijos vyriausybė, pateikusi projektą sumažinti įmonių pajamų mokesčio tarifą nuo 25 proc. iki



19 proc. Siekdamas išlaikyti investicijas ir neprarasti įplaukų, kitos šalys narės taip pat priverstos galvoti apie nacionalinių mokesčių sistemų restruktūrizavimą. Ekonomikos ir pinigų politikos komitetas ypatingą dėmesį skiria ES mokesčių sistemos, vis labiau iškreipiamoms dėl netinkamo mokesčių konkurencijos reglamentavimo.

Atskiros ES valstybės siekdamos pritraukti investicijų, taiko daugybę mokestinių lengvatų, kurių apibendrintos charakteristikos pateikiamos lentelėje:

3 lentelė. Kai kurių ES valstybių narių taikomų lengvatų įmonių mokesčiams charakteristika

| Šalis              | Lengvatos forma   |
|--------------------|---|
| Belgija            | Taikomas mažesnis pelno mokesčio tarifas, jei pelnas neviršija vieno mln. Frankų; neapmokestinamos kompensacijos už stichines nelaimes, nacionalizaciją.  |
| Italija            | Lengvatiniu 16proc. tarifu apmokestinamas pelnas, skirtas investicijoms, darbo vietoms mažo užimtumo regionuose kurti   |
| Jungtinė karalystė | Taikomas lengvatinis 25 proc. tarifas, jei apmokestinamosios pajamos nesiekia 200 tūkst. svarų sterlingų; apmokestinant akcininkus taikoma dalinė mokesčio, įmonių sumokėto už pelną, skirtą dividendams, užskaita.   |
| Prancūzija         | Lengvatiniu 39 proc. tarifu apmokestinamas pelnas, panaudotas bendrovei plėsti; naujai įsteigtoms įmonėms 5 metus taikomi šie lengvatiniai tarifai: pirmaisiais ir antraisiais metais nereikia mokėti pelno mokesčio, trečiaisiais – ketvirtadalio standartinio tarifo, ketvirtaisiais – pusės standartinio tarifo, naujai įsteigtoms įmonėms leidžiama naudoti greito nusidėvėjimo metodą. |
| Vokietija          | Lengvatiniu 36 proc. tarifu apmokestinamas pelnas, skirtas dividendams išmokėti; įvairiomis lengvatomis skatinamos investicijos, aplinkos apsauga, darbo vietų mažo užimtumo regionuose, kūrimas.   |

Šaltinis: [13.P.158].

Šiuolaikiniuose ekonominiuose santykiuose kapitalas pasižymi ypatingu mobilumu. Esant skirtingiems mokesčių tarifams ir nevaržomam kapitalo judėjimui tarp šalių narių, įmonėms sudaromos sąlygos pasinaudoti ne vien bendrosios rinkos pranašumais, bet ir galimybe pasinaudoti daugybe mokesčių vengimo schemų. Dažniausiai pasitaikančios įmonių mokesčių vengimo situacijos yra:

- „Pervedimo kainodaros naudojimas, siekiant perkelti pelną į mažų mokesčių zonas.
- Finansų departamentų kūrimas didžiausių mokesčių zonose, siekiant finansuoti investicijas, naudojant grupių kreditines linijas“. [36.P.2].

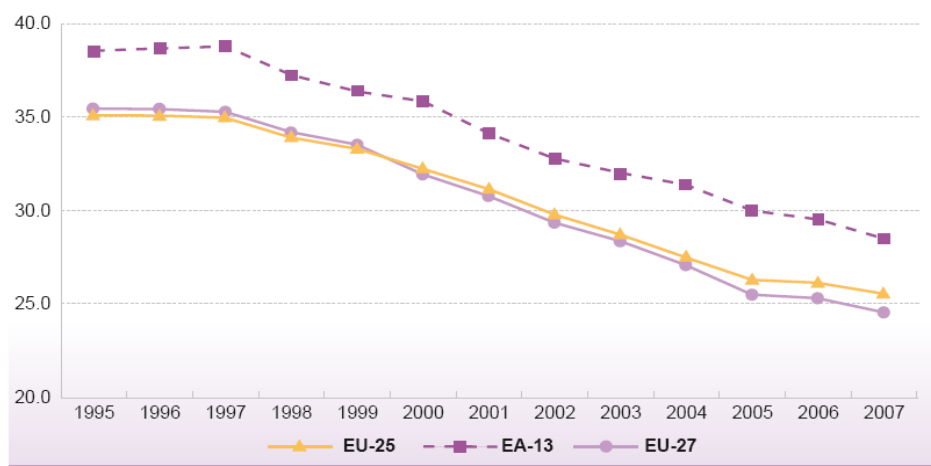
Tokios verslo įmonių naudojamos strategijos siekiant optimizuoti mokestines išlaidas, tiesioginės naudos gali turėti valstybėms kuriuose taikomi žemesni įmonių mokesčių tarifai. Didesnių mokesčių tarifų šalys, praranda ne tik mokestines įplaukas, bet ir tampa mažiau patrauklios investuotojams dėl ko tampa vis sudėtingiau konkuruoti toje pačioje rinkoje. Įmonės, pasirinkusios strategiją perkelti savo pelną bei perspektyvias investicijas, kad galėtų pasinaudoti šalių mokestiniais skirtumais, didina spaudimą Vyriausybėms mažinti mokesčių tarifus. Šis procesas pasireiškia kaip mokesčių konkurencija.

Remiantis ES Komisijos duomenimis lyginant paskutiniojo dešimtmečio duomenis nuo 1995 m. iki 2007m. pastebimas akivaizdus įmonių pajamoms taikomų mokesčių tarifų mažėjimas. Fiksuojamas beveik 10 proc. mokesčių pajamų šuolis 13 Euro zonos valstybių narių nuo 1995m. 39,0 proc. iki 29.5 proc. 2007m.

4 Schema. Didžiausia mokesčių norma įmonių pajamoms

1995-2007m. proc (aritmetinis vidurkis)

**Graph 3** Development of adjusted top statutory tax rate on corporate income  
1995-2007, in % (arithmetic averages)



ES – 25, ES – 27, EURO ZONA – 13

Šaltinis: [16.P.11].

Mokesčių tarifai įmonių pajamų apmokestinime ir ateityje prognozuojama išlaikys tendenciją mažėti. „2005-2006m. įgyvendino įmonių mokesčių reformą – Vokietija parengė įmonių mokesčių įstatymo pataisas, kuriame nustatytas tarifas žemiau 30 proc. Danijos vyriausybė taip pat planuoja šį tarifą mažinti nuo 28 proc. iki 22 proc. Šios tendencijos neabejotinai atsilies ir kitų šalių

narių mokesčių taisyklėms, suintensyvins spaudimą peržiūrėti savo taikomus mokesčių tarifus“ [36.P.7]. Mokesčių konkurencija būdinga ne tik įmonių kapitalo apmokestinimo srityje, bet ir asmeninio kapitalo pajamų apmokestinime.

Mokesčių konkurencija įtakoja esminius apmokestinimo pokyčius. Siekdamas pritraukti investicijas ir kartu gauti didesnes įplaukas į nacionalinius biudžetus, šalys narės privalo mažinti mokesčių tarifus labai mobilių veiksmų srityje (tokių kaip įmonių kapitalas, asmeninis kapitalas) ir didinti mokesčių našta mažiau mobilių šaltinių srityje (darbo jėgos, ypač žemos kvalifikacijos, vartojimo). Remiantis Europos Ekonomikos ir pinigų politikos komiteto išvadomis apie mokesčių konkurencijos tiesioginę įtaką mokesčių raidai, pastebimas tokios mokesčių naštos perkėlimo tendencijos:

- Iš įmonės pajamų → į asmeninių pajamų
- Iš kapitalo → į darbo jėgos pajamų
- Iš didelių darbo pajamų (kvalifikuota darbo jėga) → į mažų darbo pajamų (nekvalifikuota darbo jėga).

Investicijų praradimas ir įplaukų mažėjimas nėra vienintelis mokesčių konkurencijos keliamas neigiamas aspektas. Regresyviausias efektas pasireiškia struktūriniais mokesčių sistemos pokyčiais, susijusiais su mokesčių perskirstymo poveikiu, perkeliant mokesčių našta ekonomiškai labiau pažeidžiamiems ekonominių santykių dalyviams. Pasireiškia atvirkštinis rezultatas – siekiant sumažinti socialinius skirtumus, toliau didinamas atotrūkis tarp didžiausias ir mažiausias pajamas gaunančių mokesčių mokėtojų. Siekiant išvengti neigiamų mokesčių konkurencijos sukiamų padarinių Ekonomikos ir pinigų politikos komitetas įvardija tris alternatyvias priemones:

- „Perėjimas nuo tiesioginių mokesčių prie netiesioginių mokesčių
- Didžiausių asmeninių pajamų mokesčių tarifų sumažinimas
- Vienodos mokesčių normos kapitalo pajamoms įvedimas“ [36.P.3].

Tačiau šiuo metu Bendrijoje naudojamos priemonės, siekiant išvengti žalingos mokesčių konkurencijos, nėra ekonomiškai pagrįstos, daugeliu atvejų sukelia regresyvų efektą, kuris pasireiškia mokesčių naštos perkėlimu. Mokesčių naštos perkėlimo padariniai veda prie tokių neigiamų ekonominių ir socialinių aspektų, kaip:

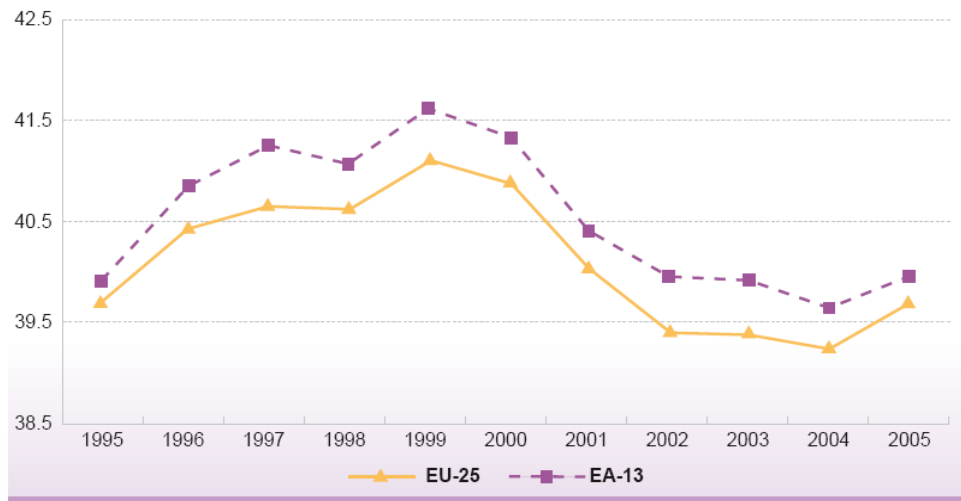
- Socialinės pusiausvyros destabilizavimas
- Paklausos mažėjimas
- Nesugebėjimas išnaudoti rinkos potencialo

- Lėtas ekonominis augimas
- Nedarbo didėjimas
- MVĮ padėties blogėjimas
- Bendrų mokestinių įplaukų mažėjimas

Vertinant ES mokesčių politiką ir jos priemones sprendžiant mokesčių konkurencijos problemas, Europos Ekonomikos ir pinigų politikos komiteto nariai įvardija kaip „mokesčių sistemos regresyvų restruktūrizavimą“. [36.P.6]. Vienas iš esminių mokesčių tikslų – finansuoti būtinausias visuomenei paslaugas, tačiau stebint esamą situaciją ES mokesčių srityje, iškyla reali grėsmė nesurinkti pakankamai įplaukų. Remiantis ES Komisijos duomenimis mokesčių įplaukos ES nuo XXa. paskutiniojo dešimtmečio pabaigos, pasiekusi maksimalią ribą, ėmė pastebimai mažėti.

5 Schema. Visų mokesčių (įskaitant socialines įmokas) dalis proc. BVP  
1995-2005m. proc. BVP

**Graph 1 Total tax revenue (incl. social security contributions)**  
1995-2005, in % of GDP (GDP-weighted average)



ES – 25, Euro zona-13 Šaltinis: [16.P.7].

Kova su žalinga mokesčių konkurencija turi būti prioritetinis mokesčių politikos uždavinys. Nemažą indėlį sprendžiant žalingos mokesčių konkurencijos problemą įnešė Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (OECD) priimti sprendimai. Buvo numatytos procedūros, pagal kurias bankai gali patikrinti palūkanų pajamų gavėjus, reziduojančius užsienio šalyse; įvesti

papildomi reikalavimai bankams, steigiamiems „mokesčių rojus“ teritorijose. Bendradarbiaujant OECD Bendrijos valstybių narių finansų ministrai priėmė Elgesio kodeksą, kurio pagrindu „...ES veikę 66 preferenciniai mokesčių režimai buvo pašalinti iki 2003m. Daugiau kaip 30 šalių įsipareigojo panaikinti vykdomą žalingą mokesčių praktiką greičiau kaip per penkerius metus.“ [39]. Žalingos mokesčių konkurencijos eliminavimas suteiktų galimybę naudotis kapitalo judrumo teikiamais privalumais tarptautinėje ekonomikoje, surinkti biudžetines įplaukas, sumažinti mokesčių našatą sąžiningai mokantiems fiziniams asmenims ir įmonėms.

