

KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
SOCIALINIŲ, HUMANITARINIŲ MOKSLŲ IR MENŲ FAKULTETAS

Šarūnas Gajauskas

EUROPOS SAJUNGOS MOKESČIŲ POLITIKOS ANALIZĖ

Baigiamasis magistro projektas

Vadovas

Prof. Dr. Algis Junevičius

KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
SOCIALINIŲ, HUMANITARINIŲ MOKSLŲ IR MENŲ FAKULTETAS
VIEŠOSIOS POLITIKOS IR ADMINISTRAVIMO INSTITUTAS

TVIRTINU
L. e. p. Instituto direktorė
Doc. Dr. Audronė Telešienė
(2016 01)

EUROPOS SAJUNGOS MOKESČIŲ POLITIKOS ANALIZĖ

Baigiamasis magistro projektas

Viešoji politika (621L22008)

Vadovas

Prof. Dr. Algis Junevičius
(2016 01)

Projektą atliko

Šarūnas Gajauskas
(2016 01)

Recenzentas

Doc. Eglė Gaulė
(2016 01)

KAUNAS, 2016

KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
SOCIALINIŲ, HUMANITARINIŲ MOKSLŲ IR MENŲ FAKULTETAS

.....Šarūnas...Gajauskas.....

Viešosios politikos programa

Baigiamojo projekto „Europos Sąjungos mokesčių politikos analizė“

AKADEMINIO SAŽININGUMO DEKLARACIJA

2016 01 04

Kaunas

Patvirtinu, kad mano magistro baigiamasis projektas tema „Europos Sąjungos mokesčių politikos analizė“ yra parašytas visiškai savarankiškai, o visi pateikti duomenys ar tyrimų rezultatai yra teisingi ir gauti sąžiningai. Šiame darbe nei viena dalis nėra plagijuota nuo jokių spausdintinių ar internetinių šaltinių, visos kitų šaltinių tiesioginės ir netiesioginės citatos nurodytos literatūros nuorodose. Įstatymų nenumatytų piniginių sumų už šį darbą niekam nesu mokėjęs.

Aš suprantu, kad išaiškėjus nesąžiningumo faktui, man bus taikomos nuobaudos, remiantis Kauno technologijos universitete galiojančia tvarka.

TURINYS

TRUMPINIAI	5
PAVEIKSLAI	6
SUMMARY	7
ĮVADAS	8
1. EUROPOS SAJUNGOS MOKESČIŲ POLITIKOS TIKSLAI IR SAMPRATA	11
1.1 Ekonominės integracijos ir mokesčių politikos santykis	11
1.2 Europos Sąjungos mokesčių politikos tikslų ir uždavinių analizė	16
1.3 Mokesčių konkurencija ir harmonizacija Europos Sąjungoje	19
2. MOKESČIŲ POLITIKOS REGLAMENTAVIMAS EUROPOS SAJUNGOJE	28
2.1 ES ir valstybių narių kompetencija apmokestinimo srityje	28
2.2 ES Mokesčių harmonizacijos ir koordinavimo reglamentavimo analizė	34
2.3 Administracinis (institucinis) bendradarbiavimas mokesčių srityje	50
3. ES MOKESČIŲ POLITIKOS ĮGYVENDINIMO VALSTYBĖSE NARĖSE TYRIMAS	54
3.1 Tyrimo metodologija	54
3.2 Tyrimo rezultatų analizė	57
3.2.1 Pridėtinės vertės mokesčių aplinkos analizė	57
3.2.2 Pelno apmokestinimo aplinkos analizė	61
3.2.3 Fizinį asmenų pajamų apmokestinimo aplinka.....	67
IŠVADOS	74
PASIŪLYMAI IR REKOMENDACIJOS	78
LITERATŪRA	79
PRIEDAI	83

TRUMPINIAI

Europos Sąjunga – ES	RO - Rumunija
Europos Ekonominė Bendrija – EEB	NL – Nyderlandai
Europos Komisija - EK	SI – Slovėnija
Europos Teisingumo Teismas – ETT	GB – Jungtinė Karalystė
BE – Belgija	ES25 – ES valstybės narės iki 2007-01-01 išsiplėtimo.
BG - Bulgarija	ES27 - ES valstybės narės iki 2013-01-01 išsiplėtimo.
CZ– Čekija	ES28 – visos ES valstybės narės
DK - Danija	ES15 – ES valstybės narės iki 2004-05-01 išsiplėtimo.
DE – Vokietija	ES14 - ES valstybės narės iki 2004-05-01 išsiplėtimo, išskyrus Liuksemburgą
EL – Graikija	ES13 –ES valstybės narės įstojusios po 2005-05-01
IT – Italija	ES12 – ES valstybės narės įstojusios per 2005-05-01, 2007-01-01 ir 2013-01-01 plėtimusis, išskyrus Malta
LU – Liuksemburgas	ES9 – ES valstybės narės įstojusios per 2005-05-01 plėtimąsi, išskyrus Malta
AT– Austrija	ES10 – ES valstybės narės įstojusios per 2005-05-01 plėtimąsi
SK – Slovakija	ES11 – ES valstybės narės įstojusios per 2005-05-01 ir 2007-01-01 plėtimusis, išskyrus Malta
ES – Ispanija	PVM – pridėtinės vertės mokestis
CY – Kipras	BKIPMB - Bendroji konsoliduota įmonių pelno mokesčio bazė
HU – Vengrija	BVP – bendrasis vidaus produktas
HR - Kroatija	SESV – Sutartis dėl Europos Sąjungos Veikimo
PL – Lenkija	Taryba – Europos Sąjungos vadovų taryba
FI – Suomija	
FR – Prancūzija	
EE – Estija	
LV – Latvija	
MT – Malta	
PT – Portugalija	
SE – Švedija	
IE – Airija	
LT – Lietuva	

PAVEIKSLAI

1 pav. ES Integracijos etapai	13
2 pav. Integracijos teorijos	16
3 pav. Teigiami mokesčių harmonizacijos ir konkurencijos aspektai	22
4 pav. Harmonizacijos veiksnių klasifikacija	24
5 pav. Integracijos ir mokesčių politikos struktūra	27
6 pav. Europos Sąjungos kompetencijų kategorijos	28
7 pav. Rečiau naudojami reguliavimo teisiniai pagrindai	32
8 pav. Tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai	35
9 pav. ES nustatyti taikomi PVM tarifai	40
10 pav. Dukterinės kompanijos identifikavimui taikomų akcijų kiekio pokytis	45
11 pav. Paskirstyto pelno bazės nustatymo formulė	48
12 pav. Indukcijos metodo procesas	55
13 pav. Standartinio PVM tarifo vidurkio ir standartinio nuokrypio palyginimas 1998-2017 laikotarpiu	58
14 pav. PVM tarifai Europos Sąjungos valstybėse narėse 2015 metais	59
15 pav. "Lenktynių link dugno" modelis	61
16 pav. ES vidutiniai pelno mokesčiai 1998-2015 laikotarpiu	62
17 pav. Vidutinio pelno mokesčio ES9, ES11, ES12 ir ES14 palyginimas 1998-2015 laikotarpiu	64
18 pav. Pelno mokesčio skirtumas tarp ES14 ir ES9, ES11, ES12 1998-2015 laikotarpiu	64
19 pav. Statutinių nominalių pelno mokesčių tarifų palyginimas 2014 metais	65
20 pav. ES efektyvaus pelno apmokestinimo palyginimas 2014 metais	65
21 pav. ES dokumentai, nagrinėjantys fizinių asmenų pajamų harmonizavimo klausimą	67
22 pav. Maksimalaus fizinių asmenų pajamų mokesčio tarifo vidurkio pokytis 1995-2014 laikotarpiu	68
23 pav. Maksimalaus statutinio fizinių asmenų pajamų mokesčio tarifai ir darbo apmokestinimo našta 2012 metais	68
24 pav. Vidutinio maksimalaus fizinių asmenų pajamų mokesčio tarifo ES27 ir vidutinių mokesčių pajamų ES27 pokyčių palyginimas 1996 – 2013 laikotarpiu	69
25 pav. BVP/asmeniui USD ES ir mokesčių pajamų santykio su BVP % palyginimas 1996-2012 laikotarpiu	70
26 pav. Pelno mokesčio ir vidutinio maksimalaus statutinio pajamų tarifo santykio palyginimas 1998-2014 laikotarpiu	71
27 pav. Integracijos ir mokesčių politikos priklausomybės modelis	77

Gajauskas, Šarūnas. *European Union Tax Policy Analysis*: Master's thesis in Public Policy and Administration / supervisor assoc. prof. Algis Junevičius. Institute of Public Policy and Administration, the Faculty of Social Sciences, Arts and Humanities, Kaunas University of Technology.

Research area and field: S000, 02S

Key words: European integration, EU tax policy, tax harmonization, common market
Kaunas. 2015. 84 p.

SUMMARY

Master's thesis analyzes European Union tax policy in context of European integration. Generally EU was created in different environment in the early sixties, nevertheless the need for further economic integration is still apparent today and therefore European Union is still in a constant evolution. In particular EU tax policy should be considered as a part of greater EU economic integration and must be analyzed thoroughly to understand and to develop further needed steps towards joint EU prosperity aim. However European Union tax policy theme is examined very little and information in Lithuanian language is almost entirely absent from the scientific literature. Researches are directed only to the issues of individual tax policy institutes, however the demand, significance and impact of coordinated EU tax policy in closer integration context is not sufficiently disclosed and analyzed. The paper aims to systematically examine the closer integration assumptions, which stems the need for higher degree coordinated tax policy. By analyzing the principal elements of the European Union tax policy and the current taxation environment through tax competition, tax harmonization and further integration theoretical aspects we are able to determine regulation aims and current state. Paper analysis problem whether the existing EU tax policy regulation create preconditions for further integration of the Member States. Moreover, the paper lay aim to analyze the EU tax policy, by determining its regulatory elements and the execution of the application of the main taxes in member states. This way it is possible to identify the basis for steps into further economic integration of the Member States. Thesis aims to define the EU's fundamental theoretical aspects of tax policy; analyze the most important regulatory measures, the development and implementation of EU tax policy; identify the specific tax coordination and harmonization objectives and instruments; assess the adequacy of EU tax policy regulation for further EU integration. The object of research is common EU tax policy, integration processes related to the EU tax policy, tax policy developments in the EU regulatory processes and the legal basis of the existing tax regulation in the EU. Research methods include scientific literature, the normative acts, strategic documents and online sources analysis for theoretical examination. By using statistical and qualitative content analysis the application environment of the most important tax is examined and further economic integration options are evaluated practically. With the research paper we reach the conclusion that the current European Union regulation and tax policy does not ensure proper functioning of the single market. Fragmented tax integration and harmonization of the tax environment creates preconditions for uniformity in the EU. In addition to that vast differences in personal and corporate taxation between Member States and ongoing tax competition requires more effective EU actions and measures to address the situation, pursuing further European Union integration goals. However value added tax harmonization could be example for further tax policy integration and should be kept as partial short term success. Paper could be useful for further research and development of European Union tax policy and the reduction of tax disparities between EU member states and, in such way, ensuring the overall functioning of the EU single market and further smooth economic integration.

IVADAS

Nuo pat savo pradų Europos Sąjunga kiekvienu skirtingu gyvavimo laikotarpiu plėtojo vis glaudesnės integracijos idėją, kuri savaime turėjo padėti įgyvendinti vieną pagrindinių Europos Sąjungos tikslų – funkcionuojančią bendrą vieningą rinką. Vieningos rinkos teritorijos idėja grindžiama laisvu prekių, paslaugų, kapitalo ir asmenų judėjimu, tad tokiam plačiam integracijos lygiui koordinuota mokesčių politika tampa vienu svarbiausiu siekiu. ES, sudaryta iš 28 valstybių narių, sau kelia tikslą suderinti 28 skirtingas mokesčių sistemas, kurios, nors ir panašios išore, yra labai skirtingos savo principais ir tradicijomis. Taigi, siekiant užtikrinti laisvą prekių, paslaugų ir kapitalo judėjimą dinamiškoje ekonominėje Sąjungoje, atsiranda poreikis derinti apmokestinimo priemones ES lygmeniu. Savaime mokesčių politikos terminas bendroje ES politikos srityje tapo aktualus Europos Sąjungos integracijos ir plėtros kontekste. ES mokesčių politikai keliamas tikslas užtikrinti sklandų bendrosios rinkos veikimą ir nevaržomą prekybą, kurti teisingas konkurencines sąlygas ir užtikrinti laisvą kapitalo judėjimą bei tinkamą išteklių paskirstymą ES teritorijoje. Tačiau Europos Sąjungos valstybėms narėms formuojant mokesčių politiką pagal ES *acquis communautaire*¹ ir nacionalinės mokesčių politikos specifika atsiskleidžia ES narių mokesčių politikos netolygumai, kurie turi diskriminacinių požymių, iškreipiančių teisingą konkurenciją bendrojoje rinkoje. Tokiu būdu valstybėms narėms sudaromos prielaidos naudotis vieningos rinkos teikiamais privalumais nepaisant kitų narių interesų ir vien tik nacionalinių ekonominių tikslų siekimui bei poreikių tenkinimui. Siekiant teorinių tolesnių ES integracijos etapų įgyvendinimo būtina analizuoti ES mokesčių politikos pažangą ir dabartinio reguliavimo pakankamumą bei gebėjimą užtikrinti bendrus ES siekius.

Aktualumas

Europos Sąjungos mokesčių politikos integracijos tema mokslinėje literatūroje nėra nagrinėjama plačiai, o informacijos lietuvių kalba stringa. Mokslinėje literatūroje nagrinėjami klausimai daugiausiai siejami su atskirais mokesčių politikos elementais: integracijos veiksniais, kurios analizavo I. Daugėlienė, K. Maniokas, A. Švarplys, A.V. Matulionis - pateikdami ES integracijos etapų skirstymą, koncepcijų vystymąsi ir taikymą atskleidė mokesčių politikos priklausomybę nuo ES integracijos raidos; atskiri ES mokesčių sistemos ir mokesčių politikos institutai, jų naudojimas ir priklausomybė aptarti E. Buskeviciūtės, K. Levišauskaitės, G. Ruškio; Mokesčių harmonizacijos reiškiniai Europos Sąjungoje tirti D. Nerudova, o detaliau atskirų mokesčių harmonizacijos iniciatyvos Europos Sąjungoje analizuotos V. Tyc, R.D. Mooij, E. Brinkmann bei A. Riecker; ES Mokesčių konkurencijos

¹ Europos Bendrijų teisės ir jos taikymo praktikos visuma, apimanti visa, kas buvo pasiekta įgyvendinant Bendrijų steigimo sutartis. Apima rašytinę pirminę (Bendrijų steigimo sutartis) ir antrinę Bendrijų teisę (Bendrijų institucijų teisės aktai: reglamentai, direktyvos, sprendimai), taip pat taisykles, rezoliucijas, pozicijas, nuomones, teisminę praktiką, Bendrijų teisės kūrimo praktiką, tikslų ir praktikos visumą – ir nesvarbu, ar ją įtvirtina teisės aktai, ar ne.

neigiami aspektai ir įtaka bendrai rinkai aptarti dar Europos Sąjungos Neumark komisijos išvadose 1963 metais, o bendrą regioninės mokesčių konkurencijos charakteristiką išanalizavo ir apibrėžė C. Edwards D.J. Mitchell bei P. Gylys. Taigi vertinant didelį kiekį tiriamųjų darbų atskiriomis integracijos, mokesčių politikos, mokesčių konkurencijos bei mokesčių harmonizacijos temomis išskyla poreikis analizuoti ir pilnutinai atskleisti ES mokesčių politikos, kaip glaudesnio integracijos elemento, reikšmę, įtaką, poreikį ir pakankamumą dabartinėje Europos Sąjungoje. Analizuojant ES mokesčių politikos reglamentavimą atskleidžiamas tiesioginių ir netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesas bei taikytos ES mokesčių politikos iniciatyvos. Darbe siekiama sistemiškai išanalizuoti glaudesnei integracijos politikai reikalingą mokesčių politikos koordinavimą, įvertinant mokesčių harmonizacijos ir mokesčių konkurencijos veiksnių įtaką Europos Sąjungoje. Analizuojant svarbiausius ES mokesčių politikos elementus bei esamą mokesčių aplinką, pasitelkiant mokslininkų teorines žinias, atskleidžiamas esamos ES mokesčių politikos fragmentiškumas.

Nors ES gyvuoja daugiau nei 50 metų, o per pastaruosius 11 metų ES narių skaičiui išaugus nuo 15 iki 28, visiškos ekonominės ir fiskalinės sąjungos pasiekti nepavyko, o esamas mokesčių politikos reguliavimo fragmentiškumas, priešingai, galimai sukuria prielaidas piktnaudžiavimui vieninga rinka. Taigi darbas aktualus dėl šiuo metu vis dar vykstančių ES integracijos procesų, įgyvendinant ES tikslus ir siekiant tolesnės integracijos. Analizuotas integracijos ir mokesčių politikos santykis bei skirtingos ES mokesčių politikos reglamentavimo problemos atskleidžiamos per atskirų svarbiausių mokesčių taikymo aplinkos analizę Europos Sąjungoje. Darbas gali būti naudojamas: tiriant tolesnę ES mokesčių politikos vystymąsi, mokesčių netolygumų mažinimą tarp ES valstybių narių bei mokesčių integraciją; pritaikant žinias praktiškai, taip užtikrinant bendros ES vieningos rinkos veikimą ir sklandžią tolesnę integraciją.

Tyrimo objektas – ES mokesčių politika.

Tyrimo dalykas – integracijos procesų įtaka ES mokesčių politikai, mokesčių reguliavimo procesų raida ES, jų teisinis pagrindas bei esama apmokestinimo aplinka ES.

Tikslas - išanalizuoti ES mokesčių politiką, nustatant jos reguliavimo priemones ir nagrinėjant svarbiausių mokesčių taikymu sukuriamus pagrindus tolesnei valstybių narių integracijai.

Problema - Ar esamas ES mokesčių politikos reguliavimas sukuria sąlygas tolesnei valstybių narių integracijai?

Uždaviniai:

1. Apibrėžti pagrindinius ES mokesčių politikos teorinius aspektus;
2. Išanalizuoti svarbiausias reguliacines priemones, kuriant ir įgyvendinant ES mokesčių politiką;
3. Identifikuoti specifinių mokesčių koordinavimo ir derinimo tikslus bei priemones;
4. Nustatyti ES mokesčių politikos reguliavimo pakankamumą tolesnei ES integracijai.

Darbe taikyti metodai: mokslinės literatūros, teisės dokumentų ir kitų šaltinių analizė, abstrakcija, apibendrinimas, lyginimo metodas ir lyginamasis istorinis metodas. Taikytais mokslinės literatūros ir šaltinių analizės metodais išanalizuoti ES integracijos ir bendros mokesčių politikos teoriniai aspektai. Analizuojant norminių teisės aktus ir strateginius dokumentų nagrinėtas ES mokesčių politikos reglamentavimas ir reguliavimo apimtys. Abstrakcija atskleidžiami esminiai teorinės medžiagos bruožai. Apibendrinimas taikomas surinktų duomenų apibendrinimui pateikti. Taikant palyginamąją statistinių duomenų analizę bei kokybinę turinio analizę įvertinta svarbiausių mokesčių taikymo aplinka ir tolesnės integracijos galimybės. Indukcija taikyta formuoti teorinius išvadų modelius.

Darbo struktūra – darbas susideda iš įvado, trijų skyrių, išvadų, rekomendacijų ir pasiūlymų.

Pirmoje darbo dalyje analizuojant mokslinę literatūrą pristatomos naudojamos sąvokos, integracijos, mokesčių politikos, mokesčių koordinavimo, harmonizavimo ir konkurencijos sampratos. Analizuojama integracijos pažanga ir vyraujantys požiūriai, nurodomi pamatiniai ES mokesčių politikos tikslai ir uždaviniai, apibrėžiami mokesčių koordinavimo ir konkuravimo teoriniai aspektai.

Antrojoje darbo dalyje apžvelgiamos ES ir valstybių narių kompetencijos ribos mokesčių srityje, bei ES mokesčių reguliavimo teisinis pagrindas, ES mokesčių teisės reglamentavimo procesas, įvertinamas tiesioginių ir netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesas ir įtaka vieningai rinkai, analizuojamos svarbiausios pagrindinių mokesčių derinimo iniciatyvos bei administracinis bendradarbiavimas tarp ES valstybių ir trečiųjų valstybių. Siekiant efektyvumo ir neišsiplečiant, nagrinėjamos tik aktualiausios mokesčių politikos derinimo priemonės.

Trečioji darbo dalyje pateikiama svarbiausių ir aktualiausių mokesčių praktinė ir teorinė analizė, identifikuojama ir išnagrinėjama mokesčių konkurencijos problema, kaip vienos pagrindinių kliūčių glaudesnės integracijos siekiančioje ES, nustatant mokesčių aplinkos pokyčius ir netolygumus tarp skirtingą ekonominę integraciją pasiekusių valstybių narių, identifikuojamas harmonizacijos poreikis, ja pasiektas rezultatas ir tolesnės perspektyvos.

1. EUROPOS SAJUNGOS MOKESČIŲ POLITIKOS TIKSLAI IR SAMPRATA

Skyriuje aptariamos integracijos prielaidos, lėmusios poreikį derinti ekonominę politiką, pateikiama ekonominės integracijos Europos Sąjungoje samprata, koncepcijos ir etapai, kurie savo esme paaiškina poreikį derinti mokesčius ir analizuoti ES mokesčių politikos esmę. Skyriuje aptariama mokesčių politikos kaip bendros ekonominės politikos dalies svarba ir veiksniai, kurie buvo nulemti vykusių integracijos procesų, aprašomi Europos Sąjungos mokesčių politikos tikslai ir uždaviniai. Siekiant aptartų ES mokesčių politikos tikslų ir uždavinių skyriuje taip pat aptariamas atsirandantis mokesčių konkurencijos reiškinys, kurio eliminavimui aprašomos teorinės mokesčių koordinavimo ir harmonizavimo priemonės bei teoriniai aspektai.

1.1 Ekonominės integracijos ir mokesčių politikos santykis

Integracija – tai vienas svarbiausių pastarojo amžiaus reiškinių, kuris daro įtaką ir šiandieniam pasauliui, o labiausiai visai Europai. Tačiau pradėdant vertinti ekonominės integracijos pradus būtina įvertinti aplinkybes, kurios nulėmė šio plataus masto integracijos reiškinio poreikį. Valstybių vienijimuisi Europoje paspirtį davė antrojo pasaulinio karo pasekmės, kurios Europos valstybes savime palaužė kartu fiziškai ir morališkai. Šie pradai, kurie atsirado Europą palikus nuniokota po antrojo pasaulinio karo, lėmė Europos Ekonominės Bendrijos (EEB), o vėliau ir Europos Sąjungos (ES) sukūrimo poreikį. Savo plačia istorija ir specifika Europos Sąjunga turi būti vertinama kaip unikalus darinys, kuris įrodė valstybių narių gebėjimą derinti ekonominės ir socialinės politikos kryptis, nustatant bendrąsias taisykles vidaus ir išorės subjektų atžvilgiu, o taip pat tampant vieninga galia regione bei visoje pasaulinėje arenoje. Po šio amžiaus viduryje įvykusio antrojo pasaulinio karo siekiant suvienyti Europa R. Daugėlienė (Daugėlienė, 2011, p. 15) išskiria tokius pagrindinius kriterijus bendrai integracijai:

- Poreikis sparčiau plėtoti pokario ekonomiką;
- Liberalizuoti prekybą Europoje;
- Išvengti ginkluoto konflikto;
- Sukurti efektyvią atsvarą rytų blokui;
- Gražinti Europai jos prarastą ekonominį ir politinį statusą tarptautinėje bendrijoje.

Taigi siekiant įgyvendinti keliamus reikalavimus plataus masto integracija į vieningą supranacionalinį darinį Europoje buvo neišvengiama. Prisimindamos karo terorą Prancūzijos ir Vokietijos valdžios išlaikė tarpusavio nesutarimus, tačiau kartu suprato, jog kurti bendrus planus

atstatyti pusiausvyrą Europoje yra būtina. Pirmasis žingsnis vienijant Europą buvo Prancūzijos užsienio reikalų ministro R. Šumano 1950 gegužės 9 d. pristatytas planas, kuriuo buvo išreiškiamas siekis sukurti bendrą Europos anglių ir plieno rinką. Šį planą taip pat palaikė ir tuometinis Vokietijos kancleris K. Adeneuris. Minėtu planu buvo pradėtas buvusių antrojo pasaulinio karo priešų susitaikymas ir padėtas pamatas Europos Bendrijai, o vėliau ir Europos Sąjungos atsiradimui bei tolesnei integracijai.

„Integracija – procesas, kai pavieniai autonomiški socialiniai junginiai nustato ir plėtoja tarpusavio sąryšius taip, kad palaipsniui kiekvieno jų autonomija mažėja ir kiekvienas tampa didesnio bei sudėtingesnio junginio sudedamąja dalimi“. (Vitkus, 2002, p. 158). Tuo tarpu A. Junevičius (Junevičius, 1999, p. 8) integracija apibrėžia kaip atskirų dalių sujungimą į vieną sistemą, kai santykiai tarp dalių ir jų funkcijos yra koordinuojami bei subordinuoti ir reguliuojami visos sistemos interesų atžvilgiu. Vadovaujantis pateiktais integracijos aprašymais ir juos taikant Europos Sąjungos integracijos supratimui galima teigti, jog integracija savaime panaši į pavienių autonomiškų subjektų – valstybių narių - dalies suverenių teisių sujungimą į vieną sistemą, siekiant bendro politikų koordinavimo ir bendrų visos sistemos tikslų įgyvendinimo.

Aptariami ekonominės ir politinės integracijos procesai atpažįstami Europos Sąjungos raidoje, kuri prasidėjo 1958 ES įkūrus Europos Ekonominę Bendriją. Naujai sukurtai sąjungai buvo iškelti dideli tikslai - valstybėms narėms kuo greičiau sukurti tarpusavio muitų sąjungą ir vystyti bendrą žemės ūkio rinką. Tolesniais integracijos etapais bendros rinkos samprata buvo išplėsta į šios apimtį kartu įtraukiant ir visos bendros rinkos prekes ir paslaugas. Pasak K. Manioko (Maniokas, 2002) „dalykas dėl kurio sutarė ir iki šiol sutaria beveik visi Europos integracijos tyrinėtojai, yra didžiulė ir auganti nacionalinių valstybių tarpusavio priklausomybė, o ypač ekonominė“. Taigi Europinė integracija gali būti aiškinama kaip veiksnys sąlygojamas didėjančios tarpusavio valstybių priklausomybės. Ši integracija savaime priverčia valstybes nares peržiūrėti vykdomos politikos apimtį bei bruožus, jos formavimo pobūdį ir verčia kvestionuoti valstybės, kaip vienintelės visuomenės organizacijos formos, efektyvumą. Taigi ES integracijos procesas galėtų būti apibrėžtas kaip savanoriškas stojančių į sąjungą valstybių narių noras pakeisti įprastiniais tarptautinės teisės principais paremtą tarpvalstybinių santykių pobūdį, įsipareigojant valstybių narių vidinio gyvenimo klausimus ir reikalus spręsti bendrai, tam steigiant institucijas, leidžiant būtinus teisės aktus, kurie privalomai galios dalyvaujančiose valstybėse narėse. Ekonominė integracija taip pat glaudžiai siejama su raidos procesais, todėl gali būti skirtingo lygio. Paprastai skiriami tokie ekonominės integracijos etapai (Vinckas, Melnikas, 2015):



1 pav. ES Integracijos etapai

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal Vinckas, Melnikas, 2015

Laisvos prekybos zonos sukūrimas tarp valstybių narių. Šiame etape tarp valstybių narių egzistuoja laisvas prekių judėjimas, panaikinant taikomus maito mokesčius ir kitas prekybos ribojimo priemones. Tačiau tokia etape valstybės išlaiko suverenias teises savarankiškai nustatyti maitų politiką trečiųjų valstybių atžvilgiu. Šis etapas buvo pabaigtas Romos sutartimi, kuria buvo įkurta Europos ekonominė bendrija.

Muitų sąjunga – trečiosioms valstybėms nustatoma bendra maitų sistema ir maitų dydžiai. Šis etapas lemia laisvą visų prekių judėjimo įgalinimą, panaikinant maito mokesčius, kiekybinius apribojimus, bei priemones, turinčias lygiavertį poveikį, taip pat šiuo žingsniu įvedami bendri maitų tarifai ir vykdoma bendra prekybos politika.

Bendroji rinka. Tokioje rinkoje garantuojamas laisvas prekių, paslaugų, kapitalo ir žmonių judėjimas. Savaiame bendroji rinka reiškia ne tik laisvą prekių ir paslaugų judėjimą, bet ir kapitalo bei darbuotojų judėjimo suvaržymų tarp besiiintegruojančių valstybių panaikinimą.

Ekonominė ir pinigų sąjunga. Šios sąjungos pagrindas yra bendra valiuta ir bendra monetarinė bei ekonominė politika. Skirtingų sąjungos narių piniginiai vienetai savaiame gali tapti „netarifinėmis kliūtimis“ trukdančiomis laisvam prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo judėjimui, taigi ekonominė ir pinigų sąjunga gali būti laikoma tolesniu bendrosios rinkos plėtojimo rezultatu. Ekonominės ir pinigų sąjungos tikslas pirmą kartą paminėtas pamatinėje Europos Ekonominės Bendrijos steigimo sutartyje.

Visiška ekonominė sąjunga. Tai pilnai integruota bendros ekonominės, monetarinės ir fiskalinės politikos sąjunga. Taigi tokia ekonominė sąjunga yra aukščiausias ekonominės integracijos lygmuo, kai sąjungos integracijoje veikiančios valstybės bendrai derina, koordinuoja ir vykdo visas svarbiausias ekonomikos reguliacines funkcijas ir sektorines politikas. Šiuo etapu integracijoje dalyvaujančių šalių ekonomikos unifikuojasi į vieningą ekonominę erdvę, kurioje be kliūčių juda prekės, paslaugos, darbuotojai, kapitalas, kurioje tarp dalyvaujančių valstybių veikia analogiški ekonominę veiklą reguliuojantys teisės aktai, kurioje cirkuliuoja bendri pinigai ir šalys narės vykdo koordinuotas ekonomikos ir mokesčių reguliavimo politikas.

Taigi įvertinus šiuos etapus galima teigti, jog valstybių tarpusavio ryšiai dažnai egzistuoja vedini ekonominių paskatų. Iš to galima daryti išvada, jog tiesioginis ekonominės integracijos tikslas yra

ekonominė gerovė, siejama su vieninga rinka, kurioje prekių, paslaugų, kapitalo ir asmenų judėjimas nevaržomas jokių apribojimų.

Plėtojantis regioniniam vystymuisi ir Europos valstybėms dalyvaujant integracijos procesuose, perleidžiant dalį suvereniteto supranacionalinėms institucijoms būtina vertinti skirtingais ES integracijos etapais gyvavusias integracijos teorijas, kurios savaime turi paaiškinti kodėl vyko atitinkamo masto integracija, kokioje aplinkoje įgyvendinti integracijos etapai, nurodant pagrindinius subjektus ir bendradarbiavimo eigą bei kokios rūšies politinės santvarkos atitinkamos teorijos gyvavimo metu buvo siekiama. Moksliniu teorizavimu siekiama paaiškinti praktines ES politines problemas, kurios neabejotinai reagavo į politinį ES procesą bei reformas (Švarplys, Matulionis, 2009, p. 104):

Neofunkcionalizmas tai viena iš klasikinių Europos integracijos teorijų, kurios ištakos slypi tuometinių Europos valstybių lyderių R. Schumano, J. Monnet ir K. Adenauerio politinėje idėjoje, skirtoje Europos vienijimuisi. Ši idėja buvo pakurstyta pasaulinių karų nuniokotos Europos ekonominio nuosmukio; saugumo poreikio, kuris išryškėjo padidėjus įtampai šaltojo karo metu; socialinio ir ekonominio gerbūvio siekio. Ši teorija tvirtina, jog prasidėjęs ekonominio pobūdžio vienijimasis privers valstybes integruotis ir kitose glaudžiai susijusiose srityse, taip neišvengiamai plečiant santykių reguliavimo, koordinavimo ir harmonizavimo mastą. Šis reiškinys dar apibrėžiamas kaip išsiliejimo (angl. spillover) arba laipsniško tarpvalstybinio bendradarbiavimo koncepcija. Neofunkcionalizmas taipogi neatmėtė idėjos, jog Europos integracijos prielaidos yra socialinio pagrindo, todėl funkcionalistai Europinių institucijų kūrimąsi siejo su europietiškos visuomenės formavimosi pradais. Valstybėms narėms perduodant vis didesnę dalį savarankiškumo buvo būtina numalšinti siaurus nacionalinius interesus, skatinant bendro europinio lygmens socialios ir aktyvios visuomenės bei Europinio tapatumo supratimo paieškas.

Tarpyvyriausybinių derybų teorija buvo paskatinta vidinių valstybių sutarimo paieškų, kai laipsniškas bendradarbiavimas buvo lemiamas valstybių narių galimybės vetuoti daugumos sprendimus, numatant, jog šie galimai pažeis esminius nacionalinius interesus tuometinėje bendrijoje. Taigi šios teorijos aktyvaus palaikymo metu gyvavo supratimas, jog šalių interesai nėra išnykę, o tėra paslėpti po integracijos bendradarbiavimo politika. Ši teorija siekia pabrėžti ne integraciją ir jos rezultatus, o esamus interesų skirtumus tarp nacionalinių valstybių ir jų derinimo politiką, kuriant tarptautines bendradarbiavimo institucijas. Taigi taip buvo sukurta dvilypė politikos koncepcija: ekonominei integracijai keliant mažiau problemų ši buvo koordinuojama kaip įprasta, tačiau, iškilus socialinės, kultūros ar užsienio politikos klausimams, kurie laikomi jautriausia suvereniteto dalimi, nacionalinės valstybės neatiduoda pilnutinės politikos valdymo ir yra linkusios tais atvejais aukoti europinę integraciją. (Švarplys & Matulionis, 2009, p. 106). Iš šių teiginių galima daryti išvadą, jog

Europinė integracija pradeda remtis teisių ir pareigų vienovės principais, kurie integracijos sėkmę daro tiesiogiai priklausoma nuo valstybių narių siekio atiduodant dalį suvereniteto patenkinti kitus valstybinius interesus EEB. Čia atsiranda supratimas, jog šios teorijos akivaizdoje „Europos Sąjunga gali būti analizuojama kaip sėkminga tarpvyriausybė sistema, reguliuojanti tarpusavio ekonominę priklausomybę politinių susitarimų koordinavimu“ (A.Moravcsik, 1998, p. 7).

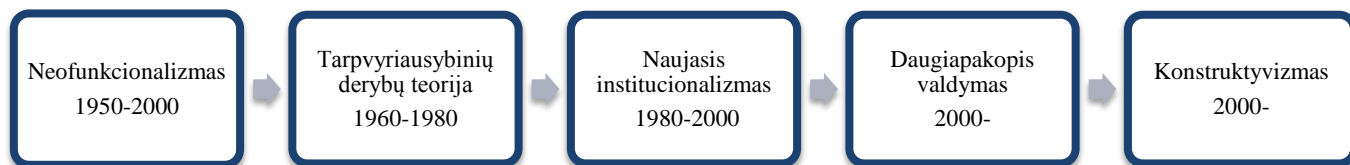
Paminėtos teorijos Europos Sąjungos integracijos procesams įtaką darė nuo pat ES įkūrimo iki aštuntojo dešimtmečio pabaigos, kurio metu papildomai, reformuojant valstybių sąjungą, iš kilo poreikis pripažinti atsirandant naujai teorijai, kuri savo pradus atrado neofunkcinalizmo ištakose.

Anot mokslininkų (Sandholz, Stone Sweet, 1998) *Naujasis institucionalizmas* atsisakė prieš tai plėtotos federacinės santvarkos idėjos ir tarpvyriausybinių derybų sistemos, tačiau pabrėžė tarptautinės supranacionalinės valdymo formos poreikį, taip judant link atskirų politikų sričių institucionalizavimo europiniu lygmeniu. Naujojo institucionalizmo teoretikai (Sandholz, Stone Sweet, 1998) siūlo tokia empiriniais duomenimis paremta schema: transnacionaliniai mainai – europinių institucijų taisyklės – transnacionalinės visuomenės formavimasis. Anot A. Moravcsiko (A.Moravcsik, 1998) vadovaujantis šiuo požiūriu nors prerogatyva sudaryti pamatines sutartis bei formuoti ES biudžetą priklauso valstybių narių vyriausybėms, tačiau pagrindinis integracijos katalizatorius yra ne vyriausybės, o susiformavęs visuomeninių grupių poreikis reglamentuoti tam tikrą politiką europiniu lygmeniu.