#### 4. MOKESTINIS SUKČIAVIMAS: SITUACIJOS ANALIZĖ, PRIEMONĖS

Mokestinio sukčiavimo problema yra aktuali visos ES mastu. Ji iškreipia mokesčių mokėtojų konkurenciją ir sukelia kliūtis vidaus rinkos funkcionavimui. Nėra įmanoma tiksliai nustatyti prarastų įplaukų dėl mokestinio sukčiavimo, tačiau ekonomikos specialistų nuomone, mokesčių sukčiavimo riba svyruoja nuo 2 iki 2,5proc. BVP, o tai sudaro nuo 200 iki 250 milijardų eurų. Didžiausio masto sukčiavimas, kurio kovai skiriamas didžiausias dėmesys Europos sąjungoje yra su PVM susijęs sukčiavimas. Dideli sukčiavimo mastai būdingi alkoholio ir tabako gaminių klastojimui bei kontrabandai bei su tiesioginiais mokesčiais susijęs sukčiavimas.

Už mokesčių sistemos funkcionavimą yra atsakingos valstybės narės, išskirtinai valstybių narių kompetencijai priklauso pareiga ir teisė organizuoti mokesčių administravimą, kontroliuoti apmokestinamus asmenis ir mokesčių surinkimą, tačiau nuo bendrosios rinkos įkūrimo valstybėms narėms vykdyti savarankišką kovą su mokestiniu sukčiavimu darosi vis sudėtingiau. Pripažindama šias teises, Komisija parengė Komunikatą “Dėl būtinybės kurti suderintą su mokestiniu sukčiavimu gerinimo strategiją” KOM(2006)254, kuriame numatyti bendresni ir suderinti veiksmai Bendrijos mastu. Pagrindinis siekis – skatinti valstybių narių bendradarbiavimą siekiant veiksmingesnių rezultatų kovoje su mokestiniu sukčiavimu.

Akcizu apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizo atidėjimas, sukčiavimo atvejai pasitaiko naudojantis mokesčių tarifų skirtumais šalyse. Šio pobūdžio sukčiavimai galimi dėl neefektyvaus šalių narių tiek ES šalyse, tiek su trečiosiomis šalimis bendradarbiavimo informacijos mainuose bei judėjimo stebėjimo sistemos trūkumų. Akcizų sukčiavimo atvejai – aktuali problema esant didelės apimties alkoholio ir tabako kontrabandai ir padirbinėjimui. Tiesioginių mokesčių sukčiavimo atvejai pasitaiko rečiau, tačiau žymiai sumažina įplaukas į nacionalinius biudžetus. Pagrindine priemone kovoje su tiesioginių mokesčių sukčiavimu Komisija taip pat įvardija bendradarbiavimą. Valstybių narių tarpusavio pagalba reglamentuojama Tarybos Direktyva

77/799/EEB “dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje”, kurioje numatomi informacijos mainai, siekiant teisingai nustatyti pajamų ir turto mokesčius. Netiesioginių mokesčių apmokestinimui bendrijos teisėje numatytos bendrosios taisyklės, skatinančios administracinį bendradarbiavimą ir keitimąsi informacija – tai vienodos procedūros, kompetentingų valdžios institucijų paskyrimas, duomenų perdavimo metodai.

#### 4.1. PVM sukčiavimas

Mokestinis sukčiavimas dažniausiai pasitaiko netiesioginių mokesčių srityje, ypačiai PVM ir akcizų. Nors PVM yra detaliausiai reglamentuojamas mokestis ES, tačiau PVM sukčiavimo mastai atskleidžia teisinės sistemos trūkumus ir administracinio bendradarbiavimo neefektyvumą. Nors Bendrijoje veikia PVM informacijos mainų sistema, tačiau šalys narės nepakankamai pasinaudoja sudarytomis galimybėmis ir administracinio bendradarbiavimo lygis neproporcingas prekybos mastui Bendrijos viduje. Pastaraisiais metais stebima PVM sukčiavimo tendencija, kai į finansinius nusikaltimus įtraukiami trečiųjų šalių ūkio subjektai. PVM sukčiavimas pasireiškia įvairiomis formomis: nuo šešėlinės ekonomikos iki sukčiavimo valstybių narių viduje (melagingos deklaracijos, neteisėti atsiskaitymai). Išskirtinė sukčiavimo forma – “karuselinis sukčiavimas”, kai sukčiaujama dažniausiai naudojant operacijų valstybėje narėje (kai reikalaujama PVM) ir operacijų Bendrijos viduje (kai iš susitariančių šalių nereikalaujama PVM) derinį. Šiuo metu galiojanti Bendrijos vidaus prekybos PVM sistema pagrįsta principu, pagal kurį prekė apmokestinama valstybės, į kurią ji pristatoma, tarifu. Šis principas, pagal kurį pardavimo operacijos neapmokestinamos, o pirkimo operacijos šalyje, į kurią pristatoma prekė, apmokestinamos pagal vidaus operacijoms nustatytą tarifą, užtikrina vienodas sąlygas nacionaliniams produktams ir iš kitų valstybių narių importuojamoms prekėms, tačiau sudaro didelį galimybes nesumokėti ar neteisėtai pasisavinti PVM.

PVM sukčiavimo mastai Europos sąjungoje kelia pagrįstą nerimą. Apytiksliais skaičiavimais dėl PVM sukčiavimo prarandama nuo 60 iki 100 milijonų eurų per metus visose valstybėse narėse. Bendrijos kompetentingoms institucijoms nustatant ir priimant kovos su sukčiavimu priemones, atsiranda vis naujesni mokestinio sukčiavimo variantai ir galimybės išvengti mokesčių mokėjimo. Darbe detaliau nagrinėjamas PVM sukčiavimas, kaip labiausiai įtakojantis mokestinių įplaukų nesurinkimo mastą.

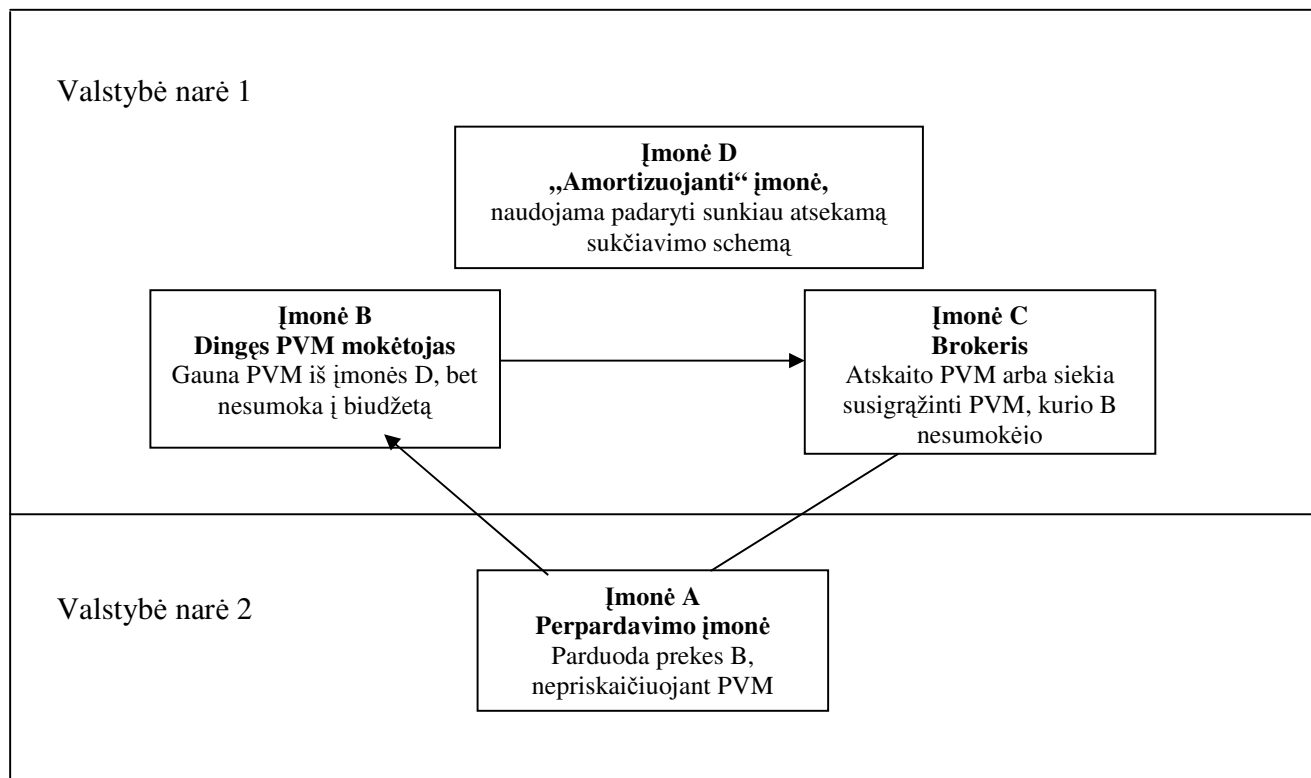
#### 4.1.1. PVM sukčiavimo būdai

Pagrindiniai PVM sukčiavimo būdai:

1. Šešėlinė ekonomika - vykdomi neapskaitomi grynujų pinigų sandoriai, taip siekiant išvengti sumokėti PVM. Kai kuriose valstybėse narėse šešėlinės ekonomikos sandoriai sudaro iki 30proc. bendrojo vidaus produkto.
2. Dirbtinis bankrotų paskelbimas/nemokumas
3. Dingusio PVM mokėtojo sukčiavimas
4. Karuselinis sukčiavimas

Dingusio PVM mokėtojo sukčiavimas yra pakankamai sudėtingas ir gerai organizuotas. Dingusio PVM mokėtojo schema: tiekėjas, registruotas PVM mokėtoju pateikia sąskaitą faktūrą už prekes, tačiau paskui nesumokėjęs mokesčių dingsta. Pirkėjas turi galiojančią sąskaitą faktūrą, suteikiančią jam teisę susigrąžinti pirkimo PVM. Dėl šios priežasties valstybė negauna PVM už tiekimą, tačiau kitam verslininkui grandinėje neturi skaičiuoti pirkimo PVM, lyg jis būtų sumokėtas. Taip išnaudojama galimybė, atsiradusi dėl pereinamojo laikotarpio PVM sistemos, pagal kurią tiekėjo vienoje valstybėje narėje pirkėjui kitoje valstybėje narėje tiekiamos prekės yra neapmokestinamos PVM išsiuntimo valstybėje. Vietoje to, pirkėjas sumoka PVM atvykimo valstybėje (atvirkštinis apmokestinimas). Kai pirkėjas dingsta neapskaičiavęs PVM už prekių tiekimą, netenkama daug pajamų. Tačiau dažnai taip sukčiaujantys asmenys organizuoja keletą tiekimų, kai tos pačios prekės iš vienos valstybės narės į kitą siunčiamos keletą kartų - taip susiformuoja karuselinio sukčiavimo sistema. Dėl karuselinio sukčiavimo valstybės netenka daug kartų didesnių nei mokesčio už atskirą prekių tiekimą sumų, o pati schema yra sudėtinga dėlto sunkiai susekama. Šio sukčiavimo būdo schema kuriama siekiant išvengti PVM mokėjimo specialiai šiuo tikslu steigiant bendroves, vykdančias operacijas tarptautiniu lygiu: siekiama nemokėti PVM, kad kitos sukčiavimo grandinės grandys turėtų galimybę iš savo lėšų atimti fiktyvias sumas ir susigrąžintų PVM arba sumažintų priklausančio sumokėti PVM dydį. Šiuo tikslu įsteigtas fiktyvus ūkio subjektas paprastai nevykdo tikros ekonominės veiklos, neturi gamybos padalinių, o jo pagrindinė buveinė dažniausiai yra tik pašto dėžutė. Keletą mėnesių vykdamas „formalią veiklą“, toks subjektas dingsta, neužpildęs mokesstinės deklaracijos ir nesumokėjęs priklausančių sumų, o mokesčių administratoriams labai sunku jį susekti.[25].

## 6 Schema. Karuselinis sukčiavimas



Pagal karuselinio sukčiavimo schemą didelės vertės, bet nedidelio dydžio prekės (mobilieji telefonai, kompiuteriai, kt. aukštosios technologijos), keliauja ES iš vienos valstybės narės į kitą ir iš jos grįžta nepasiekusios galutinio vartotojo. Paprasčiausiai šio sukčiavimo formai reikalingi trys skirtingose dviejose valstybėse narėse PVM tikslais įregistruoti ūkio subjektai, nors paprastai jų būna mažiausiai šeši ar septyni. Paprasčiausia karuselinio sukčiavimo schema: bendrovė A, įsteigta vienoje valstybėje narėje, parduoda prekes bendrovei B, įsteigtai antroje valstybėje narėje. Bendrovė B, kuri yra pareigų nevykdantis ar neteisėtai PVM mokėtojo kodą naudojantis ūkio subjektas, nuostolingai perparduoda šias prekes amortizuojančiai bendrovei C, įsteigtai antroje valstybėje narėje. Vėlesni pardavimai gali būti pelningi. Bendrovė B privalo sumokėti PVM už minėtų prekių pirkimą, bet, naudodama tas pačias prekes apmokestinamuose sandoriuose, ji taip pat turi teisę atskaityti šį PVM kaip pirkimo mokesį. Be to, ji privalo sumokėti pirkimo mokesį, išskirtą sąskaitoje-faktūroje, išrašytoje bendrovei C, bet dingsta nesumokėjusi šios sumos valstybės išdui. Savo ruožtu bendrovė C perparduoda šias prekes kitai amortizuojančiai bendrovei D antroje valstybėje narėje, pervesdama sąskaitoje faktūroje išskirtą pardavimo PVM į valstybės išdą, prieš tai iš jo atskaičiusi sumokėtą pirkimo PVM, ir taip tęsia tol, kol bendrovė antroje valstybėje narėje eksportuoja šias prekes į kitą valstybę narę.



Efektyviausias metodas siekiant kovoti su šiais mokesčio sukčiavimo būdais - atvirkštinio apmokestinimo procedūros taikymas. Jei nebus skaičiuojamas PVM, potencialiai „dingęs“ PVM mokėtojas neturės galimybės dingti valstybei nesumokėjęs PVM dalies, kuri buvo įskaičiuota į pirkėjo sumokėtą kainą. Procedūra būtų taikoma tik tai prekių grupei, kuri, kaip nustatyta, yra daugumos Bendrijos dingusio PVM mokėtojo sukčiavimo atvejų objektas, ir neleistų toliau netekti daug pajamų.

Pagrindinės priežastys, lėmusios didelius karuselinio sukčiavimo mastus, tai neefektyvus administracinis bendradarbiavimas tarp šalių narių bei skirtingi PVM tarifai. Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetas įvardijo pagrindines priemones, siekiant veiksmingai kovoti su PVM sukčiavimu:

#### 1. Keitimosi informacija sistemos tobulinimas ir kontrolės numatymas.

Kai su PVM susijusį sukčiavimą vykdo keletas ūkio subjektų, įsteigtų skirtingose valstybėse narėse, lemiamas vaidmuo kovojant su juo tenka šių valstybių administraciniam bendradarbiavimui. Naudodamos atitinkamas susitarimuose numatytas priemones, valstybės narės sukūrė keitimosi informacija sistemą, kuri sėkmingai veikia, kai reikia nustatyti, kaip moka mokesčius apmokestinti subjektai, ir užkirsti kelią tarpvalstybiniu mastu vykdomam mokesčiniam sukčiavimui. Tačiau valstybių narių atsakingų institucijų bendradarbiavimas nėra pakankamai efektyvus, todėl visiškai pagrįstas Komisijos siūlymas yra sukurti stebėsenos sistemą, kuri padėtų kontroliuoti administracinio bendradarbiavimo kokybę ir apimtį. Vienas iš informacijos mainų neefektyvumo priežasčių – administracinės kultūros nebuvimas, pasireiškiantis dėl kultūrinių barjerų, kompiuterizavimo lygio skirtumų. Šios kliūtys galėtų būti pašalintos tik nustatčius atitinkamą kontrolės ir atsakomybės sistemą, priėmus teisės aktus, pagal kuriuos už vangumą valstybėms narėms būtų numatytos nuobaudos

#### 2. Standartizuotos kompiuterių sistemos sukūrimas.

Komisijos siūlymas remiasi prielaida sujungti į vieną tinklą skirtingų valstybių narių policijos ir tyrimo organų pajėgas, kovojančias su mokesčiniu sukčiavimu. Tai užtikrintų keitimąsi informacija iš karto ir be tarpininkų išvengiant papildomų biurokratinių procedūrų, naudojant patvirtintą elektroninio pašto ryšio sistemą ir bendrą prieigą prie duomenų bazių su informacija apie įvairių valstybių narių subjektų mokesčių deklaracijas.

#### 3. Teisės aktų, reglamentuojančių nacionalinių administracijų tyrimo institucijų įgaliojimus, derinimas.

Nors keitimosi informacija tarp šalių narių teisinė bazė yra visapusiškai reglamentuojama, pagrindinė kliūtis kovojant su sukčiavimu ES viduje yra nesuderinti teisės aktai, nustatantys

skirtingų nacionalinių administracijų tyrimo institucijų įgaliojimus ir baudžiamųjų priemonių griežtumo lygį. Todėl daugiausia sukčiaujama tose valstybėse, kur kontroliuojančių tyrimo organų įgaliojimai yra mažesni, arba valstybėse, kur taikomos nuobaudos nepakankamai griežtos, kad atliktų atgrasantį vaidmenį. ES lygiu nuobaudų suderinimas, padėtų išvengti mokestinio sukčiavimo veikų šalyse, kuriose atsakomybė už mokestinį sukčiavimą nėra griežta, o kontrolės sistema neveiksminga.

4. Atviros rinkos kainos kaip apmokestinamos vertės nustatymo kriterijus kovojant su sukčiavimu.

Viena sričių, kur teisės aktų nuostatos labiausiai skiriasi ES lygiu, yra susijusi su kriterijais, naudojamais siekiant nustatyti apmokestinamąją vertę ne tik asmeniniam naudojimui ar nekomercinei veiklai skirtų prekių atveju, bet ir kiekvienu atveju, kai įtariamas sukčiavimas arba mokesčių vengimas. Vykdamas mokestinį tyrimą tam tikromis aplinkybėmis siekiant patikslinti arba perskaičiuoti PVM apmokestinamąją vertę, naudojama „atviros rinkos kaina“. Pagal šeštojoje PVM direktyvoje 77/388/EEB pateiktą apibrėžimą, atviros rinkos kaina laikoma vidutinė suma, kuri už vienos rūšies prekes ar paslaugas mokama laisvos konkurencijos sąlygomis ir tuose pačiuose prekybos etapuose sandorio sudarymo vietoje ir jo sudarymo metu arba, jei jų nustatyti negalima, panašiausioje vietoje analogišku metu.

Visuose Bendrijos teisės aktuose atviros rinkos kainos naudojimas yra alternatyvus metodas apmokestinamajai vertei nustatyti, kai:

- visiškai ar iš dalies nėra numatytas atlygis pinigais. Šiuo atveju naudojama atviros rinkos kaina, nes būtina turėti kriterijų, kuriuo remiantis būtų galima nustatyti piniginę apmokestinamosios vertės išraišką. Manoma, kad jis atlieka ir apsaugos nuo sukčiavimo funkciją;
- įstatymų leidimo institucija po pirmo svarstymo nusprendžia, kad yra mokestinio sukčiavimo rizika.

Atviros rinkos kaina yra pagrindinis orientyras siekiant nustatyti galimą sukčiavimą. Kai pagal sandoryje numatytą atlygį apskaičiuota apmokestinamoji vertė yra mažesnė už atviros rinkos kainą, mokesčių administratoriai privalo ne įrašyti šią rinkos kainą vietoje vertės, o įtarti, kad galimas sukčiavimas ir taikyti įrodinėjimo pareigos perkėlimą.[25].

5. Bendroji atsakomybė PVM mokėjimo srityje

Siekiant išvengti PVM sukčiavimo atvejų, keletas valstybių narių priėmė teises nuostatas, pagal kurias pardavėjui nesumokėjus PVM mokesčio, ir prekę pardavus žemesne nei atviros rinkos kaina, pirkėjui tenka bendra atsakomybė dėl PVM mokėjimo. Tokia nuostata paremta prielaida, kad

sandoris, kuriame numatyta kita, nei atviros rinkos kaina, gali būti sudarytas mokestinio sukčiavimo tikslais. Pirkėjui atsakomybė tenka tuomet, kai vertinant sumokėtą kainą, jis negalėjo nežinoti, kad buvo sukčiaujama. „Šis įtarimas gali būti panaikintas, jei pirkėjas gali pateikti dokumentus, įrodančius, kad kaina yra žemesnė už atviros rinkos kainą dėl objektyviai įrodomų pateisinamų aplinkybių ir sąlygų arba atsižvelgiant į teisės aktus, ir kad tai nesusiję su PVM vengimu. Tokiu atveju bendra atsakomybė už pardavėjo nesumokėtą mokestį yra mažesnė“. [25].

Tačiau bendrosios atsakomybės nuostata gali būti taikoma atsakingai, surinkus pakankamai įrodymų ir esant tik tam tikroms ypatingoms aplinkybėms:

- „sandorį turi sudaryti PVM mokėtojai specialiai neleidžiant dalyvauti galutiniams vartotojams;
- pardavėjas nesumoka viso priklausančio PVM arba jo dalies;
- prekė, dėl kurios sudaromas sandoris, turi būti įtraukta į vieną iš kategorijų, kurios aiškiai nurodytos atitinkamu ministerijos dekretu;
- prekė turi būti parduodama žemesne nei atviros rinkos kaina;
- sandorio kainos ir atviros rinkos kainos skirtumas negali būti pateisintas objektyviai įrodomais įvykiais ar aplinkybėmis“. [25].

Efektyvios kovos priemonės su sukčiavimu tiesioginių mokesčių srityje turi būti paremtos derinant teisės aktus ir jų kontrolės priemones. Komisijos prioritetinis uždavinys šioje srityje – suformuoti vienodą Europos įmonių apmokestinimą bendros konsoliduotos mokesčių bazės pagrindu. Didžiausios problemos siekiant sukurti bendrą įmonių mokesčių bazę yra skirtingi mokesčių bazės apskaičiavimo metodai ir kriterijai, nepakankamas ekonominės politikos suderinimo laipsnis, bei sudėtingas teisinio pagrindo formavimas. Pagal Bendrijos sutarties 94 str. nuostatas, Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, vieningai priima direktyvas dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių tiesioginės įtakos bendrosios rinkos sukūrimui ar veikimui, suderinimo. Dėl šios nuostatos didėjantis valstybių narių skaičius žymiai apsunkina vieningų sprendimų priėmimą ir kartu yra rimta kliūtis įmonių apmokestinimo tvarkai suderinti.

#### 4.2. Kovos su mokestiniu sukčiavimu teisinis pagrindas

Teisinės priemonės, skirtos kovai su mokestiniu sukčiavimu yra detalios apibrėžtos ir sudaro pakankamą teisinį pagrindą veiksmingai spręsti kovos su mokestiniu sukčiavimu problemas.

Tačiau pagrindinė problema išlieka teisinių priemonių taikymas – valstybės narės nepakankamai dažnai naudojami bendradarbiavimo galimybėmis bei nesilaiko nustatytų taisyklių ir terminų.

Bendrijos teisinis pagrindas kovoje su mokestiniu sukčiavimu apima šias pagrindines sritis:

#### 1. Tarpusavio pagalba

- Direktyva 2004/56/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo, tam tikrų akcizo mokesčių ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje. Valstybėms narėms numatyta galimybė derinti tyrimus mokestinio sukčiavimo srityje ir naudoti daugiau procedūrų siekiant pagreitinti valstybių narių kompetentingų institucijų keitimąsi informacija.
- Direktyva 2004/106/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo, tam tikrų akcizo mokesčių ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje - pašalinamos nuostatos, susijusios su administraciniu bendradarbiavimu akcizo mokesčių srityje. Šią sritį reguliuoja reglamentas 2073/2004 dėl administracinio bendradarbiavimo akcizų srityje.
- Direktyva 92/12/EEB dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės.
- Direktyva 79/1070/EE papildo direktyvą Direktyva 77/799/EEB. Joje numatyta, kad kiekvienos valstybės narės kompetentingoms institucijoms suteikiama galimybė prašyti kitos valstybės narės kompetentingos institucijos pateikti informaciją, reikalingą tiksliai apskaičiuoti pelno ir turto mokesčius bei netiesioginius mokesčius.
- Direktyva 2003/93/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje. Ši direktyva iš dalies keičia Direktyvą 77/799/EEB į tarpusavio pagalbos sritį įtraukiant draudimo įmokų apmokestinimą, kuriuo siekiama geriau apsaugoti valstybių narių finansinius interesus ir užtikrinti sklandų vidaus rinkos funkcionavimą.

#### 2. Administracinis bendradarbiavimas PVM srityje

- Reglamentas 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinantys Reglamentą (EEB) Nr. 218/92. Bendradarbiavimo sistema papildyta nuostatomis dėl bendradarbiavimo PVM srityje. Jame numatyta sukurti valstybių narių tarpusavio keitimosi informacija sistemą, pagal kurią kompetentingos administracinės institucijos privalės teikti tarpusavio pagalbą ir bendradarbiauti su

Komisija siekiant Bendrijos vidaus rinkoje užtikrinti deramą prekių tiekimo, paslaugų teikimo, prekių pirkimo ir importavimo Bendrijoje apmokestinimą PVM.