Daugiapakopis valdymas, kaip naujosios kartos teorija, linksta į didesnę vykdomos politikos pasidalinimą subsidiariausiu lygmeniu, kuriuo siekiant bendrų tikslų atitinkama politika galėtų būti įgyvendinta tinkamiausiai. Šios teorijos šalininkai teigia, jog politikos formavimas čia pasislinko iš nacionalinių prerogatyvų į europinį lygį. Pasak Švarplio ir Matulionio (Švarplys, Matulionis, 2009, p. 109) yra trys esminiai teoriniai ir empiriniai šios teorijos argumentai priešingi valstybės-centro modeliui: a) valstybės neišsaugo savo suverenios politikos priimant kolektyvinius sprendimus, nes kvalifikuotos daugumos balsavimo procedūra leidžia peržengti atskirų valstybių veto teisę; b) nacionalinės vyriausybės kolektyvai (Europos Vadovų Taryba ir Ministrų Taryba) neturi lemiamos galios Europos Sąjungos institucijų veiksmams; c) nacionalinės vyriausybės nekontroliuoja subnacionalinių grupių veiklos europinėje arenoje. Taigi paminėtas valdžios įgaliojimu išdalijimas nustato politinę programą, kur nėra visiškai aišku, kam priklauso iniciatyva dėl politinių sprendimų iniciavimo ir koordinavimo.

Konstruktivizmas politikos moksluose laikomas pakankamai nauju integracijos reiškiniu, kuriuo teigiama, jog savaime konstruktivizmo teorija nėra pilnutinė Europos integracijos teorija, o papildantis veiksnys, tad tai greičiau būdas konstruktyvistinę ontologiją – požiūrį, kad socialinė realybė, institucijos, normos, interesai ir tapatumai nėra duoti, bet nuolat kuriami ir palaikomi veikėjų diskurso ir elgesio praktikomis - pritaikyti europines integracijos fenomenams paaiškinti (Švarplys, Matulionis,

2009). Taigi konstruktyvizmas diktuoja taisykles, kurios nurodo, jog institucijų taikomos normos daro poveikį politinei santvarkai ir politinei sistemai. Taip pat besiformuojančios Europos politinės bendruomenės ir jos tapatumai savitai daro įtaka bendro europinio tapatumo formavimosi potencialui, nusprendžiant ar jis labiau tikėtinau institucinio ar socialinio pagrindo.



2 pav. Integracijos teorijos

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Taigi apibendrinus teorijų kaitą ir stebint besikeičiančius Europos Sąjungos integracijos procesus galima teigti, jog neofunkcionalizmas ir tarpvyriausybių derybų teorija turi būti laikomos pamatinėmis Europos integracijos teorijomis, tinkamai paaiškinančios transnacionalinės politinės sistemos kūrimą. Tolesni žingsniai žengiant į vėlesnius integracijos etapus, sukuriant muitų sąjungą, bendrąją vieningą rinką, sienų atvėrimas ir, galiausiai, Europos Sąjungos tokios, kokia ji yra dabar, įkūrimas pateikė priežastis politikos formavimo proceso centrą perkelti iš valstybių narių į europinių institucijų lygmenį, taip sukuriant virš nacionalinio valdymo koncepciją, perteikiama daugiapakopio, institucionalizmo ir konstruktyvumo koncepcijomis.

Nagrinėjant Europos Sąjungos integracijos etapus ir teorijas galime lengvai identifikuoti vykdytus politinius veiksmus konkrečiuose etapuose, prigijusias ir požiūrį formavusias teorijas, kurios padarė įtaka ES bendradarbiavimo perspektyvai. Neofunkcionalistinis požiūris Europos Sąjungai padėjo siekti integracijos tikslų, o bendros ekonominės naudos siekiamybė davė tinkamus pagrindus žengti tolesnius žingsnius gilesniam valstybių bendradarbiavimui, kuris, vardan siekiamo rezultato, lėmė ir kitų sričių koordinavimo poreikio atsiradimą. Mokesčiai, būdami viena iš pagrindinių suverenių valstybių finansavimo priemonių būtini užtikrinant valstybės gyvybingumą. Tačiau savaime mokesčiai (kurie laikomi platesnės ekonominės politikos dalimi) daro didelę įtaka ekonominei raidai bei integracijos procesams, tad jų vertinimas ir analizavimas yra būtinas.

1.2 Europos Sąjungos mokesčių politikos tikslų ir uždavinių analizė

Valstybės viduje mokesčių politika vykdoma centrinės valdžios ir apibrėžiama kaip „*vyriausybės bei jos institucijų veiklos apmokestinimo srityje kompetencija, šalies mokesčių sistemos valdymas vidutiniu ir ilguoju socialinės ekonominės raidos laikotarpiu; metodai ir budai, sąlygojantys tam tikru*

ilgalaikiu apmokestinimo normų taikymą, laiku mokamų į valstybės biudžetą deklaravimą bei surinkimą“ (Staciokas, Justinas, 2004, p. 46). Taigi įvertinus šį apibrėžimą Europos Sąjungos mokesčių politiką galime apibrėžti kaip valstybių narių vyriausybių bei Europos Sąjungos institucijų veiklos kompetencija apmokestinimo srityje ir tarpusavio veiksmų koordinavimas, įgyvendinant teisinį ir administracinį mokesčių reguliavimo mechanizmą. Savaine ES mokesčių politika turi būti laikoma ekonominės politikos dalimi. Ekonominė politika – tai „tiesioginių (administravimo) ir netiesioginių (rinkos) priemonių sistema, daranti įtaką ūkio subjektų elgesiui“ (Rakauskienė, 2006, p. 20). Plačiuoju požiūriu ekonomikos politikos sąvoka suprantama kaip „kolektyviai – parlamento ir vyriausybės priimta strategija ekonominiams tikslams pasiekti; tai – vizijos, misijos, ekonomikos strateginių tikslų ir uždavinių, veiksmų, krypčių bei priemonių nustatymas, siekiant šių tikslų, bei kontrolės (stebėsenos) taikymas“ (Rakauskienė, 2006, p. 20).

Analizuodami šiandieninę Europos Sąjungos mokesčių politiką turime įvertinti pamatines Europos Sąjungos nuostatas ir jų ištakas. Europos Sąjunga kaip ekonominė bendrija buvo sukurta bendradarbiavimui ekonominėje srityje. Vykdamas šį bendradarbiavimą ES remiasi fundamentaliomis prekių, paslaugų, kapitalo ir darbo jėgos judėjimo laisvėmis, kurios savaine, kuria prielaidas glaudžiant bendradarbiavimui plataus spektro srityse, neapsiribojant pamatine ekonomikos sritimi. Europos Sąjungos sutarties (Europos Sąjunga, 2009) 3 straipsnio 3 dalis nurodo, jog „Sąjunga sukuria vidaus rinką. Ji siekia Europos, kurioje vystymasis būtų tvarus, pagrįstas subalansuotu ekonomikos augimu ir stabiliomis kainomis, didelio konkurencingumo socialine rinkos ekonomika, kuria siekiama visiško užimtumo ir socialinės pažangos, bei aukšto lygio aplinkos apsauga ir aplinkos kokybės gerinimu. Ji skatina mokslo ir technikos pažangą“. Taigi ši pamatinę nuostata nurodo siekį kurti bendrą vieningą rinką, kuri veiktų stabiliai, išliktu konkurencinga ir laisva nuo diskriminacinių priemonių. Europos Sąjungos mokesčių politikos reguliavimas būtent ir atsiranda iš siekio kurti bendrą vieningą vidaus rinką, kurios pagrindas būtų diskriminacijos ir nesąžiningos konkurencijos naikinimas. Taigi ES mokesčių politikai keliama reikalavimai, kuriais vadovaujantis siekiama sukurti efektyvią apmokestinimo sistemą: 1) Garantuojant laisvą prekybą užtikrinti bendros vieningos rinkos funkcionavimą; 2) Užtikrinti teisingos konkurencijos sąlygas; 3) neriboti laisvo kapitalo judėjimo; 4) Skatinti efektyvesnę išteklių paskirstymą; 5) Apsaugoti valstybių narių pajamas gaunamas iš mokesčių; 6) Mažinti mokesčių administravimo sąnaudas; 7) Užtikrinti didesnio masto mokesčių taisyklių skaidrumą.

Įgyvendinant pagrindinius ES mokesčių politikos tikslus, apibrėžiami uždaviniai, kurie apima: *Mokesčių vengimo ir dvigubo apmokestinimo eliminavimas tarp valstybių narių.* ES Komisija ar Parlamentas norminiais aktais negali vienašališkai reguliuoti tiesioginių mokesčių, taigi svarbiausios teisinės priemonės šios srities reguliavimui – dvišaliai susitarimai tarp valstybių narių. Vienas iš

Komisijos ir Parlamento prioritetinių tikslų – priemonių, padedančių kovoti su mokesčių vengimu ir dvigubu apmokestinimu priėmimas.

Iškraipymų, trukdančių bendros vieningos rinkos veikimui ir atsirandančių dėl neteisingos konkurencijos, panaikinimas. Šis ilgalaikis Sąjungos tikslas, kurio pagrindiniai uždaviniai apima – esminių netolygumu, atsirandančiu netiesioginio apmokestinimo srityje panaikinimas, koordinuojant tarifų dydžius ir nacionalinių mokesčių sistemų veiklą. Vadovaujantis Lisabonos strategijos gairėmis, nustatomi papildomi mokesčių politikos tikslai:

- Įgyvendinti Lisabonos strategiją ES paverčiant labiausiai konkurencinga 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. (Wagenknecht, 2007, p. 2)

Dabartinis Europos Sąjungos teisinis reglamentavimas palieka dideles suverenias valstybių narių teises vykdyti apmokestinimą, taigi bendra ES mokesčių politika yra nukreipta į mokesčių neutraliteto tarp valstybių narių vieningoje rinkoje paradigma, vengiant mokesčių reiškinių, kurie galėtų trukdyti vieningos rinkos veikimui (Radaelli, 1997). Europos Komisija komunikatu (Komisija, 2001) nubrėžė ES mokesčių politikos strategijos gaires, kurias analizuojant atsiveria pagrindiniai ES mokesčių politikos principai. Šiais principais taip pat nurodoma, jog bendra mokesčių politika turi pasitarnauti platesnių Europos Sąjungos „Europa 2020“ (Komisija, 2010) tikslų, kuriais siekiama pažangios, tvarios ir integracinės ekonomikos įgyvendinimo. Tačiau kartu komisija nurodo, jog tokių pirminių ir antrinių tikslų įgyvendinimui būtinas mokesčių koordinavimas, kuris galėtų padėti Europos Sąjungos narėms pasiekti reikiama neutraliteto lygį. Tad pagrindiniu apmokestinimui keliamu tikslu „Europa 2020“ strategijoje Europos Komisija nurodo esant mokesčių politikos koordinavimo tikslą, kuriuo skiriamas ypatingai didelis dėmesys praktinėms mokesstinėms problemoms, su kuriomis susiduria fiziniai ir juridiniai asmenys veikdami vieningoje rinkoje. Europos Sąjungos mokesčių politikai keliami bendri tikslai, kuriais nurodoma, jog apmokestinimas turi daryti įtaką ekonominiam augimui ir gerovei, pasitarnauti mokesčių sistemoms surenkant pakankamas įplaukas, kuriomis būtų galima finansuoti aukšto lygio viešųjų paslaugų ir socialinėms reikmėms skirtų lėšų panaudojimą. Taip pat ES apmokestinimas turi sutelkti paskatas didesniai užimtumui ir tvariam bei veiksmingam gamtos išteklių naudojimui. ES Ekonomikos ir pinigų politikos komitetas (Wagenknecht, 2007) nurodo, jog apmokestinimas neišvengiamai perskirsto pajamas ir turėtų tai atlikti tokiu būdu, kuris stiprintų

veiksmingą poreikių ir socialinę pusiausvyrą, užpildydamas didelių pajamų paskirstymo spragas. Taip pat Europos Sąjungą, kaip centrinius lėšų reguliavimo ir lėšų perskirstymo subjektas, skirtingai nuo valstybių narių, naudodamasi savo išskirtine kompetencija atskirų mokesčių reguliavimo srityje nesiekiant pelno. Bendra Europos Sąjungos mokesčių politika, kuri tiesiogiai siejama su ekonomine integracija ir ekonomine politika, formuojama nuo Sąjungos pamatinių sutarčių, tačiau, nepaisant to, mokesčių politikos reguliavimo klausimas yra glaudžiai susijęs išskirtinai su valstybių narių suverenitetu. Šis ryšys saugomas bendros Europos Sąjungos mokesčių politikos formavimo pamatų ir grindžiamas nuostata, jog valstybės narės yra laisvos pasirinkti priimtinausią mokesčių politiką, remdamosi savo pačių nuožiūra ir prioritetais, su sąlyga, jog ši nustatyta politika suderinama su ES taisyklėmis. Bet koks pasiūlymas dėl reikalingų papildomų ES veiksmų mokesčių srityje visų pirma turi būti pasvertas per subsidiarumo ir proporcingumo principų prizmę.

Taigi apibendrinus galima teigti, jog Europos Sąjungos mokesčių politikos pagrindinis tikslas yra darnios ir tvarios vidinės rinkos sukūrimas bei jos palaikymas, neteisingos konkurencijos ir diskriminacijos panaikinimas, reguliuojant mokesčius veiksmingiausiame lygmenyje. Tai galėtų būti pasiekama ES perimant didesnę dalį kompetencijos mokesčių srityje arba įgyvendinant platesnio masto mokesčių neutralumo tarp valstybių narių siekiamybę

1.3 Mokesčių konkurencija ir harmonizacija Europos Sąjungoje

Užtikrinant vieningos rinkos veikimą ir nepakankamai reguliuojant mokesčių sistemų veikimą valstybės narės ima piktnaudžiauti vieningos rinkos sukuriama laisve, taip sukuriant mokesčių konkurencijos reiškinio apraiškas Europos Sąjungoje. Kad galėtume tinkamai iširti empirinius mokesčių konkurencijos įrodymus pirmiausia turime įvardinti kas yra mokesčių konkurencija. Mokslinė literatūra mokesčių konkurencijos klausimu pateikia mažai galimybių įvardinti tikslų šio fenomeno apibrėžimą. Tam tikrais atvejais mokesčių konkurenciją galime įvardinti labai plačia prasme kaip bet kokia forma pasireiškiančią nekoordinuotą nepriklausomų valdžių taikomą mokesčių politiką, tuo tarpu M. Lukas (Lukas, 2009, p. 143) nurodo, jog konkurencija mokesčiais – tai reiškinys, skatinantis vyriausybes mažinti mokesčių našta, siekiant paspartinti kapitalo imigraciją į šalį arba sumažinti nacionalinio kapitalo paskatas emigruoti. Taigi šiuo atveju mokesčiai atlieka papildomą funkciją reguliuodami tiesioginių ir netiesioginių užsienio investicijų pritraukimą ir nacionalinio kapitalo sulaukymą. Konkurencija mokesčiais visais atvejais yra nukreipta į valstybės politiką nacionalinių pajamų iš mokesčių didinimui, tačiau dėl sparčių globalizacijos procesų bei technologinės pažangos nulemtu kapitalo mobilumo mokesčių konkurencija dažnai pasireiškia atvirkščiai kaip mokesčių naštos mažinimas, siekiant įgyvendinti įvardinto konkurencijos mokesčiais reiškinio

sąlygas. Taigi kaip pagrindinį konkurencijos aspektą galime apibrėžti mokesčių tarifų mažinimą ir efektyvaus apmokestinimo mažinimą. Globalizacijos veiksniai neaplenkė ir ryšio tarp mokesčių mokėtojų bei vyriausybių: asmenims dėka naujų technologijų ir socialinių pokyčių įgyjant vis daugiau laisvės bei mobilumo tenkinant savo poreikius kitose valstybėse, jų negalint patenkinti esamoje valstybėje dėl vykdomos fiskalinės valstybės politikos (Edwards & Mitchell, 2008). Taigi globalizacija išties prisideda skatinant mokesčių konkurencijos vystymąsi tarp valstybių vyriausybių. Tačiau globalizacija mokesčių konkurencijai atneša ne tik pozityvų reiškinį. Žalinga mokesčių konkurencija kartu su globalizacijos veiksniais atveria naujas galimybes įmonėms ir asmenims, vengiant ar mažinant mokesčią, nukreipti finansinį kapitalą į žemesnio ar nulinio apmokestinimo teritorijas, taip atimant iš valstybių, kuriose vykdoma tikroji veikla galimybę gauti mokesčius už vykdytą faktinę ūkinę ekonominę veiklą.

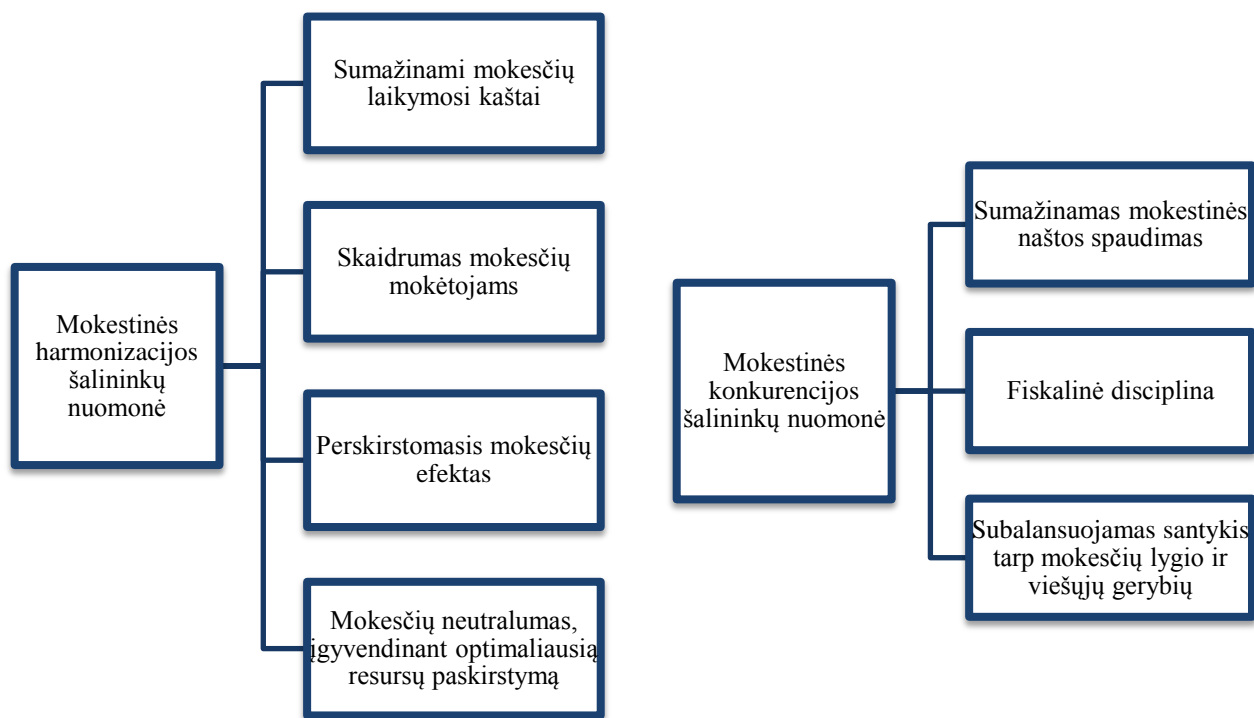
Taigi mokesčią konkurencijos reiškinys, anot jos šalininkų, galimai skatina ekonominių valstybės augimo potencialą, mažina arba visiškai naikina mokesčių vengimo motyvą, siaurina ekonominius netolygumus siejamus su aukštais mokesčių tarifais ir siaura apmokestinimo baze, pritraukia tiesiogines ir netiesiogines užsienio investicijas. Tačiau mokesčių konkurencija susilaukia žymiai daugiau kritikos, kuria tarptautinės organizacijos tokios kaip EBPO, JT ir ES išreiškia nurodydamos, jog mokesčią konkurencijos reiškinys iškreipia suderintą galiojančią mokesčią politiką, taip perkeliama mokesčių našta mažiau mobiliems subjektams, stabdant progresinių mokesčių sistemų veikimą, taip skatinamas mokesčių mokėtojų nepaklusnumas vengiant mokėti mokesčius, mokesčią konkurencija savaime kovojant su ja priverčia mažinti mokesčius ir mažiau mobiliems mokesčiniams ištekliams. Anot S.Steinmo (Steinmo, 1994) mokesčių konkurencija – persikirstymo pabaiga, o W.Sharpf (Sharpf, 1997) mano, jog mokesčių konkurencija tai lyg lenktynės link dugno. P.Gylis (Gylis, 2006) įvertina sąlygas, kada mokesčius traktuojame lyg verslo, rinkos plėtros kliuvinį, kuris iškreipia konkurenciją, atimdama išteklius iš privataus sektoriaus „neproduktyvaus“ viešojo sektoriaus naudai, taip sumažinant valstybės patrauklumą užsienio kapitalui ir mažinant tarptautinį valstybės konkurencingumą. Taigi dvejopas mokesčią konkurencijos suvokimas lemia vidinę šio reiškinio priešpriešą - veiksmus bandant suvaldyti neigiamas jos pasekmes ir teigiamą naudojimąsi šiuo reiškiniumi.

Tačiau visgi autoriui vertinant sąlygas reikia pripažinti, jog su mokesčių konkurencijos reiškiniumi globalizacijos metu valstybių vyriausybių politika yra tiesiogiai nukreipta išlaikyti konkurencingus mokesčių tarifus ir apmokestinimo būdus vien tam, jog asmenys ar esami investitoriai būtų atgrasinti nuo kapitalo perkėlimo į mažesnių mokesčių aplinką. Daugelis valstybių reformuoja savo mokesčią politiką vien tam, jog pagerintų valstybės konkurencingumą lygi, tačiau vertinant bendrą valstybių konkurencingumą mokesčių politika sudaro tik maža dalį bendrojo valstybės konkurencinio

potencialo. Todėl vertinant nacionalinį konkurencingumą būtina atsižvelgti ir tokius kriterijus kaip darbo jėgos kaina, darbo rinkos lankstumas, išsilavinimo lygis, politinis stabilumas, teisinė sistema ir aplinka bei efektyvumas.

Europos Sąjunga laikoma aukštų mokesčių teritorija, kurioje mokesčių našta viena didžiausių pasaulyje. Tačiau kartu Europos Sąjunga yra geras pavyzdys, kuris savo tikslais skatina mokestinės nelygybės mažinimą, taip beveik visiškai panaikinant barjerus laisvam kapitalo ir asmenų judėjimui. Dėl tos pačios priežasties, jog tarp didžiųjų ES valstybių narių vyrauja dideli mokesčiai, kai kurios ES šalys narės, didindamos savo konkurencinį pranašumą nekonvenciniais būdais konkuruoja mokesčiais, taip stengdamosi pritraukti užsienio investicijas, tačiau naudodamosi infrastruktūra, kuri yra finansuojama visų Europos Sąjungos narių lėšomis. Taigi tokios idėjos skatina kitų valstybių nepasitenkinimą, taip lėtinant infrastruktūrinių projektų plėtrą į taip konkuruojančias ES valstybes. Taigi tolesnė integracija Europos Sąjungoje reikalauja ryžtingų veiksmų mažinant kapitalo, darbo apmokestinimo ir vartojimo mokesčių skirtumus tarp valstybių narių. Toks netolygumas žalingai veikia Europos Sąjungos pamatinėmis nuostatomis kuriama bendrą vieningą rinką ir taip kartu drumsčiant esamą sistemą.

Vienas iš ES numatomų ir sėkmingai plačiai pritaikomų būdų sprendžiant susidariusią situaciją yra mokesčių harmonizacija ir koordinacija. Savaime „mokesčių harmonizavimas Europos Sąjungoje tai toks procesas, kurio metu skirtingos valstybių narių mokesčių sistemos derinamos taip, kad nebūtų trukdoma steigimo sutartyse nustatytiems tikslams pasiekti. Juo siekiama skatinti konkurenciją, o ja ir integraciją, bei laipsnišką ekonomikos augimą vienu metu visose šalyse“ (Buškevičiūtė, 2005, p. 273). Taigi mokesčių politika yra neišvengiama priemonė siekiant ekonominės integracijos ir ekonominę gerovės. Savaime per mokesčių politikos kuriama sistema pasireiškia ir valstybės reguliacinė funkcija, mokesčiais skatinant investicijas arba apribojant tam tikrų prekių ar paslaugų judėjimą valstybėje. Taigi kartu lyginant mokestinę harmonizaciją ir mokesčių konkurenciją vertinimui pateikiami tokie teigiami jų aspektai (Schon, 2003):



3 pav. Teigiami mokesčių harmonizacijos ir konkurencijos aspektai

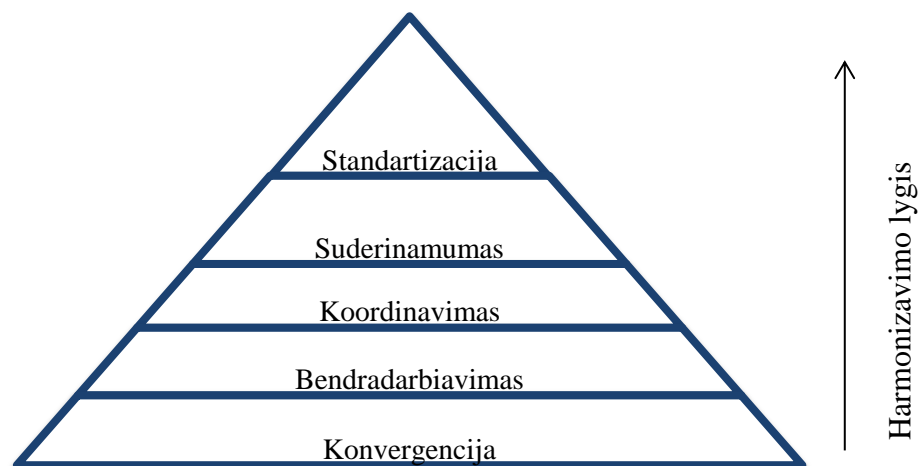
Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal (Schon, 2003)

Analizuojant harmonizaciją kaip procesą negalime neatsižvelgti į ankstesniame skyriuje išnagrinėtą mokestinės konkurencijos dviprasmiškumą, kurio šalininkai neskuba skatinti tiesioginės pilnutinės mokesčių harmonizacijos. Tačiau tarp pagrindinių Europos Sąjungos institucijų įsivyravęs tradicinis požiūris, jog tarp valstybių narių esantis mokesčių sistemų netolygumas turi būti laipsniškai panaikintas naudojantis harmonizacija. Ankstyvais Europos Ekonominės bendrijos kūrimo metais išleistose „Neumark“ išvadose (Komisija, 1963) nubrėžtos gairės integruotos ekonomikos kūrimui, kuriose nurodomi ekonomikos veikėjai tiesiog sprendžia dėl resursų panaudojimo ar perkėlimo atsižvelgdami tik į fizinius, techninius ar kitus griežtai ekonominius parametrus. Šiuo dokumentu nubrėžti tikslai nurodė, jog mokesčių netolygumai turi būti laikomi žalingais faktoriais optimaliam paskirstymo vykdymui bendruomenėje, tad mokestinė konkurencija, kaip priemonė siekti gilesnių ekonominių tikslų net nėra minima. Taip pat idėjos dėl harmonizacijos atsikartoja ir naujausiuose Europos komisijos dokumentuose, kuriuose nagrinėjamos priemonės „vidaus rinkos plėtojimui be kliūčių“ (Komisija, 2001a) ir „verslo apmokestinimas Europoje“ (Komisija, 2001b). Šie dokumentai vėlgi pabrėžia teigiamus mokesčių harmonizavimo aspektus Europos ekonomikai, nurodant, jog apmokestinimo skirtumų panaikinimas padės sumažinti apmokestinimo kaštus, o taip pat pagerins mokesčių neutralumą ir kartu mokesčių sistemų efektyvumą, suteikiant bendrai Europos Sąjungos narių mokesčių sistemoms daugiau skaidrumo.

ES taikytina mokesčių harmonizacija nėra apibūdinta ES pamatinėse sutartyse, o ir mokslinėje literatūroje nėra galimybės atrasti vieningos mokesčių harmonizacijos sampratos, tačiau mokslininkai teigia, kad tai „perėjimas prie vienodos mokesčių sistemos ir visų įgaliojimų šioje srityje perdavimas Europos Sąjungos valdžios institucijoms, kiti – kad tai atskirų klausimų mokesčių srityje sureglamentavimas“ (Ramanauskienė, Stačiokas, 2003, p. 35). Bendras nacionalinės ir ES teisės aktų bei politikos derinimo poveikis gali pasireikšti ne tik kaip harmonizavimas, bet kaip unifikavimas bei koordinavimas, tad būtina atskirti šias sąvokas viena nuo kitos:

- Unifikavimas – tai procesas, kurio metu ES teisės aktai reguliuojantys atitinkamą visuomeninį santykį visiškai pakeičia atitinkamą santykį reguliuojančius nacionalinės teisės aktus, taip nustatant visiškai vienodus reglamentavimo standartus visose teisės aktų unifikavusiose valstybėse. Europos Sąjungos išimtinai kompetencijai priklauso dalis mokesčių politikos formavimo procedūrų, tad šiuo būdu galima unifikuoti maito, akcizo mokesčių bei užsienio prekybos politiką.
- Koordinavimas – tai „procesas, kurio metu siekiama užtikrinti, kad tam tikroje srityje nacionaliniu lygmeniu reglamentuojami santykiai netrukdytų siekiamam tikslui ES lygmeniu pasiekti arba padėtų jį įgyvendinti. Koordinavimas taip pat gali būti apibrėžiamas ir kaip konsultavimasis tarp valstybių narių“ (Dagilienė, 2005, p. 337).

Sorenson (Sorenson, 2004) nurodo, jog analizuojant vienintelę alternatyvą mokesčių konkurencijai galime laikyti tarpvalstybinį mokesčių koordinavimą. Tačiau vadovaujantis Keheler (Keheler, 1993) vienu metu integruotoje aplinkoje politikos formuotojai imasi arba mokesčių konkurencijos arba mokesčio koordinavimo kelią. Cano (Cano, 1996) nurodo, kad išties harmonizacija nėra vieningas reiškinys, o greičiau egzistuoja dviem formomis ir gali pasireikšti kaip suvienodinimas arba derinimas. Cano (Cano, 1996) nuomone derinimas labiausiai tinka ankstyvose ekonominės integracijos fazėse kaip mokesčių harmonizacija tik pradedama. Kiti autoriai taipogi bandė išskaidyti harmonizacijos klasifikaciją į mažesnes grupes, kurios geriau paaiškintų situaciją. James (James, 2000) nustatė skalę, kurioje harmonizacija klasifikuojama nuo „jokios harmonizacijos“ iki „standartizacija“, o Velayos, Barreix ir Villea (Velayos, Barreix, Villela, 2007) sujungus visas teorijas ir bandymus klasifikuoti sukūrė skalę, kuri naudinga analizuojant harmonizacijos veiksmus. Ši skalė grafiškai išreikšta žemiau.



4 pav. Harmonizacijos veiksnių klasifikacija

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal (Velayos, Barreix, Villela, 2007)

Metodologiniam aiškinimui Velayos et al. (Velayos, Barreix, Villela, 2007) naudoja politinį pasiryžimą kaip kriterijų klasifikuojant harmonizacijos veiksmus. Terminai (žr. 5 pav.) gali būti aiškinami taip:

Standartizacija: tai aukščiausio lygio harmonizacija, kurios būtina sąlyga yra tokie patys mokesčiai, kurie sulygina mokesčių našta lygiaverčiuose aplinkybėse.

Suderinamumas: įtraukia mokesčių struktūros derinimą bandant kompensuoti arba atsakyti į susidarancius netolygumus, atsirandančius dėl mokesčių naštos skirtumų integracijos procese (Cano, 1996). Šioje stadijoje mokesčių struktūros elementai, tokie kaip mokesčių tarifai ar mokestinės lengvatos, nėra suvienodinti pilnutinai. Suderinamumas siejamas labiau su tolimesniais integracijos proceso tikslais kai įvertinamos prielaidos vidiniams trukdžiams.

Koordinavimas: mokesčių koordinavimo koncepcija literatūroje nėra vienodai suprantama. Tai Velayos et al. (Velayos, Barreix, & Villela, 2007) paaiškina remiantis tuo, jog koordinavimas tai tarpinė kategorija, kuri gali į savo sąvoką įtraukti ir kitus elementus iš kitų klasifikavimų. Koordinavimas tai harmonizavimo mechanizmas, kurio negalime apibrėžti viena kategorija, tačiau „Gero elgesio taisyklės“ (angl. Code of conduct) tipiškai priskiriami prie koordinavimo veiklos.

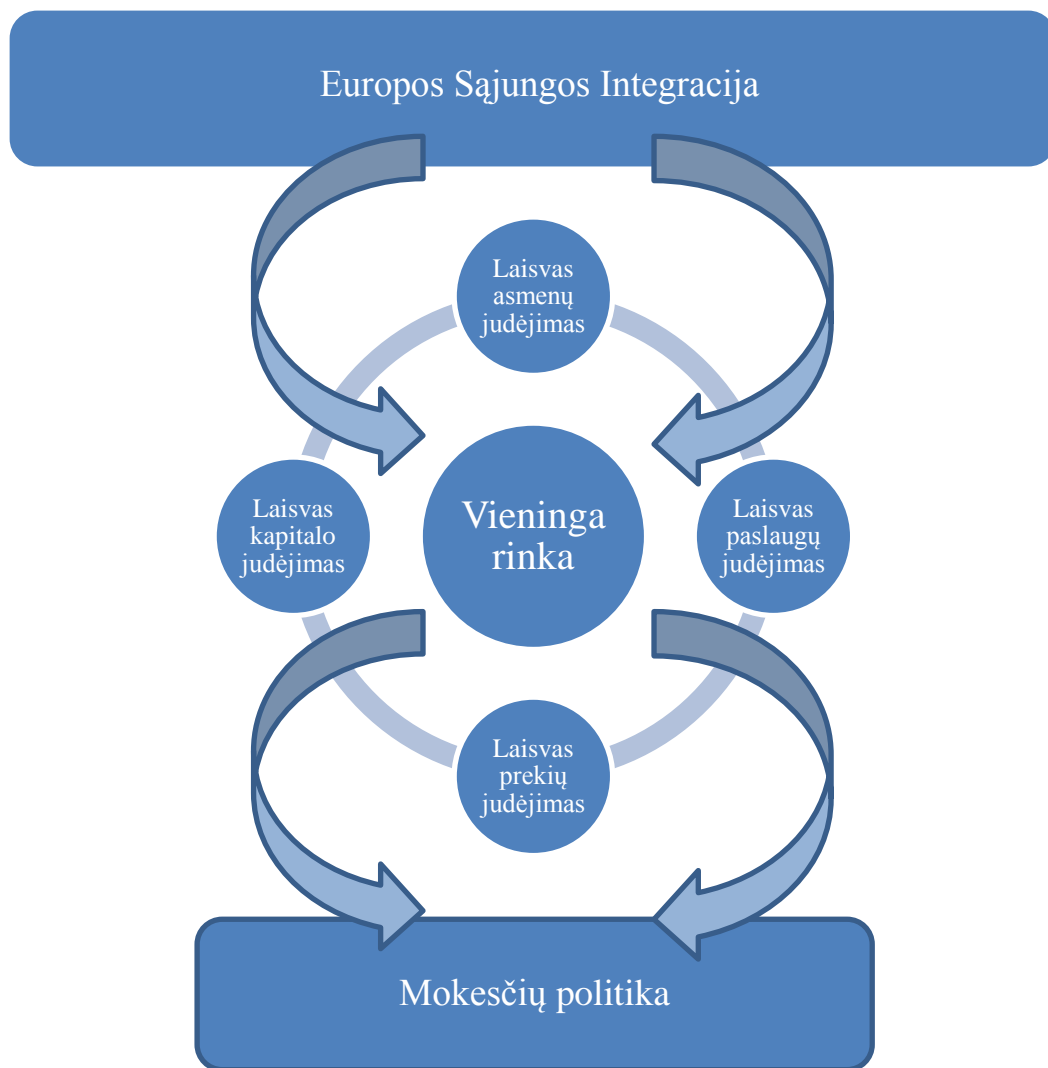
Bendradarbiavimas: viena iš būtinų bendradarbiavimo kondicijų tai abipusis bendradarbiavimas, kuris remiasi arba abipusio pripažinimo principu (keičiantis mokestine informacija) arba siekiant abipusio intereso patenkinimo (dvigubo apmokestinimo naikinimas tarp valstybių). Bendradarbiavimas jokiais būdais neįtraukia į apimtį vienodos mokesčių politikos naudojimosi, kuris yra priskiriamas prie aukštesnio harmonizacijos lygmens. Bendradarbiavimas padeda nuosekliai taikyti mokesčių sistemą bendradarbiaujant tarp skirtingų jurisdikcijų, sudarant dvišalius ar daugiašalius bendradarbiavimo mechanizmus, kurie sąlyginai derina mokesčių administravimo sistemas.