- Reglamentas (EB) 1925/2004, nustatantis Reglamento 1798/2003 18, 35 ir 37 straipsnių taikymo aplinkybes, apibrėžia tam tikrus procedūrinius automatinio keitimosi informacija aspektus, pavyzdžiui, duomenų, kuriais reikia keistis be išankstinio prašymo juos pateikti kategorijas, keitimosi jais periodiškumą ir praktinius metodus.

### 3. Bendradarbiavimas akcizų srityje

- Reglamentas (EB) 2073/2004, konkrečiai reguliuojantis administracinį bendradarbiavimą akcizų srityje. Į šį reglamentą įtrauktos visos šios srities nuostatos, esančios Direktyvose 77/799/EEB ir 92/12/EEB. Jis taikomas alkoholinių gėrimų, mineralinių alyvų, tabako gaminių ir energetikos produktų bei elektros energijos, kuriems taikoma Direktyva 2003/96, akcizo mokesčiams.

### 4. Bendradarbiavimas mokesčių įsiskolinimų rinkimo srityje

- Direktyva 2001/44/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 76/308/EEB dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, kylančias dėl operacijų, įeinančių į Europos žemės ūkio orientavimo ir garantijų fondo finansavimo sistemą, ir dėl žemės ūkio mokesčių bei muitų susigrąžinimo, ir susijusi su pridėtinės vertės mokesčiu ir su tam tikrais akcizo mokesčiais.

### 5. Fiscalis programos

Fiscalis programos yra Bendrijos daugiametės veiksmų programos, kuriomis siekiama pagerinti ir suderinti ES valstybių narių mokesčių sistemų veikimą bei stiprinti valstybių narių bendradarbiavimą.

Pirmuoju programos etapu (1998–2002 m.), pradėtu Europos Parlamento ir Tarybos sprendimu 888/1998/EB, buvo siekiama sustiprinti mokesstinės politikos priemones, skirtas kontrolės ir kovos su sukčiavimu netiesioginių mokesčių srityje strategijai gerinti. Antrasis etapas (2003–2007 m.) buvo pradėtas Sprendimu 2235/2002/EB, kuriuo į šių priemonių veiklos sritį buvo įtrauktas pajamų mokestis.

Fiscalis 2007 programos esmė – suformuoti struktūruotą požiūrį į įvairių mokesčius administruojančių institucijų komunikacijos ir keitimosi informacija sistemas, kuris padės Europos sistemai atlikti vienos administruojančios institucijos vaidmenį ir, kovojant su mokesčių vengimu bei šalinant konkurencijos iškreipimus, užtikrinti Bendrijos finansinių interesų apsaugą. Programa siekiama šių tikslų:

- suteikti administracijų pareigūnams galimybę pasiekti aukštą Bendrijos teisės, ypač netiesioginių mokesčių srityje, išmanymo ir jos įgyvendinimo valstybėse narėse lygį;
- užtikrinti veiksmingą, produktyvų ir daug sričių apimančią bendradarbiavimą tarp valstybių narių ir jų bei Komisijos;
- skatinti informacijos mainus savitarpio pagalbos srityje ir siekti, kad būtų geriau žinomi galiojantys tiesioginių mokesčių srities Bendrijos teisės aktai;
- užtikrinti nuolatinį administracinių procedūrų tobulinimą labiau atsižvelgiant į administruojančių institucijų ir mokesčių mokėtojų poreikius bei plėtojant geros administravimo praktikos patirtį.

#### 4.3 Kovos su mokestiniu sukčiavimu priemonės

2000m. Taryba sudarė mokestinio sukčiavimo klausimų darbo grupę, kuri išanalizavo kovos su sukčiavimu sistemas ir pateikė rekomendacijas. Komisija išskyrė tris prioritetinius sektorius bei apibrėžė pagrindinės priemonės kovoje su sukčiavimu:

##### *1. Valstybių narių administracinio bendradarbiavimo gerinimas.*

1. Veiksmingesni bendradarbiavimo mechanizmai. Nors administracinio bendradarbiavimo struktūra, priemonės detalios reglamentuotos Fiskalis programomis, tačiau jų taikymas nėra pakankamas dėl Bendrijos administracinės kultūros stokos - dėl kalbos barjero, žmogiškųjų išteklių trūkumo ir nepakankamų žinių apie bendradarbiavimo galimybes. Tai pasireiškia tuo, kad gavus iš kitos valstybės narės prašymą bendradarbiauti mokesčių srityje, nesugebama išlaikyti terminų ir operatyviai išnagrinėti prašymus. Atsižvelgiant į mokestinių sukčiavimų mastą, administracinio bendradarbiavimo iniciatyvas šioje srityje, būtina imtis koordinuotų veiksmų ir sukurti priežiūros sistemą, įpareigojančią šalis nares tinkamai įgyvendinti nustatytas priemones. Komisija numato galimybę šalims narėms bendradarbiauti su Europos kovos su sukčiavimu tarnyba (OLAF), gaunant operatyvią pagalbą ir disponuojant informacijos sistema. Šalys narės įpareigos derinti savo veiksmus, kuriais siekiama apsaugoti Bendrijos finansinius interesus pagal EB sutarties 280 str. Administracinis bendradarbiavimas numatytas ir EB sutarties 10 str., pagal kurio nuostatas valstybės narės įpareigojamos imtis visų jos teisės aktuose numatytų priemonių, kad būtų galima užtikrinti Bendrijos teisės aktuose nustatytų pareigų, įskaitant administracinį bendradarbiavimą, vykdymą

2. Pagalba renkant mokesčius. Dažnai pasireiškianti nesurenkamų mokesčių problema susijusi su neaiškiomis mokesčių taisyklėmis ir priemonėmis bei sunkiai prieinama teisine konsultacija mokesčių mokėtojams. Todėl viena iš priemonių kovojant su mokestiniu sukčiavimu - teisės aktų, susijusių su mokesčių rinkimu, tobulinimas, supaprastinimas ir priėjimas visiems mokesčių mokėtojams. Komisijos siūlymu galima nustatyti ir tokias priemones kaip skatinimo ir/arba baudų sistemą.
3. Geresnis rizikos valdymas: rizikos valdymas mokesčių srityje parengtas duomenų kaupimu apie potencialiai rizikingus mokesčių mokėtojus. Komisija parengė Rizikos valdymo vadovą, skirtą mokesčių administratoriams ir įdiegė kompiuterizuotą sistemą, kurios dėka mokesčių administratoriai gali operatyviai keisti informaciją. Rizikos faktorius nustatomas remiantis standartizuota anketa ir bendra metodika, priskiriant mokesčių mokėtojus rizikos grupei. Greitesnis rizikos nustatymas leis laiku įvertinti gresiantį sukčiavimo pavojų, ypač tais atvejais kai steigiamos naujos užsienio bendrovės.
4. Nuolatinis diskusijų forumas Bendrijos lygmeniu: Komisija mano, kad „būtų tikslinga įsteigti aukšto lygio diskusijų ar konsultacijų forumą, kuriame sukčiavimo ir valstybių narių bendradarbiavimo klausimai galėtų būti svarstomi globalesniu lygmeniu. Jis galėtų pateikti darbų, kuriuos turėtų atlikti atitinkami komitetai ir darbo grupės, gaires“.[30:4]. Šį siūlymą Komisija pateikė, atsižvelgdama į Komisijos šalių narių bendradarbiavimo veiklos praktiką. Šiuo metu veikia: Nuolatinis administracinio bendradarbiavimo PVM srityje komitetas, Akcizų komitetas, Mokesčių surinkimo komitetas bei Administracinio bendradarbiavimo tiesioginių mokesčių srityje darbo grupė, nagrinėjantys priskirtų sričių techninius klausimus.

2. *Išorinis administracinis bendradarbiavimas.* Išorinis administracinis bendradarbiavimas leistų nustatyti bendrą Sąjungos poziciją trečiųjų šalių atžvilgiu. Mokestiniai sukčiavimai nėra vien tikrai vidinė Sąjungos problema, todėl būtinas išorinio administracinio bendradarbiavimo plėtojimas su trečiosiomis šalimis. Ypatingas dėmesys turėtų būti skiriamas PVM bendradarbiavimo srityje, kadangi paslaugų rinkos globalizacija ir elektroninės prekybos plėtra sudarė palankias sąlygas vykdyti nekontroliuojamus PVM sukčiavimo atvejus. Atskiros šalys narės vykdo bendradarbiavimą dvišalių susitarimų pagrindu, tačiau atsižvelgiant į esamą situaciją, bendradarbiavimas turi būti suderintas Bendrijos lygmeniu. Tiesioginių mokesčių bendradarbiavimo srityje Komisija parengė eilę priemonių, padedančių valdyti situaciją kovoje su mokesčių sukčiavimu:

- tikrinimas: siekiant nustatyti trečiųjų šalių mokesčių įgyvendinimo skaidrumo lygį; siekiant nustatyti, kaip stiprinama mokesčių įstatymų taikymo kontrolė
- bendri veiksmai su kitomis tarptautinėmis organizacijomis – mokesčių bendradarbiavimo įtraukimas į ekonominės partnerystės sutartis.
- Informacijos mainai;
- Techninė pagalba didinant mokesčių sistemų skaidrumą;
- Finansiniai skatinimai – skatinimo išmokos, susijusios su geru valdymu finansų, mokesčių ir teisės srityse.

### *3. Galiojančios PVM ir akcizų sistemos dalinis pakeitimas*

Bendros sandorio šalių atsakomybės už PVM mokėjimą sugriežtinimas, nepažeidžiant proporcingumo ir teisinio apibrėžtumo principų. Silpnas dabar taikomos PVM sistemos vietos išryškėja atsižvelgiant į PVM sukčiavimo mastą. Ypatinę dėmesį reikėtų skirti nuotolinių pardavimų apmokestinimo, transporto priemonių apmokestinimo reglamentavimui. Galiojančias teises normas, reglamentuojančias PVM reikia keisti taip, kad iš esmės būtų mažinamos sukčiavimo galimybės, sukuriama prevencinė sistema, bet nesudarant įmonėms ir mokesčių administratoriams papildomos administracinės naštos ir nepažeidžiant mokesčių neutralumo ir nediskriminavimo principų. Kovoje su PVM sukčiavimu siekiant sustiprinti silpniausias PVM sistemos dalis, pagrindinis dėmesys turėtų būti skiriamas šioms sritims:

- Platesnį atvirkštinio mokesčio taikymą.
- Prekių pristatymo Bendrijos viduje apmokestinimą vienodu tarifu;
- Akcizais apmokestinamų prekių kainų suvienodinimą skirtingose šalyse narėse. Tai viena efektyviausių priemonių kovoje su tabako ir alkoholio kontrabanda.

### *3. Kitos priemonės*

1. Atsakomybės tarp šalių narių pasidalijimas. Siekiant apsaugoti nacionalines įplaukas siūlomas atsakomybės tarp šalių narių pasidalijimas, net jeigu asmenims, įsitraukusiems į sukčiavimo veiklą, įplaukos jų pačių valstybėje nesumažėja. Pasitaiko atvejų, kai į mokesčius sukčiavimus įtraukiami tretieji asmenys, panaudojant juos siekiant padaryti veiklą dar labiau supainiotą ir taip dar labiau apsunkinti ar padaryti neįmanomu mokesčių surinkimą. Siekiant skaidresnio mokesčių surinkimo į nacionalinius biudžetus, Komisija



siūlo taikyti panašias priemones taikant sankcijas ar baudžiamąjį persekiojimą, neatsižvelgiant į tai, ar dėl sukčiavimo susijusi valstybė narė patiria pajamų nuostolių, ar ne.

2. Keitimasis informacija. Informacijos mainai tarp šalių narių yra efektyviausia priemonė kovoje su mokesčių sukčiavimu Bendrojoje rinkoje. Tačiau ekonominiams santykiams tampant vis sudėtingesniais, dabartinės informacijos mainų sistemos nėra pakankamai efektyvios. Todėl reikėtų atsižvelgti į naujas technologines galimybes ir tobulinti informacijos mainų sistemą, akcentuojant:

- dažnesnį ir išsamesnį keitimąsi informacija;
- tiesioginę prieigą prie nacionalinių duomenų bazių;
- VIES sistemos modernizavimą;
- Standartizuotos keičiamosios informacijos anketas ir formas;
- Vadovėlius, gaires, paaiškinimus, šalių charakteristikas.[18:4]

3. Deklaravimo prievolių didinimas. Komisija siūlo muitų srityje taikomą praktiką panaudoti mokesčių administravime. Deklaravimo prievolės didinimo esmė – detalesnės deklaracijos problemiškiems potencialios rizikos grupėje esantiems mokesčių mokėtojams, tačiau šios priemonės įgyvendinimas neturi sudaryti neproporcingos administracinės naštos. Todėl būtų tikslinga sušvelninti prievolės patikimoms įmonėms, kurios aktyviai bendradarbiauja su mokesčių administravimo institucijomis, ir sugriežtinti prievolės tiems mokesčių mokėtojams, kurie pagal objektyvius kriterijus laikomi keliančiais riziką.

#### 4.4. Europos kovos su sukčiavimu tarnybos (OLAF) kompetencijos sritys

1999m. Komisija įkūrė Europos kovos su mokesčiniu sukčiavimu tarnybą – OLAF. Šios tarnybos veiklos esmė – užtikrinti efektyvų ES mokesčių mokėtojų ir biudžeto pinigų panaudojimą, kovojant su finansiniais nusikaltimais, korupcija ir sukčiavimu. OLAF nagrinėja sukčiavimo atvejus muitų srityje, neteisėtai panaudotų subsidijų ir mokesčių nemokėjimo atvejus. „OLAF yra ne policinė, o finansinių nusikaltimų tyrimą ir prevenciją administruojanti bei koordinuojanti institucija, turinti specialiųjų nepriklausomos institucijos statusą. Pradėti tyrimą išorinio sukčiavimo atvejais biuras gali direktoriaus iniciatyva arba pareikalavus valstybei narei.“ [10.P.114].

Europos kovos su sukčiavimu tarnybos (OLAF) įkūrimo teisinis pagrindas, yra suteikęs plačius įgaliojimus veikti kovos su sukčiavimu srityje. „Šiame kontekste OLAF galėtų atlikti

analizės ir derinimo ES lygmeniu organo vaidmenį kovojant su mokestiniu sukčiavimu, skiriant jam užduotis ir įgaliojimus skatinti administracinį bendradarbiavimą mokesčių (tiesioginių, netiesioginių ir akcizų mokesčių) srityje, kad būtų gerinamas keitimasis informacija tarp institucijų, kurioms valstybių nacionaliniais teisės aktais pavesta kovoti su mokestiniu sukčiavimu“.[25]. OLAF įkurta 1999m., jai buvo suteiktas specialus nepriklausomas statusas ir pavesta vykdyti administracinius kovos su sukčiavimu tyrimus. Pagrindinis OLAF tikslas – Europos Bendrijos finansinių interesų apsauga ir kova su sukčiavimu bei kitomis neteisėtomis veikomis, kenkiančiomis Europos Bendrijos finansiniams interesams. OLAF pagrindinė darbo kryptis – pažeidimų, susijusių su Europos Komisijos tarnautojų neteisėta veikla ir Europos Sąjungos lėšų neteisėtu gavimu ir panaudojimu, atvejų tyrimas bei pagalba šalių narių bei šalių kandidačių pareigūnams tiriant nusikaltimus muitinės srityje, Europos Sąjungos finansinės paramos skirstymo, kontrolės bei panaudojimo srityje, pažeidimus PVM susigrąžinimo srityje, apimančius kelias valstybes. 2006 m. OLAF buvo reorganizuota ir sustiprino savo strategiją, daugiau dėmesio skiriant didesnio masto sudėtingiems sukčiavimo atvejams. Reorganizuotoje OLAF yra du veiklos ir tyrimo direktoratai. Pirmasis atlieka tyrimus ES institucijose bei kitose įstaigose ir nagrinėja sukčiavimo atvejus tiesiogiai Europos institucijų valdomose išlaidų programose. Antrasis nagrinėja atvejus tų ES biudžeto sričių, kurių atsakomybę dalijasi Komisija ir valstybės narės, pvz.: nuosavi ištekliai, žemės ūkis ir struktūrinės priemonės. Trečiasis direktoratas teikia specialią operatyvinę pagalbą: analizės paslaugas, teises konsultacijas baudžiamosios teisės klausimais ir bendrų muitinės operacijų infrastruktūrą. Atsižvelgus į PVM sukčiavimo apimtį ir svarbą OLAF B direktorate buvo įkurta PVM komanda, kurios kompetencijos sritis - koordinuoti valstybių narių institucijų veiklą PVM srityje: koordinuoti susitikimus tarp valstybių narių kompetentingų institucijų; teikti informaciją vykdant tyrimus; remti prašomąsias komisijas bendradarbiaujant su Magistratų skyriumi.

OLAF ataskaitoje pateikia suvestinius duomenis apie lėšų susigrąžinimą per penkerius kalendorinius metus. „Be 113 mln. EUR, atgautų pabaigus tolesnę veiklą, buvo susigrąžinta dar 336 mln. EUR pagal pradėtą ir šiuo metu tebevykdomą tolesnę veiklą. Palyginimui pateikiami šie skaičiai: 2006 m. OLAF biudžetas sudarė maždaug 50 mln. EUR, OLAF einamajai veiklai skirtos išlaidos sudarė 70 % šios sumos ir siekė apie 35 mln. EUR (tai sudaro 0,03 % EB biudžeto)“.[37.P.9]. Pagal susigrąžintas sumas matyti, jog OLAF pagrindinė veikla iki 2006m. įvykdytos reorganizacijos didžiausias dėmesys buvo skirtas kovos su neteisėtai naudojamų ES subsidijų lėšomis.

7 lentelė. OLAF atgautų lėšų sumos 2002-2006m.

3 lentelė. Atgautų lėšų sumos eurais kiekvienais kalendoriniais metais

| Pagrindinis sektorius | 2002 m.      | 2003 m.      | 2004 m.        | 2005 m.        | 2006 m.        | Vykdoma tolesnė veikla 2006 m. pabaigoje |
|-----------------------|--------------|--------------|----------------|----------------|----------------|--|
| Žemės ūkis            | 0,000        | 0,000        | 0,066          | 14,201         | 1,175          | 134,555                                  |
| ES institucijos       | 0,000        | 0,000        | 0,038          | 0,000          | 2,080          | 0,180                                    |
| Cigaretės             | 0,000        | 0,000        | 0,000          | 0,000          | 0,000          | 0,738                                    |
| Muitinės              | 0,000        | 0,035        | 1,578          | 2,977          | 0,130          | 21,323                                   |
| Tiesioginės išlaidos  | 0,055        | 0,348        | 1,975          | 0,161          | 0,376          | 0,287                                    |
| ES agentūros          | 0,000        | 0,000        | 0,000          | 0,000          | 0,080          | 1,599                                    |
| Išorės pagalba        | 0,005        | 0,826        | 2,010          | 31,773         | 92,750         | 1,853                                    |
| Struktūriniai fondai  | 0,726        | 1,469        | 192,584        | 95,172         | 17,219         | 146,314                                  |
| PVM                   | 0,000        | 0,000        | 0,000          | 59,972         | 0,000          | 29,714                                   |
| <b>Iš viso</b>        | <b>0,787</b> | <b>2,679</b> | <b>198,250</b> | <b>204,257</b> | <b>113,810</b> | <b>336,540</b>                           |

Šaltinis: [37.P.9].

Dėl mokesčių įvairovės ir finansinės veiklos globalizacijos nėra ir vieno ir universalus mokestinių sukčiavimų sprendimo būdų. ES mokesčių sukčiavimas gali būti kontroliuojamas tik stiprinant mokesčių teisinę bazę, bendrais Komisijos ir valstybių narių sprendimais, veiksminga ir modernia kontrolės sistema, glaudžiu šalių narių, OLAF bei trečiųjų šalių bendradarbiavimu, taikant teises priemones.

## 5. ADMINISTRACINIS BENDRADARBIAVIMAS MOKESČIŲ SRITYJE

Valstybių narių bendradarbiavimas įgyvendinant mokesčių politikos priemones, stiprina subsidiarumo principą, kadangi išreiškia valstybių narių iniciatyvą ir valią įgyvendinant politinius sprendimus. Bendradarbiavimo nuostatos tarp valstybių narių apibrėžtos Europos Bendrijos steigimo sutartyje, Europos Sąjungos sutartyje. Nicos sutartyje detaliam reglamentuojami principai, siekiant glaudesnio bendradarbiavimo tarp šalių narių. ES sutarties 43, 44, 45str. reglamentuoja glaudesnę bendradarbiavimą srityje, kurios numatytos ir Bendrijos sutartyje. ES sutarties 43str. nuostatos pakeistos, atsižvelgiant į Nicos sutartį. Pagal Nicos sutartį, glaudesnis bendradarbiavimas tarp šalių narių turėtų būti nukreiptas, stiprinant ES integracijos procesus, teikti pirmenybę Bendrijos teisei sistemai, bendrosios rinkos kliūčių - diskriminacijos ir žalingos konkurencijos pašalinimui. Bendrijos sutarties 11 str. nustato procedūrinės taisyklės bendradarbiavimo srityje: „Kiekviena valstybė narė, norinti įsitraukti į tvirtesnę bendradarbiavimą, apie savo ketinimą praneša Tarybai ir Komisijai, o pastaroji per tris mėnesius nuo tokio pranešimo gavimo dienos pateikia Tarybai nuomonę. Per keturis mėnesius nuo to pranešimo gavimo dienos Taryba priima sprendimą

dėl to prašymo ir dėl, jos manymu, reikalingų konkrečių priemonių“. Nicos sutarties 43 str. a dalyje numatyta bendradarbiavimo galimybė ir tuo atveju, jeigu relevantiškų tikslų negalima pasiekti taikant tiesiogines sutarties nuostatas. 43str. a dalis papildo bendradarbiavimą atvirumo principu, kuris remia tvirtesnę bendradarbiavimą ir numato galimybę kitoms šalims prisijungti bet kuriuo momentu prie bendradarbiavimo sąjungos. Vienas svarbiausių pakeitimų Nicos sutartyje – numatytas šalių narių prieštaravimo panaikinimas prieš bendradarbiavimo sąjungų steigimą.

Siekiant įgyvendinti mokesčių politikos tikslus, svarbų vaidmenį užima administracinis bendradarbiavimas. Veiksmingas ir abipusis bendradarbiavimas tarp šalių narių įtakoja sklandų mokesčių sistemų funkcionavimą vidaus rinkoje. ES egzistuojanti administracinio bendradarbiavimo sistema, sukurta remiantis Fiskalis programomis ir teisinėmis priemonėmis, reglamentuojančiomis PVM, akcizų, tiesioginių mokesčių ir kompensavimo sritis. Fiskalis programa 1998-2002m. veiksmingai prisidėjo skatinant valstybių narių bendradarbiavimą netiesioginio apmokestinimo srityje. Buvusią programą pakeitė šiuo metu galiojanti Fiskalis 2003-2007m. programa, ateinantiems penkeriems metams Komisija pateikė Fiskalis 2008-2013m. programos projektą. Bendrasis Fiskalis programų tikslas – gerinti tinkamą mokesčių sistemų funkcionavimą vidaus rinkoje, didinant bendradarbiavimą tarp dalyvaujančių šalių, jų administracijų ir pareigūnų.

Bendradarbiavimas vykdomas remiantis trimis priemonių grupėmis:

- Ryšių ir informacijos mainai, vykdomi per duomenų bazines ir nacionalinius informacijos registrus.
- Daugiašaliai patikrinimai
- Edukacinė veikla – koordinuotos bendrosios mokesčių programos vykdant tęstinį mokymą atsakingiems mokesčių pareigūnams

### 5.1. Bendradarbiavimas tiesioginių mokesčių srityje

Šalys narės, vykdydamos tiesioginių mokesčių politiką, turi atsižvelgti į bendrus tikslus ir bendradarbiaudamos tarpusavyje siekti rinkos funkcionavimo gerinimo, augimo ir užimtumo skatinimo bei saugoti mokesčių bazines. Informacijos mainų pagrindas yra CCN/CSI (Bendrasis ryšių tinklas arba bendroji sistemų sąsaja), kuriame perduodami nacionaliniai ir Bendrijos duomenų bazių duomenys. Administracinis bendradarbiavimas gerinant EB teisės aktų įgyvendinimą, administracinės praktikos tobulinimą tiesioginių mokesčių srityje užtikrina sklandų vidaus rinkos funkcionavimą ir prisideda prie Lisabonos strategijos įgyvendinimo.