Konvergencija: Velayos et al. (Velayos, Barreix, Villela, 2007) konvergencija apibūdina kaip spontaniška judėjimą, pasirinkus vienodos mokesčių politikos kryptį, kuri lemia globalizacijos veiksnių spaudimas ir konkurencija. Konvergencija yra laikoma paskutiniu savarankišku politinės valios žingsniu. Šiame etape harmonizacijos veiksnių poreikis atsiranda ne dėl politinio spaudimo priežasčių, bet greičiau iš valstybės negalėjimo išvengti perspektyvos ir dėl šios priežasties pasirenkant imtis šių veiksnių.

Plačiau analizuojant harmonizacijos reiškinį ir pritaikant jį ES mokestiniams klausimams galima teigti, jog pagal integravimo lygi mokesčių harmonizacija galima skirstyti į minimalią arba maksimalią (Manko, R., Members' Research Service, 2014). Minimali tai, kai ES direktyvos nurodo tik minimalias bendrosios teisės taisykles mokesčių harmonizavimui, kurios turi būti perkeltos į visų valstybių narių teisės sistemas. Minimalaus harmonizavimo metodo privalumas, jog asmenys, kurių santykiai reguliuojami gauna teises ir pareigas, tačiau valstybės narės išlaiko pasirinkimo laisvę taikyti optimalius apsaugos ribojimus, taip nesuvaržant valstybių suverenumo ir taip lengviau pasiekiant suharmonizuotą mokestinę aplinką. Tokios harmonizacijos trūkumas, jog kiekviena valstybė narė, nors ir nustatydamas minimalius reikalavimus, gali taikyti skirtingus maksimalius reikalavimus, tad paliekama fragmentuotai sureguliuota teisinė bazė dėl kurios sunku veikti tarp skirtingų valstybių su skirtingais teisinio reguliavimo ribojimais. Tokiu būdu yra harmonizuotos teisės normos, reglamentuojančios pridėtinės vertės ir akcizo mokesčių žemesniąsias ribas. Maksimali (pilna) harmonizacija mokesčių harmonizacija, tai harmonizacija kai ES teisės reguliavimas perkeliamas pilnai, nenustatant valstybei narei diskrecijos teisės nustatyti reguliavimo viršutines ribas. Tokiu būdu sukuriama vienoda teisinis mokesčių reguliavimas visose valstybėse narėse ir taip harmonizuotas atitinkamo santykio teisės normos. Maksimalus harmonizavimas padeda sumažinti valstybių narių galimybes taikyti skirtingus standartus ir tokiu būdu padeda pasiekti bendros rinkos tikslus. Tokiu harmonizavimo trūkumas, jog valstybėms narėms yra labai sunku surasti kompromisą dėl numatomo harmonizavimo apimties ir ribų. Šiuo būdu harmonizuotos mokesčių reglamentavimas. Pasak mokslininkų (Nerudova, 2008) mokesčių harmonizacijos procese gali būti identifikuotos trys pagrindinės derinimo fazės (tačiau kiekvienas harmonizacijos procesas nebūtinai turi pereiti jas visas): pirmame etape harmonizuojamas mokestis turi būti pasirinktas, antrame etape vyksta mokesčio bazės harmonizavimo procedūros ir trečiame etape mokestis yra suharmonizuotas. Toliau nagrinėjant harmonizacijos procesus galima įvardinti skirtingus mokesčių harmonizacijos lygius: mokesčiai skirtingi visose valstybėse; dalis mokesčių yra bendri ir dalis nacionalinių mokesčių yra dalinai suharmonizuoti; vienodi mokesčiai visose valstybėse. Skirtingas mokestinės harmonizacijos lygis, kuriame mokesčiai yra skirtingi visose valstybėse taip pat gali būti padalintas į situacijas, kai mokesčių harmonizacija visiškai neegzistuoja (tarp valstybių nėra dvigubo apmokestinimo sutarčių ir jokio

administracinio bendradarbiavimo) ir situacijas, kai egzistuoja menka harmonizacija (esama dvigubo apmokestinimo sutarimų ir vyksta bendradarbiavimas administraciniame lygyje). Skirstant mokestinę harmonizaciją į tiesioginę ir netiesioginę (Nerudova, 2008), įvardinama, jog tiesioginę harmonizaciją galime suprasti kaip klasikinės harmonizacijos procesą, kurio metu taikomos priemonės yra tiesiogiai nukreiptos mokestinių priemonių vienodinimui. Netiesioginė harmonizacija suprantama kaip pastangos pasiekti tam tikros mokestinės harmonizacijos, taikant priemones harmonizuojant skirtingas teisės sritis – pavyzdžiui komercinę ar įmonių teisę. Šiuo metu šis požiūris lengvai pastebimas stebint pelno apmokestinimo reguliavimo iniciatyvas Europos Sąjungoje. SESV sutarties 113 ir 115 straipsniais numatoma, jog harmonizacijos proceso pagrindinis tikslas yra bendros rinkos sukūrimas ir jos funkcionavimas. Jei mes harmonizaciją laikytume priemone pasiekti šį tikslą, tai harmonizaciją vėlgi galėtume skirti į teigiamą ir neigiamą. Teigiamą harmonizaciją šiuo aspektu yra procesas, kurio metu nacionalinės ES valstybių narių mokesčių sistemos taikant direktyvas, reglamentus ir kitas teises priemones, yra suvienodinamos. Pozityvios harmonizacijos rezultatas yra vienodos mokestinės taisyklės visose valstybėse narėse. Tuo tarpu neigiamu aspektu harmonizacija yra ES teisingumo teismo veiklos rezultatas. Mokesčių harmonizacija neigiamu aspektu negali būti laikoma harmonizacija tikrąją šio žodžio prasme, dėl priežasties, jog sukurta teismų praktika nesuteikia oficialiai galiojančių taisyklių visoms valstybėms narėms kartu. ES teisingumo teismo sprendimai galioja pilna apimtimi tik šalims, kurios yra įtrauktos į nagrinėtą bylą, tad dėl šios priežasties ES teisingumo teismas nesuteikia tiesioginės pagalbos, todėl neigiama mokesčių harmonizacija negalės nustatyti taisyklių visoms valstybėms kartu.

Taigi ES mokesčių politikos derinimo veikloje žymiai labiau paplitęs mokesčių koordinavimo reiškinys, kuriuo mokesčių reguliavimo kompetencija, reguliuojant ir nenusižengiant ES tikslams, paliekama šalims narėms. Harmonizavimo būdas yra aktualus netiesioginių mokesčių sričiai, kadangi mokesčiai vienodinami vystant nacionalinio lygmens teisinius santykius. ES skirtingos ekonominės integracijos sukurtiems netolygumams šalinti numato, jog harmonizacija yra tinkamas kelias pasiekti užsibrėžtus tikslus, tačiau dėl valstybių narių skirtumų ir politinio pasiryžimo skirtumų harmonizacija derinama, pasirenkant kitus alternatyvius mokesčių koordinavimo metodus, o minimalią ar maksimalią harmonizaciją taikant tik svarbiausių mokestinių santykių sureguliuvimui.



5 pav. Integracijos ir mokesčių politikos struktūra

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Taigi pateikiamas paveikslas (žr. 6 pav.) atspindi skyriaus apibendrinimą. Galima teigti, jog Europos Sąjunga žengianti link glaudesnės integracijos skirtingais laikotarpiais susidūrė su įvairialypiu požiūriu į integracijos veiksnius. Ekonominė integracija sukūrė prielaidas ES nusistatyti bendrą tikslą sukurti bendrą vieningą vidaus rinką. Šios rinkos veikimas pasikliauna keturių fundamentalių laisvių vienove. Mokesčių politikos, kaip platesnės ekonominės integracijos dalies, koordinavimas tampa būtina sąlyga užtikrinant vieningos rinkos veikimą. Tačiau vėlesnių ekonominės integracijos etapu metu įgyvendinta vieningos rinkos idėja kartu vertė pažvelgti į konkurencijos reiškinių užuomazgas ES ir priemonės ją pažaboti. Pagrindine ES priemone, siekiant tvarios ekonominės integracijos mokesčių srityje, pasirinkta mokesčių koordinavimo politika. Pasiectame integracijos lygmenyje kyla esminis klausimas kaip įgyvendinamos mokesčių harmonizacijos priemonės, užtikrinant tvarią ekonominę integraciją, teisingos konkurencijos garantavimą ir vieningos rinkos funkcionavimą. Atsakant į šį klausimą būtina analizuoti esamas mokesčių politikos reglamentavimo iniciatyvas ir priemones.

2. MOKESČIŲ POLITIKOS REGLAMENTAVIMAS EUROPOS SAJUNGOJE

Skyriuje aptariamas kompetencijų mokesčių reglamentavimo srityje pasiskirstymas tarp Europos Sąjungos ir valstybių narių, taip analizuojamos reglamentuotos kompetencijų rūšys, atskiri mokesčių politikos reguliavimo teisiniai pagrindai ir kompetencijų įgyvendinimo procedūros. Skyriuje atskleidžiamos mokesčių harmonizavimo reguliavimo priemonės, analizuojamos svarbiausių netiesioginių (PVM, akcizų ir muitų) ir tiesioginių mokesčių tarifų, struktūros ir mechanizmų vienodinimo iniciatyvos, pateikiamos administracinio bendradarbiavimo priemonės bei dvigubo apmokestinimo sutarčių specifika.

2.1 ES ir valstybių narių kompetencija apmokestinimo srityje

Europos Sąjungos teisėje terminas „kompetencija“ yra naudojamas apibūdinti galią, kurią valstybės narės perleidžia Europos Sąjungai vykdyti tam tikrus reguliavimo veiksmus. Šios kompetencijos yra tiesiogiai išreikštos Europos Sąjungos pamatinėje sutartyje (Europos Sąjunga, 2009), kurioje sudaromas teisinis pagrindas Europos Sąjungos institucijoms imtis reikalingų veiksmų įgyvendinant užsibrėžtus ES tikslus. Tačiau Europos Sąjunga gali veikti tik nustatytoje kompetencijos ribose, kurios nurodytos pamatinėje minėtoje Lisabonos sutartyje (Europos Sąjunga, 2009). Dėl šios priežasties kiekvienu atskiru atveju yra būtina spręsti ar yra tinkamas teisinis pagrindas ES imtis veiksmų reguliuojant santykį. Remiantis Lisabonos sutarties 2-4 punktu kompetencijos skirstomos į išimtinę, pasidalijamąją ir patariančiąją (žr. 7 pav.).



6 pav. Europos Sąjungos kompetencijų kategorijos

Šaltinis: sudaryta autoriaus

- *Išimtinės kompetencijos* apimtyje gali veikti tik Europos Sąjunga. Pagal SESV 3 straipsnį ši kompetencija apribota muitų sąjungos, vidaus rinkos konkurencijos taisyklių nustatymui, pinigų

politikos euro zonos narėms, biologinių žuvininkystės išteklių apsaugos politikoje bei bendroje prekybos politikoje;

- *Pasidalijamosios kompetencijos* ribose Europos Sąjunga dalijasi kompetencija su valstybėmis narėmis. Šios kompetencijos ribose gali veikti arba ES arba šalis narė, tačiau jei ES pasinaudoja savo kompetencija reguliuoti atitinkamos kompetencijos apimtyje esantį santykį, valstybė narė yra apribota ir negali įgyvendinti šios kompetencijos apimties iki to momento, kol ES ja naudosi. ES nustojus naudotis pasidalijamąja kompetencija valstybė narė vėl tampa įgalinta laisvai pasinaudoti teise naudotis šia kompetencija. Sritys, kurios yra priskirtos pasidalijamosios kompetencijos riboms yra nustatytos SESV 4 straipsniu, kuris nurodo, jog pasidalijamajai Sąjungos ir valstybių narių kompetencijai priskiriamos šios sritys: vidinė rinka, sutartyse numatyti socialinės politikos aspektai, ekonominės, teritorinės ir socialinės sanglauda, žemės ūkis ir žuvininkystė, aplinkosauga, vartotojų apsauga, transportas, transeuropiniai tinklai, energetika, laisvės, saugumo ir teisingumo erdvė, sutartyse apibrėžtus bendrus visuomenės sveikatos saugos problemų aspektai;
- *Koordinavimo kompetencijos*, apibrėžtoje SESV 6 straipsnyje, ribos nustatytos tokiose srityse kaip kultūra, turizmas ir švietimas. Šalis narė ir ES gali veikti kartu arba atskirai, nepanaikinat jų reguliavimo kompetencijos šiose srityse. Tai reiškia, jog ES veiksmas šios kompetencijos ribose neapriboja valstybės narės galimybių išnaudoti savąją, o sutartys net įsakmiai draudžia šios srities teisės harmonizavimą.

Kompetencija srityse, kuriose sutartimis ES neturi kompetencijos arba kur pagal pasidalijamąją kompetencija ES dar neveikė priklauso valstybėms narėms. Vykdydama kompetencija mokesčių srityje ES turi veikti atsižvelgdama į bendruosius ES teisės principus ir fundamentalias teises, nustatytas Fundamentalių teisių chartija (Taryba, 2000). Taip pat ES veikdama pagal nurodytą kompetenciją turi veikti neprieštaraudama kitoms ES sutarties nuostatoms ir principams, o taip pat subsidiarumo ir proporcingumo principams, nurodytiems ES sutarties 5 straipsnyje. Pagal subsidiarumo principą, srityse, kur ES neturi išimtinės kompetencijos ji gali veikti tik jei Sąjungos vykdytini veiksmai yra tinkamesni nei šalies narės, atsižvelgiant į siūlomo veiksmo mastą ir padarinius. Pagal proporcingumo principą ES veiksmai neturi viršyti veikslių reikalingų pasiekti ES sutartyse nurodomų tikslų.

Savarankiška ES valstybių narių mokesčių politika yra svarbus veiksnys, užtikrinantis valstybių narių prioritetus, garantuojant stabilias ir tvarias biudžeto pajamas, efektyviai valdant viešojo sektoriaus išlaidas ir siekiant ekonominio augimo. Mokesčių politikos kompetencija ES lygmeniu sutartyse nurodoma netiesiogiai ir yra siejama su vienu iš ES pagrindinių tikslų, nurodytų ES sutarties 3 straipsnyje – vidinės rinkos veikimu. Mokesčių reguliavimo klausimo svarbą galime taip pat

pastebėti ir iš pačios sprendimų priėmimo procedūros sudėtingumo: didžioji dauguma priemonių, skirtų bendros vieningos rinkos egzistavimo užtikrinimui Europos Sąjungoje yra priimami balsavimui naudojantis kvalifikuotos daugumos balsavimo būdu, išdėstytu SESV 238 straipsnio 3 dalyje, kuriuo pasiūlymui turi pritarti 55 % šalių (šiuo metu, kai yra 28 valstybės narės, tokią dalį sudaro 16 šalių), kurių gyventojai sudaro ne mažiau kaip 65 % visų ES gyventojų. Kad sprendimas būtų blokuotas, prieš jį turi balsuoti ne mažiau kaip 4 šalys (kurių gyventojai sudaro ne mažiau kaip 35 % visų ES gyventojų (Europos Sąjunga, 2009), tačiau sprendžiant mokesčių harmonizavimo klausimus sprendimą būtina priimti visais balsais vieningai. Kompetencijų balanso išlaikymo klausimas formuojant mokesčių politiką patiria didelį spaudimą dėl susidariusios situacijos tarp vidinės rinkos veikimo organizavimo, valdant mokesčius, taikomus asmenims, veikiantiems tarp skirtingų valstybių ir valstybių nacionalinio pasirinkimo dėl jų nacionalinių mokesčių sistemų dizaino ir tikslų įgyvendinimo. ES sutarties 3 straipsnio 3 dalies nuostatose išdėstoma vidinės rinkos siekiamybe. Ši ES vidinės rinkos siekiamybė glaudžiai siejasi su vieningos ES rinkos erdvėje, be barjerų užtikrinamoms fundamentaliomis prekių, paslaugų, kapitalo ir asmenų judėjimo laisvėmis, išdėstytomis SESV 21, 45-48, 49-55, 56-62, 63-66 straipsniuose. Gilesnė integracija į vidinę rinką neišvengiama be sumažinamos valstybių narių autonomijos veikti savarankiškai, tačiau savaimė integracija atneša žymios naudos, atveriant sienas ir eliminuojant prekybos barjerus. Taigi ES mokesčių politika turi didelę įtaką efektyviam bendros vieningos rinkos funkcionavimui. Tačiau bet kuris papildomas ES veiksmas valdant mokesčius gali turėti įtakos atskirų ES valstybių narių įplaukų surinkimui ir tvariam nacionaliniam augimui. Šis veiksmas taip pat gali turėti didelę įtaką bendram ES konkurencingumui pasauliniu mastu.

Kiekviena iš 28 valstybių narių turi atskirą skirtingą mokesčių sistemą, kuri yra pritaikyta prie specifinių aplinkybių. Bendradarbiavimas, veikiant tarp šių skirtingų mokesčių sistemų vidinėje rinkoje, yra vienas pagrindinių veiksnių veikiančių dabartinę ES integracijos etapą. Kaip numatyta SESV 2 straipsnio 2 dalyje, 4 straipsnio 1 ir 2 a, b, c dalyse netiesioginio apmokestinimo reguliavimui ES turi pasidalijamą kompetenciją nuo pat Romos sutarties priimtoms 1957 metais². Vadovaujantis Europos Sąjungos teise, legislatyvinis pasiūlymas visų pirma turi turėti teisinį pagrindą ES sutartyse dėl atitinkamo pasiūlymo. Ši bendra taisyklė galioja visiems ES teisės pasiūlymams. Komisija vadovaudamasi sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 113 straipsniu gali pateikti pasiūlymą dėl netiesioginio apmokestinimo reguliavimo. Šis pasiūlymas pagal SESV 113 straipsnį turi būti vieningai sutartas tarp visų 28 ES valstybių narių, veikiančių per Europos Sąjungos Tarybą. SESV 113 straipsnis nurodo, jog „Taryba, sprendama pagal specialią teisėkūros procedūrą ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, vieningai priima nuostatas dėl apyvartos

² Romos sutarties 99 straipsnis, kuris tapo sutarties dėl Europos Bendrijos įkūrimo 93 straipsniu, o vėliau SESV 113 straipsniu

mokesčius, akcizą ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas reglamentuojančių teisės aktų suderinimo, būtino užtikrinanti, kad bus sukurta ir ims veikti vidaus rinka bei bus išvengta konkurencijos iškreipimo“.

Tačiau autoriui analizuojant detaliau tenka pripažinti, jog ES neturi ypatingos kompetencijos sprendžiant tiesioginio apmokestinimo klausimus, kurie lieka palikti kiekvienos atskiros ES valstybės narės savarankiškai kompetencijai. SESV 115 straipsnis nurodo, jog „nepažeidžiant 114 straipsnio, Taryba, spręsdama pagal specialią teisėkūros procedūrą 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 vidaus rinkos sukūrimui ar veikimui, suderinimo“. Taigi šis straipsnis palieka Europos Sąjungai teisę priimti ir leisti vieningos rinkos kūrimui ir veikimui būtinus teisės aktus. Tad pasiūlymai dėl tiesioginių mokesčių reguliavimo politikos gali būti teikiami remiantis SESV 115 straipsnio nuostatomis, jei tokios priemonės yra reikalingos ES vidinės rinkos funkcionavimui užtikrinti. Sprendimai pagal SESV 115 straipsnį taip pat turi būti priimti vieningai.

Be kuriamų antrinių ES teisės aktų pagal SESV 113 ir 115 straipsnius ES gali išnaudoti savo kompetencijas leidžiant teisės aktus neturinčius įstatymo galios išleidžiant deleguojamuosius aktus pagal SESV 290 straipsnio 1 dalį, kuris nurodo, jog „Įstatymo galią turintis teisės aktas gali deleguoti Komisijai įgaliojimus priimti visuotinai taikomus įstatymo galios neturinčius teisės aktus, papildančius ar iš dalies keičiančius neesmines įstatymo galią turinčio teisės akto nuostatas“ arba įgyvendinimo aktus pagal SESV 291 straipsnio 3 dalį „2 dalyje numatytiems tikslams pasiekti Europos Parlamentas ir Taryba, priimdami reglamentus pagal įprastą teisėkūros procedūrą, iš anksto nustato valstybių narių vykdomos kontrolės, kai Komisija vykdo įgyvendinimo įgaliojimus, mechanizmų taisykles ir bendruosius principus“.

Teisės aktų leidybos procedūros priimant ES teisės priemones ES lygmeniu yra nustatytos SESV 289 straipsniu, kuris nurodo galimybę naudotis įprastos teisėkūros arba tam tikrais atvejais specialios teisėkūros procedūromis priimant naują teisės aktą, tačiau ES mokesčių teisės aktams pagal SESV 113 ir 115 straipsnius taikoma tik speciali teisėkūros procedūra. Speciali teisėkūros procedūra yra nustatoma konkrečiame aktualiaame Sutarties punkte, kuris taikomas atitinkamo santykio reguliavimui. Tokiais atvejais, nusistovėjusioje praktikoje, Europos Sąjungos Taryba yra vienintelis teisės aktų leidėjas. ES komisija turi iniciatyvos teisę pristatyti Tarybai pasiūlymą dėl atitinkamo reguliavimo, kuri savaiame gali veikti tik su visų dabartinių 28 valstybių narių vienbalsiu sutikimu. Taigi dėl ES mokesčių teisės aktų priėmimo visos ES valstybės narės turi veto teisę. Ši procedūra yra priešinga įprastai teisėkūros procedūrai, kuri yra apibrėžta SESV 294 straipsnyje ir priimant sprendimus įtraukia Europos Parlamentą bendromis vienodomis teisėmis su Taryba. Sprendimas įprasta teisėkūros procedūra priimamas aptarta kvalifikuota ES valstybių narių balsų dauguma.

Kai Europos Sąjungos narės negali sutarti dėl teisės akto priėmimo devynios ir daugiau šalių narių norinčių priimti pasiūlymą gali tai padaryti per tvirtesnio bendradarbiavimo procedūrą numatytą ES sutarties 20 straipsnio 2 dalyje ir nustatytą SESV 329 pirmą dalimi: „Valstybės narės, kurios nori pradėti tvirtiau bendradarbiauti vienoje iš Sutartyse nurodytų sričių, išskyrus išimtinės kompetencijos ir bendros užsienio ir saugumo politikos sritis, pateikia prašymą Komisijai, nurodydamos siūlomo tvirtesnio bendradarbiavimo apimtį ir tikslus. Dėl jo Komisija gali pateikti pasiūlymą Tarybai. Jeigu Komisija nepateikia pasiūlymo, apie priežastis ji praneša atitinkamoms valstybėms narėms“. Taip pat norint pasinaudoti šia procedūra būtina atitikti reikalavimus, keliamus SESV 326 ir 327 straipsniuose. Viena iš ES sutarčių sąlygų yra reikalavimas, jog pradėta tvirtesnio bendradarbiavimo procedūra dėl teisės akto pasiūlymo „nepažeis į jį neįsitraukusių valstybių narių kompetencijos, teisių ir įsipareigojimų“. SESV 114 straipsnis nurodo, jog dėl nacionalinės teisės suderinimo, naikinant netolygumus tarp nacionalinių teisės sistemų ir gerinant vidinės rinkos veikimą gali būti priimami teisės harmonizavimo teisės priemonės. Tačiau SESV 114 straipsnio 2 dalis nurodo, jog šio straipsnio nuostatos negali būti naudojamos kaip teisinis pagrindas mokesčių priemonių priėmimui, tačiau šio straipsnio nuostatos vis dar gali būti naudojamos administracinio bendradarbiavimo mokesčių srityje teisinio reguliavimo aktams priimti. Taip pat vertint Lisabonos sutarties nuostatas galima atrasti dar penkis straipsnius, kuriuose minimos mokesčių reguliavimo priemonės, tačiau jos rečiau naudojamos ES mokesčio reguliavimo srityje:



7 pav. Rečiau naudojami reguliavimo teisiniai pagrindai

Šaltinis: sudaryta autoriaus

- SESV 179 straipsnis reguliuoja teisinių ir fiskalinių kliūčių bendradarbiavimui panaikinimą mokslo, technologinio tobulėjimo ir kosminės erdvės srityse. Pagal šį straipsnį jokios ypatingos pareigos nėra perleistas Tarybai reguliuoti tai, todėl galima teigti, jog Taryba negali vienašališkai leisti teisės aktų šioje srityje;

- SESV 192 straipsnio 2 a dalimi paliekama teisė Tarybai priimti iš esmės fiskalinio pobūdžio priemonės aplinkos apsaugai, veikiant vienbalsiai ir po konsultavimosi procedūros su Europos Parlamentu, Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu bei regionų komitetu;
- SESV 194 straipsnio 3 dalis suteikia Tarybai teisę priimti iš esmės fiskalinio pobūdžio priemonės susijusias su energetika veikiant vienbalsiai ir po konsultavimosi procedūros su Europos Parlamentu;
- SESV 349 straipsnis numato ES galimybę Prancūzijos ir Nyderlandų užjūrio teritorijoms priimti priemonės, kurios įtraukia fiskalinę, muitų ir prekybos politiką;
- SESV 352 suteikia Tarybai teisę veikiant vienbalsiai priimti priemonės, reikalingas pasiekti ES pamatinėse sutartyse keliems tikslams, net ir neesant atitinkamo teisinio pagrindo.

Taigi kaip jau buvo minėta teisės akto pasiūlymas visada turi turėti teisinį pagrindą ES sutartyse. Ši bendra taisyklė taikoma visiems be išimties ES teisės pasiūlymams. Tačiau mokesstinio reguliavimo pasiūlymai dėl savo daugiareikšmiškumo gali turėti ne vieną pagrindą skirtingose ES politikos srityse. Tokiais atvejais būtina vadovautis Europos Sąjungos Teisingumo teismo praktika, kuris ne vienoje byloje išreiškė nuomonę, jog kiekviena taikytina priemonė turėtų turėti aiškų pagrindinį tikslą ir turėtų tik sutaptinai papildomai įgyvendinti antrinius tikslus. Tokiose situacijose vienintelis būtinas teisinis pagrindas yra tas, kuris tiesiogiai siejamas su pagrindinių pasiūlymo dėl priemonės tikslu. Spręsdamas byla (Commission v Council, 1993) ESTT išreiškė nuomonę:

„Jei ištyrus Bendrijos (dabar ES) teisės priemonę paaiškėja, jog ši siekia dvigubo tikslo arba ji turi dvigubus elementus ir vienas iš jų yra identifikuojamas kaip pagrindinis ar dominuojantis arba pirminis elementas, su kurio susijęs antrinis elementas bus pasiektas neplanuotai, aktas turi būti pagrįstas remiantis vieninteliu teisiniu pagrindu, reikalingu pateisinti pagrindinį, dominuojanti ar pirminį elementą“.

Taigi remiantis šia nuostata ES paliekama galimybė Sąjungos lygmeniu priimti fiskalinio pobūdžio apmokestinimo bruožų turinčias teisės normas remiantis nemokesciniu teisiniu pagrindu, kur mokesstinė nuostata yra tik antrinis elementas reguliavimo priemonėje. Kaip pavyzdys galėtų būti Europos Emisijos apsikeitimo schemos Tarybos direktyva 2003/87/EC dėl taršos leidimų apsikeitimo buvo pakeista remiantis aplinkosaugos teisiniu pagrindu, o Tarybos direktyva 1999/62/EC „Eurovignette“ dėl sunkiasvorių transporto priemonių sukeltos taršos apmokestinimo buvo paremta transporto reguliavimo teisiniu pagrindu, tačiau abiem atvejais direktyvos turėjo fiskalinių elementų.

Nors ES kompetencijai priskiriamas galimas netiesioginių mokesčių reguliavimas, tačiau tiesioginio apmokestinimo srityje valstybės narės vis dar išlaiko plačią diskrecijos ir autonomijos teisę nustatyti sau priimtinausią mokesčių politiką, o taip pat ir mokesčių tarifus bei apmokestinimo mechanizmą. Tačiau šalys narės yra priverstos derinti savo teisės aktus taip, jog jie nenusižengtų ES

teisei ir vykdomai bendrai politikai. Praktikoje tai pasireiškia tuo, jog valstybės narės yra įpareigos, naudodamosi savo kompetencija apmokestinimo srityje, neprieštarauti pamatinėms ES laisvėms, vengti diskriminacijos pilietybės klausimais ir derinti savo veiksmus valstybėms teikiant paramą. Tad pirminė ES teisė daro didelę įtaką valstybių narių mokesčių reguliavimo kompetencijai, ir taip valstybės narės turi atsižvelgti į šias pamatines nuostatas formuodamos nacionalinę mokesčių politiką:

- SESV 18 straipsnis, kuris apibrėžia bendrą diskriminacijos uždraudimą;
- SESV 21 straipsnis, kuriuo nustatomas laisvas ES piliečių judėjimas ir apsigyvenimas;
- SESV 45-48 straipsniai, dėl laisvo darbuotojų judėjimo;
- SESV 49-55 straipsniai, dėl laisvės įsisteigti;
- SESV 56-62 straipsniai, dėl laisvės teikti paslaugas;
- SESV 63-66 straipsniai, dėl laisvo kapitalo ir mokėjimo judėjimo;
- SESV 110 straipsnis, kuriuo uždraudžiama valstybėms narėms tiesiogiai ar netiesiogiai taikyti vidinį apmokestinimą kitos valstybės narės produktams, didesnę nei taikoma tokiems pat valstybės narės viduje pagamintiems produktams.

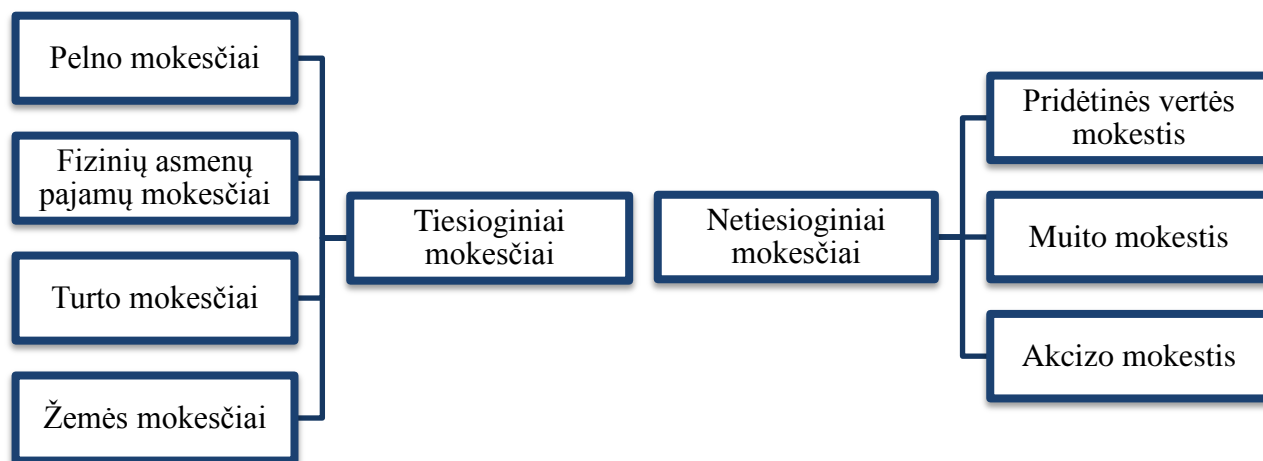
Autorius pabrėžia, jog ES teisėje vienu iš mokesčių teisės šaltiniu taip pat pripažįstamas ir Europos Sąjungos teisingumo teismo praktika. Šiam teismui, kaip ES institucijai turinčiai teise aiškinti ES teisę, pavedama netiesiogiai plėtoti ES teisę. Valstybės narės formuodamos mokesčių politika yra priklausoma nuo šių sprendimų turinio. Nors Europos Sąjungos mokesčių politika labiau plėtojama netiesioginių mokesčių klausimu, tačiau Europos Sąjungos teisingumo teismas dažnoje praktikoje aiškindamas ES teisę sukuria taisykles ir tiesioginių mokesčių klausimams, kurios turi būti tiesiogiai taikomos ateities santykiu reguliavimui. Taigi Europos Sąjungos teisingumo teismas spręsdamas bylas ir kurdamas interpretavimo taisykles atlieka ES teisės spragų užpildymo vaidmenį.

2.2 ES Mokesčių harmonizacijos ir koordinavimo reglamentavimo analizė

Mokesčiai, kaip vienas iš valstybės ir jos vienetų finansavimo būdų įvardinami kaip „įstatyminiu pagrindu besiremiantys privalomi mokėjimai į tam tikro valdymo lygio biudžetą“ (Naraškevičiūtė, Lakštutienė, 2007, p. 2). Taigi mokesčiai mokėjimai išsiskiria savo ypatingu įtvirtinimo būdu, o taip pat savo privalomumu, bei pareigų mokėti apimtimi, kurių įvykdymas gali būti užtikrintas nustatyto poveikio priemonėmis. Reiktų paminėti, jog mokesčiai savo funkcijas atlieka naudodamiesi tam tikru apmokestinimo instrumentarijumi, kuris savaime įtraukia atskirus mokesčių elementus, tokius kaip objektas, subjektas, mokesčio šaltinis, apmokestinimo vienetas, lengvatos, mokesčio suma, mokesčio ėmimo būdas bei nustatymo metodas. (Buškevičiūtė, 2015, p. 164). Kaip autoriaus minėta,

apmokestinimas yra pagrindinis šalies finansinių išteklių šaltinis, tad mokestinės pajamos leidžia valstybei išnaudoti savo suvereniteto galias tinkamai finansuojant ir įgyvendinant vykdomas politikas. Mokesčiai kaip ekonominis reiškinys atlieka fiskalinę, perskirstomąją ir reguliavimo funkcijas (Buškevičiūtė, Mokesčių sistema, 2005, p. 10). Tad įgyvendinant šias funkcijas apmokestinimas nukreiptas į lėšų surinkimą, viešųjų poreikių patenkinimą, o taip pat skirtas reguliuoti valstybėje vykstančius ekonominius ir socialinius veiksmus. Nors galima teigti, jog iš esmės mokesčiams priskiriamos pagrindinės surinkimo ir perskirstymo funkcijos įgyvendina pagrindinį mokesčių tikslą finansuoti, tačiau būtina atkreipti dėmesį ir į reguliacinės funkcijos svarbą, kuri atlieka net didesnę vaidmenį formuojant valstybės ekonominės ir socialinės politikos gaires. Mokesčiai pagal apmokestinimo būdą skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius:

- *Tiesioginiai mokesčiai* – tai mokesčiai, kurie nustatomi tiesiogiai mokesčių subjektams ir jie yra šių mokesčių mokėtojai. Nustatant tiesioginius mokesčius atsižvelgiama į mokesčių mokėtojų pajamų lygį ir kitus veiksmus, aktualius surinkimui;
- *Netiesioginiai mokesčiai* – tai mokesčiai, kurie nustatomi prekėms, paslaugoms, ir juos apmoka tie, kurie perka prekes ir naudojami apmokestintomis paslaugomis. Netiesioginiai mokesčiai yra įtraukiami į prekių ir paslaugų kainą. Šiuos mokesčius vienodai moka visi įgyjant prekę ar paslaugą (Levišauskaitė, Ruškys, 2003, p. 88).



8 pav. Tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal (Levišauskaitė, Ruškys, 2003)

Tiesioginiams mokesčiams priskiriami pelno, fizinių asmenų pajamų, turto ir žemės mokesčius, o netiesioginiams priskiriami pridėtinės vertės, muito ir akcizo mokesčiai (žr. 8 pav.)