## 5.2. Bendradarbiavimas netiesioginių mokesčių srityje

### 5.2.1. Bendradarbiavimas PVM srityje

Gladius valstybių narių administracinis bendradarbiavimas PVM srityje, sudarytų sąlygas pašalinti kliūtis kapitalo judėjimui, atsirandančias dėl sąžiningo apmokestinimo principo PVM pažeidimų, suvienodintų konkurencijos sąlygas bendrojoje rinkoje. Viena iš efektyviausių teisės aktų derinimo priemonių yra informacijos mainų sistemos sukūrimas ir tobulinimas, įgalinantis bendradarbiauti su Komisija, keisti informacija kompetentingas institucijas ir ūkio subjektus, siekiant užtikrinti tinkamą PVM taikymą tiekiant prekes ir teikiant paslaugas, įsigyjant prekes Bendrijos viduje ir importuojant iš trečiųjų šalių. 1997m. Šeštojoje PVM direktyvoje Nr.77/388/EEB buvo numatyta įdiegti specialiąją schemą elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms, reglamentuojamos taisyklės valstybėms teikiant informaciją ir pervedant pinigus. Direktyvą papildė reglamentas 92/218/EEB dėl administracinio bendradarbiavimo netiesioginių mokesčių srityje, kuriame apibrėžtas gladius valstybių narių administracijų institucijų tarpusavio bendradarbiavimo ir bendradarbiavimo su Komisija sistema. Tačiau dėl vis glaudesnės ekonominės integracijos Bendrijos rinkoje, mokesčių administravimo institucijoms iškilio naujų uždavinių vykdant mokesčių surinkimo funkciją, šios dvi priemonės nebuvo pakankamai efektyvios. Tačiau administracinio bendradarbiavimo neefektyvumą įtakojo tokie pat veiksniai kaip ir akcizų srityje: tai nepakankami tiesioginiai ryšiai tarp vietinių ir nacionalinių kovos su sukčiavimu įstaigų; nepakankamai intensyvus keitimasis informacija tarp šalių narių bei su Komisija; neoperatyvus informacijos perdavimas. Todėl buvo 2003m. priimtas naujas Tarybos reglamentas Nr. 1798/2003/EB dėl administracinio bendradarbiavimo PVM.

Mokesčių administratorių bendradarbiavimas PVM srityje pagrįstas informacijos mainais siekiant užtikrinti, kad mokesčių mokėtojai tinkamai deklaruotų PVM. Šiuo metu Bendrijoje veikia VIES – PVM informacijos mainų sistema, įdiegta nuo 1992m. žymiai minimizavo administracinę naštą. Šioje sistemoje elektroniniu būdu keičiamasi informacija apie Bendrijos vidaus sandorių PVM. Bendrijoje informacijos mainai vyksta pagal kompetentingų institucijų prašymus ir pagal automatinius nustatytos informacijos mainus. Gavusi prašymą institucija turi atlikti tyrimus informacijai surinkti, jeigu tokios informacijos nekaupia tiesiogiai bei atsakymą pateikti per neilgiau nei tris mėnesius, terminas sutrumpinamas iki vieno mėnesio, jeigu tokia informacija kaupiama institucijos sistemoje. Tačiau pagrindinė problema išlieka naudojamų IT patikimumas – “tarpvalstybinės sutartys suteikia teisę keisti informacija, siekiant eliminuoti mokesčių vengimo ir piktnaudžiavimo atvejus. Tačiau informacijos mainai ne visada gali užtikrinti mokesčio mokėtojo

informacijos konfidencialumo teisės“.[12.P.5]. Tik 2003m priimtame Tarybos reglamente, reglamentuojama, kad PVM informacijos mainų informacija yra valstybės paslaptis.

Taip pat kompetentingi pareigūnai gali susitarti dėl keliose valstybėse vykdomų mokesčių vienalaikių patikrinimų. Nustatytos informacijos rūšys, kuria valstybės narės privalo keistis automatiškai, tai informacija kuriai būdinga:

- Rizika, kad kitoje valstybėje nebus sumokėti mokesčiai.
- Yra pagrindo manyti, kad kitoje valstybėje narėje buvo ar gali būti pažeisti PVM teisės aktai.
- Manoma, kad apmokestinama bus paskirties valstybėje narėje ir kontrolės sistemos veiksmingumas tiesiogiai priklauso nuo kilmės valstybės narės pateiktos informacijos.

Tačiau kiekviena valstybė narė savarankiškai nustato ar ji dalyvaus konkrečios rūšies informacijos mainuose. Valstybės narės privalo automatiškai perduoti informaciją apie:

- Kitoje valstybėje narėje suteiktus PVM identifikacinius numerius
- Visų PVM tikslais identifikuotų ūkio subjektų PVM mokėtojams Bendrijos viduje tiekiamų prekių bendrą vertę.
- Apie pasikeitusį šalyje taikomą PVM standartinį tarifą.
- Mokesčių administratorių bendradarbiavimas svarbus dviem aspektais:
- įgalina patikrinti, ar teisingai deklaruojamas su prekyba tarp valstybių narių susijęs PVM;
- įgalina nustatyti ir kontroliuoti pažeidimų atvejus.

Komisijos vaidmuo administracinio bendradarbiavimo PVM srityje apsiriboja nagrinėjimu ir vertinimu administracinių priemonių veiksmingumu, statistinių duomenų kaupimu. Surinkta informacija gali būti panaudota apmokestinimo bazei nustatyti, mokesčiams surinkti arba atlikti administracinę kontrolę, taip pat gali būti naudojama sprendžiant mokesčius ginčus teisme. Administracinio bendradarbiavimo srityje taip pat nustatyti reikalavimai kreiptis informacijos ir informacijos apribojimai. Prašymai pateikti informaciją neturi sudaryti neproporcingos administracinės naštos, turi būti išnaudoti įprasti informacijos šaltiniai. Atsisakyti suteikti informaciją galima jeigu tokia informacija atskleistų komercinę, pramoninę ar profesinę paslaptį ar komercinį procesą arba prieštarautų viešajai tvarkai.

### 5.2.2. Bendradarbiavimas akcizų srityje

Administracinio bendradarbiavimo akcizų srityje būtinybė iškilo, siekiant panaikinti akcizų sukčiavimo atvejus, užtikrinti sklandų rinkos funkcionavimą bei surinkti visas mokesčines įplaukas

iš akcizais apmokestinamų prekių. Todėl Bendrijoje buvo nustatytos bendros taisyklės, pagal kurias valstybių narių administracinės institucijos keistųsi informacija tarpusavyje bei bendradarbiautų su Komisija. Tarpusavio pagalba ir administracinis bendradarbiavimas akcizų srityje reglamentuojamas direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje, tam tikrų akcizo mokesčių ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje. Didėjant integracijai bendrojoje rinkoje, iškilo būtinybė nustatyti aiškesnes, labiau įpareigojančias bendradarbiavimo taisykles, bei detalizuoti suinteresuotųjų šalių teises ir pareigas. 1992m. priimta direktyva 92/12/EEB dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, kurioje buvo nustatytos informacijos mainų priemonės. Tačiau administracinis bendradarbiavimas nebuvo pakankamai efektyvus dėl šių priežasčių:

- Nepakankami tiesioginiai ryšiai tarp vietinių ir nacionalinių kovos su sukčiavimu įstaigų, informacija perduodama tik tarp centrinių ryšių įstaigų;
- Nepakankamai intensyvus keitimasis informacija tarp šalių narių bei su Komisija
- Neoperatyvus informacijos perdavimas

Siekiant pašalinti administracinio bendradarbiavimo neefektyvumą, 2004m. Taryba priėmė reglamentą Nr. 2073/2004 dėl administracinio bendradarbiavimo akcizų srityje. Jame pagrindinis dėmesys skiriamas:

- Patobulinti ir įdiegti akcizais apmokestinamų prekių judėjimo perdavimo sistemą
- Įdiegti prekybininkų ir patalpų registro sistemą
- Sustiprinti administracinį bendradarbiavimą .

Pagrindinės direktyvos nuostatos:

Valstybė narė gali kreiptis su prašymu pateikti informaciją bei atlikti konkretų administracinį tyrimą. Numatytas ilgiausias prašymo įvykdymo terminas – trys mėnesiai.

Dvi ar daugiau valstybių narių gali atlikti vienalaikius vieno ar kelių asmenų akcizų mokėjimo patikrinimus. Per patikrinimą nustatčius sukčiavimo būdus, kompetentingos institucijos informuoja kitas valstybes nares bei gali pateikti informaciją Komisijai.

Numatyti privalomi automatiniai informacijos mainai kai: neatitikimas akcizų teisės aktams ar jų pažeidimas įvyko, arba įtariama, kad įvyko kitoje valstybėje narėje arba kai dėl šių aplinkybių gali būti pasekmių kitoje valstybėje narėje; yra rizika, kad kitoje valstybėje narėje bus sukčiaujama akcizų srityje arba jie bus nesumokėti.

Šiuo metu sukurta keletas akcizų informacijos sistemų, kurių pagalba šalys narės keičiasi duomenimis apie akcizais apmokestinamas prekes, jų sandėliavimą ir prekybininkus, tai:

- Asmenų, kurie yra įgaliotieji sandėlių savininkai arba registruotieji prekybininkai akcizų tikslais registras.
- Patalpų kurioms suteiktas mokestinių sandėlių statusas, registras.
- Elektroninė išankstinio perspėjimo sistema.
- Akcizais apmokestinamų produktų judėjimo kontrolės ir stebėjimo sistema.

Šias sistemas planuojama apjungti į bendrą EMES – akcizais apmokestinamų prekių judėjimo ir priežiūros sistemą.

Valstybių narių kompetentingos institucijos turi bendradarbiauti su Komisija bei trečiosiomis šalimis. Valstybės narės Komisijai perduoda visą informaciją, sukauptą įgyvendinant reglamento nuostatas, įskaitant statistinius duomenis bei nustatytus sukčiavimo būdus bei priemones. Komisija kaupia šalių narių patirtį ir naudoja ją tobulinant bendradarbiavimo reikalavimus. Taip pat sukaupta informacija gali būti naudojama apmokestinimo bazės nustatymui, akcizų surinkimui ar jų administracinei kontrolei, akcizais apmokestinamų produktų judėjimo kontrolei, rizikos analizei bei tyrimams; taip pat teismo ar administraciniuose procesuose. 2073/2004/EB Tarybos reglamentas dėl administracinio bendradarbiavimo akcizų srityje.

## IŠVADOS

1. Darbe iškeltos hipotezės pasitvirtino iš dalies, kadangi Europos sąjungoje mokesčių politika yra reaguojanti, o ne strategiškai numatanti galimus trūkumus ir poveikį ne tik bendrosios rinkos funkcionavimui, bet ir kiekvienos valstybės narės ekonominei, socialinei sistemai. Mokestinės priemonės ir taisyklės priimamos ne savalaikiškai ir gana pavėluotai, tik išryškėjus esminiams bendrosios rinkos trūkumams, o priimtose priemonės dėl netikslingumo ir valstybių narių ekonominių, socialinių interesų nesuderinimo bei neįpareigojamojo teisinio pobūdžio nėra efektyviai įgyvendinamos.
2. Mokesčių politika nebuvo suderinta su Europos sąjungos plėtros strategija, kadangi po paskutiniųjų ES plėtros etapų Komisija mokestinius trūkumus ir iškraipymus konstatuoja tik naujosios šalims įsiliejus į bendrąją rinką.



3. Europos sąjungoje formuojant mokesčių politiką, daugiausiai dėmesio skiriama teisiniam reglamentavimui, tuo tarpu priimanos priemonės turi būti daugiau grindžiamos ekonominiais, socialiniais tyrimais bei jų poveikio nustatymu.
4. Europos sąjungoje egzistuoja 27 skirtingos mokesčių sistemos, todėl būtinas jų koordinavimas ir harmonizavimas, kuris sąjungos lygmeniu formuojamas per mokesčių politikos priemones, tačiau harmonizavimo ir derinimo priemonės turi būti priimanos atsižvelgiant ne vien į formalias deklaruojamas fundamentines ES teises, bet ir į kiekvienos valstybės narės konkretų ekonominio, socialinio išsivystymo lygį, interesus ir poreikius.
5. ES mokesčių politikos priemonės nukreipia mokesčių našta ekonomiškai silpnesniems rinkos dalyviams ir yra orientuota į labiau ekonomiškai išsivysčiusių šalių narių interesus. Nors statistiniais tyrimais konstatuojama, kad naujosios šalims narėms būdingi mažesni mokesčių tarifai, tačiau mokesčių naštos negalima vertinti vien absoliučiais skaičiais, todėl siekiant mokesčių harmonizavimo reikia atlikti detalias kiekvieno mokesčio bazės analizes.
6. Nors Bendrijos teisėje deklaruojama, jog mokesčių formavimas priskiriamas valstybių narių kompetencijos sričiai, tačiau esant vis gilesniam koordinacijos lygiui Europos sąjungos mastu, valstybės narės turi vis mažiau laisvės savarankiškai formuoti ir vykdyti mokesčių politiką. Apibrėžiant mokesčių teisės aktus, kiekviena šalis narė privalo atsižvelgti į įsipareigojimus ir priimti mokesčių sistemos gaires bei priemones, apibrėžtas ES lygiu, remtis Bendrijos direktyvomis, reglamentais, komunikatais, ETT teismine praktika mokesčių srityje bei kitais normatyvais, kurie sudaro prielaidas sukurti darnią mokesčių sistemą.
7. Laikydamosi fundamentinių Konsoliduotos Europos Bendrijos steigimo sutarties nuostatų, kiekviena valstybė narė turi siekti tokios mokesčių politikos, kuri nesukeltų konkurencinių iškreipimų, užtikrintų bendrosios rinkos funkcionavimą ir nediskriminacinį mokesčių taikymą visiems Bendrijos ūkio subjektams.
8. Mokesčių politikos prioritetinis tikslas pašalinti bendrosios rinkos kliūtis, sąlygojamas mokestinių kliūčių, įgyvendinamas nepakankamai efektyviai. Europos sąjungos 27 valstybėse narėse išryškėja dideli mokesčių tarifų skirtumai, ypač tiesioginių mokesčių srityje, susidarantys dėl skirtingų ekonominių ir socialinių struktūrų. Šalių narių politinės valios stoka,

sudėtingas sprendimų priėmimo mechanizmas, neįpareigojamojo teisinio pobūdžio dokumentų silpnas vykdymas, neleidžia aktyviai spręsti mokesčių problemų Europos Sąjungos lygmenyje.

9. Aiškus teisinis pagrindas harmonizuoti ES tiesioginius mokesčius Bendrijos sutartyje nebuvo numatytas, tačiau dėl skirtingų nacionalinių mokesčių sistemų išryškėję dideli verslo sąlygų skirtumai, ES valstybėse narėse tiesioginio apmokestinimo derinimas buvo pradėtas remiantis teisinėmis priemonėmis, skirtomis kitoms bendradarbiavimo sritims vienodinti bei remiantis antrinės teisės dokumentais.
10. Ypatingai mokesčių politikos nacionalinio savarankiškumo aktualumas iškilo po Euro įvedimo atsiradus fiskalinės politikos koordinavimui ir nelikus erdvės veiksams, susijusiems su biudžeto politika, kurią stipriai apribojo Maastrichto sutartis bei Stabilumo ir augimo paktas.
11. Mokesčių politikos prioritetinė sritis – progresyvus mokesčių koordinavimas, siekiant panaikinti vieningos rinkos funkcionavimo kliūtis bei skatinti Europos Sąjungos ekonominį konkurencingumą. Esant rinkos pasidalijimui į skirtingas mokesčių sistemas, galimybės išvengti ar neteisingai taikyti mokesčius ES yra labai didelės. Tai sąlygoja pajamų iš mokesčių netekimą, žalingą konkurenciją, dvigubą apmokestinimą bei rinkos raidos stagnaciją.
12. Mokestinės įplaukos Europos sąjungoje nuo 1999m. ėmė pastebimai mažėti ir toliau išlaiko mažėjimo tendenciją, kas sukelia realią grėsmę nesurinkti pakankamai biudžetinių įplaukų finansuoti būtiniausioms visuomenės paslaugoms.
13. Bendrosios rinkos vidaus prekybos sistema, atveria daug galimybių laisvo prekių judėjimo srityje, tačiau šioje srityje susidaro itin palankios sąlygos dažniems mokestiniais vengimams ir mokestiniais sukčiavimams stambiu mastu.
14. Bendrijos kovos su mokestiniais sukčiavimu teisinis pagrindas yra išsamus ir platus, apibrėžiantis priemones ir taikymo sritis, tačiau nėra pakankamai operatyviai ir intensyviai įgyvendinamas dėl neefektyvaus valstybių narių kompetentingų institucijų bendradarbiavimo.

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

### Pagrindinė literatūra:

1. Almond G., Powell G., Mundt R. Comparative Politics: A Theoretical Framework. New York, Harper Collins College Publishers, 1996.
2. Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: KTU, 2006.
3. David W. Williams, Geoffrey Morse. Principles of tax law. London : Sweet & Maxwell, 2004.
4. Jimenez A. J. M. Towards Corporate Tax Harmonisation in the European Community. London: Kluwer Law International, 1999.
5. Marcijonas A, Bronius Sudavičius. Mokesčių teisė. Vilnius : VĮ Teisinės informacijos centras, 2003.
6. Melville, Alan. Taxation : Finance Act 2006. Harlow : Financial Times, Prentice Hall, 2006.
7. Messere, Ken. Flip de Kam, Heady Chr. Tax policy : theory and practice in OECD countries. Oxford : Oxford University Press, 2003
8. Michael P. Devereux. The economics of tax policy. Oxford University Press, 1997.
9. Naraškevičiūtė V, Lakštutienė A. Valstybės finansai. Kaunas: KTU, 2005.
10. Povilauskienė D. Teisė ir muitinės veikla. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2006.
11. Rakauskienė G.O. Valstybės ekonominė politika, Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2006.
12. Rohatgi Roy. Basic International Taxation. London: Kluwer Law International, 2002.
13. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas, 2004.
14. Stanley L. Winer, Hirofumi Shibata. Political Economy and Public Finance. UK, 2002.
15. Šimašius R. Mokesčių harmonizavimas ir konkurencija – pelno mokesčio bazės istorija. // Mokesčių žinios. 2006, Nr.18(480).
16. Taxation Trends in the European Union. Main results. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, Edition 2007.
17. Захаров, Александр Сергеевич. Налоговое право Европейского союза: действующие директивы ЕС в сфере прямого налогообложения. Москва : Волтерс Клувер, 2006.

### Norminiai teisės aktai:

18. Sutartis dėl Konstitucijos Europai // <http://eur-lex.europa.eu/JOHtml.do?uri=OJ:C:2004:310:SOM:LT:HTML>; prisijungimo laikas: 2007- 04-25.
19. Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis //Valstybės žinios. 2004, Nr.2.
20. Nicos sutartis iš dalies pakeičianti Europos sąjungos sutartį, Europos Bendrijų steigimo sutartis ir tam tikrus su jomis susijusius aktus// [http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=32183&p\\_query=&p\\_tr2=2](http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=32183&p_query=&p_tr2=2); prisijungimo laikas: 2007-04-25.
21. Elgesio kodeksas skirtas veiksmingam Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną įgyvendinimui (2006/C 176/02)// [lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:176:0008:01:LT:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:176:0008:01:LT:HTML); prisijungimo laikas: 2007-01-18.
22. Bendrijos programos „Muitinė 2013“ ir „Fiscalis 2013“ KOM(2005) 111 // <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0111:FIN:LT:HTML>; prisijungimo laikas: 2007-01-18.

23. Dėl atnaujintos Lisabonos strategijos įgyvendinimo. Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komiteto rezoliucija 2007/C 97/13 // [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/oj/2007/c\\_097/c\\_09720070428lt00390040.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/oj/2007/c_097/c_09720070428lt00390040.pdf); prisijungimo laikas: 2007-10-24.
24. Dėl Bendrijos programos mokesčių sistemų veikimui vidaus rinkoje pagerinti (2003- 2007m. Fiskalis programa) 2235/2002EB // <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32002D2235:LT:HTML>; prisijungimo laikas: 2007-10-24.
25. Dėl būtinybės kurti suderintą kovos su mokestiniu sukčiavimu gerinimo strategiją KOM(2006)0254 // <http://eur-lex.europa.eu/JOHtml.do?uri=OJ:C:2007:161:SOM:lt:HTML>; prisijungimo laikas: 2007- 03-11.
26. Mokesčių ir maitų politikos vaidmuo įgyvendinant Lisabonos Strategiją KOM (2005)532 // [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/com/2005/com2005\\_0532lt01.doc](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/com/2005/com2005_0532lt01.doc); prisijungimo laikas: 2007-03-11.
27. Valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų koordinavimas vidaus rinkoje KOM(2006)823 // [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/com/2006/com2006\\_0823lt01.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/com/2006/com2006_0823lt01.pdf); prisijungimo laikas: 2007-03-11.
28. Dėl veiksmingesnio MTTP mokesčių paskatų naudojimo KOM (2006)728 // <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0728:FIN:LT:HTML>; prisijungimo laikas: 2007-06-18.
29. Dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo, tam tikrų akcizo mokesčių ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje ir 92/12/EEB dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės 2004/106/EB // <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32004L0106:LT:HTML>; prisijungimo laikas: 2006-11-19.
30. Dėl būtinybės kurti suderintą kovos su mokestiniu sukčiavimu gerinimo strategiją COM(2006) 254 – 2006/0076 (COD)// <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2007:161:0008::LT:HTML>; prisijungimo laikas: 2007-04-22.
31. Council Directive on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products 92/12/EEC // <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0012:EN:HTML>; prisijungimo laikas: 2006-11-19.
32. Code of conduct for business taxation and fiscal State aid - Progress report on the work concerning the taxation of income from savings and a common system of taxation for interest and royalty payments between associated companies COM(1998)0595 // [http://aei.pitt.edu/3356/01/000532\\_1.pdf](http://aei.pitt.edu/3356/01/000532_1.pdf); prisijungimo laikas: 2007-04-22.
33. Sixth Council Directive on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment 77/388/EEC // <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:EN:NOT>; prisijungimo laikas: 2006-11-19.
34. Tax policy in the European Union - Priorities for the years ahead COM(2001)0260 // [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2001/com2001\\_0260en01.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2001/com2001_0260en01.pdf); prisijungimo laikas: 2007-04-22.
35. Towards an Internal Market without tax obstacles - A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities COM(2001)0582 // <http://eur->

[lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2001/com2001\\_0582en01.pdf](http://lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2001/com2001_0582en01.pdf); prisijungimo laikas: 2006-11-22.

Interneto šaltiniai:

36. Dėl mokesčių politikos vaidmens įgyvendinant Lisabonos strategiją .Ekonomikos ir pinigų politikos komitetas, Wagenknecht Sahra, Darbo dokumentas// [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2004\\_2009/documents/dt/653/653485/653485lt.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2004_2009/documents/dt/653/653485/653485lt.pdf); prisijungimo laikas: 2007-08-19.
37. OLAF Septintoji veiklos ataskaita 2006m.// [http://ec.europa.eu/anti\\_fraud/reports/olaf/2006/summary/lt.pdf](http://ec.europa.eu/anti_fraud/reports/olaf/2006/summary/lt.pdf); prisijungimo laikas: 2007- 08-15.
38. Mokesčių derinimas ir konkurencija mokesčių srityje Toby O'Reilly// <http://www.google.com/search?hl=en&q=Energijos+i%C5%A1teklams+numatyti+taikyti+mokes%C4%8Diai+apima%3A+akcizo&btnG=Google+Search>; prisijungimo laikas: 2007-10-23.
39. Mokesčių politikos tikslai globalizuojantis ekonomikai, Bubilas G. // [http://www.klsmk.lt/galery/klsmk/mokslne\\_veikla/konferencijos/070611/G.%20Bubilas.pdf](http://www.klsmk.lt/galery/klsmk/mokslne_veikla/konferencijos/070611/G.%20Bubilas.pdf); prisijungimo laikas: 2007-10-23.
40. Peticija dėl akcizų mokesčio politikos Europos Sąjungoje// [http://www.lrinka.lt/index.php/analininiai\\_darbai/peticija\\_del\\_akcizu\\_mokescio\\_politikos\\_europos\\_sajungoje/3176](http://www.lrinka.lt/index.php/analininiai_darbai/peticija_del_akcizu_mokescio_politikos_europos_sajungoje/3176); prisijungimo laikas: 2007-10-23.
41. Tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai (Europos Sąjunga) // [http://ec.europa.eu/youreurope/nav/lt/business/management/taxation/direct-indirect-tax/index\\_lt.html](http://ec.europa.eu/youreurope/nav/lt/business/management/taxation/direct-indirect-tax/index_lt.html); prisijungimo laikas: 2007-08-19.
42. Tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai. Tiesioginis apmokestinimas: sudėtingas derinimas// [http://ec.europa.eu/youreurope/nav/lt/business/management/taxation/direct-indirect-tax/index\\_lt.html#24106\\_1](http://ec.europa.eu/youreurope/nav/lt/business/management/taxation/direct-indirect-tax/index_lt.html#24106_1); prisijungimo laikas: 2007-08-19.
43. Structures of the taxation systems of the European Union // [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-DU-06-001/EN/KS-DU-06-001-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-06-001/EN/KS-DU-06-001-EN.PDF); prisijungimo laikas: 2007-08-23.
44. Tax Harmonization in the European Union (Taxation systems of European Commission) Hrehorovska, Lucia // [http://www.accessmylibrary.com/coms2/summary\\_0286-15011831\\_ITM](http://www.accessmylibrary.com/coms2/summary_0286-15011831_ITM); prisijungimo laikas: 2006-12-12.
45. Taxation in the European Union. Discussion Paper for the Informal meeting ECOFIN Ministers // [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation\\_sec\(1996\)487\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation_sec(1996)487_en.pdf); prisijungimo laikas: 2007-06-18.