Derinant teisės aktus būtina tiksliai apibrėžti teisinių santykių, kuriuos reglamentuoja konkretus ES teisės aktas, teisinę aplinką, nes nuo šių veiksnių priklauso atskirų valstybių narių teisės sistemų suderinamumo lygis. Remiantis Lietuvos Nacionalinės teisės aktų derinimo su Europos Sąjungos

metodiniais nurodymais numatoma, jog „harmonizavimas - tai toks ES teisinių priemonių pagalba siekiamas suderinamumo lygis, kai ES lygiu sukuriamos vienodos teisinės prielaidos (pagrindai), kuriais remiantis vyksta tolesnis reglamentavimas nacionaliniu lygiu. Atsižvelgiant į siekiamus atskirose srityse tikslus harmonizavimo lygis gali būti skirtingas: pradedant nuo visiško (totalaus) harmonizavimo, kai nustatomos detalios bendros taisyklės, pavyzdžiui, užtikrinant pagrindinių vidaus rinkos laisvių įgyvendinimą, iki minimalaus - aplinkos apsaugos, darbuotojų apsaugos srityse, kai nustatomi tam tikri minimalūs standartai“ (Europos teisės departamentas, 1999). Todėl mokesstinė harmonizacija Europos Sąjungoje gali būti suprantama kaip mechanizmas, kuriuo panaikinamos mokesstiniai barjerai, kurie trukdo tvariam ir tolygiam vidinės rinkos veikimui arba kurie paveikia teisingą konkurenciją vidinėje rinkoje. Tariant situacija reiktų paminėti, jog Europos Sąjungos mokesčiu harmonizacijos politikos tikslas nėra įvesti unifikuotą mokesčių sistemą, o pasiekti mokesčių sistemų apylygę konvergenciją, sukuriančią neutralią mokesstinę aplinką tarp valstybių narių. Galima teigti, jog harmonizuojant mokesčių reglamentavimą Europos Sąjungoje vadovujamasi dviem požiūriais:

- Netiesioginiu mokesčių harmonizavimas remiasi mokesčių tarifų sulyginimu arba vienodos mokesčių politikos įgyvendinimu Europos Sąjungoje. Vadovaujantis šiuo požiūriu siekiama aukštesnio lygio integracija Sąjungoje, eliminuojant nacionalinių tikslų prioritetą prieš iškeltus bendrus ES tikslus.
- Tiesioginiu mokesčių harmonizavimas vadovujasi skirtingų mokesčių požiūriu, kai nacionalinės mokesčių sistemos veikia kaip bendrų tikslų siekimo priemonė, kur ES narėms paliekamas pilnas suverenitetas ir teisė reguliuojant mokesčių sistemas ir jas koordinuojant tik nežymiai. Vadovaujantis šiuo požiūriu laikomasi nuomonės, jog mokesčių harmonizavimo lygis turi išlaikyti *status quo* tarp valstybių nariu nacionalinių interesų ir mokesčių politikos vienodinimo.

Netiesioginių mokesčių harmonizavimo reglamentavimas

Nuo pat Europos Ekonominės Bendrijos (EEB) ištakų valstybės narės įsijungusios į tuometinę Europos Ekonominę bendruomenę turėjo daugybe skirtumų, iš kuriu vienas esminių buvo skirtingos apmokestinimo sistemos, kurios galėjo trikdyti laisvą paslaugų ir prekių judėjimą. Netiesioginiais mokesčiai Europos Sąjungoje laikomi PVM, akcizo ir maito mokesčiai, taip pat mokesčiai taikomi apmokestinti energijos šaltinius, užtikrinti aplinkos apsaugą bei transporto priemonėms apmokestinti. Šių mokesčių harmonizavimo pagrindas numatytas SESV 113 straipsnyje, kuriame reguliuojamos nuostatos dėl apyvartos mokesčių, akcizo mokesčių ir kitu formų netiesioginių mokesčių derinimas.

Pridėtinės vertės mokestis – tai pirmasis mokestis, kurį buvo nuspręsta derinti bendru ES lygiu. Tuometinėje ekonominėje erdvėje vienintelė Prancūzija taikė šiuolaikinę pridėtinės vertės mokesčio struktūrą. Esminiai skirtumai buvo susiję su apmokestinimo naštos pasiskirstymu tarp tiesioginių ir netiesioginių mokesčių ir apmokestinimo procedūrų organizavimo. Pirminė EEB idėja sujungti visas valstybes į vieną fiskalinę teritoriją buvo greitai nurašyta kaip neįmanoma dėl reikalingo pernelyg plataus mokesčių harmonizavimo mechanizmo. Tuo būdu EEB savo veikloje įtvirtino fiskalinio neutraliteto tarp narių sampratą, kurios tikslas buvo panaikinti įtaka laisvos prekybos judėjimui bendrijoje ir įgyvendinti vienodas rinkos konkurencijos sąlygas tarp valstybių narių (Tyc, 2008). Šiuo aspektu fiskalinis neutralitetas taip pat reiškė, jog muito mokesčių barjeras negali būti pakeistas mokestine našta. Prekes ir paslaugas iš kitų valstybių narių negali būti santykinai diskriminuojamos, prioretizuojant vietines. Tačiau nors Europos Sąjunga turėjo kompetencijos elementus netiesioginių apmokestinimo srityje nuo pat 1957 metų, tačiau tik 1967 metais šešių ES valstybių įkūrėjų Europos Ekonominės Bendruomenės ministrų taryba išnaudojo savo kompetenciją vadovaudamasi Romos sutarties 99 ir 100 straipsniais (dabar atitinkamai SESV 113 ir 115 straipsniai) priimant pirmąją ir antrąją tarybos direktyvas dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) harmonizavimo. Šios direktyvos išskėlė reikalavimą valstybėms narėms pakeisti savo nacionalines apyvartos mokesčių apmokestinimo sistemas į PVM mokesčio sistemas, neutralią apyvartos mokesčių sistemas ir įvesti bendros koordinuotos sistemos mechanizmą. Šie pirminiai pokyčiai buvo pirmas žingsnis link dalinės PVM mokesčio harmonizacijos, taip mažinant mokestinius skirtumus, kurie darė įtaką teisingos konkurencijos veikimo principams ir trukdė vykdyti prekybą.

Pirmoji direktyva 67/227/EEC tikslingai skirta pakeisti valstybių narių apyvartos mokesčių sistemas, taip jas harmonizuojant bendroje vidaus rinkoje. Šioje direktyvoje numatoma, jog Komisija įpareigoja visas valstybes nares pakeisti egzistuojančią apyvartos mokesčių sistemą į vienodą pridėtinės vertės mokesčių sistemą, taikant bendrus vartojimo mokesčių principus, kurie būtų taikomi visiems produktams ir paslaugoms bei būtų nustatyti procentine pardavimo kainos išraiška, nebūtų priklausomi nuo gamybos bei distribucijos etapų. Tokios PVM sistemos įgyvendinimas tarp valstybių narių garantavo PVM mokesčio neutralitetą kaip vieną pagrindinių principų. Tačiau šia direktyva numatoma, jog valstybių narių kompetencijai paliekamas mokesčio tarifo dydžio ir apmokestinimo išlygų nustatymo klausimas.

Antroji direktyva 67/228/EEC skirta tiesiogiai apibūdinti PVM mokesčio objektą. Šia direktyva nustatyta, jog apmokestinimo objektas yra mokesčių mokėtojo prekių pardavimas ir paslaugų teikimas valstybės narės teritorijoje ir prekių importas. Direktyva aiškiai nurodė mokesčio mokėtojo pareigos mokėti mokesčius parduodant prekes ar teikiant paslaugas įgyvendinimo vieta. Pagal šią direktyvą valstybėms narėms palikta diskrecijos teisė, priimant specialias teises normas mokesčių vengimo

ribojimui, teises nustatyti programas mažoms ir vidutinėms įmonėms, o taip pat nustatyti specialias programas žemės ūkio sektoriui. Ši direktyva įvedė pamatinę pridėtinės vertės mokesčio nuostatą, jog PVM vidinėje bendrijos rinkoje gali būti taikomas tik galutinėje prekių ir paslaugų teikimo valstybėje ir tokiomis pat sąlygomis kaip vietiniams produktams ir paslaugoms.

Mokesčių sistemų transformacija ir teisės aktų perkėlimo procedūros kai kuriose valstybėse tapo ypatingai komplikuotomis dėl didelio spaudimo valstybių narių biudžetų išlaidoms. Belgijoje apyvartos mokesčiai buvo priimami žyminio mokesčio forma, tad perėjimas prie vartojimo mokesčių sukėlė papildomų rūpesčių. Italijoje antrosios direktyvos įgyvendinimą lydėjo nepritarimas dėl politinių priežasčių, tad dėl šių priežasčių buvo priimta trečioji direktyva 69/463/EEC. Šios direktyvos tikslas buvo prailginti terminą iki 1972 metų pabaigos, per kurį Belgijai buvo pavesta tinkamai įgyvendinti mokesstinės reformos nuostatas. Vėliau sekusios ketvirtoji direktyva 71/401/EEC ir penktoji 72/250/EEC turėjo tokį patį tikslą, prailginant direktyvos įgyvendinimo laikotarpį Italijai iki 1973 metų pabaigos.

Pirmosios ir antrosios direktyvos įgyvendinimas yra lyg pamatiniai netiesioginių mokesčių harmonizacijos procesai, kurie veikia ir dabartinį pridėtinės vertės mokesčių apmokestinimo sistemos veikimą. Šių direktyvų įgyvendinimo rezultatas nebuvo vieninga PVM sistema, nes direktyvos paliko pakankamai plačią autonomiją valstybėms narėms, nustatant mokesčines išlygas ir skirtumus (ypatingai žemės ūkio, mokesčių mažinimo importuojant ir paslaugų teikimo kitose valstybėse narėse srityse). Tad vietoje vieningos mokesstinės sistemos pasiekta koordinuota individuali mokesčių sistema su nacionaliniais bruožais.

Įvertinus susidariusią situaciją didžiausias proveržis netiesioginių mokesčių harmonizavimo srityje pasiektas priimant šeštąją direktyvą 77/388/EEC, kuri tapo pagrindine direktyva apibrėžusi mokesčio bazės, teritorinio pasiekiamumo, subjektų, mokesčių tarifų ir kitas nuostatas. Šios direktyvos tikslas - galutinai suvienodinti skirtingas nacionalines mokesčines sistemas, taikant pamatines sąlygas, išdėstytas pirmojoje ir antrojoje direktyvoje. Iki šių dienų direktyva buvo taisyta ir pildyta daugiau nei 20 kartų, todėl 2006 metais buvo priimta direktyva 112/2006/EC, kuri konsoliduoja visus priimtus pakeitimus ir sudaryta iš šeštosios direktyvos bei kitų direktyvų viename tekste. Struktūrinė harmonizacija buvo baigta su vieningos netiesioginių mokesčių sistemos įgyvendinimu. Tolesnis mokesčių sistemų integracijos žingsnis reikalavo mokesčių tarifų vienodinimo. Tačiau šis žingsnis buvo ne ką lengvesnis nei sistemos keitimas ir kaip mokslininkai (Nerudova, 2008) nurodo susidūrė su tokiais faktoriais:

- Mokesčių tarifų vienodinimas yra vertinamas kaip kišimasis į nacionalinį suverenitetą ir valstybės kompetencijas;

- Mokesčių tarifai gali tarnauti kaip priemonė vykdant fiskalinę politiką – jų harmonizavimas nepalieka valstybėms narėms erdvės daryti įtaką pasiūlos ir paklausos dėsniams ekonomikoje;
- Mokesčių tarifų harmonizavimas kelia grėsmę valstybių narių biudžetams, o ypač valstybėse narėse, kuriose netiesioginiai mokesčiai sudaro didelę dalį biudžeto pajamų;
- Europos komisijos nenoras teisiniais būdais priversti ir užtikrinti aktualių direktyvų perkėlimą į valstybių narių mokesčių sistemų reglamentavimą;
- Nacionalinės tradicijos – valstybėms sunku apleisti susiformavusių mokestinių tradicijų principus ir bruožus.

Dėl paminėtų priežasčių Europos komisija, vykdydama mokesčių vienodinimo procedūras, buvo priversta pakeisti požiūrį į mokestinę harmonizaciją. Visiška mokestinė harmonizacija, kuri reiškė nacionalinio mokesčių sistemų identiteto panaikinimą tuo integracijos metu tapo nebeįmanoma, tad buvo pasirinktas harmonizacijos principas, kuris remiasi apytiksliais tarifų harmonizavimu. Taigi įgyvendinant nusistatyta vieningos bendros rinkos tikslą 1991 metais priimta direktyva 91/860/EEC panaikinusi fiskalines ribas tarp atskirų valstybių narių ir prisidėjo prie tolesnio pridėtinės vertės mokesčio harmonizacijos plėtojimo. Šios direktyvos 91/860/EEC pokyčiai fiskalinėms riboms sudarė:

- Prekės perkamos privačių subjektų yra išskirtinai apmokestinamos pirkimo valstybėje (panaikinant mokesčių grąžinimo procedūras) išskyrus transporto priemones;
- Eksporto ir importo sistemos Europos Sąjungoje buvo pakeistos nustatant prekių ir paslaugų įsigijimą ES ekonominėje erdvėje;
- Importo ir eksporto sistema pritaikoma tik prekybai su trečiosiomis valstybėmis.

Harmonizuojant pridėtinės vertės mokesčio sistemą nustatytos dvi pagrindinės taisyklės:

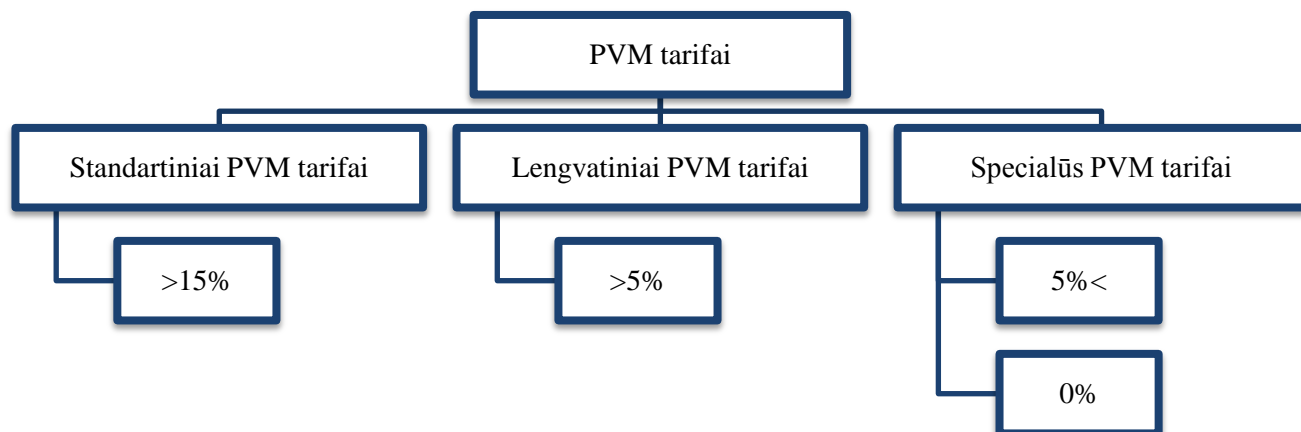
1. Standartinis tarifas taikomas visoms prekėms ir paslaugoms;
2. Europos Sąjungos valstybė gali taikyti vieną arba du sumažintus tarifus, tačiau tik prekėms ir paslaugoms nurodytoms PVM direktyvoje.

1993 metais pradėjusi veikti direktyva 92/77/EEC (vėliau įtraukta į 112/2006/EC direktyvos apimtį) nustatė minimalius PVM tarifus:

- standartinis minimalus PVM tarifas – 15%
- sumažintas minimalus PVM tarifas – 5%

Direktyva taip pat nustatytos specialios taisyklės dėl specialių PVM tarifų, kurie taikomi kai kuriais atvejais kaip išlygos pagrindinėms taisyklėms. Dėl istorinių priežasčių ir tam tikrų aplinkybių atskiroms valstybėms yra leista naudotis specialiomis taisyklėmis pereinamuoju laikotarpiui, tiksliai tikintis, jog valstybių specialieji PVM mokesčiais per tam tikrą laiką padidės ir atitiks bendras PVM direktyva keliamas taisykles. Pagal šias specialias taisykles valstybėms leidžiama išlaikyti mažesnius

nei minimalus 5% sumažintas tarifas ir taikyti juos prekėms ir paslaugoms, nenurodytoms pagal PVM direktyvos 102-128 straipsnius, kurie reguliuoja sumažintų tarifų taikymo apimtį.



9 pav. ES 112/2006/EC direktyva nustatyti taikomi PVM tarifai

Šaltinis: sudaryta autoriaus

1995 ir dar kartą 1998 metais Komisija pasiūlė nustatyti 25% maksimalų standartinį PVM tarifą, tačiau parlamentas tokiam siūlymui pasipriešino. Kadangi minimalus 15% standartinis PVM tarifas buvo nustatytas kaip laikina reguliavimo priemonė, dėl tarifų sistemos reformos kilusiomis diskusijomis nebuvo pasiekta sutarimo, todėl direktyva 2010/88/EU iki 2015 metų galo buvo pratęstas galioti galiojantis minimalus standartinis 15% PVM tarifas. Vėlesnės PVM sistemos reguliavimo iniciatyvomis buvo bandoma minimaliai fragmentuotai reguliuoti iškilusius kliuvinius, tokius kaip Tarybos direktyva 2008/9/EC nustatant tikslias taisykles dėl PVM mokesčių gražinimo kaip nurodoma pagal 2006/112/EC, asmenims, kurie yra įsikūrę kitoje valstybėje nei yra apmokestinami arba Tarybos direktyva 1999/85/EC reguliuojant darbui imlių paslaugų PVM apmokestinimą, taikant sumažintą PVM tarifą, tačiau tokie pakeitimai siejami tik su minimaliomis priemonėmis valdyti esama PVM apmokestinimo sistemą, nebandant jos koreguoti iš pamatų.

Nors vertinant ES harmonizacijos procesus didžiausiu laimėjimu turime laikyti pridėtinės vertės mokesčio harmonizacija, tačiau vertėtų aptarti ir problemas, kurios atsirado harmonizuojant integruotą bendrą akcizų sistemą Europos Sąjungoje. **Akcizai**, kaip ir kiti netiesioginiai mokesčiai, daro didelę įtaką vidinės rinkos veikimui, todėl harmonizuojant muitus buvo būtina atsižvelgti į akcizų tarifų vienodinimą, išvengiant tam tikrų valstybių narių netolygios konkurencijos veiksmų, naudojant mažus arba nulinius akcizo tarifus. Akcizų mokesčių suvienodinimas siejamas su vidinės rinkos veikimu. Analogiškai kaip ir PVM mokesčiui akcizams buvo pasirinktas apmokestinimo galutinėje valstybėje principas, taigi apmokestinimas vyko valstybėje narėje, kurioje produktas yra sunaudojamas. Šiuo atveju apmokestinimo kilmės šalyje principas negalėtų užtikrinti siekiamo fiskalinio neutralumo. Akcizų harmonizavimas Europos Sąjungoje yra paremtas dviemėmis direktyvų grupėmis:

- Direktyva 92/12/EEC, kuri buvo panaikinta, pakeičiant įgyvendinus ją aktualia 2008/118/EB direktyva. Ši direktyva dar vadinama horizontaliąja direktyva, kuri veikia kaip pagrindinė reguliavo priemonė prekių, kurioms taikomi akcizai gamybai, laikymui ir transportavimui.
- Struktūrinė direktyva siejama su akcizų struktūros harmonizavimu. Šia direktyva akcizo mokesčiai skirstomi į taikomus mineralinėms alyvoms, alkoholiniams gėrimams ir tabako produktams. Keturios direktyvos dėl apytikslių mokesčių dydžių, taikomų nustatytiems akciziniams produktams:
 1. Direktyva 2003/96/EC – dėl energijos produktų ir elektros gamybos;
 2. Direktyvos 92/83/EEC ir 92/84/EEC – dėl alkoholio ir alkoholinių gėrimų;
 3. Direktyva 2011/64/EU – dėl tabako gaminių.

Šie gaminiai apmokestinami:

- Pagaminimo, išgavimo Europos Sąjungoje metu;
- Jų importo į ES metu.

ES **muitų** sistemos derinimas yra laikomas vienu iš pagrindinių sėkmingos ES integracijos ir harmonizacijos pavyzdžių. Muitai, kaip atskiras netiesioginis mokeskis, nuo pat ES ekonominės integracijos pradžios buvo laikomi viena iš sričių, kuri gali trukdyti sėkmingam prekybos plėtojimui, taigi muitų taikymas reikalavo sistemingo tarptautinės prekybos apribojimų panaikinimo ir tokių mokesčių sukurtų kliūčių mažinimo. Remiantis SESV 3 straipsnio 1 a) dalimi ES suteikta išimtinė kompetencija reguliuojant muitų sąjungai reikiamas priemones. Pagal pamatinės SESV sutarties 206 straipsnį nurodoma, jog “pagal 28–32 straipsnius sukurdamą muitų sąjungą, Sąjunga bendram labui prisideda prie darnaus pasaulio prekybos plėtojimo, laipsniško tarptautinės prekybos ir tiesioginių užsienio investicijų apribojimų panaikinimo bei muitų ir kitų kliūčių mažinimo”, tokiu būdu pamatine sutartimi plačiai reglamentuojant muitų sąjungos vienodinimo priemones turime muitų harmonizavimą laikyti viena pagrindiniu tolesnės integracijos prielaidų. Vadovaujantis SESV 207 straipsnio nuostatomis, kuriuo reglamentuojama bendra ES prekybos politika grindžiama nuostata, jog “vienodais principais, ypač keičiant muitų tarifų normas, sudarant muitų tarifų ir prekybos susitarimus, siekiant suvienodinti liberalizavimo priemones, eksporto politika ir prekybos apsaugos priemones“. Remiantis šiais straipsniais nustatyta išimtinė kompetencija Sąjungai, o taip suteikiamas teisinis pagrindas ES lygmeniu reguliuoti muitų tarifus ir reglamentuoti priemones, šalinančias kliūtis laisvai prekybai. Galima teigti, jog muitų sąjungos sukūrimas buvo vienas esminių neatskiriamų vieningos bendrosios rinkos elementų. Šešių EEB valstybių iniciatyva bendrasis muitų tarifas tarp tuometinių nariu įsigaliojo 1968m., taip galutinai įkuriant EEB muitų sąjungą. Muitų sąjungoje nustatytas bendras išorinis muitų tarifas trečiųjų valstybių atžvilgiu, taip suformuojant pagrindą laisvosios prekybos erdvei EEB viduje. Visoje Europos Sąjungoje nustatyti vienodi išoriniai muitų dydžiai, prekėms,

vertinant jų kilmės valstybes, o tuo būdu saugant ES narių ekonominius interesus. Tad Europos Sąjunga reglamentuoja iš trečiųjų valstybių importuojamų prekių muitų tarifus bei normas reguliuojančias išimtis, o taip pat nustatant atskirus taikomus ribojimus. Bendros vieningos ES muitų sąjungos teisinis pagrindas nustatytas SESV 28 straipsnio 1 dalimi, kuri numato, jog „Sąjunga apima visą prekybą prekėmis apimančią muitų sąjungą, kurioje tarp valstybių narių uždraudžiami importo ir eksporto muitai bei visi lygiaverčio poveikio mokesčiai, o jų santykiams su trečiosiomis šalimis nustatomas bendrasis muitų tarifas“. O svarbiausios Muitų sąjungos nuostatos numatytos SESV sutarties 30 straipsnyje, nurodant, jog „Valstybių narių tarpusavio prekyboje uždraudžiami importo ir eksporto muitai ir lygiaverčio poveikio mokesčiai. Šis draudimas galioja ir fiskalinio pobūdžio muitams“ ir 31 straipsniu „Pagal bendrąjį muitų tarifą mokėtinus muitus, remdamasi Komisijos pasiūlymu, nustato Taryba“. Taigi galiojančios nuostatos, apriboja valstybių narių kompetenciją nustatant papildomus muitus ar lygiaverčio poveikio mokesčius importuojamoms ir eksportuojamoms prekėms iš trečiųjų valstybių.

Apibendrinus galima teigti, jog ES harmonizuodama netiesioginių mokesčius (PVM, akcizus ir muitus) vidutiniam laikotarpiui užtikrino tinkamą vieningos rinkos veikimą. Muitų ir akcizų sistemoms keliant daugiau rūpesčių šių mokesčių harmonizavimo procesai kėlė didesnę poreikį koordinuoti. PVM sistemos derinimas taip pat gali būti laikomas vidutinio laikotarpio laimėjimu. Galima teigti, jog bendrai netiesioginiai mokesčiai Europos Sąjungoje pasiekė aukštą fiskalinio neutraliteto laipsnį, tačiau mokesčių sistemos negali likti statiškos keičiantis ekonominei aplinkai bei siekiant glaudesnės integracijos tarp valstybių narių.

Tiesioginių mokesčių harmonizavimo reglamentavimas

Nuo pat ES įkūrimo tiesioginio apmokestinimo sistemos Europos Sąjungos narėse turėjo panašią struktūrą. Visos valstybės, išskyrus Italija, taikė vienodą pelno ir pajamų apmokestinimo sistemą. Tačiau formalus struktūrinis panašumas išties slėpė didelius šių sistemų skirtumus tarp tokių veiksmų kaip metodų, taikomų nustatyti mokesčių bazę, išskaitų nustatymo taisyklių ir pardavimo mokesčių, kurie savaime darė įtaką galutiniai mokėtojo mokesčinei naštai. Europos komisija gerbdama taikomas skirtingas valstybių narių apmokestinimo metodikas susitelkė į tuos mokesčius, kuriuos būtų galima bent dalinai harmonizuoti, taip padedant panaikinti vieningos rinkos veikimui trukdančias kliūtis. Tiesioginiais mokesčiais apmokestinamos fizinių asmenų pajamos ir juridinių asmenų pelnas, nekilnojamas turtas ir kt.. ES pamatinėse sutartyse tiesioginių mokesčių vienodinimo galimybė tiesiogiai nėra numatyta, tokiu būdu valstybėms narėms paliekant plataus masto suverenitetą tiesioginio apmokestinimo srityje. Prioritetinius tikslus, harmonizuojant tiesioginius mokesčius ir priemones, Komisija nustatė komunikate dėl „valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų

koordinavimo vidaus rinkoje“. Šiuo komunikatu komisija nustato, jog „koordinavimo tikslas nėra pakeisti dabartines nacionalines mokesčių sistemas vienoda ES sistema, o užtikrinti, kad tokios nacionalinės sistemos galėtų nenutrūkstamai veikti kartu“ (Komisija, 2006).

Verslo subjektų mokamas **pelno mokestis**, kuris integravus rinkas ir užtikrinant laisvą kapitalo judėjimą, tapo ypatingai mobilus, o taip sukuriama prielaidos gaunamam kapitalui nevaržomai judėti į valstybes nares, kuriose taikomi labiausiai palankus mokestiniai režimai. Europos komisija praktinės harmonizavimo naudai tikslui pasiekti pirma pasirinko struktūrinio harmonizavimo būdą, kurį galiausiai turėjo sekti mokesčių tarifų harmonizavimo etapas.

Dėl augančios globalizacijos ir didėjančios daugiašalių korporacijų įtakos, kurios siekė išnaudoti visus vidinės rinkos privalumus verslo reikalams buvo būtina imtis veiksmų. Tam buvo įkurtas ES Ruding komitetas, kurio pagrindiniai tikslai buvo išsiaiškinti (Brinkmann, Riecker, 1993): a) Ar skirtingos pelno apmokestinimo sistemos daro įtaką vidinei rinkai (ypatingai jei jos veikia konkurenciją ir investicijas)?; b) Ar sudaromos kliūtys gali būti pašalintos per rinkos jėgas ir mokestinę konkurenciją ar valdant situaciją būtina intervencija?; c) Kokias teises priemones yra būtina priimti, kad būtų panaikintos ar pakeičiamos susidariusios kliūtys? Įvertinus tyrimo ataskaitą prieita prie išvados, jog skirtumai tarp skirtingų pelno apmokestinimo sistemų sukelia kliūtis bendros vieningos rinkos veikimui ir daro ypatingai didelę įtaką sprendimui dėl daugiašalių investicijų plėtojimo. Dėl šių priežasčių Europos Sąjunga nusistatė tokius prioritetus sprendžiant susidariusią situaciją (Brinkmann, Riecker, 1993):

- Panaikinti nacionalinių mokesčių sistemų nuostatas, kurios sukelia kliūtis užsienio investicijoms;
- Sukurti taisykles, taikomas nustatant mokesčių bazę, ir nustatyti minimalius mokesčių tarifus;
- Užtikrinti visų mokesčių lengvatų skaidrumą.

Nors nuo šio tyrimo praėjo daugiau nei 20 metų tačiau šie tikslai yra įgyvendinti tik fragmentuotai dėl valstybių opozicijos prieš ES kišimąsi į vidinius valstybės reikalus.

Kuriant vieningą rinką ir bandant įgyvendinti išsikeltus tikslus dėl struktūrinės harmonizacijos tiesioginio apmokestinimo srityje pirmoji direktyva 90/434/EEC buvo priimta 1990 Liepos 23 d. Ši direktyva dar vadinama „**susijungimų direktyva**“. Susijungimų direktyva pradėti reguliuoti mokesčių atsakomybės Europos Sąjungoje klausimai, taikomi įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. Susijungimų direktyva suteikia teisę į mokesčių netaikymą teisingai suformuotiems atidėjimams dėl minėtos vykdytos veiklos. Šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje nurodoma, jog „jungimasis arba skaidymas nėra pagrindas apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas, apskaičiuotas pagal skirtumą tarp perleisto turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės ir jų vertės mokesčių tikslais“. Taigi šios direktyvos tikslas – išvengti pelno apmokestinimo, kuris

galimai atsiranda dėl skirtumo tarp susijungimu perleisto turto vertės ir įsipareigojimų bei buhalterinės perleidžiamos vertės, o taip pat panaikinti fiskalinius trukdžius tarpvalstybinių įmonių reorganizacijai, esančių dviejose ar daugiau valstybių narių. Esminės šios direktyvos nuostatos:

- Mokesčių naštos panaikinimas ES valstybėje narėje veikiančiai kompanijai, gaunant apmokestinamą turtą iš kitos ES valstybės narės;
- Kapitalo prieaugio, susidarančio dėl įmonių susijungimo ar akcijų pakeitimo apmokestinimo panaikinimas;
- Direktyva leidžiama įmonėms susijungus perkelti neapmokestinamus kompanijos mokėjimų atidėjimus ir kitus rezervus iš vienos valstybės įmonės į kitą;
- Iš vienoje valstybėje veikiančių įmonių leidžia perkelti nepanaudotus mokesčių nuostolius į kitos valstybės kompanijas;
- Panaikinamas paskirstomų akcijų apmokestinimas, atsirandantis dėl anksčiau aprašytų sandorių;
- Pelnas gautas iš akcijų apmokestinamas tik tuo momentu, kai šios akcijos bus parduotos, o gautinas akcijų pardavimo pelnas apmokestinamas pagal taikomus tarifus atitinkamoje ES valstybėje narėje (Staciokas, Justinas, 2004, p. 153).

Direktyva nurodo visas įmonių formas, kurioms ji gali būti taikoma, o taip pat nurodoma, jog įmonė turi būti pelno mokesčio subjektu be išlygų ir rezidentė mokesčiais tikslais bent vienoje iš ES valstybių narių. Šia direktyva tiksliai apibūdintos iš susijungimo, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis veiklos reguliavimui būtinos nuostatos. Susijungimų direktyva buvo taisoma direktyva 2005/19/EC, kuri buvo priimta įgyvendinant tarybos reglamentą dėl Europos bendrovės statutą 2157/2001/EC. Direktyva praplėtos originalios „susijungimų direktyvos“ kompetencijų ribas Europos bendrovėms ir Europos kooperatyvinėms įmonėms:

- Apibrėžia teisę perkelti Europos bendrovių ir Europos kooperatyvinių įmonių registruotą buveinę iš vienos valstybės narės į kitą be mokesčių kliūčių;
- Garantuoja, jog keičia padalinio veiklos formą valstybėje narėje nebus taikomi papildomi mokesčiai suvaržymai;
- Įtraukia papildomas sąvokas, tokias kaip dalinis skaidymas į šios direktyvos reguliavimo apimtį.

Įgyvendinus direktyvos keliamas priemones ir atsiradus poreikiui susisteminti direktyva 90/434/EEC buvo panaikinta, priimant aktualią kodifikuotą susijungimų direktyvą 2009/133/EB.

Sukuriant vienodas vidaus rinkos sąlygas ir kuriant bendrą rinką bei vykdant efektyvų šios rinkos veikimą, neišvengiamai tenka grupuoti įmones į patronuojančias ir dukterines. Šioms įmonėms neturi būti sukurti apribojimai, kliūtys ar suvaržymai, atsirandantys dėl mokesčių suvaržymų. Tad antroji

direktyva svarbi tiesioginių mokesčių harmonizavimo procesui yra direktyva 90/435/EB „**dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms**“. Šios harmonizuojančios direktyvos preambulėje nurodoma, jog patronuojanti įmonė dėl savo ryšių su savo dukterine įmone, gauna paskirstyto pelno dalį, patronuojančios įmonės valstybė narė privalo:

- Arba tokio pelno neapmokestinti,
- Arba toki pelną apmokestinti, suteikdama teisę patronuojančiai įmonei atimti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tą įmonių pelno mokesčio dalį, kurią to pelno sumokėjo dukterinė įmonė (Taryba, 1990).

Direktyvoje siekiama esminių apmokestinimo tikslų:

- Konkurencijos ir produktyvumo didinimo tarptautinėje rinkoje, palengvinant daugiašalių kompanijų steigimą ir veiklos sąlygas;
- Eliminuoti dvigubo pelno apmokestinimo sąlygas, taikytinas ES šalių patronuojančias įmonėms gaunant pelną iš antrinių įmonių;
- Sudaryti geresnes konkurencines sąlygas ir sumažinti mokesčių išlaidas daug antrinių kompanijų turinčioms įmonėms.

Taigi vykstant struktūrinių mokesčių elementų dalinei harmonizacijai ši direktyva taip pat buvo papildyta 2003/123/EC direktyva, kuri pakeisdama originalųjį teisės aktą išplėtė jos kompetencijos ribas: a) pelno paskirstymui, kuris gautas patronuojančios įmonės įsikūrusios vienoje valstybėje iš dukterinės įmonės esančioje rezidente kitoje valstybėje narėje, bet ne toje pačioje, kurioje įsikūrusi patronuojanti kompanija; b) pelno paskirstymui, kurį tos valstybės bendrovės, esančios dukterinėmis bendrovėmis, paskirsto kitoje valstybėje narėje tos pačios valstybės narės bendrovių nuolatinėms buveinėms; c) į reguliavimo apimtį įtraukiami nauji įmonių tipai – Europos bendrovė ir Europos kooperacinė bendrovė. Direktyva taip pat nustatė mažėjančią akcijų kiekį, kuris naudojamas identifikuoti kompaniją, esančią dukterine pradedant nuo 25%:



10 pav. Dukterinės kompanijos identifikavimui taikomų akcijų kiekio pokytis

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Pateikiant papildomus pakeitimus aktuali šios direktyvos redakcija buvo papildyta direktyva 2011/96/ES ir 2014/86/ES, kurios kartu apjungė perkėlė jau suformuotus pokyčius į vieningą kodifikuotą dokumentą.

Direktyva 90/436/EEC (dar vadinama **Arbitražo konvencija**) dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, koreguojant asocijuotų įmonių pelną. Jos pagrindinis tikslas yra numatyti mokesčių perskaičiavimo ir ginčų sprendimo tvarką, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo situacijų. Pasak tyrėjų „Perskaičiavimas grindžiamas prielaida, jog deklaruotas pelnas neatitinka pelno dydžio, kuri įmonė būtų gavusi jeigu veiklą būtų vykdžiusi pagal toje šalyje galiojančias rinkos kainas“ (Staciokas, Justinas, 2004, p. 155). Taigi Arbitražo konvencijai įsigaliojus 1995 metais ši numatė tokias pagrindines nuostatas:

- Sprendžiant ar kompanija buvo apmokestinta teisingai konvencijoje apibūdintos procedūros ir sąlygos, kai kompanija gali savo apmokestinimo atvejį pateikti vertinti įgaliojimus turinčiai institucijai;
- Nustatytomis arbitražinėmis procedūromis panaikinama dvigubo apmokestinimo problematika;
- Skatina kompetentingų institucijų bendradarbiavimą, sudarant susitarimus eliminuoti dvigubą apmokestinimą tarp skirtingų ES valstybių narių;
- Nustato galimybę tam tikrais atvejais kreiptis į trečiąjį nepriklausomą patariamąjį organą, gaunant atskirą nuomonę dėl pelno perskaičiavimo.

Nors ši konvencija buvo priimta kaip laikina priemonė harmonizuojant mokesčių santykių reguliavimo klausimą, tačiau šios konvencijos veikimas pratęsiamas iš pradžių kas penki metai, o vėliau priimant kiekvieną naują valstybę narę dar penkiems metams.

„**Gero elgesio taisyklės verslo apmokestinimui**“ (angl. Code of Conduct for Business Taxation) (ECOFIN, 1997) tai teisiškai neprivalomas, tačiau politinę valią išreiškęs aktas, kuriuo jį priimančios valstybės įsipareigojo ne tik panaikinti egzistuojančias teisės nuostatas, kurios skatintų žalingą konkurenciją, bet ir nepriimti ateities normų, kurios galėtų sukelti atitinkamą poveikį. Šio kodekso straipsnis A nurodo, jog „Nepažeidžiant valstybių narių ir bendrijos (dabar ES) kompetencijos ribų šios „Gero elgesio taisyklės“ reguliuoja įmonių apmokestinimą, taip pat priemones, kurios reikšmingai veikia ar gali reikšmingai veikti verslo vietos pasirinkimą bendrijoje (dabar ES)“. Tad šios taisyklės yra tiesiogiai nukreiptos į nuostatas, kurios daro reikšmingą įtaką pasirenkant įmonės buveinės vietą Europos Sąjungoje. Kodeksu apibrėžiamos žalingos mokesčių praktikos ribos, pareiga nepriimti žalingų įstatyminių nuostatų, taip pat pareiga taisyti jau esamas, skatinamas administracinis bendradarbiavimas mokesčių vengimo ir išvengimo srityse bei mokesčių skaidrumas tarp jį pasirašiusių valstybių.