## SANTRAUKA

**Darbo pavadinimas:** *Mokesčių politika Europos sąjungoje*

**Pagrindinės sąvokos:** *Mokesčiai, mokesčių politika, mokesčių harmonizavimas, koordinavimas, tiesioginiai mokesčiai, subsidiarumo principas, ETT teisinė praktika, netiesioginiai mokesčiai, bendrosios rinkos kliūtys, diskriminacija, dvigubas apmokestinimas, mokesčių vengimas, mokesčių konkurencija, mokesčių naštos perkėlimas, mokestinis sukčiavimas, šešėlinė ekonomika, karuselinis sukčiavimas, OLAF, administracinis bendradarbiavimas, informacijos mainai, daugiašaliai patikrinimai, Fiskalis.*

**Santraukos turinys:**

1. *Mokesčių politikos samprata ir reikšmė*
2. *ES mokesčių sistema*
3. *Mokesčių harmonizavimas*
4. *Mokestinės kliūtys*
5. *Mokestinis sukčiavimas*
6. *Administracinis bendradarbiavimas*

Europos sąjungos mokesčių politika suprantama, kaip šalių narių nacionalinių vyriausybių bei Bendrijos institucijų veiklos apmokestinimo srityje kompetencija ir tarpusavio veiksmų derinimas, mokesčių sistemos valdymas vidutiniu ir ilguoju socialinės-ekonominės raidos laikotarpiu; metodai ir būdai, sąlygojantys tam tikrų ilgalaikių apmokestinimo normų taikymą, deklaravimą bei surinkimą. Mokesčių politika turi užtikrinti sklandų bendrosios rinkos veikimą ir laisvą prekybą, sukurti vienodas konkurencines sąlygas, užtikrinti laisvą kapitalo judėjimą ir efektyvų išteklių paskirstymą, apsaugoti šalių mokestines pajamas, užtikrinti, kad būtų paisoma verslo logikos ir sumažinti mokesčių administravimo kaštus bei didinti mokesčių taisyklių skaidrumą.

ES mokesčių sistemą sudaro tiesioginiai mokesčiai (fizinių asmenų pajamos ir juridinių asmenų pelnas) ir netiesioginiai mokesčiai (PVM, akcizai, muitai, energijos šaltinių ir ekologiniai bei transporto priemonių mokesčiai). ES lygiu tiesiogiai reglamentuojamas netiesioginis apmokestinimas, įgyvendinamas per harmonizavimo priemones. Aukščiausias harmonizacijos laipsnis pasiektas PVM ir akcizų srityje. Bendrijos sutartyje tiesioginių mokesčių suderinimas nėra tiesiogiai numatytas. Tiesioginis apmokestinimas išskirtinai priklauso valstybių narių kompetencijai. Tačiau nacionaliniai mokesčių įstatymai negali pažeisti keturių svarbiausių EB sutartyje numatytų

laisvių - laisvas prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimas bei fizinių ir juridinių asmenų steigimosi teisės.

Dėl savo mobilaus pobūdžio, tiesioginės įtakos laisvosios rinkos kūrimuisi ir efektyviam funkcionavimui, tiesioginių mokesčių sistema taip pat yra harmonizuojama remiantis antrinės teisės dokumentais bei Europos Teisingumo teismo formuojama teisine praktika. Mokesčių harmonizavimas įgalintų išvengti esminių kliūčių: mokestinio sukčiavimo, diskriminacijos ir dvigubo apmokestinimo, mokesčių vengimo ir neapmokestinimo bei žalingos mokesčių konkurencijos. Mokesčių konkurencija įtakoja esminius apmokestinimo pokyčius. Žalingos mokesčių konkurencijos poveikis pasireiškia per investicijų praradimą, įplaukų mažėjimą bei struktūriniais mokesčių sistemos pokyčiais, susijusiais su mokesčių perskirstymo poveikiu.

Mokestinio sukčiavimo problema yra aktuali visos ES mastu. Komisija įkūrė Europos kovos su mokestinio sukčiavimu tarnybą – OLAF. Šios tarnybos veiklos esmė – užtikrinti efektyvų ES mokesčių mokėtojų ir biudžeto pinigų panaudojimą, kovojant su finansiniais nusikaltimais, korupcija ir sukčiavimu.

Siekiant įgyvendinti mokesčių politikos tikslus, svarbų vaidmenį užima administracinis bendradarbiavimas. Veiksmingas ir abipusis bendradarbiavimas tarp šalių narių įtakoja sklandų mokesčių sistemų funkcionavimą vidaus rinkoje. ES egzistuojanti administracinio bendradarbiavimo sistema, sukurta remiantis Fiskalis programomis ir teisinėmis priemonėmis, reglamentuojančiomis PVM, akcizų, tiesioginių mokesčių ir kompensavimo sritis.

## SUMMARY

**Title:** *Tax Policy in the European Union*

**Keywords:** *Taxes, tax policy, tax harmonization, coordination, direct taxes, subsidiarity, ECJ leading cases, indirect taxes, common market obstacles, discrimination, double taxation, tax evasion, tax competition, burden of taxation, tax fraud, black economy, carousel fraud, OLAF, administrative cooperation, transnational examination, Fiscalis.*

**Summary content:**

1. *The meaning and conception of tax policy*
2. *EU tax system*
3. *Tax harmonization*
4. *Tax obstacles*
5. *Tax fraud*
6. *Administrative cooperation*

European Union tax policy is determinable as activity and common action coordination of national governments of member states and Community institutions in taxation field, taxation's systems administration for medium and long time term of social – economical development; methods and manners for particular long time taxation's rules application, declaration and collecting.

Tax policy is designed to ensure common market functioning and free trade, to establish equal conditions of competition, to guaranty free movement of capital and efficient redistribution of incomes, to protect member states' tax incomes, to ensure the following business rationality and minimize spending on tax administration and reinforce taxation rules clearness.

EU taxation system comprises direct taxes (personal incomes and corporate incomes) and indirect taxes (VAT, excise duties, customs duties, energy, ecological and vehicle taxes). Indirect taxes are directly regulated and harmonized by Community law. The highest degree of harmonization has been implemented in VAT and excise duties area. Direct taxation matter has not been directly defined in Community treaty. Direct taxation was declared as national governments competence area. Though national tax rules are not allowed to infringe the four fundamental EU treaty's freedoms – free movement of goods, persons, services and capital, corporations and personal establishing rights. Considering the mobility and direct influence for free market establishing and functioning, direct taxes systems are either in harmonizing process under the principles of soft law and European Court of Justice leading cases. Tax harmonization could enable to avoid the main



obstacles: tax fraud, discrimination and double taxation, tax evasion and and harmful tax competition. Tax competition influences the main taxation changes. The impact of harmful tax competition evidences in losses of investments, incomes declining and structural tax systems changes coherent with impact of taxes redistributions.

The problem of tax fraud is actual in all the member states. European Commission established the European antifraud office – OLAF. The mission of OLAF is to protect the financial interests of the European Union, to fight fraud, corruption and any other irregular activity, including misconduct within the European Institutions.

In the area of tax policy goals implementation the substantial role takes administrative cooperation between member states competent institutions. Effective and mutual assistant ensures smooth functioning of taxes systems in the common market. EU administration cooperation system was developed by the programmes Fiscalis and juridical measures, concerning VAT, excise duties, direct taxation and compensation areas.

## PRIEDAI

Priedas Nr. 1

PVM tarifai ES šalyse narėse 2005

### *I. LIST OF VAT RATES APPLIED IN THE MEMBER STATES*

| <u>Member States</u> | <u>Code</u> | <u>Super Reduced Rate</u> | <u>Reduced Rate</u> | <u>Standard Rate</u> | <u>Parking Rate</u> |
|----------------------|-------------|---------------------------|---------------------|----------------------|---------------------|
| Belgium              | BE          | -                         | 6                   | 21                   | 12                  |
| Czech Republic       | CZ          | -                         | 5                   | 19                   | -                   |
| Denmark              | DK          | -                         | -                   | 25                   | -                   |
| Germany              | DE          | -                         | 7                   | 16                   | -                   |
| Estonia              | EE          | -                         | 5                   | 18                   | -                   |
| Greece               | EL          | 4,5                       | 9                   | 19                   | -                   |
| Spain                | ES          | 4                         | 7                   | 16                   | -                   |
| France               | FR          | 2.1                       | 5.5                 | 19.6                 | -                   |
| Ireland              | IE          | 4.4                       | 13.5                | 21                   | 13.5                |
| Italy                | IT          | 4                         | 10                  | 20                   | -                   |
| Cyprus               | CY          | -                         | 5                   | 15                   | -                   |
| Latvia               | LV          | -                         | 5                   | 18                   | -                   |
| Lithuania            | LT          | -                         | 5/9                 | 18                   | -                   |
| Luxembourg           | LU          | 3                         | 6                   | 15                   | 12                  |
| Hungary              | HU          | -                         | 5 / 15              | 25                   | -                   |
| Malta                | MT          | -                         | 5                   | 18                   | -                   |
| Netherlands          | NL          | -                         | 6                   | 19                   | -                   |
| Austria              | AT          | -                         | 10                  | 20                   | 12                  |
| Poland               | PL          | 3                         | 7                   | 22                   | -                   |
| Portugal             | PT          | -                         | 5 / 12              | 19                   | -                   |
| Slovenia             | SI          | -                         | 8.5                 | 20                   | -                   |
| Slovakia             | SK          | -                         | -                   | 19                   | -                   |
| Finland              | FI          | -                         | 8 / 17              | 22                   | -                   |
| Sweden               | SE          | -                         | 6 / 12              | 25                   | -                   |
| United Kingdom       | UK          | -                         | 5                   | 17.5                 | -                   |

N.B.: Exemptions with a refund of tax paid at preceding stages (zero rates) are not included above (see section V)

Šaltinis: European Commission Direktorate-General Taxation and Customs Union  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_2005\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2005_en.pdf)

Priedas Nr. 2

PVM tarifai ES šalyse narėse 2007

**I. LIST OF VAT RATES APPLIED IN THE MEMBER STATES**

| <b>Member States</b> | <b>Code</b> | <b>Super Reduced Rate</b> | <b>Reduced Rate</b> | <b>Standard Rate</b> | <b>Parking Rate</b> |
|----------------------|-------------|---------------------------|---------------------|----------------------|---------------------|
| Belgium              | BE          | -                         | 6                   | 21                   | 12                  |
| Bulgaria             | BG          |                           | 7                   | 20                   |                     |
| Czech Republic       | CZ          | -                         | 5                   | 19                   | -                   |
| Denmark              | DK          | -                         | -                   | 25                   | -                   |
| Germany              | DE          | -                         | 7                   | 19                   | -                   |
| Estonia              | EE          | -                         | 5                   | 18                   | -                   |
| Greece               | EL          | 4.5                       | 9                   | 19                   | -                   |
| Spain                | ES          | 4                         | 7                   | 16                   | -                   |
| France               | FR          | 2.1                       | 5.5                 | 19.6                 | -                   |
| Ireland              | IE          | 4.8                       | 13.5                | 21                   | 13.5                |
| Italy                | IT          | 4                         | 10                  | 20                   |                     |
| Cyprus               | CY          | -                         | 5 / 8               | 15                   | -                   |
| Latvia               | LV          | -                         | 5                   | 18                   | -                   |
| Lithuania            | LT          | -                         | 5 / 9               | 18                   | -                   |
| Luxembourg           | LU          | 3                         | 6                   | 15                   | 12                  |
| Hungary              | HU          | -                         | 5                   | 20                   | -                   |
| Malta                | MT          | -                         | 5                   | 18                   | -                   |
| Netherlands          | NL          | -                         | 6                   | 19                   | -                   |
| Austria              | AT          | -                         | 10                  | 20                   | 12                  |
| Poland               | PL          | 3                         | 7                   | 22                   | -                   |
| Portugal             | PT          | -                         | 5 / 12              | 21                   | 12                  |
| Romania              | RO          |                           | 9                   | 19                   |                     |
| Slovenia             | SI          | -                         | 8.5                 | 20                   | -                   |
| Slovakia             | SK          | -                         | 10                  | 19                   | -                   |
| Finland              | FI          | -                         | 8 / 17              | 22                   | -                   |
| Sweden               | SE          | -                         | 6 / 12              | 25                   | -                   |
| United Kingdom       | UK          | -                         | 5                   | 17.5                 | -                   |

N.B.: Exemptions with a refund of tax paid at preceding stages (zero rates) are not included above (see section V)

Šaltinis: European Commission Direktorate-General Taxation and Customs Union  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)

## SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

- BKIPMB - Bendroji konsoliduota įmonių pelno mokesčio bazė
- CCN/CSI - Bendrasis ryšių tinklas arba bendroji sistemų sąsaja (Common Communication Network **and** Common System Interface)
- EMES – Akcizais apmokestinamų prekių judėjimo ir priežiūros sistema
- ETT – Europos Teisingumo teismas
- GATT – Bendrasis susitarimas dėl muitų tarifų ir prekybos (General Agreement on Tariffs and Trade)
- MTTP - Mokslinių tyrimų ir technologijų plėtra
- MVĮ – Mažos ir vidutinės įmonės
- OECD - Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (Organisation for Economic Co-operation and Development)
- OLAF - Europos kovos su sukčiavimu tarnyba (European Anti-Fraud Office)
- PPO - Pasaulio prekybos organizacija
- TARIC - Integruoto tarifo sistema (Integrated Tariff of the (European) Community)
- VIIES – PVM informacijos mainų sistema (VAT Information Exchange System)