Vadovaujantis 2001 m. Europos Komisijos atliktame tyrime pavadintame „įmonių apmokestinimas vidaus rinkoje“ (Komisija, 2001b) nustatyta, jog įmonių apmokestinimo aplinkoje vis dar egzistuoja rimtų trukdžių bendrosios rinkos veikimui ir taip stabdančių įmonių veiklą, bei darančių žalą ES verslo konkurencingumui. Savaime monetarinės ir ekonominės integracijos aplinka yra vienas

pagrindinių faktorių, darančių įtaka investicijoms, kuriuos yra ypatingai jautrios įmonių pelno apmokestinimo dydžiui. Vadovaujantis ekonominio naudingumo ir ES nusistovėjusiu požiūriu mokesčių sistemos turi būti neutralios – mokesčių dydis netūrėtų daryti įtakos sprendimams dėl investicijų plėtojimo. Dėl šios priežasties reguliuojant tiesioginį pelno apmokestinimą Europos komisija pasiūlė (Komisija, 2001c) keturis esminius galimus pelno apmokestinimo harmonizavimo modelius.

Apmokestinimas buveinės valstybėje – pagal šį modelį pelno siekiantys subjektai veiklai Europos Sąjungoje vadovautųsi apmokestinimo taisyklėmis, kurios galioja buveinės valstybėje (valstybėje, kurioje yra administracinė verslo subjekto buveinė). Tokia sistema būtų neprivaloma – verslo subjektai galėtų ją pasirinkti sprendžiant ar siekiama apmokestinti jų pelną kiekvienoje valstybėje narėje skirtingai ar pasirenkant apmokestinti pelną pagal buveinės valstybės apmokestinimo schema.

Bendra konsoliduota mokesčių bazė – šis modelis suponuoja idėją, jog būtina priimti mokesčių nuostatas, kurios nustatytų vieningą verslo subjektams taikomų mokesčių bazės nustatymo taisyklės verslo subjektams pasirinkusiems šį apmokestinimo modelį. Pagal šį modelį apmokestinimas pagal šias taisykles būtų taikomas tik ūkinei-ekonominei veiklai Europos Sąjungoje.

Europos Sąjungos įmonių mokesčiai – šia sistema būtų priimta vieninga konsoliduoto mokesčio bazė, tačiau taikoma tik didelėms daugiašalėms įmonėms. Europos Sąjungos įmonių mokesčiai būtų valdomas ES lygmenyje ir vadovaujantis tuo mokesčių, taikomų verslo subjektams, tarifai visoje Europos Sąjungoje būtų unifikuojami.

Privaloma harmonizuota įmonių mokesčių bazė – pagal šią sistemą būtų įvedama privaloma vieninga mokesčių bazė kiekvienai ES veikiančiai kompanijai, nepriklausomai nuo veikimo ribų Europos Sąjungos teritorijoje.

Įvertinusi visas aptartas galimybes Europos komisija pasirinko galimybę plėtoti kelių strategijų junginį, pagal kurį vienu metu siekiami keli tikslai, būtini tinkamam verslo subjektų apmokestinimui ir vieningos rinkos veikimui. Ilgojo laikotarpio pagrindiniu tikslu pasirinkta **bendra konsoliduota pelno mokesčių bazė (BKPMB)**, taikoma ekonominiai-ūkiniai veiklai vykdomai Europos Sąjungoje. Europos komisijos prielankumas tokiai sistemai išreikštas tokiais pasirinkto reguliavimo privalumais (Komisija, 2011):

- Toks apmokestinimas įvestų daugiau efektyvaus apmokestinimo skaidrumo;
- Ši sistema padėtų panaikinti kliūtis, atsirandančias vykdant tarptautinius įmonių susijungimus arba įsigijimus dėl valstybių narių nepakankamo veiklų koordinavimo, apmokestinant atsirandantį kapitalą;
- Toks reguliavimas sumažintų verslo subjektų išlaidas, išleidžiamas dėl būtinybės taikyti prie kiekvienos atskiros valstybės narės mokesčių sistemas;

- Sistema padėtų automatiškai užskaityti vienoje valstybėje narėje patirtą nuostolį kitoje valstybėje narėje uždirbtu pelnu ir taip garantuotų mokesčių neutralumą;
- Reikšmingai pagerintų verslo aplinką vieningoje rinkoje;
- Padėtų kovoti su mokesčių vengimu Europos Sąjungoje.

Nors ES komisija nurodė, jog vieningo pelno mokesčio nustatytas dabartiniame ES integracijos etape nėra įmanomas, tačiau įmonių, veikiančių keliose valstybėse narėse apmokestinimo taisyklių harmonizavimas yra tinkamas būdas struktūriškai spręsti problemą. BKPMB kaip esminės priemonės, reguliuojančios pelno apmokestinimą, įvedimas diskutuojamas nuo 2001 metų, tačiau realių rezultatų šioje srityje dar nėra pasiekta. 2011 metais Europos Sąjungos komisija išanalizavusi situaciją pateikė pilnutinį teisės akto dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB) direktyvos pasiūlymą nurodant, jog pagrindinis šios direktyvos tikslas - „BKPMB bus pakartotinis postūmis užbaigti sukurti bendrąją rinką ir įgyvendinti strategijos „Europa 2020“ pavyzdinę iniciatyvą „Pramonės politika“ ir padės pasiekti strategijoje „Europa 2020“ nustatytus bendruosius Sąjungos pramonės politikos tikslus. BKPMB yra mokesčių politikos priemonė, kuria siekiama supaprastinti mokesčių taisykles, sumažinti reikalavimų laikymosi sąnaudas ir pašalinti mokesčines kliūtis tarpvalstybinę veiklą vykdančioms įmonėms“ (Komisija, 2011). Antriniu tikslu įvardinama administracinių sąnaudų mažinimas ir mokesčių problemų vidaus rinkoje sprendimas. Komisijos pasiūlymas tiesiogiai perėmė ankstesniuose komunikatuose išdėstytas idėjas dėl administracinės naštos sumažinimo, teisinio tikrumo, nuostolių - pelno sudengimo galimybes. Tačiau išvengiant plačios harmonizacijos pelno mokesčio tarifo dydžio nustatymo kompetencija paliekama valstybei narei. Pagal pateiktą pasiūlymą vengiant agresyvaus mokesčių planavimo įmonės galėtų pasirinkti taikyti šį mokesčių skaičiavimo metodą minimaliai penkeriems metams. Taipogi BKPMB naudojimas neapribojamas ES įmonėms, suteikiant galimybę pasirinkti šį skaičiavimo metodą ir ne ES įmonėms, apskaičiuojant konsoliduoto pelno bazę veiklai Europos Sąjungoje. Priimant šią direktyvą ES komisija išnaudotų ES paskirta kompetenciją ir taikytų SESV 115 straipsnio teisinį pagrindą, kuris numato ES kompetencija teisės aktų leidyboje vieningos rinkos kūrimui ir veikimui suderinti tarp valstybių narių. Tačiau analizuojant pateiktą pasiūlymą esminis dėmesys turi būti skirtas 86 straipsnio 1 daliai, nurodančiai, jog “konsoliduotoji mokesčio bazė paskirstoma grupės nariams kiekvienais mokesčiais metais pagal proporcingo paskirstymo formulę. Nustatant grupės nariui A proporcingai paskirstytą dalį, naudojama tokia formulė, atsižvelgiant į vienodą pardavimo, darbo ir turto veiksmų svarbą“.

$$A \text{ dalis} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Pardav.}^A}{\text{Pardav.}^{\text{Gr.}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{D. už.}^A}{\text{D. už.}^{\text{Gr.}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{Darb. sk.}^A}{\text{Darb. sk.}^{\text{Gr.}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Turtas}^A}{\text{Turtas}^{\text{Gr.}}} \right) * \text{KMB}$$

11 pav. Paskirstyto pelno bazės nustatymo formulė

Šaltinis: ES Komisijos pasiūlymas Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės Tarybos direktyvos

Taigi konsoliduoto pelno mokesčio bazės paskirstymas priklausomas nuo trijų veiksmų (žr. 3 pav.) :

- Turto: vertinant visą ilgalaikį materialųjį turtą, sąnaudas moksliniams tyrimams ir plėtrai, rinkodarai bei reklamai, kurios patirtos per pastaruosius 6 metus prieš įmonei pradėdant taikyti BKPMB, taip pat bus įtraukiamos, siekiant įvertinti nematerialųjį turtą per 5 metus;
- Darbo: atsižvelgiant į du darbo veiksmus: 50 % darbo užmokesčio sąnaudas ir 50 % darbuotojų skaičių;
- Pardavimų: kuris apskaičiuojamas atsižvelgiant į tai, kur prekės siunčiamos (į paskirties vietą). Paslaugų atveju – kur paslaugos fiziškai suteikiamos.

Europos Sąjungos Komisija BKPMB praktinio taikymo supratimui pateikia skaičiavimo pavyzdį (žr.1 lentelė), kuris paaiškina BKPMB apskaičiavimo pagrindus:

1 lentelė BKPMB praktinio skaičiavimo pavyzdys

Šaltinis: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-171_lt.htm

A, B ir C įmonės sudaro BKPMB grupę. Konsoliduojami mokesčio bazė yra 900.
A įmonės kapitalas – 100, darbo užmokestis – 100, ji turi 1 000 darbuotojų, o pardavimai A valstybėje narėje – 10 000.
B įmonės kapitalas – 200, darbo užmokestis – 200, ji turi 2 000 darbuotojų, o pardavimai B valstybėje narėje – 20 000.
C įmonės kapitalas – 300, darbo užmokestis – 300, ji turi 3 000 darbuotojų, o pardavimai C valstybėje narėje – 30 000.
Apskaičiuojama taip: Viena trečioji 900 – kapitalui: $100/600 - A$, $200/600 - B$ ir $300/600 - C$; $\frac{1}{2}$ vienos trečiosios 900 – darbo užmokesčiui: $100/600 - A$, $200/600 - B$ ir $300/600 - C$; $\frac{1}{2}$ vienos trečiosios 900 – darbuotojams: $1\ 000/6\ 000 - A$, $2\ 000/6\ 000 - B$ ir $3\ 000/6\ 000 - C$; Viena trečioji 900 – pardavimui: $10\ 000/60\ 000 - A$, $20\ 000/60\ 000 - B$ ir $30\ 000/60\ 000 - C$. A mokesčio bazė = $50 + 25 + 25 + 50 = 150$ – apmokestinama A valstybėje narėje A tarifu. B mokesčio bazė = $100 + 50 + 50 + 100 = 300$ – apmokestinama B valstybėje narėje B tarifu. C mokesčio bazė = $150 + 75 + 75 + 150 = 450$ – apmokestinama C valstybėje narėje C tarifu.

Todėl įvertinus visas sąlygas verslo subjekto pelnas gaunamas iš pardavimo, darbo ir turto. Šie trys veiksniai reiškia, kad formulė pagrįsta turimais duomenimis, jais būtų sunku manipuliuoti ir jie parodo, kur iš tikrųjų įmonėje sukurtas pelnas.

Fizinių asmenų pajamų apmokestinimas šiame integracijos etape dar nėra pakankamai pažengęs, todėl šios rūšies apmokestinimas ES lygmeniu nėra reguliuotas ir harmonizuotas, taigi mokesčio dydžio ir bazės nustatytas išskirtinai priklauso šalių nariu kompetencijai. Tačiau šių mokesčių koordinavimo politika ES vystantis tolesnei ekonominei Sąjungos integracijai būtina, kadangi skirtingi tarifai daro įtaką asmenų taupymui, investavimo sprendimams, darbuotojų judėjimui, o taip pat įmonių ūkinės komercinės veiklos planavimui. Vertinant statistinius duomenis galima

lengvai pastebėti, kad statistinis fizinių asmenų apmokestinimas ES šalyse radikaliai skiriasi, o skirtumus tik padidina taikomos skirtingos lengvatų bei nacionalinės apmokestinimo bazės bruožai.

Tiesioginių mokesčių, taikomų fiziniams asmenims harmonizavimo procesui taip pat aktualu 2003/48/EEC **taupymo pajamų apmokestinimo direktyva**, kurios tikslas buvo reguliuoti palūkanų mokamų asmenims, mokestiniais tikslais turintiems gyvenamąją vietą kitoje šalyje, apmokestinimą. Ši direktyva dėl savo ribotumo neapimant tam tikrų finansinių priemonių susietų su vertybiniais popieriais buvo pakeista 2014/48/ES direktyva, kuri į valstybių narių teisės sistemas turi būti perkelta iki 2016 sausio 1 dienos. Direktyva 2003/49/EC dėl bendros sistemos taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių taipogi yra laikoma tiesioginių mokesčių harmonizavimo proceso rezultatu.

2.3 Administracinis (institucinis) bendradarbiavimas mokesčių srityje

Siekiant Europos Sąjungos tikslų įgyvendinimo būtinas bendrą mokesčių politiką stiprinantis veiksnys – administracinis bendradarbiavimas mokesčių srityje. Vienas iš būdų bendradarbiauti tai yra naudotis informacijos keitimosi galimybe. Šios veiklos reguliavimui ES priėmė priemones, kurios padeda kovoti su mokesčių vengimu ir skatina administracinį bendradarbiavimą. Dalis priemonių yra susijusios su tam tikru mokesčių, tuo tarpu kitos reguliuoja didelę apimtį tiek tiesioginių, tiek netiesioginių mokesčių. ES naudojantis pasidalijamąja kompetencija išleisdama teisės aktą ir atimant kompetenciją iš valstybės narės veikti sava nuožiūra reguliuojamas atitinkamo administracinio bendradarbiavimo mastas. Tokio bendradarbiavimo pavyzdys galėtų būti Europos Sąjungos palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo direktyva (Taryba, 2003). Vienas iš direktyvos tikslų yra kovoti su tarpvalstybinio mokesčių vengimu naudojantis užklausomis arba automatiškai keičiantis informacija dėl asmenų, kurie gavo savo pajamas į sąskaitas esančias už jų mokestinės valstybės narės buveinės ribų. Vėlesnė šios direktyvos (ES Parlamentas, 2014) redakcija didinant administracinio bendradarbiavimo mastus numatė, jog direktyva savaime įpareigoja mokėjimų tarpininko ES šalies kompetentingą instituciją mažiausiai kartą per metus perduoti informaciją faktinio savininko gyvenamosios vietos ES šalies kompetentingai institucijai, taip įtvirtinant automatinį keitimąsi informacija. Administracinio bendradarbiavimo tiesioginių mokesčių srityje pradžia laikoma direktyva 77/799/EEC, kuria pradėta bendradarbiauti tarp valstybių narių kompetentingų institucijų, teikiant tarpusavio pagalbą tiesioginio apmokestinimo srityje. Pagal šios direktyvos 1 straipsnį numatoma, jog „valstybių narių kompetentingos institucijos keičiasi bet kokia informacija, kuri gali padėti joms atlikti teisingą pajamų ir kapitalo mokesčių įvertinimą“. Ši direktyva numatė tris apsikeitimo informacija būdus:

- pagal 2 direktyvos straipsnį pasikeitimą informacija pagal prašymą;
- pagal 3 straipsnį reguliarią pasikeitimą informacija;
- pagal 4 straipsnį savaiminį pasikeitimą informacija.

Įvertinus, jog direktyva buvo priimta ankstyvesniame integracijos etape, jos taikomos priemonės neatitiko dabartiniam bendradarbiavimui vidinėje rinkoje keliamų reikalavimų, tad priimtas sprendimas direktyva pakeisti direktyva 2011/16/EU, kurios aktuali redakcija taisyta direktyva 2014/107/EU. Pasikeitusios aplinkybės dėl judėjimo, veikimo ir investavimo laisvių tarp skirtingų Europos Sąjungos valstybių bei neharmonizuojant tiesioginio apmokestinimo kėlė naujus tikslus administraciniam bendradarbiavimui. Ši direktyva nustatė, jog keitimasis informacija vyksta: spontaniškais mainais, keitimusi prašoma informacija ir automatiniais mainais, nustatant, jog keitimasis informacija prašant įvyksta per 6 mėnesius nuo užklauskos gavimo, o spontaniškai ne vėliau nei per mėnesį naujausiai informacijai tapus prieinama. Besikeičiant informacija spontaniškai ar jos prašant užklauskus, gaunančioji valstybė narė yra įpareigojama ne vėliau nei per 3 mėnesius nuo informacijos panaudojimo pateikti atgalinį vertinimą apie pateiktą informaciją ir procedūras siunčiančiai valstybei. Automatinio apsikeitimo atvejais gaunančioji valstybė turi pateikti atgalinį vertinimą bent kartą per metus. Vienas esminių šios direktyvos aspektų yra, jog ja panaikinamos bankų paslaptis – valstybės narės negalės atsisakyti teikti informaciją, naudodamosi išlyga, jog informacija pasiekama tik finansų įstaigai. Direktyva išplečia bendradarbiavimo reguliavimą į kitų mokesčių apimtį. Bendradarbiavimą dėl akcizų, PVM, maito ir privalomo socialinio draudimo įmokų lieka toliau vykdomas pasikliaunant direktyvomis, kurios reguliuoja administracinį bendradarbiavimą dėl šių mokesčių atskirai. Nuo 2015 metų direktyva įpareigojo privalomai automatiškai apsikeisti informacija dėl asmenų pajamų ir kapitalo gaunamo iš: 1) darbo santykių 2) vadovų mokesčių 3) gyvybės draudimo, kiek to neapima atitinkama santykių reguliuojanti direktyva 4) pensijų ir 5) nekilnojamo turto turėjimo ir su juo susijusių pajamų gavimo. Nuo 2017 metų valstybės narės automatiškai įsipareigos keisti informacija dėl gaunamų palūkanų, dividendų ir iš panašių priemonių gaunamų pajamų, sąskaitų balansais ir pajamomis iš finansinio turto pardavimo. Direktyva nustatoma, jog valstybei narei prioretizuojant trečiąją valstybę ir taikant aukštesnius bendradarbiavimo standartus kitai valstybei narei paprašius taikyti tokius pat standartus prioretizuojanti valstybė narė negali atsisakyti taikyti platesnio bendradarbiavimo išlygų prašančiai valstybei narei.

Kaip jau buvo minėta administracinį bendradarbiavimą akcizų (Taryba, 2012), maito (Taryba, 1997) ir PVM (Taryba, 2010) mokesčio srityje reguliuoja atskiri administracinio bendradarbiavimo teisės aktai, kurie numato panašaus lygmens informacijos apsikeitimo standartus tarp valstybių narių institucijų. Taigi vykstantys pokyčiai administracinio bendradarbiavimo srityje padeda vienodinti taisykles ir skaidrinti vidinės rinkos veiklą. Asmenys ar įmonės besinaudojantys vidinės rinkos

pranašumais taip pat gali pasinaudoti reguliavimo spragomis ir taip vengti apmokestinimo, taigi Komisijos metais išleistas „Veiksmų planas stiprinti kovą su mokestiniu sukčiavimu ir mokesčių slėpimu“ (Komisija, 2012) nustatė 34 priemones kovai su mokestiniu sukčiavimu, akcentuojant administracinio bendradarbiavimo svarbą ir jo plėtojimo būtinybę.

Tarpvalstybinio dvigubo apmokestinimo problema atsiranda kai turtas ar pajamos dviejose skirtingose valstybėse tampa apmokestinimo objektu tame pačiame mokestiniame laikotarpyje, sukuriant mokesčių mokėjimo pareigą tam pačiam subjektui. Taigi **tarpvalstybinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys** yra skirtos spręsti šią problemą. Pagal Europos Sąjungos teisingumo teismo praktika (Van gend & loos, 1963) „valstybės narės yra kompetentingos nustatyti kriterijus, kuriais remiantis panaikinamas dvigubas apmokestinimas sudarydamos tarptautines sutartis naudodamasi EPBO tipine konvencija“. Nors šių sutarčių formai yra taikoma suderinta Ekonominės plėtros ir bendradarbiavimo organizacijos parengta tipinė mokesčių konvencija dėl kapitalo ir pajamų (EPBO, 2014), tačiau kiekvienu atveju sutartys yra derinamos, todėl gali reikšmingai skirtis turinio prasme. Taip pat sutarčių nuostatos gali būti derinamos, jog jos reguliuotų nebūtinai pelno ar pajamų mokesčius. Koreguojant ir pildant šias sutartis aktuali sutartinė teisės bazė smarkiai išsiplėčiama, taip apsunkinant mokesčių administravimą.

Pripažįstant ES teisės viršenybės principą virš nacionalinių aktų ir siekiant įgyvendinti ES tikslus nurodomus SESV 4 straipsnio 3 dalyje turime aiškiai turime pripažinti šalių narių kompetencijos rolę bei svarbą reguliuojant mokestinius santykius tiek, kiek šie nėra reguliuojami ES. Pagal Bendrijos (Amsterdamo sutartį) steigimo sutarties 293 straipsnį (panaikinta Lisabonos sutartimi) valstybės buvo įpareigosios bendradarbiauti tarp valstybių narių, siekiant panaikinti dvigubą apmokestinimą Bendrijoje. Nors šis straipsnis buvo panaikintas ir papildytas arbitražo direktyva, tačiau tiesioginių ES priemonių valdant susidariusią situaciją nėra priimta. Bendrijos steigimo sutarties 293 straipsnio nuostatos nebuvo perkeltos į Lisabonos sutartį, taip netiesiogiai siekiant harmonizuotų susitarimų naikinimo, supratus tokio individualaus valstybių narių reguliavimo žalingą pobūdį. Iš ištirtos situacijos galime teigti, jog pirmuosius 30 ES gyvavimo metų formuojant mokesčių politiką buvo kreipiamas didžiausias dėmesis netiesioginių mokesčių harmonizavimui, kurie buvo laikomi didžiausia kliūtimi vidinės rinkos funkcionavimui. Taigi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys buvo tiesiogiai nukreiptos į tiesioginių mokesčių reguliavimo sritį, kurią pradėta harmonizuoti tik vidinei rinkai ėmus funkcionuoti. Tačiau pagal ES teisingumo teismo formuojama teismų praktika buvo nekartą pasisakyta, jog „tiesioginis apmokestinimas nepakliūna į bendrijos (dabar ES) reguliavimo apimtį, tačiau valstybėms narėms priskirtos legislatyvinės galios turi būti išnaudojamos derinant jas su EB (dabar ES) teise“ (Schumacker byla, 1993). Vertinant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatų įtaką prižiūstama, jog skirtingas ir nekoordinuotas apmokestinimas, kuris priklauso nuo

asmenų pilietybės ir nuolatinės gyvenamos yra didelė kliūtis, įgyvendinant vieningos rinkos tikslus, ir nėra suderinamas su ES sutarties nuostatomis dėl laisvo prekių, paslaugų, kapitalo ir asmenų judėjimo. Taip pat tarp 28 ES narių šiuo metu sudaryta daugiau nei 300 tokio tipo sutarčių, tad toks skirtingas reguliavimas iš esmės sunkus mokesčių mokėtojams.

Taigi apibendrinant išanalizuotą teisinę bazę galima teigti, jog Europos Sąjungos narių iškeltam vieningos rinkos formavimo tikslui pasiekti dalis jų turimos kompetencijos turėjo būti teisėtai perleista naujai sukurtai ES, tačiau dėl nacionalinių ir politinių skirtumų šios kompetencijos buvo apribotos, paliekant spragas, kurios trukdo nustatyti reikiama reguliavimo mastą. Siekiant vieningos rinkos ir tinkamos bendros ekonominės integracijos tikslų įgyvendinimo esama situacija reikalauja platesnio bendradarbiavimo. Iš analizuotų vykdytų tiesioginių ir netiesioginių mokesčių politikos harmonizavimo iniciatyvų galima pastebėti šio klausimo svarbą. Tačiau dažnas valstybių narių valdžių politinės valios trūkumas lemia netolygų ir lėtą harmonizacijos procesą. Tenka pripažinti, jog ankstyvuosiuose Europos Sąjungos dokumentuose nurodomas vieningos rinkos funkcionavimui ir sąžiningos konkurencijos skatinimui reikalingos mokesčių harmonizacijos kelias yra pernelyg sunkus daugialypei ir įvairiatautei Europos Sąjungai. Nors taikomi struktūriniai mokestiniai pokyčiai bei administracinis bendradarbiavimas prisideda prie bendros Europos Sąjungos rinkos veikimo, tačiau ar dabartinės konkurencijos tarp valstybių narių sąlygomis šie pokyčiai yra pakankami ir ar nereiktų šio klausimo reguliuoti platesniu mastu? Šį klausimą būtina nagrinėti, nustatant esamus formalius ir materialius skirtumus tarp valstybių narių apmokestinimo, bei įvertinant pagrindus, kurie lemia tam tikro mokestinio režimo taikymo ypatumus, siekiant įgyvendinti užsibrėžtą bendros ES vidinės rinkos tikslą. Būtina analizuoti situacija ar šis pamatinis ES tikslas pasiekiamas dabartinėmis priemonėmis ir ar yra poreikis griežtesnei ES mokestinė politikai, suvaldant žalingus veiksnius tarp valstybių narių.

3. ES MOKESČIŲ POLITIKOS ĮGYVENDINIMO VALSTYBĖSE NARĖSE TYRIMAS

Skyriuje pateikiamas PVM, pelno mokesčio ir fizinių asmenų pajamų mokesčio taikymo aplinkos vertinimas, tiriant pokyčius ES. PVM mokestis tiriamas atsižvelgiant į atliktą minimalių tarifų harmonizaciją, nustatant trumpojo periodo perspektyvą bei šio mokesčio specifiką, vertinamas vykdytos harmonizacijos įgyvendinimas. Pelno mokesčio aplinka analizuojama tiriant mokesčių tarifų pokyčius nustatytame laikotarpyje ir šio mokesčio taikymo ypatumus tarp skirtingu laiku prisijungusių ES valstybių, bandant patvirtinti vykstančios konkurencijos mokesčiais reiškinių požymius. Fizinių asmenų pajamų mokesčio tarifų analizė atskleidžia esamus skirtumus bei pokyčius, o detali teorinė ir teisės aktų analizė pateikia papildomos integracijos poreikį ir galimybes, aptariami gauti rezultatai padeda nustatyti tolesnės integracijos politikos prielaidas, priemones ir būdus.

3.1 Tyrimo metodologija

Reikšmė – atlikta teorine analize siekta įvertinti mažai tirtą bendros ES mokesčių politikos derinimo poreikį ir pateikti mokesčių politikos raidos perspektyvas glaudesnei ES integracijai. Praktine tyrimo analize siekiama įvertinti mokestinę aplinką ir esamus skirtumus bei panašumus, nustatyti mokesčių konkurencijos reiškinių tarp ES valstybių narių paplitimą ir numatyti mokesčių politikos tendencijas, siekiant vieningos bendros rinkos veikimo ir teisingos konkurencijos Europos Sąjungoje.

Tyrimo tikslas – identifikuoti esamos svarbiausių ES mokesčių taikymo aplinkos aspektus, nustatyti mokesčių harmonizacijos poreikį ir pateikti pasiūlymus bei rekomendacijas dėl tolesnės integracijos svarbiausių mokesčių srityje.

Tyrimo objektas – pridėtinės vertės, pelno apmokestinimas ir fizinių asmenų apmokestinimas Europos Sąjungoje.

Tyrimo uždaviniai:

1. Išanalizuoti taikomo pridėtinės vertės mokesčio, pelno ir fizinių asmenų apmokestinimo aplinką Europos Sąjungoje;
2. Išanalizuoti poreikį glaudesnei mokesčių politikai;
3. Nustatyti esamo reguliavimo pakankumą tolesnei ES integracijai.

Tyrimo šaltiniai - analizuojama mokslinė literatūra, ES norminiai aktai, tarptautinės sutartys, ES Komisijos pranešimai, rekomendacijos, mokesčių politikos strategijos. Praktiškai analizuojami Eurostat, Tarptautinio ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos, Pasaulio banko pateikiami statistiniai duomenys.

Tyrimo metodai :

Duomenų rinkimo metodas:

Dokumentų analizė - vertinant mokslinio tyrimo objektą, nustatytus tyrimo tikslus ir uždavinius, šis metodas turi būti laikomas esminiu aktualių duomenų rinkimo metodu. Duomenų šaltiniai: Europos Sąjungos ir nacionaliniai teisės aktai, mokslinė literatūra, oficiali ir aktuali ES statistika, oficialios ES ir nacionalinės publikacijos, privačių, profesinių ir kitų nevyriausybiinių bei valstybinių organizacijų leidžiami dokumentai bei renkami statistiniai duomenys.

Duomenų analizės metodai:

Kokybinė turinio analizė - analizės medžiagą sudaro duomenys gauti naudojantis dokumentų analizės duomenų rinkimo metodu. Analizuojami surinkti statistiniai duomenys dirbant su tekstu kaip su pagrindine analizės medžiaga. Tikslingai analizuojant būtina atskleisti kokybinį supratimą apie svarbiausias reiškinio priežastis. Interpretacija remiasi nestatistiniu duomenų analize, siekiant pradinio supratimo išvystymo, pateikiant aprašomuoju pobūdžiu.

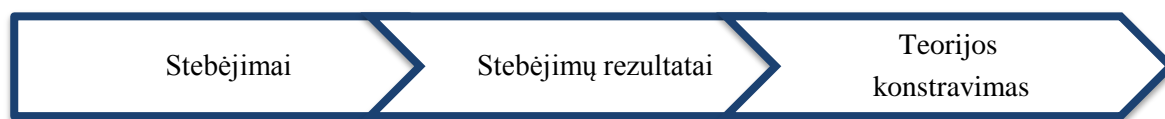
Kiekybinė turinio analizė – analizės duomenis sudaro surinkti statistiniai duomenys, kurių pagrindu gaunamos skaitinės reikšmės, kurios toliau turi būti nuodugnai peržiūrėtos, interpretuojant ir nustatant statistinius ryšius bei rodiklius. Būtina tikslingai apskaičiuoti statistinius duomenis ir pateikti gautus rezultatus kiekybiniais rodikliais.

Lyginimo metodas – naudojamas surinktų ir gautų kiekybinių bei kokybinių duomenų palyginimui, nustatant skirtumus tarp tiriamų reiškinų. Lyginamuoju istoriniu metodu duomenys, sukaupti per laikotarpį lyginami tarpusavyje. Taip galima susidaryti bendrą buvusios aplinkos vaizdą ir nustatyti ateities perspektyvas taikant buvusių duomenų analogiją.

Analogijos metodas – taikomas ieškant bendrų panašumų tarp tiriamų reiškinų ir objektų.

Loginis ir apibendrinimo – metodas taikomas apibrėžti išvadas ir formuluoti pasiūlymus bei rekomendacijas.

Indukcijos metodas - gautų duomenų analizei apibendrinti pasitelkiamas indukcijos metodo procesas (žr. 12 pav.), kuris susideda iš tyrimo, gautų tyrimo rezultato ir teorijos formavimo. Taigi vertinant gautus empirinio tyrimo rezultatus gaunama indukcijos išvada kuri yra tikėtina. Šiuo metodu formuojami teoriniai išvadų modeliai.



12 pav. Indukcijos metodo procesas

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Bendra ES mokesčių politika yra vienas iš pagrindinių elementų, siekiant ekonominės integracijos, ir vieningos vidaus rinkos funkcionavimui būtinų prielaidų. Vieninga rinka kaip vienas iš pagrindinių ES tikslų yra laikoma sklandžios integracijos rezultatu, taigi vieningos rinkos veikimui mokestinės aplinkos reguliavimas yra būtinas. Išanalizavus teorinę medžiagą bei reglamentavimą prieinama prie nuomonės, jog garantuojant pagrindines ES laisves mokesčių politikos reguliavimas vyko skirtingomis kryptimis ir buvo labiau sutelktas tik į netiesioginių mokesčių sritį, manant, jog tiesioginių mokesčių įtaka maža, o mokesčių konkurencija ir formalūs skirtumai tarp valstybių narių nekelia grėsmės vieningos rinkos funkcionavimui. Taip pat buvo manoma, jog toks reguliavimas nesukuria neigiamų prielaidų tolesnei valstybių narių integracijai, o esamas mokestinės aplinkos harmonizavimas yra pakankamas.

Tyrime analizuojama iš esmės svarbiausia PVM, fizinių asmenų pajamų ir pelno mokesčio taikymo aplinką Europos Sąjungoje. PVM, fizinių asmenų ir pelno apmokestinimas pasirinktas dėl integracijos metu vykdytų plačiausio masto iniciatyvų šiuos mokesčius reguliuojant harmonizuoti. Šių mokesčių analizė taip pat pasirinkta dėl priežasties, jog vidutiniškai PVM (ES28 - 18,1%), fizinių asmenų (ES28 - 23,9%) ir pelno (ES28 - 6,3%) apmokestinimas ES28 valstybių biudžetuose kartu sudaro vidutiniškai didelę dalį (ES28 - 48,3%) visų valstybių narių mokestinių biudžetų pajamų.

Pridėtinės vertės mokestis, kaip vienas labiausiai harmonizuotų mokesčių tarp Europos Sąjungos narių, tolesniam integracijos etapui reikalauja ilgalaikių pokyčių, pritaikomų prie vieningos rinkos poreikių bei glaudesnės ekonominės integracijos siekio. PVM apmokestinimo aplinkos tyrimu analizuojamas minimaliai harmonizuoto PVM tarifo taikymas ir mokesčių pokyčiai ES laikotarpiu 1998-2015, taip numanant mokesčio tarifų perspektyvą tarp valstybių narių. Tiriama PVM mokesčio skirtumai valstybėse narėse atskleidžia skirtingą požiūrį į apyvartos mokesčių taikymą. Vertinant sumažintų tarifų taikymo apimtį iš tiriamų duomenų stebimas šių tarifų taikymo pokytis. Skaičiuojant statistiniais standartinio nuokrypio ir duomenų tikimo būdais vertinamas duomenų išsidėstymo lygį apie vidurkį bei šių duomenų paaiškinimas. Tiriant būtina išsiaiškinti kaip taikyta minimali PVM tarifų harmonizacija įgyvendinta valstybėse narėse ir ar yra pakankama dabartiniame valstybių narių integracijos etape. Duomenų analizei pasirinkti 1998-2015 metų aktualūs prieinami duomenys, nustatant trumpojo periodo perspektyvą iki 2017 metų.

Pelno apmokestinimas ES tiriamas pasitelkiant prieinamus aktualius 1998-2015 metų statistinius tarifų duomenis, kurie nagrinėjami stebint jų pokytį. Struktūrinei mokesčių konkurencijos reiškinio stiprumo analizei empiriniu tyrimu tiriama nominalūs pelno mokesčio tarifų dydžiai Europos Sąjungoje, jų vidurkių pasiskirstymas tarp skirtingų laikotarpiu prie ES prisijungusių valstybių narių. Nominalus mokesčio dydis dažniais atvejais žymiai skiriasi nuo efektyvaus mokesčio dydžio. Šis dydis yra pats svarbiausias determinantas numatant efektyvaus mokesčio dydžio skirtumus. Tiriant mokesčių

konkurencijos masto priklausomybę nuo valstybės ekonomines integracijos ir ekonominės konvergencijos lygio būtina skirstyti valstybes į atskiras grupes pagal šių valstybių prisijungimo laiką prie ES vieningos rinkos. Skirtingu metu prisijungusios valstybės norėdamos pasiekti greitesnę konvergenciją ir ekonominę integraciją yra linkusios mažinti mokesčių tarifus, taigi empiriniu tyrimu būtina patikrinti kintančios pelno mokesčio taikymo aplinkos pokyčius bei netolygumus tarp skirtingų valstybių narių blokų. Vertinant duomenis į ES9, ES11 ir ES12 vidurkius neįskaičiuojama Malta, kurios pelno mokesčių tarifų, dėl esamų mokesčių gražinimo schemų, negalima lygiagrečiai vertinti. Malta nustačiusi 35% tarifą jo nekeičia nuo 1988 metų ir faktiškai netaiko. Skaičiuojant ES14 pelno mokesčio vidurkį neįskaičiuojama Airija, kuri taiko 10-12,5% pelno mokesčio tarifus, kurie iškreipia esamą konkurencinę pelno apmokestinimo aplinką ir pradėti taikyti prieš tiriamą laikotarpį.

Darbo apmokestinimo analizė atliekama kokybinio turinio analize, vertinant surinktus duomenis apibrėžiant fizinių asmenų harmonizavimo poreikį vertinusių ES dokumentus. Analizuojant statistinius statutinio fizinių asmenų apmokestinimo tarifus pasirinkti aktualus prieinami 1995-2014 metų duomenys, kuriais įvertinamas bendras ES vidutinio tarifo pokytis ir apmokestinimo aplinka ES valstybėse narėse, šio apmokestinimo netolygumai, specialios valstybių mokesstinės išlygos. Atliekant kokybinę turinio analizę vertinami valstybių narių fizinių asmenų pajamų apmokestinimo sistemų skirtumai. Vidutinio ES pelno mokesčio pokyčio ir vidutinio maksimalaus ES statutinio fizinio asmenų mokesčio koreliacija padeda suprasti pelno mokesčio mokesstinės konkurencijos įtaką kitoms mokesčių rūšims. Vykdam tyrimą būtina apibrėžti ES valstybių bendrą konvergenciją fizinių asmenų apmokestinimo srityje, pasitelkiant pagrindinį valstybių rodiklį bendrąjį vidaus produktą. Tačiau vertinant nominalius Bendrojo vidaus produkto (BVP) dydžius nebūtų galima tinkamai įvertinti valstybių ekonominės gerovės lygio, tad skaičiuojant šiuos dydžius būtina naudotis BVP vienam gyventojui valstybėje Europos Sąjungoje metinį dydį ir jo pokytį.

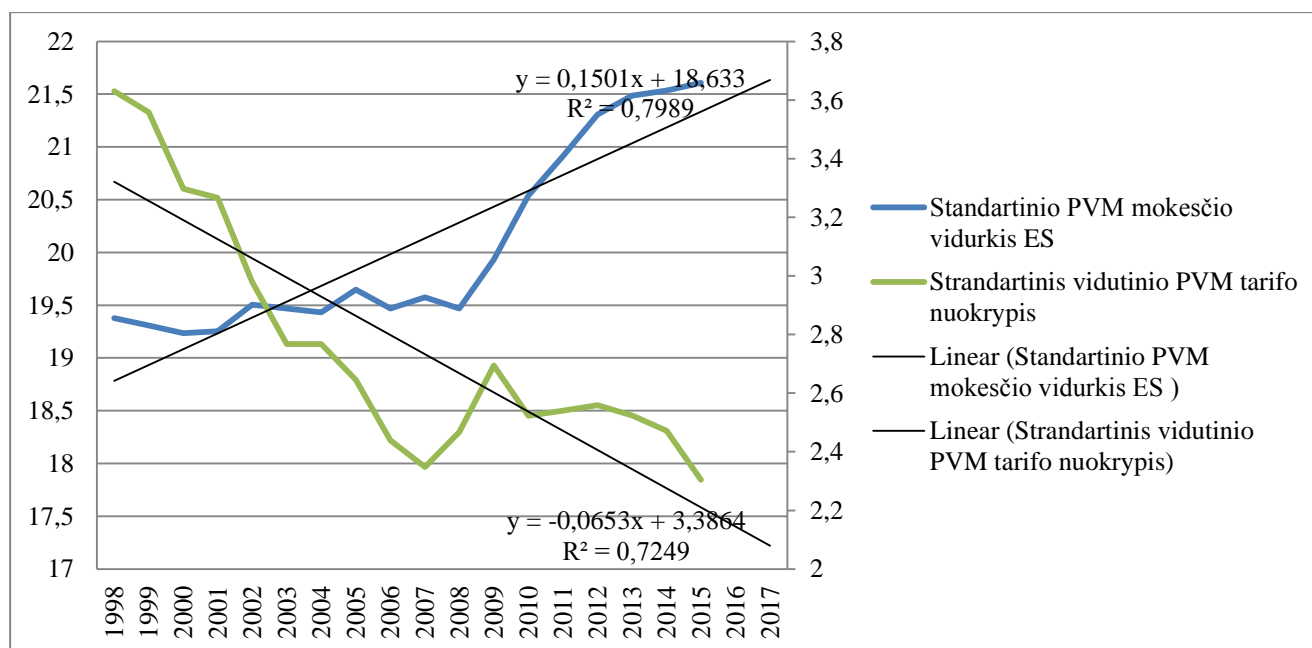
Dėl paprastesnio rezultatų apibendrinimo ir tinkamo vaizdo susidarymo atliekamų analizių duomenys pateikiama grafiniais paveikslais, kurie sudaryti autoriaus. Surinkti ir analizuoti duomenys apibendrinami pateikiant gautas išvadas ir formuojant rekomendacijas. Indukcijos metodu konstruojamos teorijos dėl reiškinų priklausomybės ir tarpusavio santykio.

3.2 Tyrimo rezultatų analizė

3.2.1 Pridėtinės vertės mokesstinės aplinkos analizė

Pridėtinės vertės mokestis yra viena svarbiausių priemonių formuojant valstybių biudžetus. PVM svarbą galime pastebėti įvertinę šio mokesčio proporcinę dalį valstybių narių visų surenkamų mokesčių krepšelyje, kuri 2013 metais sudarė nuo 13,8% Belgijos karalystėje iki 34,4% Kroatijoje

(Eurostat, 2014), o bendras ES28 vidurkis sudarė 22,3% dalį visų surenkamų mokesčių. Atliktą harmonizacija direktyva 92/77/EEC (vėliau 112/2006/EC), kuria buvo nustatytas minimalus 15% standartinis PVM tarifas ir 5% sumažintas tarifas, tinkamai užtikrino minimalios harmonizacijos poreikio įgyvendinimą. Kadangi PVM mokestis daro tiesioginę įtaką prekių vartojimui, šio mokesčio harmonizavimas yra būtinas vieningos rinkos funkcionavimui. Vertinant vidutinio ES standartinio PVM mokesčio tarifo pokyčius valstybėse narėse (žr. 13 pav.) matyti, jog PVM tarifas ilgą laiką laikėsis panašiam lygyje, nuo pat 2008 metų, kada sudarė 19,47% nuolatos augo ir išlaiko tolesnę panašią augimo perspektyvą. 2015 metų duomenimis vidutinis standartinis PVM tarifas Europos Sąjungoje sudarė 21,61%. Tačiau atsižvelgus į PVM mokesčio reguliavimo specifika, kai viršutinė standartinio PVM mokesčio riba nėra nustatyta, matyti, jog keičiant mokestiniai aplinkai bendras standartinis tarifo nuokrypis tolygiai mažėja. 1998 nuokrypis sudaro 3,63%, o 2015 sudaro 2,3% ir tendencingai mažėja. Šiuo reiškiniu galima teigti, jog nuoseklus standartinio ES PVM tarifų vidurkio mažėjimas rodo savaiminį valstybių narių taikomų standartinių PVM tarifų skirtumų mažėjimą. Laikantis nuostatos, jog prognozuojamas nuokrypio mažėjimas vyks tokiu pačiu tempu, tokiu atveju galima visiškai standartinių PVM tarifų konvergencija, nereikalaujanti aktyvių ES veiksmų, bandant harmonizuoti aukštutinę PVM mokesčio ribą. Taip pat vertinant abiejų lygčių tiesinės regresijos determinacijos koeficiento reikšmes (atitinkamai $R^2 = 0,7249$ ir $R^2 = 0,7989$) galime teigti, jog sudaryti modeliai tinkami duomenims.



13 pav. Standartinio PVM tarifo vidurkio ir standartinio nuokrypio palyginimas 1998-2017 laikotarpiu

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal ES komisijos duomenis

Apžvelgiant taikomus tarifus (žr. 14 pav.) pastebima, jog 2015 metais aukščiausias standartinis PVM mokesčio tarifas buvo Vengrijoje (27%), toliau Danijoje, Švedijoje ir Kroatijoje (25%). Tuo

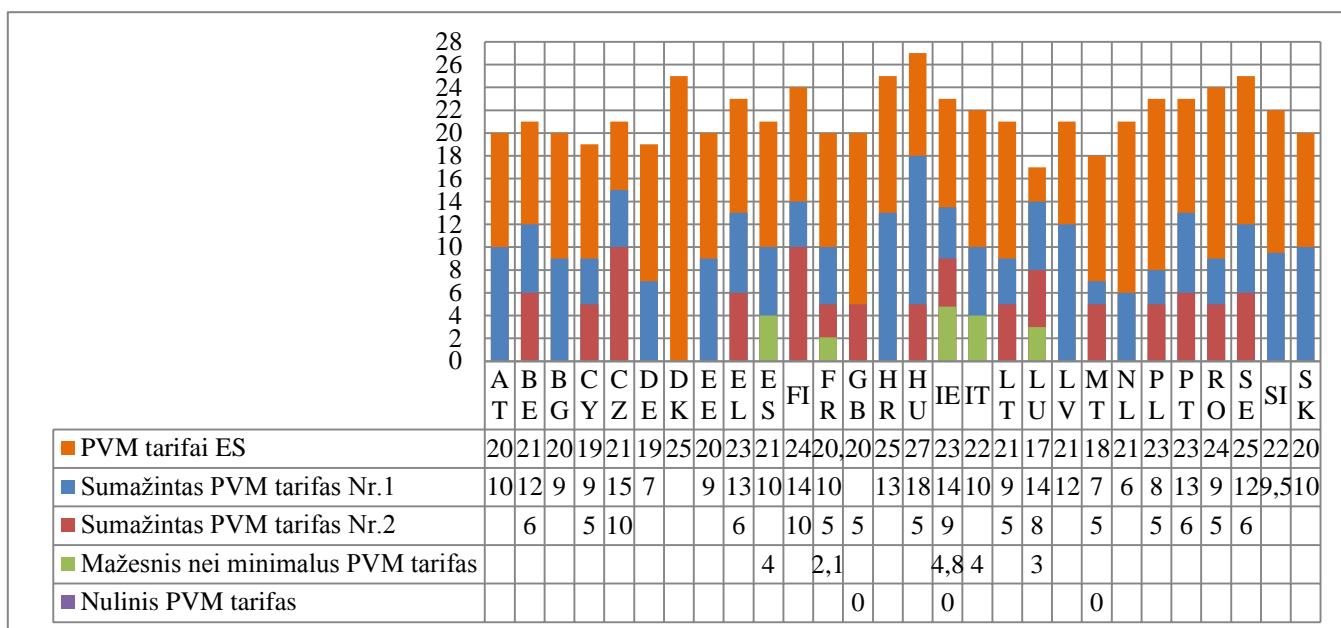
tarpu žemiausias standartinis PVM tarifas šiuo periodu buvo Liuksemburge (17%) ir Maltoje (18%). Vertinant sumažintų PVM tarifų taikymo trūkumus ir kontraversišką poveikį konkurencijai, galime pastebėti kryptingą šių tarifų istorinį didėjimą tarp daugumos valstybių narių (žr. 2 lentelė). ES valstybėms narėms atsisakant ar padidinant taikomus tarifus, kurie yra mažesni nei direktyvos nustatytas 5% minimalus standartinis tarifas pateisinamas PVM direktyva keliamas tarifų konvergencijos siekis.

2 lentelė Sumažintų PVM tarifų pokyčiai ES valstybėse narėse 1994, 2001, 2008 ir 2015 metais

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal ES Komisijos duomenis

	BE	BG	CZ	EE	EL	ES	FR	IE	IT
1994	1 6 12	-	-	-	4 8	3 6	2,1 5,5	2,5 12,5	4 9
2001	6 12	-	-	-	4 8	4 7	2,1 5,5	4,3 12,5	4 10
2008	6 12	7	9	5	4,5 9	4 7	2,1 5,5	4,8 13,5	4 10
2015	6 12	9	10 15	9	6 13	4 10	2,1 5,5 10	4,8 9 13,5	4 10
	CY	LV	LU	HU	MT	PL	PT	SL	FI
1994	-	-	3 6	-	-	-	5	-	5 6 12
2001	-	-	3 6	-	-	-	5 12	-	8 17
2008	5 8	5	3 6	5	5	3 7	5 12	8,5	8 17
2015	5 9	12	3 8	5 18	5 7	5 8	6 13	9,5	10 14

Pagal ES komisijos duomenis (Komisija, 2015) Belgijoje 2000 metais panaikinamas 1% sumažintas tarifas, Čekijoje sumažintas tarifas 2004 metais buvo 5%, tuo tarpu 2015 metais sumažintas tarifas sudarė 10% ir 15% atitinkamai, Estijoje nuo 2004 metų tarifas pakilo nuo 5% iki 9%, Graikijoje sumažinti tarifai pakilo nuo 4% ir 8% 1992 iki 6% ir 13% atitinkamai, Ispanijoje nuo 3% ir 6% iki 4% ir 10% atitinkamai, Prancūzijoje 2012 metais buvo pradėtas taikyti 7%, o 2014 10% sumažintas PVM tarifas, Kroatijoje sumažintas tarifas pakilo nuo 10% iki 13%, Airijoje 1993 buvo taikomas sumažinti 2,5 % ir 12,5% PVM tarifai, tačiau šiuo metu taikomi 4,8%, 9% ir 13,5%, Italijoje



14 pav. PVM tarifai Europos Sąjungos valstybėse narėse 2015 metais

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal ES Komisijos duomenis

sumažintas tarifas nuo 1994 pakilo nuo 9% iki 10%, Kipre nuo 8% iki 9%, Latvijoje nuo 2008 tarifas pakilo nuo 5% iki 12%, o Liuksemburge nuo 6% iki 8%, Vengrijoje nuo 15% iki 18%, Maltoje 2011 metais pradėtas taikyti papildomas didesnis 7% sumažintas tarifas, Lenkijoje 2011 metais tarifai padidėjo nuo 3% ir 7% atitinkamai iki 5% ir 8%, Portugalijoje 2008 sumažintas PVM tarifas padidėjo nuo 12% iki 13%, Slovėnijoje tarifas padidėjo nuo 8,5% iki 9,5%, Suomijoje tarifai atitinkamai augo nuo 12% ir 8% iki 14% ir 10%. Taigi tokie veiksmai lemia sumažintų PVM tarifų konvergencija su standartiniu PVM dydžiu, taip mažinant rinkos iškraipymus, atsirandančius dėl žemų tarifų taikymo. Tačiau reikia pažymėti, jog sumažinti PVM tarifai tarp ES valstybių narių vis dar ženkliai skiriasi ir išlieka taikomi plačiam prekių ir paslaugų ratui: maisto produktai Maltoje apmokestinami 0% tarifu, o Liuksemburge 3% tarifu. Tuo tarpu kai kurios valstybės narės tų pačių maisto produktų apmokestinimui taiko standartinį PVM tarifą, o taip sukuriama prielaida neteisingai konkurencijai susidaranti dėl prekybos su pasienio valstybėmis. Plačiausiai maisto prekių sričiai sumažintų PVM tarifų netaiko Lietuva, Latvija, Estija, Bulgarija, Slovakija ir Danija (kurioje sumažinti PVM tarifai išvis netaikomi). Taigi palyginus susidarantią situaciją galime matyti, jog vienai plačiausių prekių grupių mokesčiai dėl sumažintų PVM taikymo diskrecijos gali svyruoti nuo 0% iki 25%. Tokia pati situacija susidaro ir kitose svarbiose prekių grupėse: vandens atsargų apmokestinimas svyruoja nuo 0% Didžiojoje Britanijoje iki 23% Airijoje ar 27% Vengrijoje; medikamentai Maltoje apmokestinami 0%, Kipre 5%, Prancūzijoje 5,5% iki 25% Vengrijoje ir Danijoje; transporto paslaugos teikiamos iš Didžiosios Britanijos apmokestinamos 0% sumažintu PVM tarifu, tuo tarpu iš Kroatijos 25%, o iš Vengrijos 27%; rašytojų ir kompozitorių paslaugų apmokestinimas skiriasi nuo 3% Liuksemburge iki 23% Graikijoje ir 24% Rumunijoje; Žemės ūkio produkcijai taikomi sumažinti PVM tarifai skiriasi nuo 6% Nyderlanduose ir 7% Vokietijoje iki 25% Švedijoje; Viešbučių paslaugų apmokestinimas skiriasi nuo 3% Liuksemburge, 6% Belgijoje iki 20% Didžiojoje Britanijoje ir Slovakijoje bei 25% Danijoje.

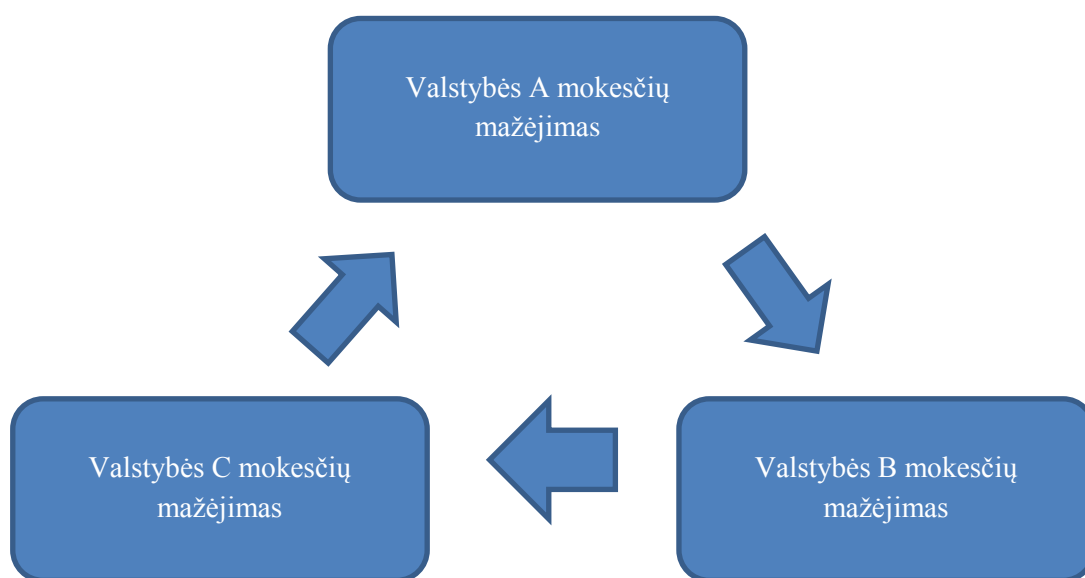
Taigi ištyrus esamą pridėtinės vertės mokesčio taikymo aplinką ES valstybėse narėse apibendrinus galima teigti, jog minimalios pridėtinės vertės mokesčio ribos harmonizavimas įgyvendino keltus uždavinius ir užtikrino konkurencijos sumažėjimą netiesioginių mokesčių srityje. Remiantis statistiniais duomenimis vidutinis standartinis pridėtinės vertės mokesčio tarifas valstybėse narėse auga, taip didinant vartojimo apmokestinimą valstybėse narėse. Tačiau didėjantis tarifas kartu artėja ir prie savaiminės konvergencijos tarp ES valstybių narių. Pastebimi PVM supanašėjimo požymiai verčia atsisakyti poreikio harmonizuoti ir viršutinę PVM mokesčio tarifo ribą nebūnant esminių vieningos rinkos trukdžių. Sumažintų PVM tarifų taikymas mažėja valstybėms narėms, kaip ir buvo numatyta pagal PVM direktyvą, atsisakant specialių ir didinant sumažintų tarifų dydį, o taip mažinant jų daromą, konkurenciją vieningoje rinkoje iškreipiančią, įtaką. Nors pastebimos iniciatyvos

mažinti specialių ir sumažintų PVM tarifų taikymą ES, tačiau taikomi sumažinti tarifai vis dar ženkliai skiriasi tarp valstybių narių, o taip galimai sukuriamos prielaidos konkuruoti pasienio prekyba bei sudaromos sąlygos konkuruoti kainos aspektu teikiant nuo mobilumo nepriklausomas paslaugas.

3.2.2 Pelno apmokestinimo aplinkos analizė

Plečiantis ir vystantis Europos Sąjungai ir 1992 metais Maastrichto sutartimi įkūrus vieningą rinką be sienų buvo baimintis, jog atsivėrusi laisva ekonominė erdvė privers valstybes konkuruoti tiesioginių mokesčių srityje taip siekiant didesnės naudos ir nacionalinių interesų tenkinimui. 2004 metų balandžio 30 dieną naujoms ES valstybėms prisijungiant prie Europos Sąjungos tuometinis Vokietijos kancleris H.Kohl pabrėžė apie „dviejų greičių Europą“³ ir esančius didelius skirtumus tarp ES valstybių kandidačių bei senųjų ES narių nurodė. Jis svarstė, jog dėl laisvo kapitalo judėjimo ir nenorint paskatinti valstybių mokesstinės konkurencijos, būtina numatyti „mokesčių koridorius“, kuris numatytų minimalias ir maksimalias pelno mokesčio ribas. Šios ribos leistų tarp valstybių nustatyti taisykles, kurios užtikrintų teisingą konkurenciją tarp valstybių narių.

Mokslininkai M.P.Devereux R.Griffith, A.Klemm, (Devereux, Griffith, & Klemm, 2002), R Mooij (Mooij, 2004), C. Fuest ir W. Fuest (Fuest & Fuest, 2004) nagrinėja mokesčių „lenktynių link dugno“ (angl. „Race to the bottom“) teorija, kuri paaiškinama taip, jog valstybėms norint laimėti nuožmioje konkurencinėje kovoje būtina kovoti dėl patrauklumo, mažinant mokesčius ir taip siekiant

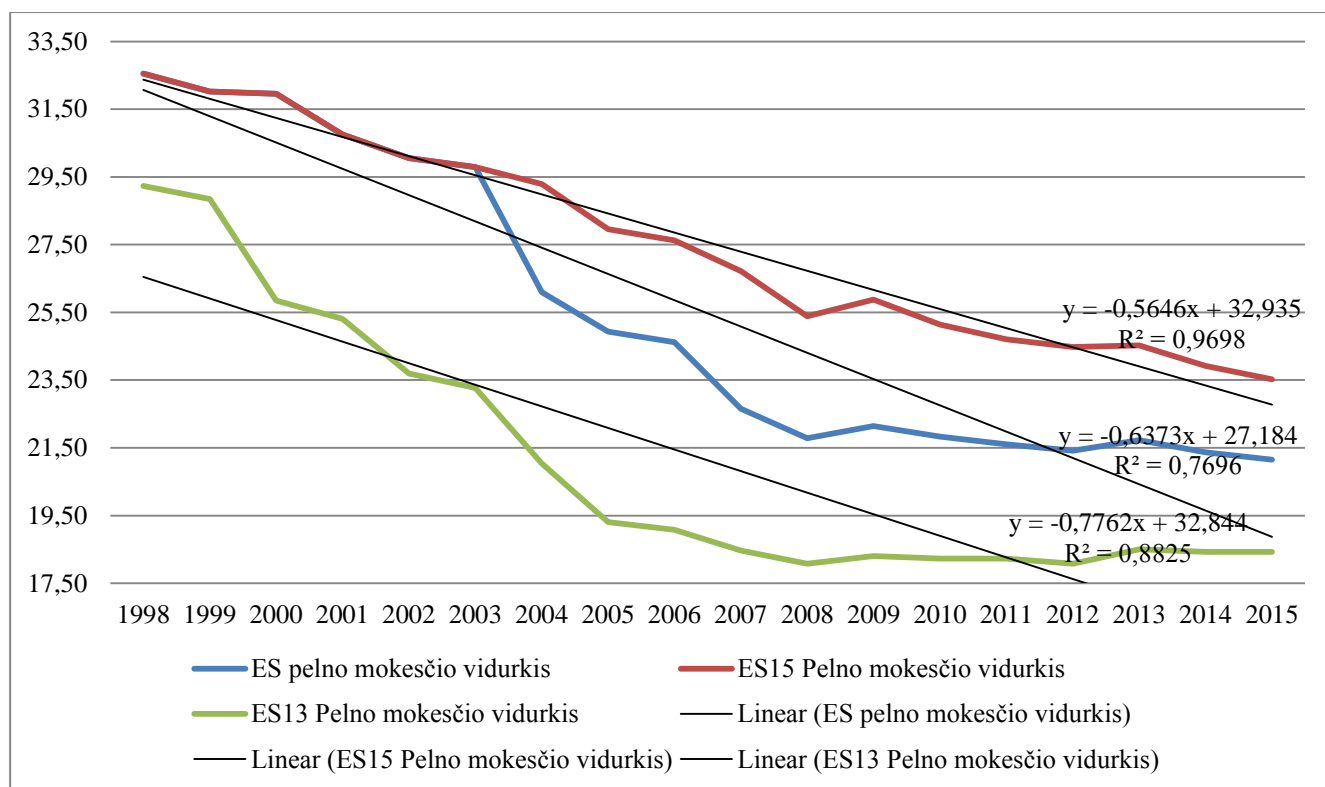


15 pav. "Lenktynių link dugno" modelis

Šaltinis: sudaryta autoriaus

³ Tai reiškiny, kai valstybės narės, skirstomos į atskirus blokus, integracijos procesuose siekia skirtingų tikslų, laikosi skirtingos politikos ir prišima skirtingo lygio reguliavimo priemonės, taip sudarant prielaidas asimetrinei integracijai Europos Sąjungoje.

paveikti norimą rezultatą. Taigi šią teoriją galima lengvai paaiškinti, modeliu (žr. 15 pav.): kai viena valstybė, norėdama privilioti daugiau užsienio investicijų, sumažina verslo subjektams taikomų pelno mokesčių naštą. Visi minėti autoriai teigia, jog šis reiškinys pavojingas tuo, jog vienai valstybei sumažinus mokesčių naštą kitos valstybės, nenorėdamos nusileisti ar netekti ženklios užsienio investicijų dalies, yra priverstos taip pat mažinti atitinkamam segmentui taikomus mokesčius taip, paskatinant valstybes taip pat sumažinti mokesčius. Pirmoji valstybė, siekdama nusistatyto rezultato, sumažina mokesčių naštą dar labiau konkurenciniais veiksmais siekiant investicijų, ir taip tik didinant mokestinę įtampą tarp visų valstybių dar labiau. Prasidėjus šiam procesui nėra galimybės sustoti, nes kitu atveju prarandamas konkurencinis pranašumas. Vertinant šios teorijos praktinį pritaikymą panašias lenktynes žemyn galima išvelgti kapitalo apmokestinimo konkurencinėje kovoje tarp ES valstybių narių. Pagrindžiant „lenktynių link dugno“ reiškinio apraiškas tarp ES valstybių mokesčių srityje būtina nagrinėti pelno apmokestinimo aplinką Europos Sąjungoje, taip bandant išvelgti šio vykstančius fenomeno požymius.



16 pav. Vidutiniai ES pelno mokesčiai 1998-2015 laikotarpiu

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal TAXUD/2013/CC/120 išvadas

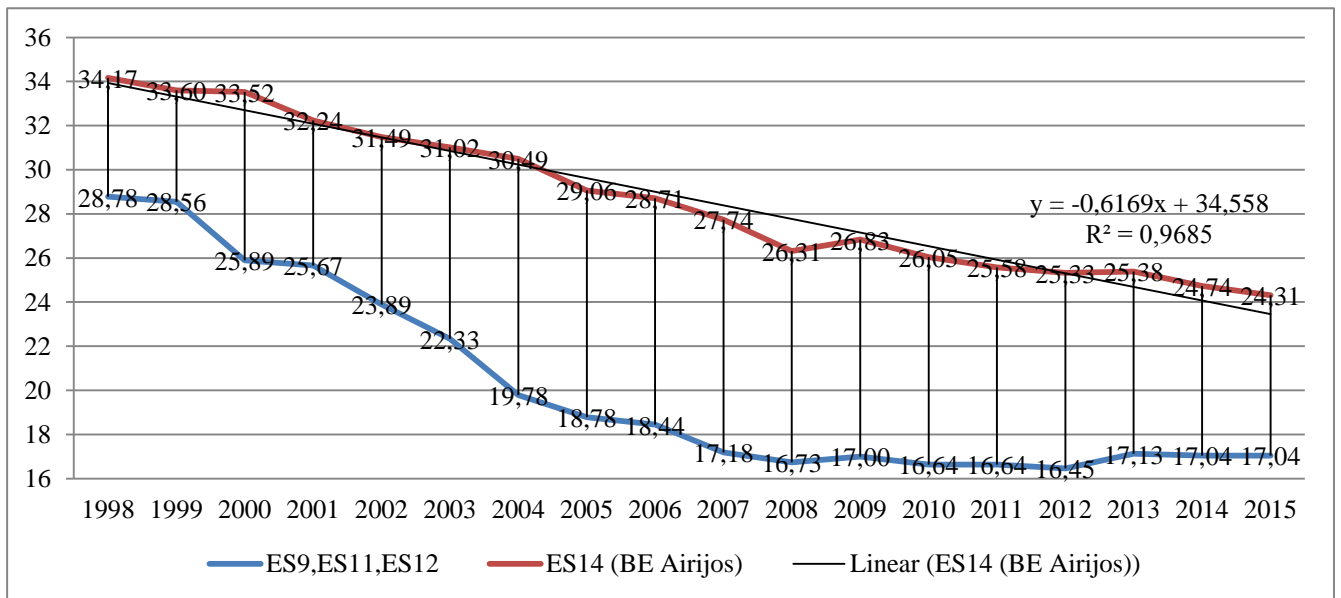
Taigi analizuojant grafiką (žr. 16 pav.) 1998 metais Europos Sąjungoje, sudarytoje iš 15 narių, vidutinis ES valstybėse narėse taikomas pelno mokestis sudarė 32,56%, tuo tarpu 2015 metais šis rodiklis nukrito iki 21,15%. Taigi stebint duomenų pokytį galima daryti prielaidą, jog pelno mokesčio tarifų mažėjimui ženklią įtaką turėjo Europos integracijos procesai, siejami su naujų narių

prisijungimu. Ruud de Mooij* (Mooij, 2004) teigia, kad tarp naujai prie ES prisijungiančių valstybių išties nusistovėjo požiūris, jog mokestinė konkurencija yra vienintelis būdas pasivyti senąsias ES valstybes nares ir taip dažnu atveju bandant atkartoti Airijos „keltų tigro“ fenomeno⁴ sėkmę. Šis reiškinys dažnai siejamas su taikyta agresyvia mokesčių politika, sumažinus pelno apmokestinimą iki 10%-12,5% ir taip efektyviai pritraukiant tiesiogines užsienio investicijas, o kartu pasiekiant pakankamą ekonominę integraciją bei konvergenciją su kitų senųjų ES valstybių pajamų lygiu. Tačiau tokie agresyvūs mokestiniai veiksmai sudarė ypatingai didelę spaudimą kitoms regiono valstybėms ir tik paskatino „lenktynių į dugną“ reiškinio evoliuciją Europos Sąjungoje.

Vertinant duomenis (žr. 16 pav.) 1998 metais bendras vidutinis pelno mokesčio tarifas ES valstybėse kandidatėse (ateities narėse) ES13 sudarė atitinkamai 29,23 %. 2004 metais valstybėms kandidatėms ES13 besiruošiant prisijungti prie Europos Sąjungos galima pastebėti aktyvius veiksmus mažinant pelno mokesčio tarifus ir taip skatinant mokesčių konkurenciją. 2004 metais vidutinis pelno mokesčio tarifas ES14 sudarė 30,49%, tuo tarpu vidutinis pelno mokesčio tarifas ES10 sudarė 21,3%, o įvertinus visas valstybės, kuriose keitėsi pelno mokesčio tarifai vidutinis pelno mokesčio tarifas ES9 2004 metais sudarė 19,78%. Tuo metu iš valstybių kandidačių tik Maltoje pelno mokesčio tarifas nesikeitė, kuris išliko sąlyginai aukštas (35% - tarifas galioja nuo 1988 metų). Prisijungus naujoms narėms vidutinis ES25 pelno tarifas nukrito iki 26,09%.

Pagal grafiką (žr. 17 pav.) matyti, jog ruošiantis prisijungti prie ES, valstybėse kandidatėse vidutinis pelno mokesčio tarifas nuo 2003 iki 2004 metų nukrito daugiau nei 2,5% ir 2004 metais naujose narėse ES9 sudarė 18,78%. 2005 metais pelno mokesčio tarifai taip pat aktyviai keisti ir tuometinėse ES valstybėse kandidatėse Rumunijoje (nuo 25% iki 16%) bei Bulgarijoje (nuo 19,5% iki 15%). Vidutinis pelno mokesčio tarifas ES14 2005 metais atsiliepė į kintančius pelno mokesčio tarifus ES9 ir nukrito iki 29,06%, taip galimai reaguojant į ES9 pradėtą „lenktynių link dugno“ procesą. 2008 metais prasidėjusi krizė Europos Sąjungoje turėjo gilių padarinių valstybių finansams, tad 2009 metais vidutinis pelno mokesčio tarifas ES net nežymiai padidėjo (žr. 16 pav.), taip pristabdant prasidėjusią konkurenciją mokesčių srityje. Tuo metu (žr. 17 pav.) vidutinis pelno mokesčio tarifas ES14 siekė 26,83%, o ES11 siekė 17%. Nuo pat to momento ES11 valstybėse (o vėliau ir ES12) taikomi pelno mokesčio tarifai stabilizavosi ir laikotarpyje nuo 2009 iki 2015 laikėsi vidutiniškai ribose tarp 16,45% ir 17,04%. Tuo tarpu ES14 vidutinis pelno tarifas tęsė nustatytą mažėjimo kryptį ir 2015 sudarė 24,31%. Šio grafiko duomenų pokyčio krypties lygties $R^2 = 0,9685$, tuo vadovaujantis galima teigti, jog sudarytas modelis atitinka duomenis ir juo naudojantis galima prognozuoti, o kryptis teisingai nustatyta. Laikantis prielaidos, jog mokestinės ir makro aplinkybės išliks nepakitusios išlieka

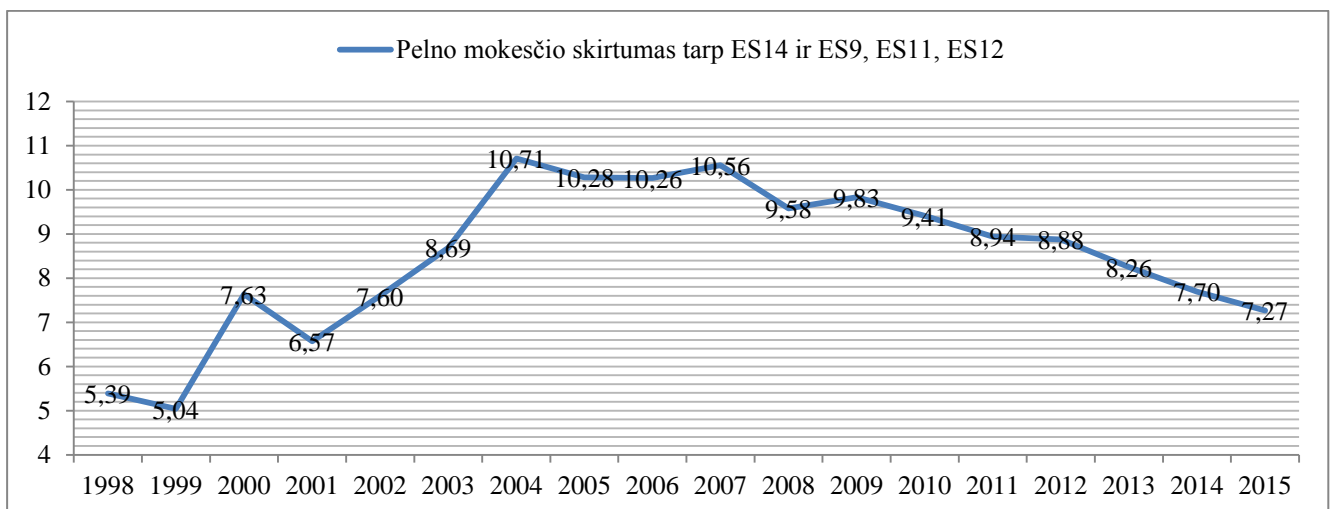
⁴ Keltų tigro fenomenas – tai terminas, naudojamas apibrėžti Airijos ekonominę sėkmę 1995-2000 pasiekiant 9,4% BVP augimą, o 2000-2008 išlaikant stabilų vidutinį 5,9% BVP augimą.



17 pav. Vidutinio pelno mokesčio ES9, ES11, ES12 ir ES14 palyginimas 1998-2015 laikotarpiu

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal TAXUD/2013/CC/120 išvadas

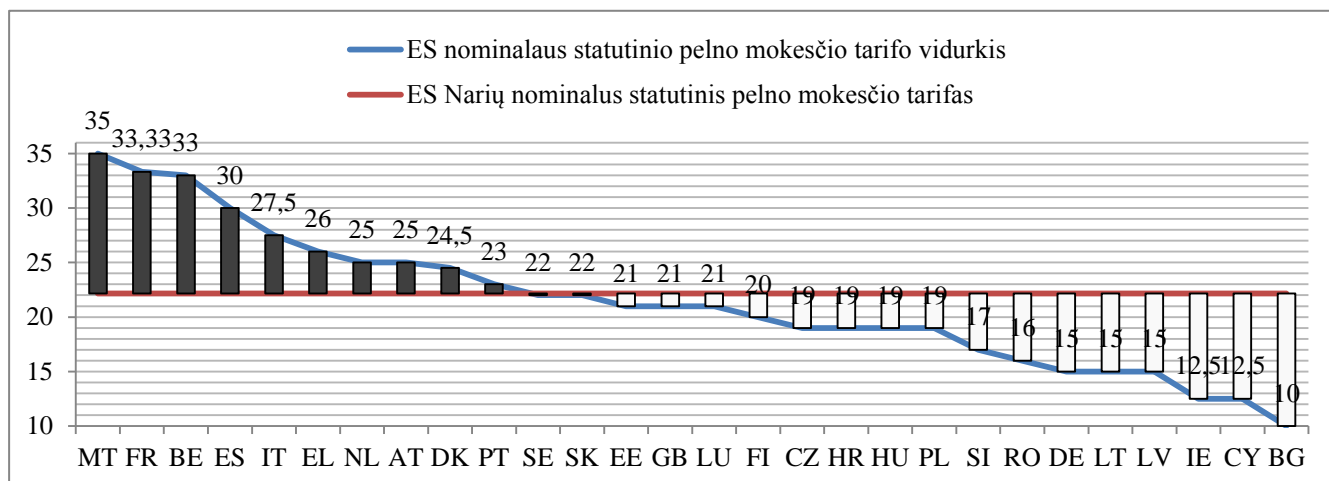
galimybė, jog ES14 ir toliau vienodu tempu mažinant vidutinį taikomą tarifą po apytiksliai 0,5% kas metus ženkliai sumažins skirtumą ir priartės prie ES13 taikomo vidutinio pelno tarifo dydžio. Vertinant duomenis (žr. 18 pav.) matoma, jog mokesčių vidurkių skirtumas, esantis tarp ES14 ir ES9, ES11 ir ES12 labiausiai išaugo 2004 metais, kai pasiekė didžiausią reikšmę - 10,71%. Šis skirtumas sudarė 54,15% viso ES9 vidutinio pelno mokesčio tarifo dydžio. Išanalizavus vidutinius pelno apmokestinimo duomenis galima pastebėti, jog atkarpoje iki 2008 metų ES9 ir ES11 ėmėsi agresyvios pelno mokesčio koregavimo politikos, kuri neatitiko jokių teisingos konkurencijos vieningoje rinkoje taisyklių. Tačiau nuo 2008 galima stebėti reiškinį, kai ES14 valstybės ėmėsi veiksmų taip pat konkuruojant mokesčiais mažinti naujųjų ES narių pelno mokesčio atotrūki kryptingai išlaikant vienodą mažėjimo perspektyvą.



18 pav. Pelno mokesčio tarifų vidurkių skirtumas tarp ES14 ir ES9, ES11, ES12 1998-2015 laikotarpiu

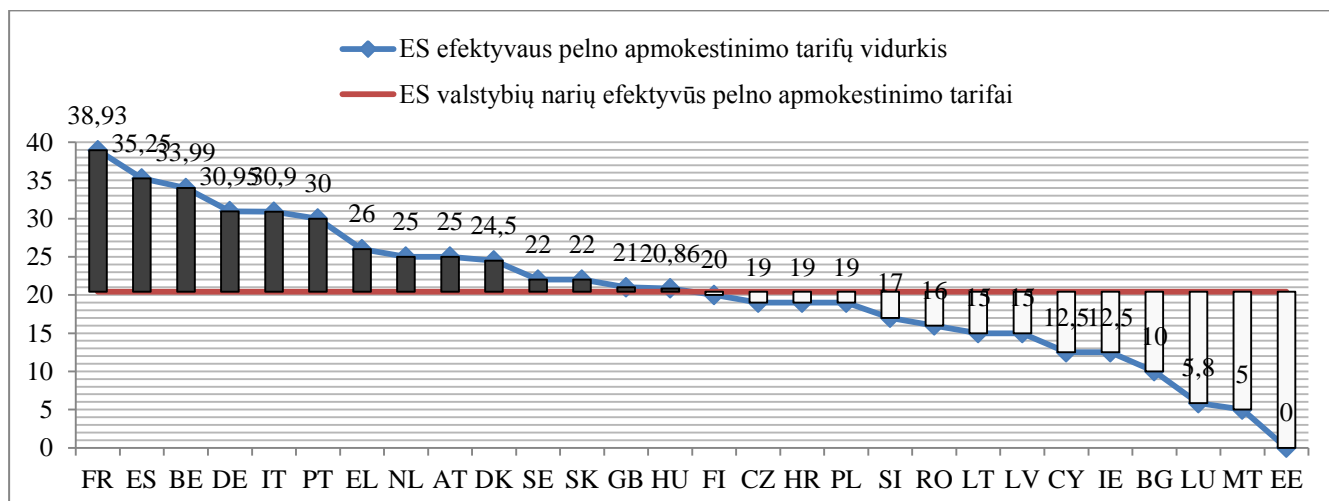
Šaltinis: sudaryta autoriaus

Analizuojant 2014 metais taikytus statutinius valstybių narių pelno mokesčio tarifus (žr. 19 pav.) galima pastebėti ryškius skirtumus tarp valstybių mokestinių režimų, kurie savaime iškreipia mobilaus kapitalo judėjimą vieningos rinkos sąlygomis veikiančioje ES rinkoje. Statutiniai tarifai skyrėsi nuo 35% taikomų Maltoje iki 10% taikomų Bulgarijoje. ES taikomo statutinio pelno mokesčio tarifo vidurkis 2014 metais sudarė – 22,15%. Analizuojant istorinius duomenis matyti, jog valstybės narės per pastaruosius 17 metų nesiryžta oficialiai taikyti mažesnius nei 10% pelno mokesčio tarifus, kurie aiškiai iškreiptų vieningos rinkos veikimą ir eurointegracijos procesus.



19 pav. Statutinių nominalių pelno mokesčių tarifų palyginimas 2014 metais ES

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal TAXUD/2013/CC/120 išvadas



20 pav. Efektyvaus pelno apmokestinimo palyginimas 2014 metais ES

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal TAXUD/2013/CC/120 išvadas

Tačiau įvertinus kiekvienos valstybės narės mokestinio režimo ypatumus ir analizuojant 2014 metais taikytų efektyvių pelno mokesčių tarifus (žr. 20 pav.) galima pastebėti, jog šie stipriai skyrėsi nuo oficialiai nustatytų statutinių tarifų. Vertinant efektyvius tarifus į mokesčio instrumentariją įtraukiamos ir pridėtinės lokalsios mokestinės prievolės, o taip pat ir mokesčių lengvatos, kurios taikomos valstybėse narėse. Iš grafiko galime matyti, jog pridėjus papildomus mokesčius pelno

apmokestinimas yra didžiausias Prancūzijoje, kurioje taikomas pelno mokesčio tarifas su pridėtiniais mokesčiais sudaro 38,93%, taip viršijant apskaičiuoto ES efektyvaus taikomo pelno mokesčio tarifo vidurkį (ES28 – 20,44%) beveik dvigubai – 47,5%. Dėl mokestinių lengvatų ir mokesčių grąžinimo schemų žemesnis nei 10% efektyvus pelno mokesčio tarifas taikomas Estijoje⁵ (0%), Maltoje⁶ (5%) ir Liuksemburge⁷ (5,8%). Taigi netolygumai ekonominės integracijos lygyje, o taip pat taikomų tarifų skirtumai ir konkurencinė kova dėl užsienio kapitalo iškreipia vieningos rinkos veikimą bei stabdo didesnės integracijos procesus.

Tiriant mokestinių tarifų sklaidą pagal 2015 metų duomenis Europos Sąjungoje (žr. 1 priedas) galima pastebėti, jog valstybės veikdamos arti konkurencinės aplinkos valstybių pelno apmokestinimui taiko efektyvų tarifą, kuris yra mažesnis už vidutinį ES efektyvų pelno apmokestinimo tarifą. Iš pateikiamo paveikslo šias valstybes galima suskirstyti į atskirus blokus a) Šiaurės valstybės (Švedija, Suomija); b) Didžioji Britanija ir Airija; c) Baltijos valstybės (Lietuva, Latvija, Estija); d) Centrinės Europos valstybės (Čekija, Lenkija, Slovakija, Vengrija, Bulgarija, Rumunija). Šios valstybės arba dėl sunkios verslo aplinkos, arba dėl nepakankamos ekonominės integracijos yra linkusios konkuruoti sumažinant efektyvų pelno apmokestinimą.

Taigi apibendrinus rezultatus galima teigti, jog palaipsniui mažėjantys statistiniai pelno mokesčio tarifai atitinka „lenktynių link dugno“ reiškinio teorinius aspektus. ES valstybėms bandant pritraukti daugiau užsienio kapitalo matomi verslo apmokestinimo aplinkos pokyčiai, kurie verčia ir kitas valstybes, neprarandant konkurencinio pranašumo, mažinti pelno apmokestinimo tarifus. Tokius veiksmus paskatino naujosios ES narės, prisijungdamos prie ES bendros rinkos, kurioje pašalinti judėjimo barjerai. Fragmentuota tiesioginių mokesčių sistemos harmonizacija prisidėjo prie vykstančio „lenktynių link dugno“ reiškinio Europos Sąjungoje, taigi didelis skirtumas tarp ES senųjų ir naujųjų narių pelno apmokestinimo tarifų vidurkių linkęs mažėti, senosioms ES valstybėms narėms mažinant skirtumą, o naujosios narės išlaikant stabilią nekintančią tendenciją. Taigi naujosios valstybės narės nesiryžta taikyti mažesnių statistinių tarifų, o senosios narės siekia sumažinti esantį skirtumą. Efektyvus apmokestinimas kelia dar daugiau keblumų, nes taikomi mokesčių režimai sudaro spragas, kurios skatina nesąžiningos konkurencijos veiksmus, kurie kenkia tinkamam vieningos rinkos funkcionavimui. Taigi fragmentuota harmonizacija neužtikrina vieningos rinkos funkcionavimui reikalingų sąlygų.

⁵ Estijoje taikomas 0% tarifas išlaikytam ir neišmokėtam pelnui, taigi reinvestuotinas pelnas neapmokestinamas. Statutinis 21% tarifas taikomas tik tuo momentu kai pelnas išmokamas savininkams.

⁶ Maltoje statistinis pelno mokesčio tarifas sudaro 35%, tačiau įmonės Maltos rezidentės arba įmonės savininkai Maltos piliečiai 6/7 mokesčių susigrąžina deklaruodami, taip efektyvų taikomą pelno mokesčio tarifą sumažinant iki 5%.

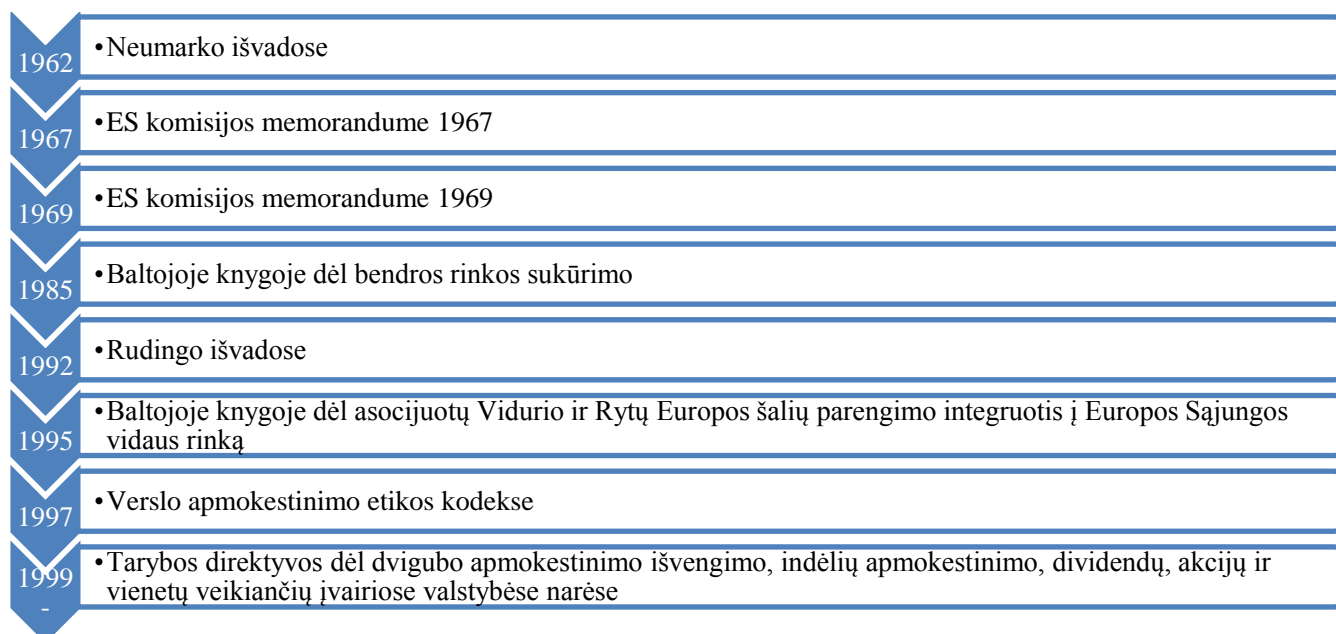
⁷ Liuksemburge statistinis tarifas yra 21%, o su vietiniais mokesčiais pelno mokestis siekia 29,22%, tačiau įmonėms, kurios yra Liuksemburgo rezidentės ir pajamas gauna iš intelektinės nuosavybės, tokios kaip prekės ženklų, patentų, valdymo modelių, dizaino ar domenų vardų taikomas 5,844% mokestis, taigi didžioji dalis ES intelektinės nuosavybės registruota Liuksemburge.

3.2.3 Fizinių asmenų pajamų apmokestinimo aplinka

Fizinių asmenų pajamų mokesčio reguliavimo klausimas, nors ir pasidalinus kompetencijas tarp ES ir valstybių narių, tampa neišvengiamas ir turėtų būti suprastas kaip natūralus veiksnys progresuojant integracijai. ES vieningos rinkos idėja savaime nereguliuoja gyventojų pajamų apmokestinimo, šių mokesčių charakteristikos ir diferenciacijos, mokesčių tarifų skirtumų mažinimo, taisyklių, taikomų mokesčių surinkimui. Taigi vertinant integracijos procesus ir gyventojų pajamų mokesčio skirtumus iškyla dvi problemos:

1. Sąjungos kūrėjai manė, jog gyventojų pajamų mokestis tolesniuose integracijos etapuose išliks neutralus;
2. Vėlesniuose integracijos etapuose valstybėse, kurios priklausys vieningai ekonominei ir pinigų sąjungai įvyks natūrali mokesčių sistemų konvergencija.

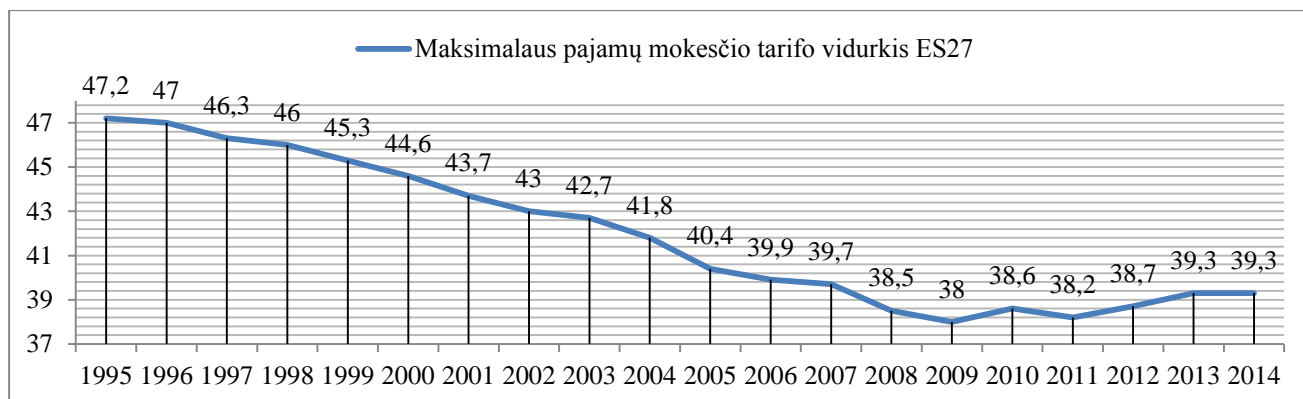
2001 m. Komunikate „Mokesčių politika – prioritetai ateičiai“ konstatuota, kad „gyventojų apmokestinimas gali būti paliktas valstybių narių nacionaliniam suverenitetui net ir esant didesnei ekonominei integracijai. ES valstybės narės yra pasirengusios išlaikyti ryškius gyventojų pajamų mokesčių dydžių svyravimus ir nacionalinės valdžios manevravimo laisvę ilgesniu laikotarpiu, nors tokie apmokestinimo skirtumai gali veikti personalinį tarptautinį taupymą, investavimo sprendimus, migraciją ir netiesiogiai – įmonių kūrimosi vietas“ (Buškevičiūtė, Mokesčių sistema, 2005, p. 279). Tačiau pajamų apmokestinimas siekiant didesnės integracijos negali būti paliktas nuošalyje, o tokio apmokestinimo harmonizavimo problematika galime rasti daugelyje skirtingų ES dokumentų (žr. 21 pav.):



21 pav. ES dokumentai, nagrinėjantys fizinių asmenų pajamų harmonizavimo klausimą

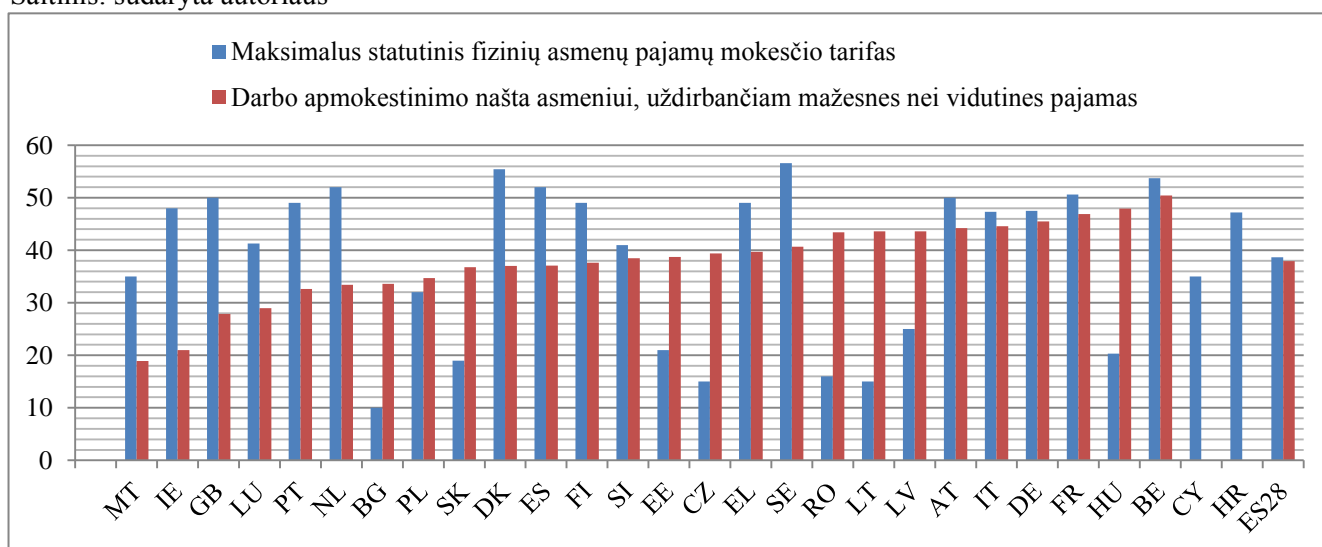
Šaltinis: sudaryta autoriaus

Atsižvelgiant į valstybėms narėms paliktą suverenitetą fizinių asmenų apmokestinimo srityje, pajamų mokestis tarp ES valstybių narių skiriasi tiek taikymo apimtimis, tiek taikomais tarifais, tad bendrasis požiūris į šių skirtumų pašalinimą turėtų būti nukreiptas sprendžiant kas yra pagrindinis mokesčio instrumentarijaus elementas. Remiantis aktuales 2014 metų apmokestinimo duomenimis (žr. 22 pav.) vidutinis statutinis gyventojų pajamų mokesčio tarifo dydis ES sudarė 39,3%, tačiau 1995 vidutinis ES gyventojų pajamų tarifo dydis sudarė 47,2% ir nuo to metu visą laiką mažėjo. Nuo 2008-2009 metų krizės vidutinis ES tarifas rodo pakilimo ženklus ir nuo 2008 metų kai šis rodiklis sudarė 38% pakilo 1,3%. Vertinant 2014 metais taikytų gyventojų pajamų mokesčio tarifų sklaidą ES (žr. 1 priedas) galima teigti, jog mokestis, kuris yra mažesnis už vidutinį maksimalų statutinį pajamų tarifą, išimtinai taikomas tik valstybėse, prisijungusiose per 2005 ir 2007 metų ES plėtrą. Dėl šių veiksmų taip pat galima daryti prielaidą, jog konkurenciniai veiksmai ir „lenktynių link dugno“ reiškinys pasireiškia ir fizinių asmenų pajamų apmokestinime, stengiantis sudaryti patrauklesnes sąlygas aukštų pajamų apmokestinimui ir pritraukiant užsienio investicijas.



22 pav. Maksimalaus fizinių asmenų pajamų mokesčio tarifo vidurkio ES pokytis 1995-2014 laikotarpiu

Šaltinis: sudaryta autoriaus

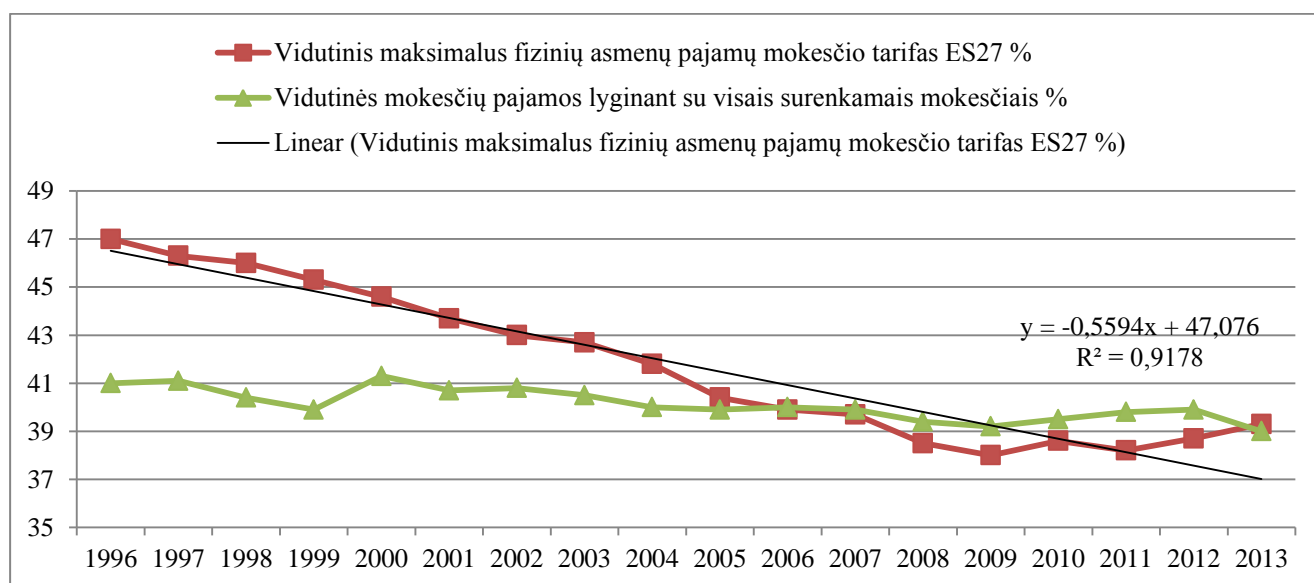


23 pav. Maksimalaus statutinio fizinių asmenų pajamų mokesčio tarifai ir darbo apmokestinimo našta 2012 metais ES

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Tačiau vidutinis ES tarifas neatskleidžia esamos padėties. Analizuojant duomenis (žr. 23 pav.) galima pastebėti, jog statutiniai pajamų mokesčio tarifai skirtingose valstybėse narėse svyruoja nuo 10% Bulgarijoje iki 56,6 Švedijoje ir 55,4% Danijoje. Taip pat verta paminėti, jog visos naujosios ES valstybės (žr. 2 priedas ir 23 pav.), išskyrus Slovėniją (41%), taiko mažesnius nei ES vidurkis gyventojų pajamų tarifus. Nors statutinių pajamų mokesčių tarifų pokyčio spektras didelis, tačiau analizuojant duomenis ir gretinant juos prie faktinių taikomų mokesčių mažesnes nei vidutines pajamas gaunančiam asmeniui galima pastebėti, jog valstybės, kuriose nustatytas statutinis maksimalus pajamų mokesčio tarifas yra didžiausias nebūtinai taikomi aukščiausi faktiniai mokesčiai asmeniui. Aktualus 2012 metų duomenis (žr. 23 pav.) nurodo, jog mažiausią statutinį gyventojų pajamų mokestį taikanti Bulgarija (10%) užima tik septintą vietą tarp mažiausius faktinius mokesčius taikančių valstybių, tuo tarpu nors Malta taiko maksimalų 35% fizinių asmenų pajamų mokestį, faktiškai darbuotojai gaunantys mažesnes nei vidutines pajamas apmokestinami 18,9% gyventojų pajamų mokesčiu dėl taikomų lengvatų ir mokesčių susigrąžinimo schemų. Tuo tarpu nors Vengrija taikė sąlyginai mažą maksimalų gyventojų pajamų tarifą (21%), tačiau pagal efektyvaus fizinių asmenų mokesčio taikymą šioje valstybėje asmeniui gaunančiam mažesnes nei vidutines pajamas pritaikomi 47,9% mokesčiai.

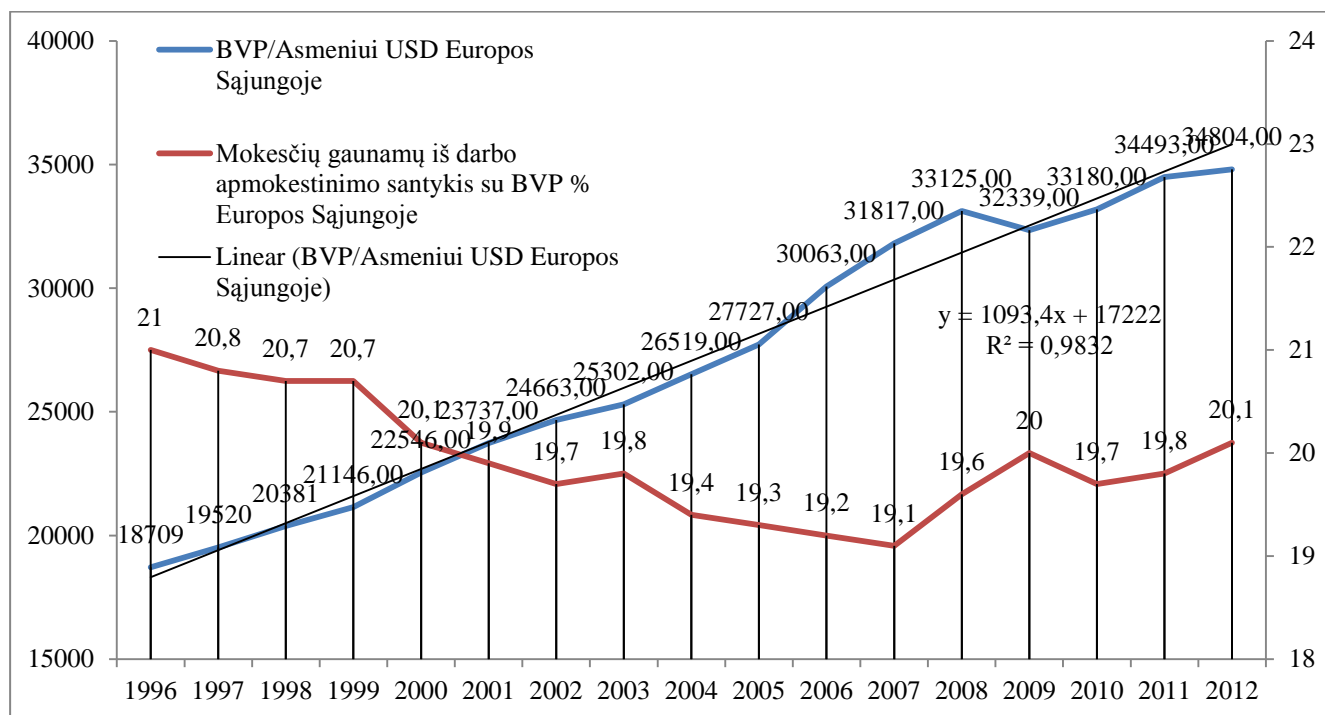
Remiantis aktualiais 1996-2013 metų duomenimis (žr. 24 pav.) nors vidutiniai maksimalaus statutinio ES pajamų mokesčio tarifai mažėjo, tačiau mažesnes nei vidutines pajamas gaunantiems asmenims taikomi mokesčiai ES laikėsi vienodame lygmenyje, taip suponuodami idėja, jog bendram ES nedarbui mažėjant valstybių biudžeto našta perkeliama darbo apmokestinimo sąskaita. Eurostat duomenimis nedarbo lygis ES mažėjo iki pat 2008 metų.



24 pav. Vidutinio maksimalaus fizinių asmenų pajamų mokesčio tarifo ES27 ir vidutinių mokestinių pajamų ES27 pokyčių palyginimas 1996 – 2013 laikotarpiu

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Pagrindžiant šiuos faktus analizuojant procentinį darbo apmokestinimo santykį su BVP rodikliu (žr. 25 pav.), galime matyti, jog fizinių asmenų apmokestinimo santykis su BVP nuo pat 1996 metų laikėsi panašiam lygmenyje, svyruojant tarp 19,1%-21%. Tačiau vertinant šį santykį būtina pabrėžti, jog BVP santykis vienam ES piliečiui per šį laikotarpį išaugo 86% nuo 18709 USD/asmeniui iki 34804 USD/asmeniui, taigi palyginus šį santykį su apmokestinimo santykiu galime teigti, jog bendras apmokestinimas ES didėjo dėl akivaizdžiai didėjančio bendro BVP lygio Europos Sąjungoje. Taip pat pabandant nustatyti ryšį tarp nominalaus statutinio pelno mokesčio vidurkio ES ir maksimalių fizinių

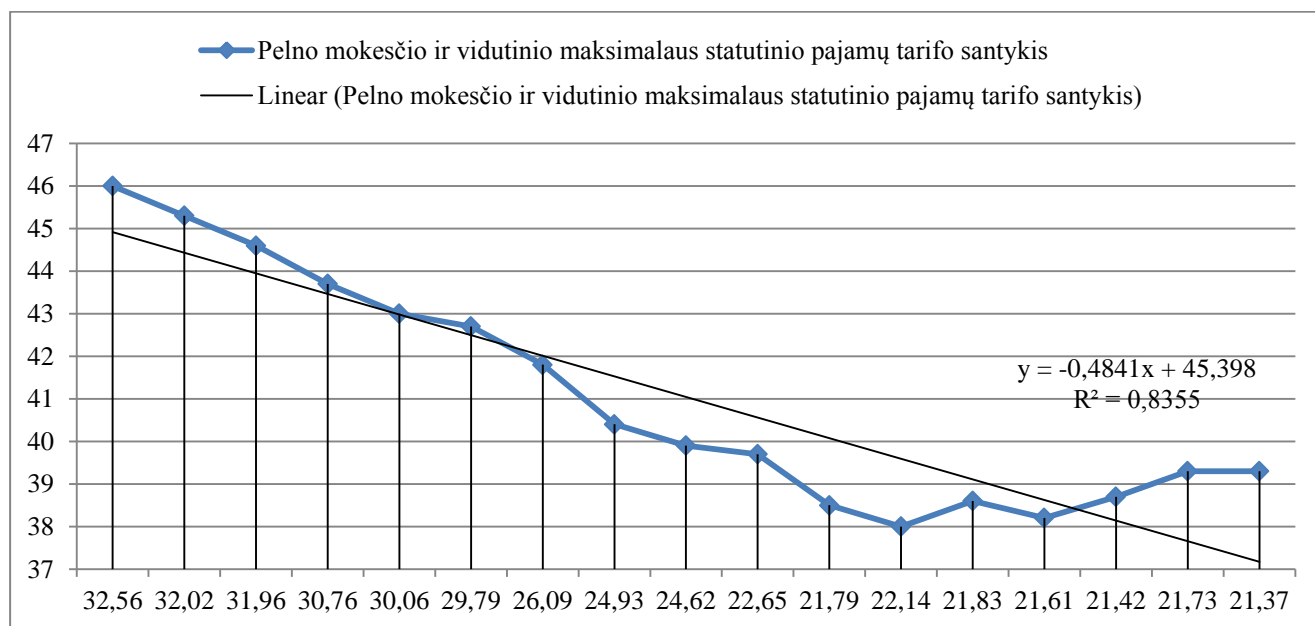


25 pav. BVP/asmeniui USD ES ir mokesčių pajamų santykio su BVP % Europos Sąjungoje pokyčio palyginimas 1996-2012 laikotarpiu

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal ESBO duomenis

asmenų pajamų mokesčių tarifų vidurkio ES pokyčio laikotarpiu 1998-2014 (žr. 26 pav.) gaunamas grafikas, kurios $R^2 = 0,8355$ nurodo, jog krypties linija gerai aprašo ir tinka duomenims, todėl galima spręsti apie vykusią tendenciją. Koreliacijos koeficientas šiuo atveju 0,9772, o tai rodo, jog tarp šių kintančių tarifų egzistuoja stiprus statistinis ryšys. Tokių atveju būtų galima aiškinti šį reiškinį taip, jog nustatytas „lenktynių link dugno“ reiškinys statutinio pelno mokesčio tarifo mažinimu tiesiogiai daro įtaką ir fizinių asmenų pajamų, susijusių su darbo veikla, apmokestinimui. Toks ryšys nurodo, jog galimai pelno mokesčio tarifo mažinimas taip pat veikia konkurencinę aplinką keičiant pajamų apmokestinimo struktūrą. Iš grafiko matyti, jog mažiausias vidutinis gyventojų pajamų apmokestinimas buvo tuo pat metu, kada vidutinis pelno mokesčio tarifas pasiekė žemiausią rodiklį 2008 metais. Kaip jau minėta nuo 2008 metų pelno mokesčio tarifas laikėsi apytiksliai vienodame

lygyje svyruojant nuo 21,37% iki 22,14%, tuo pat metu stabilizavosi ir mažėjęs vidutinis gyventojų pajamų mokestis, kuris periode nuo 2008 iki 2014 svyravo nuo 38% iki 39,3%.



26 pav. Pelno mokesčio ir vidutinio maksimalaus statutinio pajamų tarifo santykio ES palyginimas 1998-2014 laikotarpiu

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Taigi galima teigti, jog darbuotojams tampant vis mobilesniems toks mokestinė konkurencija dėl reikalingos kvalifikacijos darbuotojų išties įmanoma. Valstybės norinčios pritraukti darbuotojų gali nustatyti konkurencingus mokesčių tarifus, taip norint privilioti naujus darbuotojus ilgalaikiam apsisojimui, kurie savu ruožtu prisidėtų prie nacionalinės ekonomikos augimo mokėdami mokesčius priimančiai valstybei. Tad platesnio masto integracija suponuoja idėja, jog vykstant gyvenimo standartų konvergencijai ir plėtojant vieningą rinką gyventojų pajamų apmokestinimo sistemos harmonizavimas būtinas dėl apmokestinimo paprastumo poreikio.

Atlikus ES valstybių narių pajamų mokesčio profilių (Ernst & Young, 2015) analizę, galima išskirti valstybių narių taikomas priemones reguliuojant gyventojų pajamų mokestį ir bandant taikyti skirtingas mokesčių politikas, kurios savo esme įtraukia:

- Neapmokestinamų pajamų dydį, kuris taikomas nedirbančiam sugyventiniam (Slovakija) arba didinant šį nustatytą dydį dirbantiems tėvams už kiekvieną išlaikomą vaiką (Belgija, Čekija, Estija, Nyderlandai, Vokietija, Prancūzija, Graikija, Slovėnija, Lietuva)
- Bendrų pajamų apmokestinimas susituokusioms poroms (Airija⁸);
- Specifinis ir unikalus šeimos pajamų apmokestinimas (Prancūzija⁹);

⁸ Airijoje fizinių asmenų mokami mokesčiai nurodomi individualiems asmenims ir susituokusioms poroms atskirai.

⁹ Prancūzijoje veikia sistema, pagal kurią šeimoje apmokestinamos pajamos dalinamos pagal išlaikomų vaikų skaičių.

- Priemonės, kuriomis leidžiami atimti tam tikrą dalį išlaidų, skirtų išlaikyti vaiką (Prancūzija) ar šeimą (Vokietija) atėmimas iš apmokestinamų pajamų;
- Skirtingas apmokestinimo ribų dydis ir plotis;
- Sistemos apibrėžiančios leistinas ir atskaitomas išlaidas;
- Lengvatų sistemos, priklausomos nuo šeimos ekonominės situacijos ir kt.

Analizuojant galiojančias taisyklės dėl mokesčių kreditavimo ir leidžiamų atskaitymų ES valstybėse narėse identifikuotinos keturios taikomų priemonių kategorijos.

Kompensacinio pobūdžio lengvatos: išlaidų kompensavimas ar lygiavertės priemonės, grąžinant išlaidas už panaudotus įrankius, drabužius, kelionės į darbą ir iš jo.

Socialinio pobūdžio lengvatos: leidžiami atskaitymai dėl socialinės pagalbos vaikų rūpyba užsiimančioms šeimynoms, karo veteranams, nusikaltimų aukoms, neįgaliesiems, senyvo amžiaus asmenims.

Skatinamojo pobūdžio lengvatos: skatinančios asmenis užsiimti tam tikra veikla, keisti savo elgseną, lengvatos būstui (renovacijai), taupymo pajamų apmokestinimo lengvatos, lengvatos perkant akcijas ar obligacijas, mokant vaikus, lengvatos profesionaliam tobulėjimui, išlaidos sveikatos apsaugai ir investiciniams pensijų fondams taikomos lengvatos.

Pajamų diferencijavimas lošimų pajamoms, mokslinio darbo stipendijoms, atlyginimams už mokslinę veiklą, mokymą, atlygiui profesionalioms asociacijoms.

Teorinė analizė atskleidė, jog fizinių asmenų pajamų mokesčio harmonizavimo idėja siekiant tolesnės integracijos kelia papildomus probleminius klausimus, kurie sietini su: a) fizinių asmenų pajamų mokesčio tarifo harmonizavimo keliamo grėsme valstybių narių nacionalinių biudžetų ir viešųjų finansų disbalansui; b) darbo jėgos mobilumui keliamus klausimus, kurie dėl valstybių ekonomikų privestų prie dar didesnio masto pajamų migracijos; c) spaudimu, sukuriama mokesčių sistemoms, kurios galima darytų įtaką kitų mokesčių dydžio balansavimui. Tačiau nepaisant aiškaus teisinių instrumentų, reguliuojančių gyventojų pajamų apmokestinimą, trūkumo, taisyklės, kuriomis remiamasi atsiranda spontaniškai, ir taip mokesčių našta ES valstybėse narėse palaipsniui tampa panašesnė. Taigi gyventojų pajamų mokesčio charakteristikos pokyčiai, atsirandantys dėl „tylios“ spontaniškos antrinėmis teisinėmis priemonėmis atliekamos harmonizacijos jau gali būti pastebėti:

- Nustatant taisyklės dėl mokesčio subjektiškumo pagal mokesčių rezidencijos principą. Taisyklės taikomos ribotoms (< 183 dienos) ir neribotoms (>183 dienos) mokesčinėm prievolėms;
- Dominuojanti koncepcija dėl visų pajamų apmokestinimo. Bendras visų mokesčio mokėtojo iš skirtingų šaltinių gautų pajamų apmokestinimas;
- Mokesčių naštos yra glaudžiai siejamos su infliacijos rodikliais, bandant juos susieti;

- Bendra koncepcija dėl šeimos pajamų, pajamų gautų už parduotą turtą, vertybinių popierių ir investavimo pajamų apmokestinimo;
- Kiekviena mokesčių sistema įtraukia skirtingus neapmokestinamus dydžius, kurie yra laikomi minimaliam biologiniam lygiui egzistuoti būtinomis pajamomis;
- Skirtingais leidžiamais atskaitymais siekiamas subjektų socialinio elgesio pakeitimas, siekiant bendros naudos.

Platesnio masto pajamų mokesčio harmonizacijos idėja susiduria su kontrargumentais:

- Valstybių finansų politikos nepriklausomybės praradimas darytų didelę įtaką valstybių galimybėms valdyti vidaus ekonominius ir socialinius procesus;
- Skirtingi socialiniai modeliai ir pensijų sistemos, taip pat tai sugretinant su skirtingo lygio pajamų mokesčio integracija, įvertinant ir skirtingo lygio valstybių finansinius poreikius, vestu prie poreikio plačiai harmonizacijai, kuri neapsiribotų vien pajamų mokesčio sistemos harmonizavimu;
- Istoriniai, kultūriniai ir socialiniai faktoriai daro įtaką nacionalinėms mokesčių sistemoms, dėl tokių aplinkybių būtų sunku suderinti vieningą valstybių integraciją dėl skirtingos sukurtos aplinkos;
- Mokestinės konkurencijos netolygumas tarp mokesčių mokėtojų veikiančių vienoje rinkoje ir tarp tų, kurie veikia keliose ES valstybėse narėse.

Taigi apibendrinus nustatyta, jog fizinių asmenų pajamų apmokestinimo tarifų harmonizacija sunki ne tik dėl kultūrinių ir socialinių priežasčių, bet ir dėl didelių skirtumų tarp ES narėse taikomų tarifų dydžių, tačiau tokia harmonizacija reikalinga vieningos rinkos veikimo užtikrinimui. Tačiau šis vienodinimas tarp valstybių narių vyksta savaiminės „tylios“ harmonizacijos būdą. Pajamų mokesčio tarifams ir mokesčio struktūrai įtaka daro tarp naujųjų ir senųjų ES valstybių narių vykstančios „lenktynės link dugno“, taip efektyvų apmokestinimą perkeliant ant mažiau pasiturinčių. Pateikus apmokestinimo perkėlimo palyginimą pagal BVP matyti, jog darbo apmokestinimas paaugo ir atitiko BVP augimo lygį ES, taip suponuojant požiūrį, jog apmokestinimo našta perkeliama nuo pelno į darbo apmokestinimą. Vieninga mokesstinė sistema palengvintų mokesčių taikymo aplinką ir įgyvendintų ES nusistatytus konvergencijos tikslus.

IŠVADOS

1. Siekiant ekonominės gerovės ir laisvės Europos Sąjungoje vyksta integracijos procesai, kuriems, skirtingais ES raidos laikotarpiais būdingas vis artimesnis ES narių suartėjimas, vyraujant skirtingoms integracijos koncepcijoms ir pasireiškiant per vis glaudesnės integracijos etapus. ES ekonominė integracija glaudžiai siejama su ES tikslais ir jų įgyvendinimui keliamais uždaviniais. Vienas iš esminių ES tikslų yra vieninga bendra ES rinka, kuria sukuriama prielaidos derinti ES narių mokesčių sistemas ir kurti vieningą ES mokesčių politiką. Tačiau kuriant bendrą mokesčių politiką iškyla problemos dėl nacionalinių mokesčių politikų bei valstybių nacionalinių interesų ginimo ir derinimo. Naikinant barjerus tarp valstybių narių Europos Sąjungoje sudaromos prielaidos pasireikšti mokesčių konkurencijos reiškiniui, kuris savaime turi teigiamų aspektų nacionalinių tikslų įgyvendinimui, tačiau daro neigiamą įtaką konkurencinei aplinkai Europos Sąjungoje. Taigi kuriant vieningą bendrą rinką ir valdant konkurenciją atsiranda poreikis reguliuoti mokesčių politiką Europos Sąjungoje taikyti subsidiariausio lygmens mokesčių harmonizacijos priemones.

2. Europos Sąjungos politikos reglamentavimo pagrindą sudaro pamatinės ES sutartys ir jose numatytas kompetencijų pasiskirstymas tarp valstybių narių bei ES institucijų. Vieninga mokesčių politika yra neatskiriama bendros ekonominės integracijos dalis. Pripažįstant tai ir įgyvendinant vieningos rinkos idėją valstybės narės perleido dalį mokesčių reguliavimo galių Europos Sąjungai, kurios paprastai laikomos nacionalinio suvereniteto dalimi. Kuriant vieningą rinką valstybės narės numatė, jog didžiausią įtaką konkurencijai ir diskriminacijai Europos Sąjungos vieningoje rinkoje daro svarbiausi netiesioginiai mokesčiai – muitai, akcizai ir pridėtinės vertės mokesčiai. Vadovaujantis šiuo požiūriu ES pamatinės sutartys valstybės narės numatė teisinius pagrindus priimti reguliavimo priemones derinant ir naikinant netiesioginio apmokestinimo barjerus, o tiesioginio apmokestinimo reguliavimą paliekant valstybėms narėms.

3. Dėl didelių skirtumų tarp valstybių narių mokesčių sistemų netiesioginio apmokestinimo vienodinimas pradėtas nuo ES pridėtinės vertės mokesčių sisteminių harmonizavimo priemonių. Taikytos priemonės padėjo sėkmingai nustatyti PVM apmokestinimo instrumentarijų, tačiau tik baigus sisteminės harmonizacijos priemones pradėtos tarifų vienodinimo iniciatyvos. Šios buvo baigtos pasirinkus minimalios harmonizacijos priemones nustatytam laikotarpiui suvienodinant apatinę PVM tarifo ribą, tačiau, neradus sutarimo tarp valstybių narių, nenustatant aukštesnės PVM tarifo ribos. Žengiant į muitų sąjungos integracinį etapą bei vienodinant akcizus buvo būtina saugoti ES vidaus prekes ir reguliuoti konkurenciją. Valstybėms narėms suprantant šių mokesčių reguliavimo svarbą ir sutinkant su taikytomis sisteminėmis bei tarifų reguliavimo priemonėmis nebuvo susidurta su dideliu pasipriešinimu. Muitų reguliavimui pasirinkta maksimali harmonizacija, nustatant bendrus

muitų tarifus ES mastu, o akcizų reguliavimui pasirinkta minimali harmonizacija nustatant bendras minimalias akcizų tarifų ribas.

4. Plėtojantis integracijai, garantuojant fundamentalias ES teises ir kuriant bendrą vieningą rinką be barjerų susidurta su poreikiu reguliuoti ir tiesioginį apmokestinimą, kuris galimai daro žalingą įtaką konkurencijai Europos Sąjungoje. Tačiau, dėl ribotos ES kompetencijos reguliuoti tiesioginius mokesčius bei susidūrus su valstybių narių valdžių pasipriešinimu, plataus masto tiesioginių mokesčių koordinavimas apribotas. Asimetrinis tiesioginių mokesčių reguliavimas, taikomas tik siauro rato srityse, reguliuojančiose verslo subjektų individualų apmokestinimą. Priimtose kapitalo mokesčių reguliavimo priemonės užtikrina tik minimalias priemones valdyti konkurenciją Europos Sąjungoje. Dėl ES reguliavimo kompetencijos stokos siūlomos mokesčių sistemų vienodinimo iniciatyvos dar nepriimtose nerandant sutarimo tarp valstybių narių. Fizinį asmenų pajamų apmokestinimas beveik visiškai nereguliuotas, tad paliktas valstybių narių kompetencijai. Formuojant bendrą mokesčių politiką institucinis bendradarbiavimo pagrindas mokesčių reguliuojamas, užtikrinant informacijos keitimosi galimybes. Ankstesniuose ES raidos etapuose skatintos dvišalis administracinis bendradarbiavimas tiesioginio apmokestinimo srityje pripažintas esantis žalingas dėl daugybės skirtingų taisyklių ir sukuriama nevienodos padėties tarp ES valstybių narių, ir taip skatinant žalingą įtaką vieningos rinkos funkcionavimui.

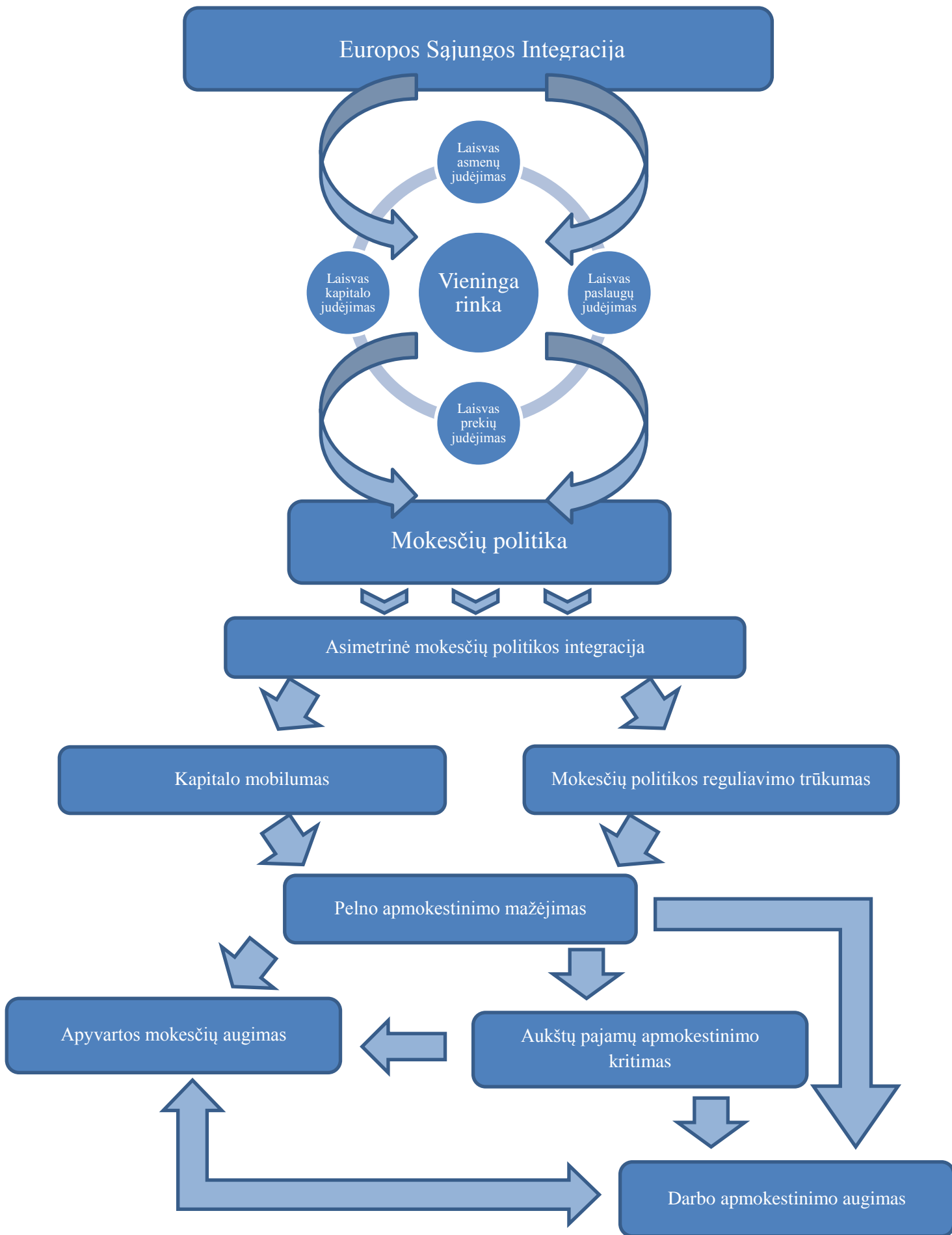
5. Tiriant svarbiausių mokesčių taikymo aplinką Europos Sąjungoje pastebėta, jog ES vykdytas PVM netiesioginio apmokestinimo harmonizavimas iš dalies garantuoja bendros rinkos funkcionavimą, panaikinant konkurenciją tarp valstybių narių, tačiau šiandieniniam integracijos lygmeniui nėra pakankamas: ES valstybėse narėse, taikant laikiną PVM apmokestinimo sprendimą, mokesčiai taikomi nevienodomis prekių grupėms; taikomi nors ir harmonizuoti, tačiau skirtingi tarifai ir lengvatos. Nors ES valstybėse narėse taikomi PVM tarifų skiriasi, tačiau pokyčiai PVM sistemos perspektyvoje rodo, jog valstybių sumažintų PVM taikymo apimtys mažėja, o standartinis PVM dydis valstybėse narėse panašėja.

6. Neesant aiškaus teisinio pagrindo vykdyti bendrą ES tiesioginius mokesčių reguliavimo politiką, sukuriama asimetriškai integruota kapitalo ir fizinių asmenų apmokestinimo aplinka. Analizuojant pelno apmokestinimo aplinką Europos Sąjungoje, pastebimi suintensyvėjusios mokesčių konkurencijos reiškinio požymiai. Šis reiškinys taip pat dalinai turi būti laikomas vykdytos integracijos rezultatu, dėl kurios buvo šalinamos kliūtys prekybai, neišvengiamai padarant kapitalą dar mobilesniu. Šalindami prekybos kliūtis laisvam prekių, paslaugų, darbuotojų ir kapitalo judėjimui, sukuriame prielaidas kapitalui judėti laisviau, o taip paskatinant didesnę pelno mokesčio konkurenciją, o ją valdant, platesnės harmonizacijos poreikį. Konkurencijos reiškinys ES skatinamas skirtingu metu prie Sąjungos prisijungiančių valstybių noro pritraukti investicijų, taip pagreitinant ekonominės

integracijos lygio supanašėjimą tarp senųjų ir naujųjų ES valstybių narių. Tad mokesčių politikos integracija nebuvo pritaikyta plačiai Europos Sąjungos plėtrai, taigi prie ES prisijungus paskutinėms 13 valstybių pelno apmokestinimo skirtumai tarp valstybių narių akivaizdžiai padidėjo. Tolesnei integracijai fizinių asmenų pajamų mokesčio harmonizacijos poreikis pripažįstamas ES institucijų ir yra būtinas. Fizinių asmenų pajamų apmokestinimo skirtumai akivaizdūs ir yra sunkiai suvienodinami, dėl esminių ES valstybių vidaus politikų skirtumų. Fizinių asmenų pajamų apmokestinimas vykdomas pasitelkiant „švelniąją harmonizaciją“, kuri vyksta savaimė skatinama ES integracijos procesu. Taigi ES tiesioginio apmokestinimo derinimas vykdomas fragmentiškai teisinėmis priemonėmis, skirtomis kitų priemonių reguliavimui ir reikalauja didesnio harmonizavimo lygio.

7. Taip pat apibendrinus gautus tyrimo rezultatus ir surinktą informaciją daroma prielaida apie esamą situaciją, kurią galima paaiškinti modeliu (žr. 3 priedas): integracijos procesai veda link vieningos rinkos tikslo, kurioje garantuojamos keturios fundamentalios ES laisvės. Įgyvendinant vieningos rinkos idėja būtinas mokesčių politikos derinimas. Tačiau asimetrinis fundamentalių laisvių reguliavimas ir integracija ES lygmeniu veda link nepakankamo mokesčių harmonizavimo ir mokesčių konkurencijos iššaukto kapitalo mobilumo, dėl kurio mažėja pelno apmokestinimas. Mažėjant pelno apmokestinimui mažėja ir aukščiausias pajamas gaunančių asmenų apmokestinimas, taip perkeliant našta ant vartojimo ir darbo apmokestinimo.

8. Tolesnei integracijai Europos Sąjungoje, kuri apjungia 28 skirtingas mokesčių sistemas, būtina vieninga mokesčių politikos integracija, jai pasireiškiant per sėkmingą valstybių narių mokesčių sistemų koordinavimą ir harmonizavimą. Esama situacija atskleidžia, jog netiesioginių mokesčių sistemos harmonizacija tik iš dalies atitinka tolesnės integracijos tikslus, o tiesioginių mokesčių harmonizacija, dėl fragmentuotos asimetrinės integracijos nesukuria tvirtų prielaidų tolesniam ES integracijos etapui. Siekiant bendrų ES ekonominės integracijos tikslų būtinas ES valstybių narių sutikimas perleisti didesnę dalį kompetencijų, taip sukuriant teisinį pagrindą tiesiogiai reguliuoti tiesioginio apmokestinimo sritį.



27 pav. ES integracijos ir mokesčių politikos priklausomybės modelis

Šaltinis: sudaryta autoriaus

PASIŪLYMAI IR REKOMENDACIJOS

ES valstybių narių valdymo institucijoms ir ES Tarybai:

1. Siekiant glaudesnės ES valstybių ekonominės integracijos būtina pabrėžti valstybių mokesčių politikos koordinacijos svarbą, ir taip valstybėms narėms kurti labiau į vieningus ES tikslus orientuotą politiką bei įstatyminę bazę;
2. Dėl sklandesnės integracijos tikslų Europos Sąjungoje valstybės narės turi perduoti daugiau kompetencijų tiesioginių mokesčių reguliavimui ES institucijoms. Taip būtų įgyvendintas efektyvesnis mokesčių reguliavimas ir taikymas, sumažinanti ekonominę atskirtį bei mokesčių konkurenciją, išplečiant vykdomą mokesčių politikos mastą ES lygmeniu. Kompetencijos perkėlimas reikalauja pamatinių ES sutarčių pakeitimų bendru ES narių sutarimu;
3. Įvertinus pelno mokesčio konkurenciją ES būtina taikyti priemones ribojančias „lenktynių link dugno“ reiškini, mokesčių reguliavimui pritaikant minimalios harmonizacijos principus ir nustatant universalų taikomą pelno mokesčio tarifą;
4. Siekiant skaidraus juridinių asmenų apmokestinimo būtina pripažinti vienodos bendros mokesčio bazės taikymo poreikį ir priimti siūlomas BKĮPMB priemones šio siekio įgyvendinimui, taip vienodomis taisyklėmis supaprastinant ir suvienodinant mokesčių apskaičiavimą;
5. Praplečiant tiesioginio bendradarbiavimo apimtis bendra vieninga administracinio bendradarbiavimo sistema ir privalomai ribojant valstybių taikomas priemones, mažinančias efektyvų apmokestinimą, kovoti su agresyviu mokesčių planavimu, perkeliant mobiliąs pajamas į mažesnio apmokestinimo teritorijas Europos Sąjungoje;
6. ES institucijoms skatinti dvigubo apmokestinimo panaikinimo sutarčių taikymo mažinimą, pereinant prie bendrų ES normų, reguliuojančių pelno ir pajamų mokesčio apmokestinimo klausimus, taip supaprastinant administracinį bendradarbiavimą ir mokesčių administravimą;
7. Fizinių asmenų pajamų mokesčio harmonizavimą būtina pradėti taip pat nuo minimalios harmonizacijos, taikant nustatytą vienodą mokesčių tarifo minimumą vienodinant apskaičiavimo sąlygas tarp valstybių narių, o taip paskatinant mokesčių sistemų konvergenciją kaip tai buvo padaryta su pridėtinės vertės mokesčiu ir akcizų mokesčio taikymu;
8. Pagrindinis ES tikslas – vieninga rinka, kurioje laisvas prekių, paslaugų, kapitalo ir asmenų judėjimas yra siejamas bendrų ryšių negali būti reguliuojamas fragmentuotai, kitaip vieningos rinkos siekis veikia žalingai ir skatina naudotis ja konkurenciniais tikslais, taigi būtinas visų vieningos rinkos ryšių tarp laisvių reglamentavimas, neatskiriant mokesčių politikos nuo vieningos rinkos tikslo. Taigi mokesčių reguliavimas, užtikrinant fundamentalias laisves, turi būti simetriškas.

LITERATŪRA

1. 2012 m. gegužės 2 d. Tarybos reglamentas (ES) Nr. 389/2012 dėl administracinio bendradarbiavimo akcizų srityje ir panaikinantis Reglamentą (EB) Nr. 2073/2004. OJ L 121, 8.5.2012, p. 1–15 . (n.d.).
2. A.Moravcsik. (1998). *The Choice for Europe: Social Purpose and State Power From Messina to Maastricht*. Ithaca: Cornell University press.
3. Brinkmann, E., & Riecker, A. (1993). European Company Taxation: The Ruding Committee Report Gives Harmonization Efforts a New Impetus. *The International Lawyer*, 27(4), 1061-1073.
4. Buškevičiūtė, E. (2005). *Mokesčių sistema*. Kaunas: KTU leidykla "Technologija".
5. Buškevičiūtė, E. (2015). *Viešieji finansai*. Kaunas: KTU leidykla "Technologija".
6. Cano, G. (1996). *Armonización tributaria del Mercosur*. Buenos Aires: Universty of Argentina Instute Of Public finance.
7. Commission v Council, Byla C-155/91 (ESTT 1993).
8. Dagilienė, I. (2005). Tarptautinė konferencijos pranešimų medžiaga. *Teoriniai ir praktiniai mokesčių apskaitos harmonizavimo aspektai ES* (p. 337). Kaunas: KTU leidykla "Technologija".
9. Daugėlienė, R. (2011). *ES ekonominė integracija: priežastys, raida, perspektyvos*. Kaunas: KTU leidykla "Technologija".
10. Devereux, M. P., Griffith, R., & Klemm, A. (2002). Can international tax competition explain corporate income tax reforms? *Economic policy*, 17(35), 449-495.
11. ECOFIN. (1997). The Code of Conduct for business taxation 98/ C2/01.
12. Edwards, C., & Mitchell, D. (2008). *Global Tax Revolution. The Rise of Tax Competition and The Battle to Defend It*. Washington D.C.: Cato Institute.
13. EPBO. (2014). Tarptautinė ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija Dvigubo dvigubo apmokestinimo konvencija.
14. Ernst & Young. (2015). *Worldwide personal tax guide*. Paimta 2015 m. 12 04 d. iš Ernst & Young Global Limited website: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Worldwide-Personal-Tax-Guide---Country-list>
15. Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetas. (2011). Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komiteto nuomonė dėl pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB) – COM(2011) 121 galutinis – 2011/0058 (CNS). OL C 24, 2012 1 28, p. 63—69 (.).
16. Europos Sąjunga. (2009). *Europos Sąjungos sutarties ir Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinės redakcijos*. Vilnius: VĮ Registrų Centras.
17. Europos teisės departamentas. (1999). *Europos teisės departamento prie Lietuvos Respublikos teisingumo ministerijos elektroninis puslapis*. Paimta 2015 m. 10 23 d. iš www.etd.lt: <http://www.etd.lt/lit/NACIONALINES-TEISES-AKTU-DERINIMO-SU-EUROPOS-SAJUNGOS-TEISE-METODINIAI-NURODYMAI...-DIREKTORIAUS-1999-M-GRUODZIO-/48>

18. Eurostat. (2014). *Taxation trends in the European Union*. Luxembourg: Publications Office of the European Union.
19. Fuest, C., & Fuest, W. (2004). A Minimum Corporate Tax Rate Would be Harmful for both High and Low Tax Countries. *Intereconomics forum*.
20. Gylys, P. (2006). Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčiu konkurencija. *Ekonomika*, 7-19.
21. James, S. (2000). Can we harmonise our views on European tax harmonisation? *International Fiscal Documentation Bulletin*.
22. Junevičius, A. (1999). *Europos Sąjunga: istoriniai, politiniai, teisiniai aspektai*. Kaunas: KTU Leidykla "Technologija".
23. Keleher, R. (1993). Policy Response to Increased Economic Integration. *Cato journal*, 13(2).
24. Komisija. (1963). *Neumark Report*. Luxemburg: EC.
25. Komisija. (2001). COM (2001) 260: Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee Tax policy in the European Union - Priorities for the years ahead.
26. Komisija. (2001a). *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee - Towards an Internal Market without tax obstacles*. COM (2001) 582. Brussels: EU Commission.
27. Komisija. (2001b). Business Taxation in Europe. Official Journal 284 , 10/10/2001 P. 0006 - 0019. Brussels: EU Commission.
28. Komisija. (2001c). COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL, THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE ECONOMIC AND SOCIAL committee Towards an Internal Market without tax obstacles COM(2001) 582 final.
29. Komisija. (2006). Communication of 19 December 2006 from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee "Co-ordinating Member States' direct tax systems in the Internal Market" [COM(2006) 823 final].
30. Komisija. (2010). Komisijos komunikatas 2020 M. EUROPA - Pažangaus, tvaraus ir integracinio augimo strategija KOM(2010) 2020 galutinis.
31. Komisija. (2011d). Tarybos direktyvos pasiūlymas dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB) COM(2011) 121/4 2011/0058 (CNS).
32. Komisija. (2012h). Komisijos komunikatas Europos Parlamentui ir Tarybai "Veiksmų planas stiprinti kovą su mokesčiniu sukčiavimu ir mokesčių slėpimu" /* COM/2012/0722 final */ .
33. Komisija. (2015). *VAT rates applied in member states of the European Union*. *Taxud.c.1(2015) - EN*. Brussels.
34. Levišauskaitė, K., & Ruškys, G. (2003). *Valstybės finansai*. Kaunas: Vytauto didžiojo universiteto leidykla.
35. Lukas, M. (2009). Valstybių konkurencijos mokesčiais apraiškų teisiniai aspektai. *Teisė*, 141-159.

36. Maniokas, K. (2002). Europeizacijos sąvoka ir jos vieta Europos integracijos teorijose. *Politologija*(4 (28)).
37. Manko, R., Members' Research Service. (2014 m. 1 23 d.). Briefing on methods for unifying private law in EU. Members' research service.
38. Mooij, R. d. (2004). A Minimum Corporate Tax Rate in the EU Combines the Best. *Intereconomics*, 180-189.
39. Mooij, R. d. (2004). Does the Enlarged European Union Need a Minimum Corporate Tax Rate? *Intereconomics forum*.
40. Nerudova, D. (2008). *Tax Harmonization in the EU*. Brno: Mendel University Brno.
41. Parlamentas. (2014). 2014 m. kovo 24 d. kuria iš dalies keičiama Direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo. OJ L 111, 15.4.2014, p. 50–78 (.
42. Radaelli, C. M. (1997). Policy transfer in the European Union: Institutional isomorphism as a source of legitimacy. *ECISA - Fifth Biennial International Conference*. Seattle.
43. Rakauskienė, G. (2006). *Valstybės ekonominė politika*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
44. Ramanauskienė, E., & Stačiokas, R. (2003). Mokesčių harmonizavimas pagal Europos Sąjungos direktyvas: teigiami. *Inžinerinė ekonomika*, 4(35), 35.
45. Sandholz, W., & Stone Sweet, A. (1998). *European Integration and Supranational Governance*. Oxford: Oxford University press.
46. Scharpf, F. (1997). Introduction: the problem-solving capacity of multilevel governance. *Journal of European Public Policy*(4), 87-95.
47. Schon, W. (2003). *Tax Competition in Europe - General Report*. Amsterdam: IBFD.
48. Schumacker byla, C-279/93 (Europos Sąjungos Teisingumo teismas 1993).
49. Sorenson, P. (2004). International Tax coordination: regionalism versus globalism. *Journal of Public Economics*, 88, 1186-1214.
50. Staciokas, R., & Justinas, R. (2004). *Mokesčiai: teorija ir praktika*. Kaunas: KTU leidykla "Technologija".
51. Steinmo, S. (1994). The End of Redistribution? International Pressures and domestic Tax Policy Choices. *Challenge*(37).
52. Švarplys, A., & Matulionis, A. V. (2009). Konceptuali kaita Europos integracijos teorijose. *Filosofija. Sociologija*., 20(2), 104.
53. Taryba. (1990). 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OJ L 225, 20.8.1990, p. 6–9.
54. Taryba. (1997). Council Act 98/C 24/01 of 18 December 1997 drawing up, on the basis of Article K3 of the Treaty on European Union, the Convention on mutual assistance and cooperation between customs administrations [Official Journal C 24 of 23.01.1998].

55. Taryba. (2000). Pagrindinių teisių chartija (2000/ C364/01). (2000/ C364/01).
56. Taryba. (2003e). 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo. OL L 157, 2003 6 26, p. 38-48.
57. Taryba. (2010). 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje. OJ L 268, 12.10.2010, p. 1–18.
58. Tyc, V. (2008). Harmonization of indirect taxes in the European Union. *International Journal of Law and Management*, 50(2).
59. V.Naraškevičiūtė, & A.Lakštutienė. (2007). *Valstybės finansai*. Kaunas: KTU leidykla Technologija.
60. Van gend & loos, c-26/62 (Europos Sąjungos teisingumo teismas 1963).
61. Velayos, F., Barreix, A., & Villela, L. (2007). *Regional Integration and tax harmonization*. Inter-American Development Bank.
62. Vinckas, V., & Melnikas, B. (2015). Europos Sąjungos ekonominės integracijos poveikis Lietuvos transporto sektoriui. *18-osios Lietuvos jaunųjų mokslininkų konferencijos "Mokslas - Lietuvos ateitis" teminė konferencija*, (p. 2). Vilnius.
63. Vitkus, G. (2002). *Europos Sąjunga. Enciklopedinis žinynas*. Vilnius: Eugrimas.
64. Wagenknecht, S. (2007 m. 2 14 d.). Dėl mokesčių politikos vaidmens įgyvendinant Lisabonos strategiją. *Darbo dokumentas*. Brussels.

PRIEDAI

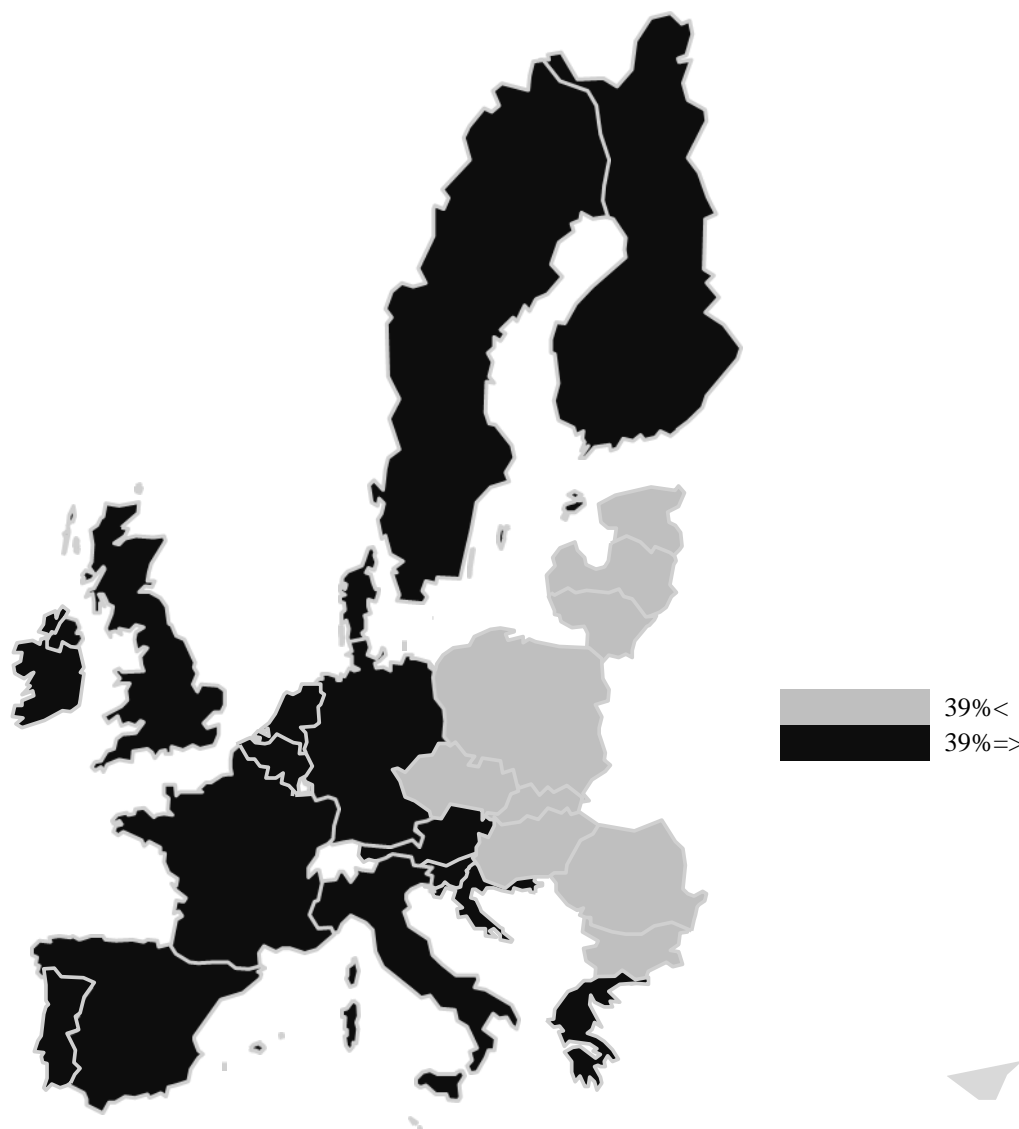
1 PRIEDAS

EFEKTYVIŲ PELNO MOKESČIO TARIFŲ PASISKIRSTYMO EUROPOS SAJUNGOJE PALYGINIMAS SU ES VIDURKIU 2015 METAIS



Šaltinis: sudaryta autoriaus

**MAKSIMALAUS FIZINIŲ ASMENŲ PAJAMŲ MOKESČIO
PASISKIRSTYMAS EUROPOS SĄJUNGOJE PALYGINIMAS SU ES
VIDURKIU 2015 METAIS**



Šaltinis: sudaryta autoriaus